URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

9. Juli 2009 *

In der Rechtssache C-397/07

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 27. August 2007,

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Gippini Fournier und M. Afonso als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Königreich Spanien, vertreten durch B. Plaza Cruz und M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagter,

* Verfahrenssprache: Spanisch.

unterstützt durch

Hellenische Republik,

Streithelferin,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts sowie der Richter T. von Danwitz, E. Juhász (Berichterstatter), G. Arestis und J. Malenovský,

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Januar 2009,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 5. März 2009

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften beantragt mit ihrer Klageschrift, festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl. L 249, S. 25) in der durch die Richtlinien 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973 (ABl. L 103, S. 13) und 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 (ABl. L 156, S. 23) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 69/335) verstoßen hat, dass es

— die Anwendung der obligatorischen Befreiungen von der Gesellschaftsteuer von bestimmten Voraussetzungen abhängig macht,

— auf die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes der Gesellschaften nach Spanien Gesellschaftsteuer erhebt, wenn diese Gesellschaften in ihrem Herkunftsland keiner der spanischen Steuer vergleichbaren Steuer unterliegen, und

— Gesellschaftsteuer auf das Kapital erhebt, das den Geschäftstätigkeiten zugeordnet ist, die im spanischen Hoheitsgebiet von Niederlassungen solcher Gesellschaften ausgeübt werden, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, der keine der spanischen vergleichbare Steuer erhebt.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

2 Nach ihrem ersten Erwägungsgrund soll die Richtlinie 69/335 den freien Kapitalverkehr im Hinblick auf die Schaffung einer Wirtschaftsunion mit ähnlichen Eigenschaften wie ein Binnenmarkt fördern. Zu diesem Zweck soll sie, wie aus ihren Erwägungsgründen 6 bis 8 hervorgeht, die Steuer, die auf die Ansammlung von Kapital von Gesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft erhoben wird, durch die Einführung einer einheitlichen Steuer auf die Ansammlung von Kapital, die innerhalb des Gemeinsamen Marktes nur einmal erhoben werden kann, und durch die Aufhebung aller anderen indirekten Steuern mit den gleichen Merkmalen wie diese einheitliche Gesellschaftsteuer harmonisieren.

3 So erheben nach Art. 1 der Richtlinie 69/335 „[d]ie Mitgliedstaaten … eine … harmonisierte Abgabe auf Kapitalzuführungen an Kapitalgesellschaften".

4 Art. 2 der Richtlinie 69/335 teilt in diesem Bereich die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten für die Besteuerung wie folgt auf:

„(1) Die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge werden ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in dem Zeitpunkt befindet, in dem diese Vorgänge erfolgen.

…

(3) Befinden sich der satzungsmäßige Sitz und der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft in einem Drittland, so kann die Zuführung von Anlage- oder Betriebskapital an eine in einem Mitgliedstaat gelegene Niederlassung in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem die Niederlassung liegt."

5 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 zählt die Vorgänge auf, die der Gesellschaftsteuer unterliegen, wie insbesondere die Gründung und die Erhöhung des Kapitals einer Kapitalgesellschaft. Diese Bestimmung unterwirft auch folgende Vorgänge der Gesellschaftsteuer:

„g) die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird;

h) die Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes einer Gesellschaft, Personenvereinigung oder juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem Drittland hat, von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, wenn sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in Letzterem als Kapitalgesellschaft, im anderen Mitgliedstaat hingegen nicht als Kapitalgesellschaft angesehen wird."

6 Art. 7 der Richtlinie 69/335 regelt den Satz der Gesellschaftsteuer. In seiner ursprünglichen Fassung bestimmte dieser Artikel:

„(1) Bis zum Inkrafttreten der vom Rat gemäß Absatz 2 zu erlassenden Bestimmungen

a) darf der Satz der Gesellschaftsteuer nicht über 2 v. H. und nicht unter 1 v. H. liegen;

b) wird dieser Satz um 50 v. H. oder mehr ermäßigt, wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen.

…“

7 Die Ermäßigung des Satzes der Gesellschaftsteuer, die von bestimmten Voraussetzungen abhängig ist, ist für Vorgänge vorgesehen, die allgemein als „Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften“ bezeichnet werden.

8 Die Richtlinie 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 betreffend die Festsetzung gemeinsamer Sätze der Gesellschaftsteuer (ABl. L 103, S. 15) ermäßigte mit Wirkung vom 1. Januar 1976 den Satz der Gesellschaftsteuer in der ursprünglichen Fassung von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b für Vorgänge der Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften auf einen Satz von 0 v. H. bis 0,5 v. H.

9 Durch die Richtlinie 73/79 wurde Art. 7 Abs. 1 Buchst. bb eingefügt, wonach die Mitgliedstaaten die Anwendung des ermäßigten Satzes der Gesellschaftsteuer auf die solchen Umstrukturierungen vergleichbaren Vorgänge erstrecken können, nämlich „wenn eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, Anteile erhält, die mindestens 75 v. H. des früher von einer anderen Kapitalgesellschaft ausgegebenen Gesellschaftskapitals ausmachen“.

10 Nach dem zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 73/79 erhält nämlich in einem solchen Fall eine Gesellschaft ein Paket von Anteilen an einer anderen Gesellschaft, mit der Folge, dass sie in der Regel in dieser letzteren Gesellschaft über eine uneingeschränkte Entscheidungsgewalt verfügt.

11 Die Richtlinie 85/303, nach deren viertem Erwägungsgrund „[es sich] empfiehlt …, diejenigen Vorgänge, die gegenwärtig dem ermäßigten Gesellschaftsteuersatz unterliegen, künftig von der Steuer zu befreien", hat Art. 7 der Richtlinie 69/335 wie folgt geändert:

„(1) Mit Ausnahme der in Artikel 9 genannten Vorgänge befreien die Mitgliedstaaten von der Gesellschaftssteuer die Vorgänge, die am 1. Juli 1984 steuerfrei waren oder einem Gesellschaftssteuersatz von 0,50 v. H. oder weniger unterlagen.

…

(2) Die Mitgliedstaaten können entweder alle anderen als die in Absatz 1 bezeichneten Vorgänge von der Gesellschaftssteuer befreien oder darauf die Steuer mit einem einheitlichen Satz von höchstens 1 v. H. erheben.

…"

Nationales Recht

Die Behandlung der Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften

12 Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 der kodifizierten Fassung des spanischen Gesetzes über die Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), gebilligt durch das Königliche Gesetzesdekret Nr. 1/1993 vom 24. September 1993 (BOE vom 20. Oktober 1993, im Folgenden: Steuergesetz) belegt bestimmte Vorgänge bei Handelsgesellschaften mit einer indirekten Steuer. Gemäß Art. 19 Abs. 1 Nr. 1 des Steuergesetzes unterliegen der Steuer die Gründung einer Gesellschaft, die Erhöhung und die Herabsetzung ihres Kapitals sowie die Fusion, die Spaltung und die Auflösung von Gesellschaften.

13 In Bezug auf die von der Steuer befreiten Vorgänge bestimmt Art. 45 Teil I Buchst. B Nr. 10 in Verbindung mit Art. 21 des Steuergesetzes und der Zweiten Zusatzbestimmung der konsolidierten Fassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), gebilligt durch Königliches Gesetzesdekret Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 (BOE vom 11. März 2004, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz), dass die Fusion, die Spaltung, die Einbringung von Unternehmensteilen und der Austausch von Anteilen, definiert in Kapitel VIII Titel VII des Körperschaftsteuergesetzes, das insoweit eine Sonderregelung aufstellt, von der Steuer befreit sind, sofern diese Regelung auf den betreffenden Vorgang anwendbar ist.

14 Art. 96 des Körperschaftsteuergesetzes („Anwendung der Steuerregelung“) legt die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieser Sonderregelung fest. Er bestimmt:

„(1) Die Anwendung der in diesem Kapitel festgelegten besonderen Regelung setzt voraus, dass sie gemäß folgenden Bestimmungen gewählt wird:

a) Bei Vorgängen der Fusion oder der Aufspaltung wird die Wahl in den Entwurf und die Gesellschaftsverträge betreffend die Fusion oder Aufspaltung der übertragenden und erwerbenden Unternehmen, die ihren steuerlichen Sitz in Spanien haben, aufgenommen.

…

b) Im Fall von Sacheinlagen wird die Wahl vom erwerbenden Unternehmen ausgeübt und muss im entsprechenden Gesellschaftsvertrag oder, fehlt ein solcher, in der öffentlichen Urkunde, die über den Vorgang oder Vertrag erstellt wird, angegeben werden.

…

c) Im Fall des Austauschs von Anteilen wird die Wahl vom erwerbenden Unternehmen ausgeübt und muss im entsprechenden Gesellschaftsvertrag oder, fehlt ein solcher, in der öffentlichen Urkunde, die über den Vorgang oder Vertrag erstellt wird, angegeben werden. Beim öffentlichen Angebot von Aktien zum Verkauf wird die Wahl von dem für das Angebot zuständigen Gesellschaftsorgan ausgeübt und ist in den Informationsunterlagen über das Angebot anzugeben.

…

In jedem Fall ist die Wahl in der Form und den Fristen, die die einschlägigen Vorschriften vorsehen, dem Wirtschafts- und Finanzministerium anzuzeigen.

(2) Die in diesem Kapitel festgelegte Regelung gilt nicht, wenn mit dem vollzogenen Vorgang hauptsächlich Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung bezweckt werden. Die Regelung gilt insbesondere nicht, wenn der Vorgang nicht aus stichhaltigen wirtschaftlichen Gründen wie Restrukturierung oder Rationalisierung der Tätigkeiten der beteiligten Unternehmen vorgenommen wird, sondern mit ihm nur ein Steuervorteil erlangt werden soll.

…“

Die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft

15 Nach Art. 19 Abs. 3 des Steuergesetzes stellt einen Steuertatbestand dar:

„die Verlegung des Sitzes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des Gesellschaftssitzes einer Gesellschaft nach Spanien, wenn weder Ersterer noch Letzterer zuvor in einem Mitgliedstaat … gelegen war oder wenn in diesen das Unternehmen nicht einer ähnlichen Steuer wie der in diesem Titel geregelten unterworfen war“.

Die Besteuerung im Fall von Zweigstellen oder ständigen Niederlassungen einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat

16 Art. 20 des Steuergesetzes bestimmt:

„Unternehmen, die im spanischen Hoheitsgebiet über Zweigstellen oder ständige Niederlassungen Geschäfte abwickeln und deren Gesellschaftssitz oder Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in nicht der … Gemeinschaft angehörenden Ländern befindet oder, wenn sie sich in solchen Ländern befinden, keiner Besteuerung wie der in diesem Titel vorgesehenen unterworfen sind, haben in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen wie spanische Unternehmen Steuern auf den Teil des Kapitals zu entrichten, der diesen Geschäften zugeordnet ist."

Das Vorverfahren

17 Da die Kommission Zweifel hatte, ob die erwähnten Bestimmungen der spanischen Regelung den Anforderungen der Richtlinie 69/335 entsprachen, richtete sie am 19. Dezember 2003 an das Königreich Spanien ein Mahnschreiben und übermittelte ihm am 18. Oktober 2004 eine Ergänzung hierzu. Die spanischen Behörden antworteten mit Schreiben vom 3. Februar und vom 24. November 2004. Da diese Antworten die anfänglichen Zweifel der Kommission bestätigten, übersandte sie dem Königreich Spanien am 13. Juli 2005 eine mit Gründen versehene Stellungnahme. Aufgrund der Antwort der spanischen Behörden hierauf vom 18. Juli 2006 sind die Rügen der Kommission in der vorliegenden Klage konkretisiert und genau umschrieben worden.

Zur Klage

Zur ersten Rüge

18 Die erste Rüge richtet sich gegen die Voraussetzungen in Art. 96 des Körperschaftsteuergesetzes, die erfüllt sein müssen, damit die betreffenden Unternehmen in den Genuss der besonderen Steuerbefreiungsregelung in Kapitel VIII Titel VII dieses Gesetzes gelangen können. Die Kommission macht geltend, dass diese Voraussetzungen unzulässig seien, weil sie Vorgänge beträfen, die nach der Richtlinie 69/335 obligatorisch von der Gesellschaftsteuer befreit seien.

19 Trotz der allgemeinen Formulierung dieser Rüge geht aus der Begründung in der Klageschrift hervor, dass diese die Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b und Art. 7 Abs. 1 Buchst. bb der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinien 73/79 und 73/80 vor der durch die Richtlinie 85/303 vorgenommenen Änderung betrifft. Der Inhalt dieser Bestimmungen ist wegen des Verweises in der durch die letztgenannte Richtlinie geänderten Fassung des Art. 7 Abs. 1 auf die am 1. Juli 1984 bestehende Lage auch nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie weiterhin maßgebend.

20 Vorab ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof mit seinem Urteil vom 21. Juni 2007, Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Slg. 2007, I-4985, Randnrn. 25 bis 33), entschieden hat, dass im Fall eines Staates, der, wie im vorliegenden Fall das Königreich Spanien, mit Wirkung vom 1. Januar 1986 Mitglied der Gemeinschaft geworden ist, der 1. Juli 1984, der nach Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 in der Fassung der Richtlinie 85/303 als Stichtag für die obligatorische Befreiung vorgesehen ist, auch für diesen Staat gilt. In der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof hat der Vertreter des Königreichs Spanien sich auf eine gesetzliche Regelung bezogen, die Vorgänge bei Kapitalgesellschaften betreffe, die in Spanien am 1. Juli 1984 der Steuer unterlegen hätten. Nachdem die Verfahrensbeteiligten vom Präsidenten der Kammer gebeten worden waren, zu dieser Mitteilung Stellung zu nehmen, die einen neuen Umstand darstellen könnte, haben sie sich einverstanden erklärt, dass der Gerichtshof die Rechtssache auf der Grundlage der bei ihm eingereichten Schriftsätze entscheidet.

21 Für Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b hat die Richtlinie 73/80 eine Herabsetzung des Satzes der Gesellschaftsteuer zum 1. Januar 1976 auf einen Satz von 0 v. H. bis 0,5 v. H. zwingend vorgeschrieben. Daher waren nach der Änderung von Art. 7 Abs. 1 durch die Richtlinie 85/303 die in Rede stehenden Vorgänge ab 1. Januar 1986 obligatorisch von der Gesellschaftsteuer befreit. Die Rügen der Kommission beziehen sich somit auf diese Vorgänge.

22 Für die Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. bb war dagegen bei der Einführung dieser Bestimmung durch die Richtlinie 73/79 eine Herabsetzung des Gesellschaftsteuersatzes lediglich fakultativ vorgesehen; sie mussten nur dann nach der Richtlinie 85/303 obligatorisch von der Gesellschaftsteuer befreit werden, wenn sie am 1. Juli 1984, dem nach dem Urteil Optimus — Telecomunicações auch auf das Königreich Spanien anwendbaren Stichtag, befreit oder mit einem Satz von höchstens 0,5 v. H. belegt waren. Zu diesem Zeitpunkt unterlagen die in Rede stehenden Vorgänge nicht einheitlich und obligatorisch einem Gesellschaftsteuersatz, der zu ihrer obligatorischen Befreiung nach der Richtlinie 85/303 geführt hätte.

23 Die Kommission hat im vorliegenden Fall nichts vorgetragen, um nachzuweisen, dass die unter Art. 7 Abs. 1 Buchst. bb der Richtlinie 69/335 fallenden Vorgänge am 1. Juli 1984 in Spanien von der Steuer befreit oder zu einem Satz von höchstens 0,5 v. H. besteuert worden wären. Diese Vorgänge können daher nicht als nach der Richtlinie 69/335 von der Gesellschaftsteuer obligatorisch befreit betrachtet werden. Somit ist die erste Rüge zurückzuweisen, soweit sie sich auf Art. 7 Abs. 1 Buchst. bb der Richtlinie bezieht, und nur in Bezug auf die Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b weiter zu prüfen.

24 Konkret beanstandet die Kommission, dass das betroffene Unternehmen nach der spanischen Regelung nur dann für die in Rede stehenden Vorgänge von der in Art. 1 Abs. 1 Nr. 2 des Steuergesetzes vorgeschriebenen Steuer befreit werden könne, wenn es förmlich für die besondere Befreiungsregelung gemäß Kapitel VIII Titel VII des Körperschaftsteuergesetzes optiere, während die Richtlinie 69/335 nach der durch die Richtlinie 85/303 vorgesehenen Änderung eine obligatorische Befreiung dieser Vorgänge vorsehe, die nicht von der Einhaltung bestimmter Voraussetzungen wie der Option für eine besondere Befreiungsregelung abhänge. Ferner müsse das

betroffene Unternehmen das Ministerium der Finanzen von dieser Option unterrichten, was ein zusätzliches Hemmnis für die Anwendung der Befreiung darstelle.

25 Das Königreich Spanien bestreitet zwar nicht, dass diese Vorgänge in die Kategorie der obligatorisch befreiten Vorgänge fallen, macht jedoch geltend, dass die Option für die besondere Befreiungsregelung keine sachliche Bürde für das betroffene Unternehmen beinhalte und eine minimale Voraussetzung rein formaler Art darstelle. Die einzige sachliche Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung bestehe darin, dass der fragliche Vorgang keine Steuerhinterziehung oder -umgehung zum Hauptzweck haben dürfe. Die Pflicht zur Mitteilung des Vorgangs an die Steuerbehörden diene gerade der Überprüfung, ob überzeugende wirtschaftliche Gründe den fraglichen Vorgang rechtfertigen könnten.

26 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

27 Die Richtlinie 69/335 sieht nämlich zur Förderung des freien Kapitalverkehrs durch Harmonisierung und eine möglichst weitgehende schrittweise Aufhebung der Gesellschaftsteuer die Befreiung der unter Art. 7 Abs. 1 Buchst. b fallenden Vorgänge von dieser Steuer vor. Diese Befreiung ist obligatorisch und unbedingt und stellt für die betroffenen Unternehmen ein Recht dar, dessen Ausübung auf nationaler Ebene in einfacher und eindeutiger Weise gewährleistet werden muss.

28 Wird dieses Recht einer besonderen nationalen Regelung unterworfen und seine Ausübung von einer förmlichen Option für diese Regelung abhängig gemacht, so kann dies zu Zweifeln oder Unklarheiten bei den betroffenen Unternehmen in Bezug auf die Grundlage dieses Rechts und die Voraussetzungen seiner Ausübung führen und allein aus diesem Grund nicht als mit dem System der Richtlinie 69/335 vereinbar angesehen werden. Zudem stellt die Obliegenheit der Option für diese Sonderregelung keine bloße Förmlichkeit dar, da diese Option den Steuerbehörden in der durch die nationale Regelung vorgeschriebenen Form und Frist mitgeteilt werden muss. Diese doppelte Verpflichtung der Option und Unterrichtung als Voraussetzung für die Ausübung

eines von der Richtlinie 69/335 uneingeschränkt gewährten Rechts stellt ein gegen diese Richtlinie verstoßendes Hemmnis dar.

29 Die streitige Sonderregelung kann nicht durch den Zweck der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung gerechtfertigt werden. Da nämlich die Richtlinie 69/335 nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Fälle, in denen die Mitgliedstaaten Gesellschaftsteuer erheben können, abschließend harmonisiert und keine ausdrückliche Bestimmung enthält, die die Mitgliedstaaten ermächtigen würde, allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerumgehung zu treffen, dürfen sich die Mitgliedstaaten der Anwendung des Gemeinschaftsrechts nur unter besonderen, eine missbräuchliche oder betrügerische Praxis bildenden Umständen widersetzen (Urteil vom 7. Juni 2007, Kommission/Griechenland, C-178/05, Slg. 2007, I-4185, Randnr. 32).

30 Daher können, wie die Kommission zu Recht geltend macht, solche Maßnahmen nicht auf einen allgemeinen Verdacht der Steuerhinterziehung gestützt werden. Sie dürfen nur von Fall zu Fall erlassen werden, um künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck, die normalerweise zu zahlende Steuer zu umgehen, zu vereiteln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. November 2007, ING. AUER, C-251/06, Slg. 2007, I-9689, Randnr. 44). Es versteht sich, dass in solchen Fällen den zuständigen nationalen Behörden die Beweislast hinsichtlich des betrügerischen oder künstlichen Charakters des betreffenden Vorgangs obliegt.

31 Da das Königreich Spanien keinen Beweis dafür erbracht hat, dass seine Regelung einzig auf rein künstliche Gestaltungen in dem angegebenen Sinn abzielt, ist festzustellen, dass die erste Rüge der Kommission in Bezug auf die Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 69/335 begründet ist.

Zur zweiten Rüge

32 Die zweite Rüge betrifft Art. 19 Abs. 3 des Steuergesetzes, wonach die Verlegung des Sitzes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des Gesellschaftssitzes einer Gesellschaft nach Spanien, wenn sich der Sitz zuvor in einem Mitgliedstaat befand, der keine vergleichbare Gesellschaftsteuer wie die in der spanischen Regelung vorgesehene erhob, einen Tatbestand darstellt, durch den der Anspruch auf die Gesellschaftsteuer entsteht. Die Kommission macht geltend, dass Art. 4 der Richtlinie 69/335, der eine erschöpfende Liste der der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge enthalte, einen Vorgang, wie er in dieser Bestimmung des Steuergesetzes umschrieben sei, nicht als einen diese Steuer begründenden Tatbestand aufgenommen habe und daher dieser Bestimmung entgegenstehe.

33 Das Königreich Spanien entgegnet, dass diese Bestimmung verhindern solle, mit Hilfe der Richtlinie 69/335 die Anwendung der spanischen Steuerregelung zu umgehen, und daher durch den Zweck der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung gerechtfertigt sei. Dies sei der Fall bei Kapitalgesellschaften, die von Anfang an dazu bestimmt seien, in Spanien tätig zu werden, aber in einem Mitgliedstaat gegründet würden, in dem diese Gründung nicht einer Gesellschaftsteuer unterliege, wie sie in Spanien gelte.

34 Dem Vorbringen des Beklagten kann nicht gefolgt werden.

35 Erstens ist darauf hinzuweisen, dass gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h der Richtlinie 69/335 Verlegungen des tatsächlichen oder satzungsmäßigen Sitzes von Gesellschaften von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn die Gesellschaften für die Erhebung der Gesellschaftsteuer im letztgenannten, nicht aber im erstgenannten Mitgliedstaat als Kapitalgesellschaften angesehen werden. Folglich hängt nach dieser Bestimmung die Anwendung der Gesellschaftsteuer im Fall einer solchen Verlegung allein davon ab, ob die betreffende Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat eine „Kapitalgesellschaft" darstellt. Eine solche Verlegung kann daher der Gesellschaftsteuer nicht unterworfen werden, wenn die in Rede stehende Gesellschaft sowohl im Herkunftsmitgliedstaat als auch im Aufnahmemitgliedstaat als „Kapitalgesellschaft" angesehen wird (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Griechenland, Randnrn. 26, 27 und 29).

36 Wie die Generalanwältin in Nr. 62 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist die Frage, welche Gesellschaften als „Kapitalgesellschaften" für die Anwendung der Gesellschaftsteuer anzusehen sind, in Art. 3 Abs. 1 der Richtlinie 69/335 einheitlich und für die Mitgliedstaaten zwingend festgelegt.

37 Art. 19 Abs. 3 des Steuergesetzes macht die Anwendung der Gesellschaftsteuer in Spanien im Fall der Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft in diesen Mitgliedstaat davon abhängig, dass diese Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat keiner vergleichbaren Steuer unterlag. Dieses Kriterium der „Besteuerung" oder „Steuerpflicht" im Herkunftsmitgliedstaat entspricht nicht dem in Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h der Richtlinie 69/335 festgelegten Kriterium und lässt deshalb die Erhebung der Gesellschaftsteuer in Fällen zu, in denen die Richtlinie dies nicht vorsieht. Da die Richtlinie den Bereich der Besteuerung durch die Mitgliedstaaten im Fall der Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes oder des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung erschöpfend harmonisiert, ist diese Bestimmung des Steuergesetzes mit Art. 4 Abs. 1 Buchst. g und h der Richtlinie 69/335 unvereinbar.

38 Diese Bestimmung widerspricht im Übrigen der durch die Richtlinie 69/335 eingeführten Systematik. Der Umstand, dass bestimmte Mitgliedstaaten von der durch die Richtlinie gewährten Möglichkeit Gebrauch gemacht und auf die Erhebung der Gesellschaftsteuer verzichtet haben, impliziert nämlich nicht, dass bei der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer Kapitalgesellschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat dieser andere automatisch auf diesen Vorgang Gesellschaftsteuer erheben könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil ING. AUER, Randnrn. 34 und 35).

39 Zweitens ist festzustellen, dass Art. 19 Abs. 3 des Steuergesetzes auf einem allgemeinen Verdacht der Steuerhinterziehung beruht, da er Maßnahmen enthält, die automatisch und unterschiedslos anwendbar sind. Aus den in den Randnrn. 29 und 30 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen und in Übereinstimmung mit der in diesen Randnummern angeführten ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die streitige Bestimmung nicht mit dem Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und -umgehungen gerechtfertigt werden. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang hervorzuheben, dass die Inanspruchnahme eines durch das Gemeinschaftsrecht geschaffenen Rechts, wie die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen

Mitgliedstaat oder die Verlegung ihres Sitzes, für sich allein keinen Missbrauchsverdacht begründet (Urteil Kommission/Griechenland, Randnr. 32).

40 Die zweite Rüge ist daher begründet.

Zur dritten Rüge

41 Im Rahmen dieser Rüge macht die Kommission geltend, dass als Folge von Art. 20 des Steuergesetzes die Gesellschaftsteuer auf den Teil des Gesellschaftskapitals, der den in Spanien ausgeübten Geschäftstätigkeiten zugeordnet sei, von jeder Zweigstelle oder ständigen Niederlassung einer Kapitalgesellschaft erhoben werde, deren satzungsmäßiger Sitz oder Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in einem anderen Mitgliedstaat befinde, der keine der spanischen vergleichbare Steuer erhebe. Eine solche Besteuerung verstoße gegen die Regelung der Aufteilung der Steuerzuständigkeiten zwischen den Mitgliedstaaten in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 69/335.

42 Nach Art. 20 des Steuergesetzes haben Unternehmen, die im spanischen Hoheitsgebiet über Zweigstellen oder ständige Niederlassungen Geschäfte abwickeln und deren satzungsmäßiger Sitz oder Sitz der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in Mitgliedstaaten befinden, in denen sie keiner der spanischen vergleichbaren Besteuerung unterliegen, in gleicher Weise und zu gleichen Bedingungen wie spanische Unternehmen Steuern für den Teil des Kapitals zu entrichten, der diesen Geschäften zugeordnet ist.

43 Aus der Formulierung dieser Bestimmung, die sich auf „Unternehmen“ bezieht, die in Spanien über Zweigstellen oder ständige Niederlassungen Geschäfte abwickeln, ergibt sich, dass die spanische Regelung die Besteuerung von Kapitalgesellschaften vorsieht, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in anderen Mitgliedstaaten haben und denen im spanischen Hoheitsgebiet belegene Zweigstellen oder ständige Niederlassungen gehören, und zwar hinsichtlich des Teils des Kapitals, der den Geschäfts-

tätigkeiten zugeordnet ist, die die betreffenden Zweigstellen oder ständigen Niederlassungen im spanischen Hoheitsgebiet ausüben.

44 Das Königreich Spanien bestreitet nicht, dass diese Steuer in diesem Mitgliedstaat als Gesellschaftsteuer betrachtet wird, die auf die in Rede stehenden Geschäftstätigkeiten erhoben wird. Der Beklagte macht nämlich zu seiner Verteidigung nur geltend, dass die in Rede stehende Bestimmung durch das Ziel gerechtfertigt sei, Steuerumgehungen zu verhindern, die darin bestünden, eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat zu gründen, der keine der spanischen vergleichbare Steuer erhebe, und dann unmittelbar danach in Spanien eine ständige Niederlassung oder eine Zweigstelle zu errichten, von der aus diese Gesellschaft ihre Geschäfte in Spanien durchführe.

45 Die Besteuerung solcher Geschäfte von Kapitalgesellschaften, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in anderen Mitgliedstaaten haben, verstößt jedoch gegen Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 69/335, wonach die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft zu dem Zeitpunkt befindet, in dem diese Vorgänge erfolgen.

46 Diese Besteuerung, die eine Maßnahme darstellt, die allgemein und unterschiedslos anwendbar ist, kann aus den in den Randnrn. 29 und 30 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen nicht mit dem Ziel der Bekämpfung der Steuerhinterziehung und -umgehung gerechtfertigt werden.

47 Daher ist die dritte Rüge der Kommission begründet.

48 Nach alledem ist festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335 verstoßen hat, dass es

— die Befreiung der Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 69/335 von der Gesellschaftsteuer von den Voraussetzungen abhängig macht, die in Art. 96 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehen sind,

— auf die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes der Kapitalgesellschaften von einem Mitgliedstaat nach Spanien Gesellschaftsteuer erhebt, wenn diese Gesellschaften in ihrem Herkunftsland keiner vergleichbaren Steuer unterliegen, und

— Gesellschaftsteuer auf das Kapital erhebt, das den Geschäftstätigkeiten zugeordnet ist, die im spanischen Hoheitsgebiet von Zweigstellen oder ständigen Niederlassungen solcher Gesellschaften ausgeübt werden, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat haben, der keine vergleichbare Steuer erhebt.

49 Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Kosten

50 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung des Königreichs Spanien beantragt hat und dieses mit seinem Vorbringen im Wesentlichen unterlegen ist, sind ihm die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt und entschieden:

1. Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinien 73/79/EWG des Rates vom 9. April 1973, 73/80/EWG des Rates vom 9. April 1973 und 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung verstoßen, dass es

— **die Befreiung der Vorgänge im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 69/335 in der durch die Richtlinien 73/79, 73/80 und 85/303 geänderten Fassung von der Gesellschaftsteuer von den Voraussetzungen abhängig macht, die in Art. 96 der Zweiten Zusatzbestimmung der konsolidierten Fassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), gebilligt durch das Königliche Gesetzesdekret Nr. 4/2004 vom 5. März 2004, vorgesehen sind,**

— **auf die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes der Kapitalgesellschaften von einem Mitgliedstaat nach Spanien Gesellschaftsteuer erhebt, wenn diese Gesellschaften in ihrem Herkunftsland keiner vergleichbaren Steuer unterliegen, und**

— **Gesellschaftsteuer auf das Kapital erhebt, das den Geschäftstätigkeiten zugeordnet ist, die im spanischen Hoheitsgebiet von Zweigstellen oder ständigen Niederlassungen solcher Gesellschaften ausgeübt werden, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, der keine vergleichbare Steuer erhebt.**

2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

3. Das Königreich Spanien trägt die Kosten.

Unterschriften