SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIILO JÄÄSKINEN vom 29. April 2010[1]

I — Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen, das Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, ist von der Kammer für Handels-, Finanz- und Wirtschaftssachen der Cour de cassation (Frankreich) eingereicht worden. Es betrifft die Auslegung von Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (im Folgenden: EWR-Abkommen)[2] im Rahmen der Anwendung des Steuerrechts eines Mitgliedstaats auf eine Gesellschaft mit Sitz im Fürstentum Liechtenstein, das Partei des EWR-Abkommens ist, jedoch nicht Mitglied der Europäischen Union (im Folgenden: EWR-Staat). Die Problematik ist bei den Mitgliedstaaten, von denen neun Staaten schriftliche Erklärungen eingereicht haben, auf großes Interesse gestoßen.

2. Das vorliegende Verfahren gibt dem Gerichtshof die Möglichkeit, seine Rechtsprechung in den Rechtssachen ELISA[3] und A[4] zur Rechtfertigung von Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs im Zusammenhang mit direkten Steuern zu ergänzen und genauer zu erläutern, welche Regelungen auf Sachverhalte mit Bezug zu EWR-Staaten anwendbar sind.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Recht der Europäischen Union*

3. Art. 56 Abs. 1 EG verbietet im Rahmen der Bestimmungen des Kapitels 4 alle Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern.[5]

4. Art. 57 Abs. 1 EG bestimmt:

„1. Artikel 56 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — ABl. 1994, L 1, S. 3.
3 — Urteil vom 11. Oktober 2007 (C-451/05, Slg. 2007, I-8251).
4 — Urteil vom 18. Dezember 2007 (C-101/05, Slg. 2007, I-11531).
5 — Da das Vorabentscheidungsersuchen vom 10. Februar 2009 datiert, wird auf die Bestimmungen des EG-Vertrags entsprechend der Nummerierung Bezug genommen, die vor Inkrafttreten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union galt.

Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen."

5. In Art. 58 EG heißt es:

„(1) Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

...

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen."

6. Art. 4 des EWR-Abkommens lautet:

„Unbeschadet besonderer Bestimmungen dieses Abkommens ist in seinem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten."

7. Kapitel 4 des EWR-Abkommens über den freien Kapitalverkehr spiegelt die Vorschriften des EWG-Vertrags und der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages [Artikel aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam][6] in der Fassung vor

6 — ABl. L 178, S. 5.

den Änderungen durch den Vertrag über die Europäische Union wider. Art. 40 des EWR-Abkommens bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den EG-Mitgliedstaaten oder den EFTA-Staaten ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten."

8. In Anhang XII des EWR-Abkommens wird die Richtlinie 88/361 auf den Europäischen Wirtschaftsraum für anwendbar erklärt. Anhang I dieser Richtlinie, der eine Nomenklatur für den Kapitalverkehr aufstellt, die ihren Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs behalten hat [7], bestimmt, dass dieser Begriff u. a. Geschäfte umfasst, mit denen Gebietsfremde Immobilieninvestitionen im Gebiet eines Mitgliedstaats vornehmen.

9. Ein Mitgliedstaat kann sich auf die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern [8] berufen, um die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte zu ersuchen, die er für die zutreffende Festsetzung der von dieser Richtlinie erfassten Abgaben benötigt.

B — *Nationales Recht*

10. Die Art. 990 D ff. des französischen Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) (im Folgenden: CGI) sind Teil der Maßnahmen, die der französische Gesetzgeber zur Bekämpfung bestimmter Formen der Steuerflucht erlassen hat.

11. Art. 990 D CGI lautet [9]:

„Juristische Personen, die direkt oder über eine andere Person eine oder mehrere in Frankreich belegene Immobilien besitzen oder Inhaber dinglicher Rechte an solchen Grundstücken sind, haben darauf eine jährliche Steuer in Höhe von 3 % des Verkehrswerts dieser Immobilien oder Rechte zu entrichten.

7 — Vgl. Urteil vom 16. März 1999, Trummer und Mayer (C-222/97, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 21).

8 — ABl. L 336, S. 15, in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung.

9 — In der Fassung des Gesetzes Nr. 92-1376 vom 30. Dezember 1992 (Finanzgesetz für 1993) (JORF vom 31. Dezember 1992, S. 18058).

Als jemand, der über eine andere Person in Frankreich Immobilien oder Immobiliarrechte besitzt, gilt jede juristische Person, die eine Beteiligung, unabhängig von deren Form und Umfang, an einer juristischen Person hält, die ihrerseits Eigentümer dieser Güter oder Inhaber dieser Rechte ist oder eine Beteiligung an einer dritten juristischen Person hält, die selbst Eigentümer der Güter oder Inhaber der Rechte oder andere Person innerhalb der Kette der Beteiligungen ist. Diese Bestimmung findet unabhängig von der Zahl der beteiligten juristischen Personen Anwendung."

12. Gemäß Art. 990 E CGI[10] wird die in Art. 990 D vorgesehene Steuer nicht erhoben:

„…

2. von juristischen Personen, deren Sitz sich in einem Land oder Gebiet befindet, das mit Frankreich ein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hat, und die spätestens zum 15. Mai jedes Jahres der Stelle, die durch die in Art. 990 F genannte Verordnung festgelegt wurde, Lage, Zusammensetzung und Wert der am 1. Januar in ihrem Besitz stehenden Immobilien, Identität und Anschrift ihrer Mitglieder zu diesem Zeitpunkt sowie die Anzahl der den einzelnen Mitgliedern zustehenden Anteile angeben;

3. von juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, und von anderen juristischen Personen, die aufgrund eines Staatsvertrags nicht höher besteuert werden dürfen, wenn sie jedes Jahr der Steuerbehörde auf deren Aufforderung Lage und Zusammensetzung der am 1. Januar in ihrem Besitz stehenden Immobilien, die Identität und die Anschrift ihrer Anteilseigner, Teilhaber oder sonstigen Mitglieder, die Anzahl der diesen jeweils zustehenden Anteile oder sonstigen Rechte sowie einen Nachweis für deren Wohnsitz für Steuerzwecke mitteilen bzw. sich zu einer solchen Mitteilung verpflichten und dieser Verpflichtung nachkommen. Die Verpflichtung wird an dem Tag eingegangen, an dem die juristische Person die Immobilie oder das Immobiliarrecht oder die Beteiligung im Sinne von Art. 990 D erworben hat, oder, für die bereits am 1. Januar 1993 in ihrem Besitz stehenden Güter, Rechte oder Beteiligungen, spätestens am 15. Mai 1993;

4. von Gesellschaften, deren Aktien an einer französischen Börse oder an einer ausländischen Börse, die entsprechenden Regelungen unterliegt, oder am zweiten Markt einer dieser Börsen zugelassen sind;

…".

10 — In der Fassung des Gesetzes Nr. 92-1376.

13. Zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens bestand zwischen der Französischen Republik und dem Fürstentum Liechtenstein kein Abkommen im Sinne von Art. 990 E Nr. 2 CGI [11].

III — Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

14. Die in Liechtenstein ansässige Gesellschaft Établissements Rimbaud SA (im Folgenden: Établissements Rimbaud) besitzt eine Immobilie in Frankreich. Sie unterliegt daher grundsätzlich der Verkehrswertsteuer in Höhe von 3 % des Art. 990 D CGI.

15. Die französische Finanzverwaltung nahm zunächst für die Jahre 1988 bis 1997 und danach für die Jahre 1998 bis 2000 die Beitreibung der betreffenden Steuer bei den Établissements Rimbaud vor.

16. Die Établissements Rimbaud erhoben gegen die Ablehnung ihrer Anträge auf Befreiung von der streitigen Steuer Klage. Nachdem die Établissements Rimbaud mit ihren Anträgen vom Tribunal de grande instance Aix-en-Provence und sodann von der Cour d'appel Aix-en-Provence abgewiesen worden waren, legten sie bei der Cour de cassation Rechtsmittel ein.

17. Im Rahmen der Prüfung dieses Rechtsmittels hat die Cour de cassation dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum einer Regelung wie den Art. 990 D ff. des Code général des impôts in ihrer seinerzeit geltenden Fassung entgegen, wonach in Frankreich belegene Immobilien von Gesellschaften mit Sitz in Frankreich von der Verkehrswertsteuer in Höhe von 3 % befreit sind, während diese Befreiung für eine Gesellschaft, die in einem nicht zur Europäischen Union gehörenden Land des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist, vom Bestehen eines zwischen Frankreich und diesem Staat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig ist, dass diese juristischen Personen aufgrund eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als in Frankreich ansässige Gesellschaften?

IV — Verfahren vor dem Gerichtshof

18. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 18. Februar 2009 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofs eingetragen worden.

11 — Das am 22. September 2009 unterzeichnete Abkommen zwischen der Regierung des Fürstentums Liechtenstein und der Regierung der Republik Frankreich über den Informationsaustausch in Steuersachen wirkt sich auf das Ausgangsverfahren nicht aus, da es später verabschiedet wurde.

19. Die Établissements Rimbaud, die deutsche, die estnische, die griechische, die spanische, die französische, die italienische, die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs, die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Regierung von Liechtenstein und die EFTA-Überwachungsbehörde haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

20. Der Vertreter der Établissements Rimbaud, die Bevollmächtigten der estnischen, der griechischen, der spanischen, der französischen und der schwedischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs, der Kommission und der EFTA-Überwachungsbehörde haben in der Sitzung vom 3. Februar 2010 mündliche Ausführungen gemacht. [12]

V — Vorbringen der Parteien

21. Die Établissements Rimbaud sind der Ansicht, dass Art. 40 des EWR-Abkommens einer Regelung wie den Art. 990 D ff. CGI entgegenstehe, wonach in Frankreich belegene Immobilien von Gesellschaften mit Sitz in Frankreich von der Verkehrswertsteuer in Höhe von 3 % befreit seien, während diese Befreiung für Gesellschaften, die in einem EWR-Staat ansässig seien, von diskriminierenden Voraussetzungen abhängig sei.

22. Die EFTA-Überwachungsbehörde, die Kommission und die Regierung von Liechtenstein sind ebenfalls der Ansicht, dass Art. 40 des EWR-Abkommens nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren in Frage stehenden entgegenstehe, wenn diese es einer in einem EWR-Staat ansässigen Gesellschaft nicht erlaubten, Beweise vorzulegen, aus denen hervorgehe, welche natürlichen Personen ihre Anteilseigner seien.

23. Dagegen sind die Mitgliedstaaten, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, alle der Ansicht, dass Art. 40 des EWR-Abkommens einer solchen Regelung nicht entgegenstehe.

VI — Rechtliche Würdigung

A — *Vorbemerkungen*

24. Es ist zunächst daran zu erinnern, dass der Gerichtshof bereits Gelegenheit hatte, sich mit den im vorliegenden Verfahren in Rede stehenden Bestimmungen des CGI auseinanderzusetzen. So hat der Geirchtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens

12 — Der Bevollmächtigte der Regierung von Liechtenstein, der seine Teilnahme an der Sitzung angekündigt hatte, konnte wegen ungünstiger Witterungsverhältnisse letztendlich nicht an der Sitzung teilnehmen.

der Cour de cassation im Urteil ELISA festgestellt, dass das Unionsrecht in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten Rechtsvorschriften wie den betreffenden französischen Vorschriften entgegenstehe. Folglich hat der Gerichtshof im vorliegenden Verfahren, dem ebenfalls ein Ersuchen der französischen Cour de cassation zugrunde liegt, lediglich über die Frage zu entscheiden, ob eine Beschränkung, die sich aufgrund der betreffenden nationalen Rechtsvorschriften ergeben könnte, im Rahmen des EWR-Abkommens gerechtfertigt sein kann, d. h. in einer Konstellation, die zwischen den Beziehungen der Mitgliedstaaten der Union untereinander und den Beziehungen der Mitgliedstaaten der Union zu Staaten, die nicht Vertragsstaaten des EWR-Abkommens sind, anzusiedeln ist.

25. Was den zeitlichen Aspekt des Verfahrens angeht, ist darauf hinzuweisen, dass das vorlegende Gericht um die Auslegung von Art. 40 des EWR-Abkommens ersucht hat. Da das Fürstentum Liechtenstein seit dem 1. Mai 1995 Partei des EWR-Abkommens ist, hat der Gerichtshof daher das ab diesem Zeitpunkt geltende Recht [13] auszulegen.

26. Wie Generalanwalt Bot in seinen Schlussanträgen in der vorgenannten Rechtssache A ausgeführt hat [14], ist der Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten einerseits und diesen Staaten und den Drittstaaten andererseits zunehmend liberalisiert worden. Im Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft war der Kapitalverkehr innerhalb und nach außerhalb der Gemeinschaft in verschiedenen Vorschriften geregelt, die für die Mitgliedstaaten von geringer Verbindlichkeit waren. Mit der Richtlinie 88/361, die die vollständige und bedingungslose Liberalisierung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten vorsah, wurde eine wichtige Etappe erreicht. Für den auswärtigen Bereich waren die Vorschriften der Richtlinie 88/361 weniger verbindlich, da sich die Mitgliedstaaten lediglich zu bemühen hatten, in dem Verfahren, das sie auf Transaktionen mit Drittländern anwandten, den gleichen Liberalisierungsgrad wie bei Transaktionen mit den Gebietsansässigen der anderen Mitgliedstaaten zu erreichen.

27. Der am 7. Februar 1992 in Maastricht unterzeichnete Vertrag über die Europäische Union hat den freien Kapitalverkehr nicht nur zwischen den Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern als eine der durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verankert. So sind gemäß Art. 56 Abs. 1 EG „[i]m Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels … alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten". Dieser Artikel galt seit dem 1. Januar 1994.

28. Das EWR-Abkommen enthält allerdings keine Bestimmungen, die den Art. 57 EG

13 — Bis zu diesem Zeitpunkt gehörte das Fürstentum Liechtenstein zu den Drittstaaten, für die keine besonderen Regelungen galten. Danach waren bestimmte Übergangsbestimmungen für die Umsetzung der Richtlinien anwendbar (Umsetzungsfrist für bestimmte Richtlinien der Gemeinschaft).

14 — Schlussanträge vom 11. September 2007 (Nrn. 38 bis 45).

und 58 EG entsprechen. Meines Erachtens steht jedoch außer Zweifel, dass die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten gegenüber den EWR-Staaten aus Art. 40 des EWR-Abkommens nicht strenger sein können als die Verpflichtungen aus Art. 58 EG. Außerdem dürften die Grundsätze *lex posterior derogat legi priori* und *lex specialis derogat legi generali* jegliche Anwendung von Art. 57 Abs. 1 EG auf die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und dem Fürstentum Liechtenstein ausschließen.

29. Folglich ist Art. 57 Abs. 1 EG ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des EWR-Abkommens gegenüber dem betreffenden Drittstaat offensichtlich nicht anwendbar.

30. Es ist ein weiterer zeitlicher Aspekt zu nennen. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass der Kapitalverkehr, der Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist, nämlich eine Immobilieninvestition, vor der Einführung des freien Kapitalverkehrs innerhalb der Europäischen Union und vor dessen Einführung zwischen den Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten getätigt wurde. Da die Établissements Rimbaud die Investition daher lange vor den genannten Zeitpunkten getätigt haben, haben sie nicht im eigentlichen Sinne von dieser Grundfreiheit Gebrauch gemacht. Dieser Umstand wird sich meines Erachtens jedoch nicht auf die Antwort auswirken, die der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht hinsichtlich des nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des EWR-Abkommens gegenüber dem Fürstentum Liechtenstein anwendbaren Rechts geben wird. [15] Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung sollten die Wirkungen des freien Kapitalverkehrs bei bestehenden und bei neuen Investitionen dieselben sein.

31. Im Rahmen meiner Untersuchung werde ich zunächst kurz auf die Rechtsprechung in den Rechtssachen ELISA sowie Ospelt und Schlössle Weissenberg [16] zur Freiheit des Kapitalverkehrs im Bereich der direkten Steuern in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten einerseits und in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten andererseits eingehen und sodann die beiden Regelungen vergleichen. Schließlich werde ich die Argumente untersuchen, die für eine unterschiedliche Behandlung vorgetragen werden.

B — *Rechtsprechung zum freien Kapitalverkehr im Bereich der direkten Steuern*

32. Zu den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten hat der Gerichtshof bereits im Urteil ELISA entschieden, dass Art. 56 EG dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften entgegensteht, die für Gesellschaften, die in einem Mitgliedstaat

15 — Anhang XII des EWR-Abkommens unterscheidet nicht generell zwischen neuen und bestehenden Investitionen. Diese Unterscheidung wird nur in bestimmten Fällen getroffen, vgl. insbesondere Nr. 1 Buchst. e dieses Anhangs und Urteil vom 15. Mai 2003, Salzmann (C-300/01, Slg. 2003, I-4899, Randnr. 4).

16 — Urteil vom 23. September 2003 (C-452/01, Slg. 2003, I-9743).

ansässig sind, die Befreiung von der Verkehrswertsteuer für in diesem Mitgliedstaat belegene Immobilien dieser Gesellschaften vorsehen, während diese Befreiung für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften vom Bestehen eines zwischen dem betreffenden Mitgliedstaat und dem anderen Staat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig ist, dass diese Gesellschaften aufgrund eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als in dem ersten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften, und die es der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft nicht erlauben, Beweise vorzulegen, aus denen hervorgeht, welche natürlichen Personen ihre Anteilseigner sind [17].

33. Im Urteil ELISA hat der Gerichtshof das Vorliegen einer Beschränkung des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs festgestellt. Danach hat er geprüft, ob diese Beschränkung aus einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Nachdem der Gerichtshof festgestellt hatte, dass es die streitige Steuer ermöglichte, Praktiken zu bekämpfen, die nur dem Zweck dienten, es natürlichen Personen zu ermöglichen, sich der Zahlung der Steuer vom Vermögen in Frankreich zu entziehen, hat er die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme geprüft. Er hat festgestellt, dass die streitige Steuer zu der mit der Richtlinie 77/799 eingeführten Zusammenarbeit gehörte und im Übrigen auch nicht von vornherein ausgeschlossen werden konnte, dass der Steuerpflichtige selbst Belege vorlegte. Er hat daraus gefolgert, dass die Französische Republik in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten weniger restriktive Maßnahmen hätte ergreifen können, um das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erreichen.

34. Die Établissements Rimbaud sind jedoch nicht in einem Mitgliedstaat, sondern im Fürstentum Liechtenstein ansässig, das seit dem 1. Mai 1995 EWR-Staat ist.

35. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eines der Hauptziele des EWR-Abkommens die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR ist, so dass der innerhalb des Gebiets der Gemeinschaft verwirklichte Binnenmarkt auf die EFTA-Staaten ausgeweitet wird. Im Hinblick darauf dienen mehrere Bestimmungen des genannten Abkommens dazu, eine möglichst einheitliche Auslegung des Abkommens im

17 — Vgl. Urteil ELISA (Randnr. 102). Infolge des Urteils ELISA wurde Art. 990 E CGI durch das Gesetz Nr. 2007-1824 vom 25. Dezember 2007 (JORF vom 28. Dezember 2007, S. 21482) geändert. In der nunmehr geltenden Fassung sieht Art. 990 E CGI insbesondere vor, dass die in Art. 990 D vorgesehene Steuer nicht erhoben wird „3. von Rechtspersonen: juristische Personen, Körperschaften, Treuhandgesellschaften oder ähnliche Einrichtungen, deren Sitz sich in Frankreich, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Land oder Gebiet befindet, das mit Frankreich ein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hat, oder in einem Staat, der mit Frankreich einen Staatsvertrag geschlossen hat, nach dem diese Rechtspersonen wie Rechtspersonen mit Sitz in Frankreich behandelt werden können …“.

gesamten EWR sicherzustellen [18]. In diesem Rahmen ist es Sache des Gerichtshofs, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im Wesentlichen mit denen des Vertrags identisch sind, innerhalb der Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden. [19]

36. Sind Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Staatsangehörigen von Vertragsstaaten des EWR-Abkommens anhand von Art. 40 und Anhang XII des EWR-Abkommens zu beurteilen, haben diese Vorschriften folglich dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen identischen Bestimmungen des Art. 56 EG [20], ungeachtet möglicher Unterschiede im Wortlaut dieser Bestimmungen.

37. Außerdem ist dem Gerichtshof zufolge der Begriff der Beschränkung des Kapitalverkehrs in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern in der gleichen Weise auszulegen wie in den Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten [21].

38. Im Ausgangsverfahren wird meiner Ansicht nach eine Gesellschaft im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr offensichtlich unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie ihren Sitz in Frankreich oder in Liechtenstein hat.

39. Nach ständiger Rechtsprechung besteht eine Diskriminierung in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte oder in der Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte [22].

40. Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich Gebietsansässige und Gebietsfremde aber in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation. [23] Eine unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen kann daher als solche nicht als Diskriminierung im Sinne des Vertrags eingestuft werden. [24]

41. Wie Generalanwalt Mazák in der Rechtssache ELISA ausgeführt hat [25], kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine nationale Steuerregelung wie die in der betreffenden Rechtssache streitige Regelung als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind. Was den Steuertatbestand in der Rechtssache ELISA angeht, also unmittelbare oder mittelbare Eigentums- oder dingliche Rechte juristischer Personen an Grundstücken in Frankreich am 1. Januar eines Jahres, so befinden sich juristische

18 — Vgl. Gutachten 1/92 vom 10. April 1992 (Slg. 1992, I-2821).

19 — Urteil Ospelt und Schlössle Weissenberg (Randnr. 29).

20 — Vgl. Urteile vom 11. Juni 2009, Kommission/Niederlande (C-521/07, Slg. 2009, I-4873, Randnr. 33), und vom 19. November 2009, Kommission/Italien (C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnr. 66).

21 — Vgl. Urteil A (Randnr. 31) sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Bot (Nrn. 73 ff.).

22 — Vgl. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, Slg. 1995, I-225, Randnr. 30), vom 11. August 1995, Wielockx (C-80/94, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 17), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 46), und vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Randnr. 37).

23 — Vgl. Urteile Schumacker (Randnr. 31), Wielockx (Randnr. 18) und Truck Center (Randnr. 38).

24 — Vgl. Urteil Wielockx (Randnr. 19), Urteil vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France (C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 24), und Urteil Truck Center (Randnr. 39).

25 — Nrn. 86 bis 92 der Schlussanträge.

Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, und juristische Personen, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung außerhalb Frankreichs haben, hinsichtlich der Besteuerung von Grundstücken seiner Ansicht nach in der gleichen Situation. Diese Regelung könne solche Personen nicht ohne Schaffung einer Diskriminierung im Rahmen der gleichen Steuer hinsichtlich der Gewährung einer damit zusammenhängenden Vergünstigung, wie einer Steuerbefreiung, ungleich behandeln. Indem der französische Gesetzgeber die beiden Gruppen juristischer Personen bezüglich der Besteuerung ihres unbeweglichen Vermögens gleichbehandle, erkenne er damit faktisch an, dass im Hinblick auf die für diese Besteuerung geltenden detaillierten Regeln und Voraussetzungen kein objektiver Unterschied in ihrer Position bestehe, der eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte. In einer Fallgestaltung, wie sie der Rechtssache ELISA zugrunde liege, führe die streitige nationale Regelung also dazu, dass juristische Personen in objektiv vergleichbaren Situationen unterschiedlich behandelt würden.

42. Die Erwägungen von Generalanwalt Mazák lassen sich meiner Ansicht nach unmittelbar auf das vorliegende Verfahren übertragen.

43. Es stellt sich daher die Frage, ob eine solche unterschiedliche Behandlung unter Berücksichtigung des einschlägigen rechtlichen Rahmens gerechtfertigt sein kann.

C — Im Rahmen von Art. 40 des EWR-Abkommens zulässige Beschränkungen

44. Nach meiner Auffassung sind bei der Auslegung und Anwendung von Art. 40 des EWR-Abkommens im Bereich der direkten Steuern die Besonderheiten des auf den konkreten Fall anwendbaren rechtlichen Rahmens zu berücksichtigen, nämlich das Fehlen von Bestimmungen über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Steuerbereich im EWR-Abkommen einerseits und das Fehlen eines Steuerabkommens zwischen einem Mitgliedstaat und einem EWR-Staat andererseits.

45. Der Gerichtshof hat eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwischen dem betreffenden Mitgliedstaat und den EWR-Staaten für durch den zwingenden Grund des Allgemeininteresses, den die Bekämpfung von Steuerhinterziehung darstellt, gerechtfertigt gehalten [26].

46. Die Rechtsprechung zu den Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union kann daher nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern übertragen werden, da dieser sich in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt. [27]

26 — Vgl. Urteil Kommission/Italien (Randnr. 68).

27 — Vgl. in diesem Sinne Urteil A (Randnr. 60).

47. Im vorliegenden Fall ist zunächst festzustellen, dass zwischen den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats und denen eines Drittlands, das sogar Partei des EWR-Abkommens ist, kein mit dem Rahmen für die Zusammenarbeit, wie er mit der Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffen wurde, vergleichbarer Rahmen besteht, wenn der betreffende EWR-Staat keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist.

48. Es ist unstreitig, dass zwischen der Französischen Republik und dem Fürstentum Liechtenstein in dem betreffenden Zeitraum keine ergänzende Vereinbarung über den Austausch von Informationen bestand.

49. In der mündlichen Verhandlung hat die EFTA-Überwachungsbehörde auf den Unterschied hingewiesen, der ihrer Ansicht nach zwischen der Besteuerung von Dividenden, die einen „mobilen" Steuergegenstand darstellten, und der Besteuerung einer Immobilie der betreffenden Gesellschaft, die in Frankreich belegen sei und bleibe, besteht.

50. Selbst wenn nicht zu leugnen sein dürfte, dass die Unbeweglichkeit des Steuergegenstands einer Grundsteuer im Rahmen der Steuerpolitik von Bedeutung ist, ist doch festzustellen, dass die Grundsteuer eine Steuer ist, die von Teilen des Vermögens erhoben wird [28]. Mit der Entrichtung dieser Steuer leistet der Eigentümer einer Immobilie vor allem einen Beitrag zur Finanzierung der Kosten für die physische und soziale Infrastruktur, die ihm zugutekommt. Eine Übertragung der vom Gerichtshof im vorerwähnten Urteil Kommission/Italien vertretenen Auslegung wird daher meines Erachtens nicht durch die Unterschiede zwischen der Besteuerung von Dividenden und einer Grundsteuer ausgeschlossen.

51. Die Frage, um die es im vorliegenden Verfahren hauptsächlich geht, ist, ob der zwischen den Mitgliedstaaten der Union und den EWR-Staaten bestehende Unterschied eine unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen anderer Mitgliedstaaten der Union einerseits und Steuerpflichtigen der EWR-Staaten andererseits rechtfertigen kann. Obwohl das Urteil ELISA nur die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union betrifft [29], stellt sich die Frage, ob die in diesem Urteil entwickelte Lösung auch für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den EWR-Staaten gilt oder ob Letztere den anderen Drittstaaten gleichzustellen sind.

52. Das Urteil ELISA enthält meines Erachtens zwei Aspekte, die für das vorliegende Verfahren von Bedeutung sein könnten und aus denen die Parteien unterschiedliche Schlüsse gezogen haben. Der erste Aspekt betrifft die auf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beruhende Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, dem Fehlen eines formellen Rahmens der Zusammenarbeit der Steuerbehörden — oder seiner Unanwendbarkeit im Einzelfall — abzuhelfen, indem er den Steuerbehörden Informationen direkt mitteilt. Der andere Aspekt betrifft die Bedeutung, die

28 — Urteil ELISA (Randnrn. 35 bis 37).

29 — Urteil ELISA (Randnr. 10).

einem solchen formellen Rahmen im Recht der Union einzuräumen ist.

53. Es widerstrebt mir, das Urteil ELISA in seiner Bedeutung auf das vorliegende Verfahren zu erstrecken, soweit in diesem Urteil die Möglichkeit vorgesehen wird, die Mechanismen für die Zusammenarbeit der Steuerbehörden der einzelnen Staaten durch die Vorlage von Belegen durch den Steuerpflichtigen zu ersetzen [30].

54. Ein effizientes und gerechtes System der direkten Besteuerung kann nur funktionieren, wenn den Informationen der Steuerpflichtigen vertraut werden kann. Dies kann nur erreicht werden, wenn die Behörden über geeignete Mittel verfügen, um die Richtigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen überprüfen zu können, indem sie auf andere Informationsquellen, wie z. B. öffentliche Register, auf Kontrollen der Buchführung des Steuerpflichtigen oder gegebenenfalls auf Auskünfte von ausländischen Steuerbehörden zurückgreifen. Damit die Informationen der Steuerpflichtigen verlässlich sind, müssen sie auch von den Behörden überprüft werden können. [31] Die Forderung, dass die Informationen der Steuerpflichtigen nachprüfbar sein müssen, verstößt meiner Ansicht nach generell nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

55. Darüber hinaus können die Steuerbehörden es in einem auf dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit beruhenden Steuersystem nicht ablehnen, die Informationen eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, ohne diese Ablehnung zu begründen. Da es ausgeschlossen erscheint, dass der Gerichtshof den Steuerbehörden ein solches Ermessen zuerkennen wollte, stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien diese Behörden feststellen könnten, dass die Angaben unzureichend sind und gemäß Randnr. 99 des Urteils ELISA die Vorlage weiterer Belege erforderlich ist, wenn man davon ausgeht, dass sie die Richtigkeit der betreffenden Angaben nicht überprüfen können, da es an einer Regelung für die Zusammenarbeit mit den Behörden des betreffenden Staats im Steuerbereich fehlt.

56. Die Frage der Beweislastverteilung im Steuerrecht ist schwierig. Zum Unionsrecht lässt sich die Rechtsprechung wie folgt zusammenfassen: Die Beweislast für das Nichtvorliegen eines rechtmäßigen Ziels, das eine steuerliche Konstruktion rechtfertigt, tragen die Steuerbehörden, doch können sie hinsichtlich des Bestehens einer künstlichen Gestaltung von bestimmten Vermutungen ausgehen. [32] Die Steuerpflichtigen müssen immer die Möglichkeit haben, eine solche Vermutung zu widerlegen, indem sie nachweisen, dass der mit der betreffenden Konstruktion verfolgte Geschäftszweck tatsächlich besteht.

30 — Urteil ELISA (Randnrn. 93 bis 96).

31 — Vgl. Urteil A (Randnrn. 61 und 62), in dem der Gerichtshof betont, wie wichtig es ist, dass die Angaben verlässlich und nachprüfbar sind.

32 — Vgl. zur Rechtsprechung Weber, D., „Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms", *Kluwer Law International*, 2005, S. 161 ff., sowie die Mitteilung der Kommission über die „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)", KOM(2007) 785 endg., S. 3.

Die Behörden sind jedoch nicht an Nachweise gebunden, die nicht nachprüfbar sind.

57. Was außerdem Steuerbefreiungen und sonstige Steuerbegünstigungen anbelangt, hat üblicherweise der Steuerpflichtige rechtlich hinreichend nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für deren Gewährung erfüllt sind. Dieser Ansatz wird meines Erachtens in Art. 990 E CGI berücksichtigt. Die Steuerbefreiung wird jeder juristischen Person gewährt, die bestimmte Informationen mitteilt, wenn diese Angaben von den Steuerbehörden, sei es direkt durch diese Behörden oder in Zusammenarbeit mit den Behörden der anderen betroffenen Staaten, überprüft werden können.

58. Es ist nicht meine Absicht, das Urteil ELISA in Bezug auf die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten in Frage zu stellen. Ich kann aber nicht vorschlagen, die vom Gerichtshof in diesem Urteil vertretene Auslegung auf die Beziehungen mit den EWR-Staaten oder anderen Drittstaaten auszudehnen, da meines Erachtens im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Situation der in diesen beiden Kategorien von Ländern ansässigen Steuerpflichtigen keinen erheblichen Unterschied aufweist. Die Kommission vertritt nämlich offenbar die Ansicht, dass die Verhältnismäßigkeit bei den EWR-Staaten nicht geprüft wird, wenn es an einem angemessenen Informationsaustausch mit dem betreffenden EWR-Staat fehlt [33].

59. Außerdem ist der Standpunkt des Gerichtshofs in der vorerwähnten Rechtssache A in Bezug auf die Auswirkung von gemeinschaftlichen Harmonisierungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Buchführung der Gesellschaften zu klären. Die Beurteilung des Gerichtshofs muss meines Erachtens in ihrem Kontext [34] gesehen werden. Meiner Ansicht nach betreffen die Ausführungen des Gerichtshofs hierzu den Fall, dass ein Steuerpflichtiger den Finanzbehörden Belege vorlegt, ohne dass diese Behörden die Belege mit Unterstützung der ausländischen Steuerbehörden prüfen können. Der Gerichtshof hat diesen Fall keineswegs als „normal“ oder „wünschenswert“ angesehen; er hat lediglich festgestellt, dass in einem solchen Fall die Buchführungsunterlagen, die von einer

33 — Vgl. die vorstehend in Fn. 32 genannte Mitteilung der Kommission, S. 6 (der deutschen Fassung): „Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung müssen daher präzise auf rein künstliche Konstruktionen abzielen, mit denen nationale Rechtsvorschriften (oder in nationales Recht umgesetzte Vorschriften des Gemeinschaftsrechts) umgangen werden sollen. Das gilt auch für die Anwendung von Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung in Bezug auf die EWR-Staaten (ausgenommen in Fällen, in denen kein angemessener Informationsaustausch mit dem betreffenden EWR-Staat vorgesehen ist). Um sicherzustellen, dass solche Vorschriften gegenüber dem Ziel der Missbrauchsvermeidung nicht unverhältnismäßig sind, müssen zur Gewährleistung der Rechtssicherheit angemessene Sicherungsmaßnahmen vorgesehen werden, damit die Steuerpflichtigen alle vorhandenen kommerziellen Nachweise für ihre Maßnahmen vorlegen können.“

34 — Urteil A (Randnr. 62): „Zweitens bieten, wie der Generalanwalt in den Nrn. 141 bis 143 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, soweit es um die Belege geht, die der Steuerpflichtige vorlegen kann, um den Steuerbehörden die Nachprüfung zu ermöglichen, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind, die gemeinschaftlichen Harmonisierungsmaßnahmen, die in den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Buchführung der Gesellschaften gelten, den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, verlässliche und nachprüfbare Angaben über die Struktur oder die Tätigkeiten einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft vorzulegen, während eine solche Möglichkeit für den Steuerpflichtigen nicht gewährleistet ist, wenn es sich um eine in einem Drittland niedergelassene Gesellschaft handelt, die nicht verpflichtet ist, diese gemeinschaftlichen Maßnahmen anzuwenden.“

in einem EWR-Staat ansässigen Gesellschaft vorgelegt werden, verlässlicher sind als diejenigen, die von einer Gesellschaft vorgelegt werden, die in einem Drittstaat ansässig ist, der nicht dieselben Regeln anwendet. Der Gerichtshof hat damit eine vergleichende Beurteilung vorgenommen. Es ist hervorzuheben, dass die Steuerpflichtigen der Mitgliedstaaten nicht verlangen können, dass die Besteuerung eines Unternehmens lediglich auf der Grundlage von dessen eigener Buchführung vorgenommen wird, selbst wenn diese, vorbehaltlich der Einhaltung der Buchführungsregeln, hierfür einen zentralen Ausgangspunkt darstellt.

60. Zur Identifizierung der Aktionäre ist anzumerken, das die Richtlinien, die auf dem Gebiet der Buchführung erlassen wurden, nicht die Identität der Aktionäre betreffen. Diese Frage wird in der Richtlinie 2004/109/EG behandelt, jedoch nur hinsichtlich der Mitteilung des Erwerbs oder der Veräußerung bedeutender Beteiligungen auf einem geregelten Markt [35]. Die Identifizierung der Aktionäre ist jedenfalls eine schwierige Frage, und die in den einzelnen Mitgliedstaaten gewählten Lösungen sind sehr unterschiedlich und reichen von einer Eintragungspflicht der Aktien bis hin zu der Möglichkeit, Inhaberaktien auszugeben.

61. Im Übrigen sind die Wirkungen der beiden Prinzipien hervorzuheben, die dem EWR-Abkommen zugrunde liegen, nämlich das Diskriminierungsverbot und der Grundsatz der einheitlichen Auslegung.

62. Der freie Kapitalverkehr wird natürlich vom EG-Vertrag und vom EWR-Abkommen erfasst [36]. Im Steuerbereich sind die beiden Systeme jedoch unterschiedlich. Was das Unionsrecht anbelangt, sind die Mitgliedstaaten für die direkten Steuern zuständig; sie müssen diese Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben. [37] Die Union hat jedoch schon immer eine bestimmte Zuständigkeit für den Erlass von Maßnahmen zur Förderung der Angleichung der steuerrechtlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten, auch im Bereich der direkten Steuern. Diese Zuständigkeit wurde schon vor geraumer Zeit ausgeübt. [38] Was das EWR-Abkommen

35 — Richtlinie 2004/109/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 15. Dezember 2004 zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG (ABl. L 390, S. 38, Art. 9 bis 16).

36 — Vgl. u. a. Urteil Ospelt und Schlössle Weissenberg (Randnr. 31).

37 — Vgl. u. a. Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29), und Urteil Kommission/Italien (Randnr. 28).

38 — Vgl. insbesondere Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1), aufgehoben durch die Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 (ABl. L 310, S. 34); Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6); Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (90/436/EWG) (ABl. L 225, S. 10); Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157, S. 38) und Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 157, S. 49).

angeht, das nicht alle Bestandteile und Bereiche der Rechtsordnung der Union aufgreift, ist der Rechtsrahmen der direkten Besteuerung erst recht schwächer ausgestaltet. [39]

63. Der Umstand, dass das EWR-Abkommen nicht die direkten Steuern erfasst und es keinen Rahmen für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Steuerbereich vorsieht, impliziert meiner Ansicht nach, dass ein unterschiedlicher rechtlicher Kontext vorliegt.

64. Darüber hinaus wird der Rahmen der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Steuerbereich, der mit der Verabschiedung der Richtlinie 77/977 geschaffen und danach im Laufe der verschiedenen Änderungen der Richtlinie verstärkt wurde, vom Gesetzgeber derzeit auf der Grundlage der Vorschläge der Kommission [40] überarbeitet. Bereits vor der Annahme dieses Vorschlags hat der von der Union in diesem Bereich geschaffene Rahmen in jedem Fall bereits jetzt ein deutlich anderes Niveau erreicht als der für die Beziehungen mit Drittstaaten einschließlich der EWR-Staaten geltende Rahmen. Zwischen den Mitgliedstaaten der Union lässt sich meiner Ansicht nach ohne Übertreibung von einer fast schon solidarischen Zusammenarbeit im Steuerbereich sprechen, die zwar noch lange nicht abschließend ist, aber einen einheitlichen und sich entwickelnden Rahmen darstellt [41].

65. Meines Erachtens rechtfertigt daher der Unterschied, der im Bereich des rechtlichen Rahmens der Zusammenarbeit im Steuerbereich aufgezeigt wurde, in vollem Umfang die unterschiedliche Behandlung der Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union einerseits und den Beziehungen zwischen diesen Staaten und den EWR-Staaten andererseits.

66. Demnach schlage ich dem Gerichtshof vor, der französischen Cour de cassation dahin gehend zu antworten, dass Art. 40 des EWR-Abkommens nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht.

67. Zum Ausgangsverfahren möchte ich schließlich ergänzend anmerken, dass sich in der mündlichen Verhandlung herausgestellt hat, dass es sich bei den Établissements Rimbaud um eine Gesellschaft handelt,

39 — Vgl. für eine weiter gehende Auslegung Urteil des EFTA-Gerichtshofs vom 23. November 2004, Fokus Bank ASA (E-1/04, Report of EFTA Court, S. 15), Randnrn. 20 ff.

40 — Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, KOM(2009) 29 endg.

41 — Wie der Gerichtshof im Urteil A (Randnr. 61) festgestellt hat, spielen sich die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten in einem gemeinsamen rechtlichen Rahmen ab, der durch das Vorliegen einer gemeinschaftlichen Regelung, wie der Richtlinie 77/799, gekennzeichnet ist, durch die wechselseitige Verpflichtungen zur gegenseitigen Amtshilfe festgelegt worden sind. Auch wenn die Verpflichtung zur Amtshilfe in den unter diese Richtlinie fallenden Bereichen nicht unbegrenzt ist, schafft diese Richtlinie doch einen Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten, den es zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittlands nicht gibt, wenn dieses keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist.

deren alleiniger Gesellschafter ein Schweizer Staatsangehöriger ist, der die betreffende Immobilie als Zweitwohnsitz nutzt. Dieser Sachverhalt ist den französischen Steuerbehörden wahrscheinlich bekannt. Man könnte daher durchaus fragen, ob es unter diesen Umständen nicht unbillig und unverhältnismäßig erscheint, wenn den französischen Behörden die Möglichkeit zuerkannt wird, dieser Gesellschaft den Nachweis dieses Sachverhalts zu verweigern.

68. Ich werde mich jedoch hüten, einen solchen Schluss zu ziehen. In bestimmten Fällen kann die Anwendung von Steuervorschriften, die bestimmte Formerfordernisse vorschreiben, unbillig erscheinen. Ich halte es jedoch nicht für ausgeschlossen, dass es sich in einem Fall, in dem ein Staatsangehöriger eines Drittstaats eine in einem Mitgliedstaat belegene Immobilie erwirbt, die er zu privaten Zwecken nutzt, und der Erwerb durch eine in Liechtenstein ansässige Gesellschaft erfolgt, deren alleiniger Aktionär dieser Staatsangehörige ist, um eine rein künstliche Gestaltung handelt. [42]

69. Es ist jedenfalls nicht Sache des Gerichtshofs, über die Besteuerung der Klägerin des Ausgangsverfahrens zu entscheiden. Außerdem hat der Gerichtshof nicht zu allen hierfür erheblichen Tatsachen Zugang. Der Gerichtshof hat eine Auslegung von Art. 40 des EWR-Abkommens vorzunehmen, die auch in den Fällen gilt, in denen ein gleicher oder vergleichbarer Sachverhalt gegeben ist. Die Auslegung des EWR-Abkommens, die ich dem Gerichtshof vorschlage, steht der Anwendung nationaler Bestimmungen, mit denen im Einzelfall Unbilligkeiten im Steuerbereich abgeholfen werden soll, selbstverständlich nicht entgegen, sofern das nationale Recht eine solche Regelung enthält.

42 — Vgl. insbesondere Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 55 und 68), und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnrn. 72 und 74).

VII — Ergebnis

70. Nach alledem schlage ich daher vor, auf die Vorlagefrage der Cour de cassation wie folgt zu antworten:

Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 steht einer Regelung wie den Art. 990 D ff. des französischen Code général des impôts in ihrer seinerzeit geltenden Fassung, wonach in Frankreich belegene Immobilien von Gesellschaften mit Sitz in Frankreich von der Verkehrswertsteuer in Höhe von 3 % befreit sind, während diese Befreiung für eine Gesellschaft, die in einem nicht zur Europäischen Union gehörenden Staat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist, vom Bestehen eines zwischen der Französischen Republik und diesem Staat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig ist, dass diese juristischen Personen aufgrund eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürfen als in Frankreich ansässige Gesellschaften, nicht entgegen.