

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

11. Oktober 2007\*

In der Rechtssache C-451/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Cour de cassation (Frankreich) mit Entscheidung vom 13. Dezember 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Dezember 2005, in dem Verfahren

**Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)**

gegen

**Directeur général des impôts,**

**Ministère public**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

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

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: J. Swedenborg, Verwaltungsrat,

\* Verfahrenssprache: Französisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. Januar 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA, vertreten durch J.-J. Gatineau, avocat,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-C. Gracia als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou und K. Boskovits als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und M. de Grave als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch V. Jackson als Bevollmächtigte im Beistand von T. Ward, Barrister,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. April 2007

folgendes

### Urteil

- <sup>1</sup> Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) und 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG) sowie des Art. 1 der 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 (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 (im Folgenden: Richtlinie 77/799).
- <sup>2</sup> Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (im Folgenden: ELISA) und dem Directeur général des impôts über die Verpflichtung dieser Gesellschaft zur Entrichtung der Steuer auf den Verkehrswert von in Frankreich belegenen Immobilien im Besitz von juristischen Personen (im Folgenden: streitige Steuer).

## Rechtlicher Rahmen

### *Gemeinschaftsrecht*

3 Art. 1 („Allgemeine Bestimmungen“) der Richtlinie 77/799 bestimmt:

„(1) Die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten erteilen sich nach dieser Richtlinie gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können ...

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten, unabhängig von der Erhebungsform, alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(3) Gegenwärtig sind die in Absatz 2 genannten Steuern insbesondere die folgenden:

...

*in Frankreich:*

Impôt sur le revenu

Impôt sur les sociétés

Taxe professionnelle

Taxe foncière sur les propriétés bâties

Taxe foncière sur les propriétés non bâties

...

(4) Absatz 1 gilt auch für alle Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den in Absatz 3 aufgeführten Steuern oder an deren Stelle erhoben werden könnten.

...

...“

- 4 Die Art. 2, 3 und 4 der Richtlinie 77/799 enthalten Bestimmungen über Auskünfte auf Ersuchen, den automatischen Austausch bzw. den spontanen Austausch der in Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie bezeichneten Auskünfte.
- 5 Art. 8 („Grenzen des Auskunftsaustausches“) der Richtlinie 77/799 lautet:

„(1) Diese Richtlinie verpflichtet nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Auskünften, wenn deren Durchführung oder deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen

steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden.

(2) Die Auskunftserteilung kann verweigert werden, wenn sie zur Preisgabe eines Geschäfts-, Industrie- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens führen oder wenn die Verbreitung der betreffenden Auskunft gegen die öffentliche Ordnung verstoßen würde.

(3) Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die Auskunftserteilung verweigern, wenn der interessierte Staat zur Übermittlung gleichartiger Auskünfte aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht in der Lage wäre.“

- 6 Gemäß Art. 11 („Verhältnis zu weiter gehenden Beistandspflichten“) der Richtlinie 77/799 „[bleiben w]eitergehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch nach anderen Rechtsvorschriften ... von den vorstehenden Bestimmungen unberührt“.

### *Nationales Recht*

- 7 Die Art. 990 D und 990 E des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in der Fassung des Gesetzes Nr. 92-1376 vom 30. Dezember 1992 (JORF Nr. 304 vom 31. Dezember 1992) bestimmen:

„Art. 990 D

Juristische Personen, die direkt oder über eine andere Person ein 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.

Als jemand, der über eine andere Person in Frankreich Immobilien oder Immobilienrechte 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.

Art. 990 E

Die in Art. 990 D vorgesehene Steuer wird nicht erhoben:

1. von juristischen Personen, deren in Frankreich belegenes unbewegliches Vermögen im Sinne des Art. 990 D weniger als 50 % ihres in Frankreich befindlichen Vermögens ausmacht. Für die Zwecke der Anwendung dieser Bestimmung bleiben bei der Feststellung des unbeweglichen Vermögens die Vermögensgegenstände außer Betracht, die die in Art. 990 D genannten juristischen Personen oder die beteiligten Personen ihrer eigenen Geschäftstätigkeit zuweisen, soweit sich diese nicht auf Immobiliengeschäfte bezieht;
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. ...“

### *Völkerrecht*

- 8 Art. 21 Abs. 1 des am 1. April 1958 in Paris unterzeichneten Abkommens zwischen Frankreich und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Festsetzung von Regeln der gegenseitigen Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen in der durch das am 8. September 1970 in Paris unterzeichnete Änderungsabkommen geänderten Fassung (im Folgenden: Abkommen vom 1. April 1958) bestimmt:

„Die Staatsangehörigen und die Gesellschaften oder sonstigen Personenmehrheiten eines der beiden Vertragsstaaten können in dem jeweils anderen Staat nicht zu anderen oder höheren Steuern herangezogen werden als denjenigen, denen die Staatsangehörigen und die Gesellschaften oder sonstigen Personenmehrheiten des zweitgenannten Staates unterliegen.“

- 9 Art. 22 Abs. 1 des Abkommens vom 1. April 1958 sieht vor:

„Unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit können die zuständigen Behörden der beiden Staaten entweder von Amts wegen oder auf Antrag alle für eine ordnungsgemäße Durchführung dieses Abkommens erforderlichen Informationen austauschen, deren Beschaffung nach den steuerrechtlichen Vorschriften der beiden Staaten im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis zulässig ist. ...“

- 10 In einem Briefwechsel vom 8. September 1970 zum Abkommen vom 1. April 1958 stellten die französische und die luxemburgische Regierung fest, dass „dieses Abkommen seit seinem Inkrafttreten weder auf Holdinggesellschaften im Sinne der einschlägigen luxemburgischen Gesetzgebung (gegenwärtig Gesetz vom 31. Juli 1929 und Arrêté-loi vom 27. Dezember 1937) noch auf die Einkünfte, die Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich aus solchen Gesellschaften erzielen, noch auf die Beteiligungen solcher Personen an diesen Gesellschaften anwendbar ist“.
- 11 Das am 31. März 1930 in Paris unterzeichnete Niederlassungsabkommen zwischen der Französischen Republik und dem Großherzogtum Luxemburg enthält die Meistbegünstigungsklausel.
- 12 Art. 9 dieses Niederlassungsabkommens bestimmt: „Die beiden Hohen Vertragsparteien verpflichten sich, so bald wie möglich zur Regelung der Fragen der Doppelbesteuerungen ein besonderes Abkommen über Zölle, Abgaben, Steuern und Beiträge zu schließen, denen die Staatsangehörigen und Gesellschaften unterliegen.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 13 ELISA ist eine Holdinggesellschaft luxemburgischen Rechts, die nach den Bestimmungen des Gesetzes vom 31. Juli 1929 über die Besteuerung der Holdinggesellschaften (Mém. 1929, S. 685) in der Fassung der Großherzoglichen Verordnung vom 24. März 1989 (Mém. A 1989, S. 181) gegründet wurde.
- 14 Nach Art. 1 Abs. 2 dieses Gesetzes ist die Holdinggesellschaft von der Einkommensteuer, der Übersteuer, der Ergänzungssteuer und der Kuponsteuer sowie von Zuschlagcentimen der Gemeinden befreit. Nach Art. 1 Abs. 6 des Gesetzes stehen

die Aufsichts- und Ermittlungsbefugnisse der Registerbehörde zu und sind beschränkt auf die Untersuchung und Prüfung der Tatsachen und Angaben über die steuerliche Stellung der Gesellschaft sowie der erforderlichen Angaben, um die ordnungsgemäße und korrekte Festsetzung der von der Gesellschaft zu entrichtenden Steuern und Abgaben zu gewährleisten und zu überprüfen.

- 15 Der Vorlageentscheidung zufolge ist ELISA Eigentümer mehrerer Grundstücke im französischen Hoheitsgebiet und unterliegt als solcher den Bestimmungen der Art. 990 D ff. CGI, mit der die streitige Steuer eingeführt wurde.
- 16 Aus der Vorlageentscheidung geht weiter hervor, dass ELISA zwar die gesetzlich vorgeschriebenen Steuererklärungen abgab, die entsprechende Steuer jedoch nicht entrichtete. Nachdem die Steuerverwaltung ihr am 18. Dezember 1997 Berechtigungsbescheide hinsichtlich dieser Steuer zugestellt hatte, betrieb sie deren Vollstreckung. ELISA erhob nach Zurückweisung ihres Einspruchs beim Tribunal de grande instance de Paris gegen den Directeur général des impôts eine Klage, mit der sie die Befreiung von der Belastung mit diesen Steuern begehrte.
- 17 Nachdem am 28. Oktober 1999 und am 5. Juli 2001 zwei für sie ungünstige Entscheidungen des Tribunal de grande instance de Paris bzw. der Cour d'appel de Paris ergangen waren, legte ELISA Kassationsbeschwerde ein.
- 18 Die Cour de cassation hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Stehen die Art. 52 ff. und 73b EG-Vertrag Rechtsvorschriften wie den Art. 990 D ff. des Code général des impôts entgegen, die juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, einen

Anspruch auf Befreiung von der streitigen Steuer verleihen, diesen Anspruch aber bei juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines anderen Staates haben, auch dann, wenn es sich dabei um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union handelt, vom Bestehen eines zwischen Frankreich und diesem Staat zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossenen Amtshilfeabkommens oder davon abhängig machen, 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 die juristischen Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben?

2. Stellt eine Abgabe wie die streitige eine Steuer vom Vermögen im Sinne von Art. 1 der Richtlinie 77/799 dar?
  
3. Wenn ja: Stehen die Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der gegenseitigen Amtshilfe in Steuerangelegenheiten durch die Richtlinie 77/799 auferlegt worden sind, der Erfüllung gleichartiger Verpflichtungen durch die Mitgliedstaaten aus einem bilateralen Amtshilfeabkommen in Steuerangelegenheiten entgegen, das eine Kategorie von Steuerpflichtigen, wie die luxemburgischen Holdinggesellschaften, ausschließt?
  
4. Verpflichten die Art. 52 ff. und 73b ff. EG-Vertrag einen Mitgliedstaat, der mit einem anderen Staat — unabhängig davon, ob es sich dabei um einen Mitgliedstaat der Europäischen Union handelt — ein Abkommen mit einer Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten geschlossen hat, dazu, einer juristischen Person, die den Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats hat, die gleichen Vergünstigungen wie die in dieser Bestimmung vorgesehenen zu gewähren, wenn ein oder mehrere Grundstücke im erstgenannten Mitgliedstaat in ihrem Besitz stehen und zwischen diesem Mitgliedstaat und dem zweitgenannten Mitgliedstaat keine gleichwertige Bestimmung gilt?

## Zu den Vorlagefragen

- 19 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass es im Ausgangsverfahren um einen Sachverhalt geht, der nur Mitgliedstaaten und keine Drittstaaten betrifft. Infolgedessen gelten die Antworten auf die Vorlagefragen nur für die Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten.

### *Zur zweiten Frage*

- 20 Mit seiner zweiten Frage, die zuerst zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die streitige Steuer eine Steuer vom Vermögen im Sinne von Art. 1 der Richtlinie 77/799 ist.
- 21 Dazu ist erstens daran zu erinnern, dass nach Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 77/799 als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen unabhängig von der Erhebungsform alle Steuern gelten, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.
- 22 Aus dieser Bestimmung ergibt sich klar, dass die Richtlinie 77/799 neben den Steuern vom Gesamteinkommen und vom Gesamtvermögen auch alle Steuern betrifft, die von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden.

Folglich gehören auch diese Steuern unabhängig von ihrer Bezeichnung zu den Steuern, über die sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gemäß der Richtlinie 77/799 gegenseitig alle Auskünfte erteilen, die für die zutreffende Festsetzung dieser Steuern geeignet sein können.

- 23 Zweitens sind nach Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 die in Art. 1 Abs. 2 genannten Steuern und Abgaben, was Frankreich betrifft, insbesondere die Einkommensteuer (*impôt sur le revenu*), die Gesellschaftsteuer (*impôt sur les sociétés*), die Gewerbesteuer (*taxe professionnelle*), die Grundsteuer auf bebaute Grundstücke (*taxe foncière sur les propriétés bâties*) und die Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke (*taxe foncière sur les propriétés non-bâties*).
- 24 Aus Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 ergibt sich eindeutig, dass die Aufzählung der in diesem Artikel genannten Steuern und Abgaben nicht abschließend ist.
- 25 Daher ist das Argument, die Richtlinie 77/799 sei deshalb nicht auf das Ausgangsverfahren anwendbar, weil die streitige Steuer nicht zu den in ihrem Art. 1 Abs. 3 aufgeführten Steuern und Abgaben gehöre, von vornherein zurückzuweisen.
- 26 Dass die Steuern und Abgaben in Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 nicht abschließend aufgezählt sind, wird durch Abs. 4 dieses Artikels bestätigt, wonach sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gegenseitig auch alle Auskünfte erteilen, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern gleicher oder ähnlicher Art, die künftig neben den in Abs. 3 aufgeführten Steuern oder an deren Stelle erhoben werden könnten, geeignet sein können.

- 27 Obwohl die französische Regierung einräumt, dass die Aufzählung der Steuern und Abgaben in Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 nicht abschließend ist, meint sie doch, die Merkmale der streitigen Steuer erlaubten es nicht, diese einer Steuer vom Vermögen im Sinne von Art. 1 Abs. 1 bis 3 der Richtlinie 77/799 gleichzusetzen, so dass die Richtlinie nicht auf das Ausgangsverfahren anwendbar sei.
- 28 Dazu macht die französische Regierung geltend, die streitige Steuer werde nicht von natürlichen, sondern von juristischen Personen erhoben und bezwecke zudem die Bekämpfung der Steuerflucht.
- 29 Zum ersten dieser Argumente ist sogleich festzustellen, dass nach Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 zu den Steuern und Abgaben, über die sich die zuständigen Behörden gegenseitig alle Auskünfte erteilen, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern geeignet sein können, Steuern gehören, die auch von juristischen Personen erhoben werden, wie etwa die Gewerbesteuer, auf die sich Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 ausdrücklich bezieht.
- 30 Das Vorbringen, dass die in der Richtlinie 77/799 genannten Steuern und Abgaben keine juristischen Personen betreffen, ist daher zurückzuweisen.
- 31 Zum zweiten von der französischen Regierung angeführten Argument ist zu sagen, dass, selbst wenn Zweck der streitigen Steuer die Bekämpfung der Steuerflucht sein sollte, dieser Umstand jedenfalls allein nicht die Anwendbarkeit der Richtlinie 77/799 auf das Ausgangsverfahren in Frage stellen könnte.

- 32 Außerdem hat die Richtlinie 77/799 gerade zu dem Zweck, Steuerhinterziehungs- und Steuerfluchtpraktiken zu bekämpfen und daneben die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu ermöglichen, Mechanismen zur Verstärkung der Zusammenarbeit zwischen den Steuerverwaltungen innerhalb der Gemeinschaft vorgesehen (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 13. April 2000, W. N., C-420/98, Slg. 2000, I-2847, Randnr. 22, und vom 26. Januar 2006, Kommission/Rat, C-533/03, Slg. 2006, I-1025, Randnrn. 70 und 71).
- 33 Allerdings scheint die französische Regierung mit diesem Argument dartun zu wollen, dass die streitige Steuer nicht als Steuer vom Vermögen im Sinne der Richtlinie 77/799 angesehen werden könne. Hierfür spricht ihrer Ansicht nach, dass die Steuer von juristischen Personen erhoben werde.
- 34 Dieses Vorbringen kann aber nur zurückgewiesen werden.
- 35 Abgesehen davon, dass die Richtlinie 77/799, wie in Randnr. 29 des vorliegenden Urteils hervorgehoben worden ist, die von juristischen Personen erhobenen Steuern und Abgaben keineswegs von ihrem Anwendungsbereich ausschließt, ist daran zu erinnern, dass die streitige Steuer von juristischen Personen, die Eigentümer in Frankreich belegener Immobilien sind, zu entrichten ist und nach dem Wert dieser Güter berechnet wird.
- 36 Es ist festzustellen, dass die streitige Steuer von einem Teil des Vermögens der betreffenden juristischen Person erhoben wird. Sie gehört damit zu den Steuern und Abgaben, die unabhängig von ihrer Bezeichnung von Teilen des Einkommens oder des Vermögens im Sinne von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 77/799 erhoben werden.

- 37 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass die streitige Steuer eine Steuer ähnlicher Art wie die in Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 77/799 genannten Steuern ist, die auf Teile des Vermögens im Sinne von Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie erhoben wird.

*Zur dritten Frage*

- 38 Zur Beantwortung dieser Frage sind zum einen die Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus den einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 77/799 und zum anderen die Verpflichtungen der beiden im vorliegenden Verfahren betroffenen Mitgliedstaaten aus dem Abkommen vom 1. April 1958 in Erinnerung zu rufen.
- 39 Was zunächst die Verpflichtungen aus der Richtlinie 77/799 angeht, erteilen sich nach deren Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 3 und 4 dieser Bestimmung die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten gegenseitig alle Auskünfte, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie aller Steuern und Abgaben ähnlicher Art, wie der streitigen Steuer, geeignet sein können.
- 40 Dieser Auskunftsaustausch findet nach Art. 2 der Richtlinie 77/799 auf Ersuchen der zuständigen Behörde des betreffenden Mitgliedstaats statt. Wie aus Art. 3 dieser Richtlinie hervorgeht, erteilen sich die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten außerdem Auskünfte ohne vorheriges Ersuchen, und zwar für bestimmte in der Richtlinie genannte Gruppen von Einzelfällen automatisch oder nach Art. 4 der Richtlinie 77/799 spontan.

- 41 Insoweit sieht Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 vor, dass diese Richtlinie dann nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Auskünften verpflichtet, wenn deren Durchführung oder deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden.
- 42 Nach Art. 11 der Richtlinie 77/799 schließlich bleiben weiter gehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch nach anderen Rechtsvorschriften von den Bestimmungen dieser Richtlinie unberührt.
- 43 Zu den Verpflichtungen aus dem Abkommen vom 1. April 1958 bestimmt dessen Art. 22 Abs. 1, dass die Verwaltungsbehörden der beiden beteiligten Staaten — Französische Republik und Großherzogtum Luxemburg — unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit zur ordnungsgemäßen Durchführung dieses Abkommens entweder von Amts wegen oder auf Antrag alle Informationen austauschen können, deren Beschaffung nach den nationalen steuerrechtlichen Vorschriften im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis zulässig ist. Dieser Informationsaustausch erfasst jedoch keine Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts.
- 44 Den Bestimmungen dieses Abkommens ist klar zu entnehmen, dass es Verpflichtungen gleicher Art wie diejenigen aus der Richtlinie 77/799 begründet.
- 45 Unter diesen Umständen fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Verpflichtungen, die den Mitgliedstaaten nach der Richtlinie 77/799 auf dem Gebiet der gegenseitigen Amtshilfe in Steuerfragen obliegen, der Erfüllung derjenigen Verpflichtungen durch sie entgegenstehen, die sich aus dem Abkommen vom 1. April 1958 ergeben.

- 46 Dazu wird erstens geltend gemacht, die Verpflichtungen aus dem Abkommen vom 1. April 1958 wirkten sich nicht auf die Anwendbarkeit der Richtlinie 77/799 aus. Die griechische Regierung führt dazu aus, diese Verpflichtungen seien jedenfalls durch Art. 11 der Richtlinie gedeckt, wonach weiter gehende Verpflichtungen zum Auskunftsaustausch nach anderen Rechtsvorschriften von den Bestimmungen der Richtlinie unberührt blieben.
- 47 Dieses Argument ist von vornherein zurückzuweisen. Es besteht nämlich kein Zweifel daran, dass die Verpflichtungen aus dem Abkommen vom 1. April 1958, soweit es um Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts geht, hinsichtlich des Austauschs von Auskünften nicht weiter reichen. Sie sind vielmehr darauf gerichtet, diesen Informationsaustausch, soweit er sich auf die genannten Holdinggesellschaften bezieht, zu beschränken, wenn nicht gar auszuschließen.
- 48 Infolgedessen kann eine Berufung auf Art. 11 der Richtlinie 77/799 im Ausgangsverfahren keinen Erfolg haben.
- 49 Zweitens trägt die französische Regierung vor, aus Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 folge, dass diese Richtlinie einer Anwendung des Abkommens vom 1. April 1958, das Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts vom System des Informationsaustauschs zwischen den beteiligten nationalen Verwaltungen ausnehme, auf den vorliegenden Fall nicht entgegenstehe.
- 50 Insoweit ergibt sich aus Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799, dass diese die Mitgliedstaaten dann nicht zu Ermittlungen oder zur Übermittlung von Auskünften verpflichtet, wenn deren Durchführung bzw. deren Beschaffung oder Verwertung durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden.

- 51 Nach Ansicht der französischen Regierung verlangen die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften Luxemburgs lediglich, dass die Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts Auskünfte über ihre Satzung erteilen; sie sähen vor, dass von diesen Gesellschaften keine Auskünfte für Besteuerungszwecke verlangt werden könnten.
- 52 Wenn es sich mit den einschlägigen luxemburgischen Rechtsvorschriften tatsächlich so verhält — was das vorlegende Gericht zu prüfen hat —, wäre die Situation von Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts, soweit es um die gegenseitige Amtshilfe zwischen den Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern geht, nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 zu beurteilen.
- 53 Gleiches gilt für das Abkommen vom 1. April 1958, aus dem sich ergibt, dass die Abkommensparteien Holdinggesellschaften von dem in ihm geregelten Informationssystem ausgenommen haben.
- 54 Das Abkommen vom 1. April 1958 würde nämlich nur den Zustand der einschlägigen gesetzlichen Vorschriften Luxemburgs widerspiegeln, so dass es auch hinsichtlich seines beschränkten Anwendungsbereichs unter Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 fiele.
- 55 Demgemäß ist auf die dritte Frage zu antworten, dass die Richtlinie 77/799, insbesondere Art. 8 Abs. 1, es nicht verbietet, dass für zwei Mitgliedstaaten ein völkerrechtliches Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Festlegung von Regeln der gegenseitigen Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gilt, das für einen Mitgliedstaat eine Kategorie von Steuerpflichtigen, die einer unter diese Richtlinie fallenden Steuer unterliegen, von seinem Anwendungsbereich ausnimmt, wenn der Beschaffung oder Verwertung dieser Auskünfte durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

*Zur ersten Frage*

- 56 Mit der ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach in Frankreich ansässige Gesellschaften von der streitigen Steuer befreit sind, diese Befreiung jedoch für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften vom Bestehen eines zwischen der Französischen Republik und diesem 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 als die in Frankreich ansässigen Gesellschaften unterworfen werden dürfen.
- 57 Da das vorlegende Gericht den Gerichtshof ersucht, ihm eine Auslegung sowohl von Art. 52 EG-Vertrag über die Niederlassungsfreiheit als auch von Art. 73b EG-Vertrag über den freien Kapitalverkehr zu geben, ist zu prüfen, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche unter diese Freiheiten fallen kann.
- 58 Zu Art. 73b EG-Vertrag ist darauf hinzuweisen, dass die Ausübung des Rechts, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats Immobilien zu erwerben, zu nutzen und darüber zu verfügen, das, wie sich aus Art. 54 Abs. 3 Buchst. e EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 44 Abs. 2 Buchst. e EG) ergibt, die notwendige Ergänzung der Niederlassungsfreiheit darstellt, zu Kapitalverkehr führt (Urteil vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 59 Nach ständiger Rechtsprechung umfasst der Kapitalverkehr die Vorgänge, durch die Personen im Gebiet eines Mitgliedstaats, in dem sie nicht ihren Wohnsitz haben,

Investitionen in Immobilien tätigen; dies ergibt sich aus der Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I 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] (ABl. L 178, S. 5), die ihren Hinweischarakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs behält (vgl. Urteil Festersen, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 60 Es steht fest, dass die Klägerin des Ausgangsverfahrens als Holdinggesellschaft luxemburgischen Rechts Immobilien in Frankreich erworben hat. Eine solche grenzüberschreitende Investition stellt zweifellos eine Kapitalbewegung im Sinne dieser Nomenklatur dar (vgl. Urteil vom 5. Juli 2005, D., C-376/03, Slg. 2005, I-5821, Randnr. 24).
- 61 Folglich fällt eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche unter den freien Kapitalverkehr.
- 62 Was Art. 52 EG-Vertrag betrifft, so ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs mit der Niederlassungsfreiheit, die dieser Artikel den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausführung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen zu den gleichen Bedingungen wie den in den Rechtsvorschriften des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten umfasst, für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteile vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 29, und vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 63 Außerdem ist der Begriff der Niederlassung sehr weit gefasst und impliziert die Möglichkeit für einen Gemeinschaftsangehörigen, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen, wodurch die wirtschaftliche und soziale Verflechtung innerhalb der Gemeinschaft im Bereich der selbständigen Tätigkeiten gefördert wird (vgl. u. a. Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 64 Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmungen über das Niederlassungsrecht ist jedoch grundsätzlich, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt ist und dass im Fall des Erwerbs und des Besitzes von Grundstücken deren Verwaltung aktiv erfolgt (Urteil Centro di Musicologia Walter Stauffer, Randnr. 19).
- 65 Im vorliegenden Fall besitzt die Klägerin des Ausgangsverfahrens zwar Immobilien in Frankreich, doch geht weder aus der Sachverhaltsschilderung des vorliegenden Gerichts noch aus den vor dem Gerichtshof abgegebenen Erklärungen hervor, dass sie diese Immobilien im Rahmen der Ausübung ihrer Tätigkeiten besitzt oder dass sie ihr Grundvermögen selbst verwaltet.
- 66 Daraus ist zu schließen, dass die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit unter Umständen wie denjenigen des Ausgangsverfahrens unanwendbar sind.
- 67 Somit ist zu prüfen, ob eine nationale Regelung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellt.

- 68 Hierzu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 19, vom 6. März 2007, Meilicke u. a., C-292/04, Slg. 2007, I-1835, Randnr. 19, und vom 24. Mai 2007, Holböck, C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Randnr. 21).
- 69 Aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich weiter, dass zu den Maßnahmen, die nach Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten sind, solche zählen, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten (Urteil Festersen, Randnr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 70 Juristische Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben, sind nach Art. 990 E Nr. 3 CGI von der streitigen Steuer befreit, 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.
- 71 Für juristische Personen, deren Sitz sich in einem anderen Staat als Frankreich befindet, bestimmt Art. 990 E Nr. 2 CGI, dass sie — ebenso wie juristische Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben — von der streitigen Steuer befreit sind, wenn sie jedes Jahr 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 mitteilen.

- 72 Darüber hinaus verlangt aber Art. 990 E Nr. 2 CGI das Bestehen eines Amtshilfeabkommens zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht und Art. 990 E Nr. 3 CGI das Bestehen eines Staatsvertrags, nach dem die betreffenden juristischen Personen nicht höher besteuert werden dürfen als juristische Personen, die den Sitz ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in Frankreich haben.
- 73 Was die Steuerbefreiung nach Art. 990 E Nr. 2 CGI betrifft, ist das Abkommen, auf das sich dieser Artikel bezieht, zwar geschlossen worden, doch sind Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts, wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens, von seinem Anwendungsbereich ausgenommen, so dass sie keine Befreiung von der streitigen Steuer geltend machen können.
- 74 Soweit es um juristische Personen geht, die den Sitz ihrer Geschäftsleitung nicht in Frankreich haben und die Steuerbefreiung des Art. 990 E Nr. 3 CGI geltend machen können, ist bis heute kein spezielles Abkommen zur Regelung der Fragen der Doppelbesteuerung zwischen der Französischen Republik und dem Großherzogtum Luxemburg geschlossen worden. Im Ausgangsverfahren hat deshalb die Steuerverwaltung, wie in der Vorlageentscheidung klar dargelegt wird, gemäß Art. 990 E Nr. 3 CGI den Antrag der Klägerin auf Befreiung von der streitigen Steuer abgelehnt.
- 75 Daraus folgt, dass juristische Personen ohne Geschäftsleitungssitz in Frankreich, die die Befreiung von der streitigen Steuer nach den Art. 990 D und 990 E Nrn. 2 und 3 CGI in Anspruch nehmen wollen, im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen einer zusätzlichen Voraussetzung unterliegen, nämlich derjenigen des Bestehens eines Abkommens zwischen der Französischen Republik und dem beteiligten Staat.

- 76 Dazu ist festzustellen, dass ohne ein solches Abkommen eine juristische Person, die den Sitz ihrer Geschäftsleitung nicht in Frankreich hat, keine Möglichkeit hat, mit Erfolg die Befreiung von der streitigen Steuer nach den Art. 990 D und 990 E Nrn. 2 und 3 CGI zu verlangen. Da es aber allein Sache der beteiligten Staaten ist, sich durch den Abschluss eines Abkommens zu verpflichten, ergibt sich, dass das Erfordernis des Bestehens eines Amtshilfeabkommens oder eines Staatsvertrags für diese Kategorie juristischer Personen faktisch zu einer Regelung führen kann, nach der eine Befreiung von der streitigen Steuer auf Dauer ausgeschlossen ist.
- 77 Durch die in der fraglichen nationalen Regelung enthaltenen Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Befreiung der streitigen Steuer werden daher Investitionen in Immobilien in Frankreich für gebietsfremde Gesellschaften, wie Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts, weniger attraktiv gemacht.
- 78 Diese Regelung stellt somit für solche juristischen Personen eine Beschränkung des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 73b EG-Vertrag grundsätzlich verboten ist.
- 79 Mithin bleibt drittens zu prüfen, ob die sich aus der streitigen Steuer ergebende Beschränkung aus einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.
- 80 Dazu trägt die französische Regierung vor, die streitige Steuer sei Teil des Instrumentariums zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung, das darauf abziele, juristische Personen, die unmittelbar oder mittelbar eine Immobilie in Frankreich besäßen, dazu anzuhalten, die Identität der natürlichen oder juristischen Personen, die ihre Teilhaber seien, offenzulegen.

- 81 Zwar ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehung einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der eine Beschränkung einer Grundfreiheit rechtfertigen kann (vgl. Urteile *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Randnr. 32, und vom 30. Januar 2007, *Kommission/Dänemark*, C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 51 und die dort zitierte Rechtsprechung).
- 82 Die betreffende Beschränkung muss jedoch dem verfolgten Ziel angemessen sein und darf nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile *Manninen*, Randnr. 29, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Randnr. 32, *Kommission/Dänemark*, Randnr. 46, und vom 5. Juli 2007, *Kommission/Belgien*, C-522/04, Slg. 2007, I-5701, Randnr. 47).
- 83 Zu prüfen ist daher, ob die streitige Steuer zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung geeignet ist und ob sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.
- 84 Die französische Regierung führt aus, die streitige Steuer habe zum Ziel, die Steuerpflichtigen, die der französischen Steuer vom Vermögen unterlägen, davon abzubringen, sich dieser Steuer dadurch zu entziehen, dass sie Gesellschaften, die Eigentümer von in Frankreich belegenen Immobilien würden, in Staaten gründeten, die mit der Französischen Republik kein Amtshilfeabkommen und keinen Staatsvertrag mit einer Bestimmung über das Verbot einer Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit geschlossen hätten, nach der diese Gesellschaften keiner höheren Besteuerung als die in Frankreich ansässigen Gesellschaften unterworfen werden dürften.
- 85 Mit der streitigen Steuer sollten insbesondere Praktiken bekämpft werden, die darin bestünden, dass natürliche Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich, deren Immobilien normalerweise der Steuer vom Vermögen unterlägen, Gesellschaften gründeten, die ihren steuerlichen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hätten, von dem die Französische Republik keine sachdienlichen Auskünfte über diejenigen natürlichen Personen erhalten könne, die Beteiligungen an diesen Gesellschaften hielten.

- 86 Als eigentlich maßgebliches Kriterium für eine Steuerbefreiung erweist sich daher, dass sichergestellt ist, dass die französische Steuerverwaltung von ausländischen Steuerbehörden auf unmittelbarem Weg alle Auskünfte verlangen kann, die sie für einen Abgleich zwischen den Erklärungen gemäß Art. 990 E CGI von Gesellschaften, die Eigentumsrechte oder andere dingliche Rechte an in Frankreich belegenen Immobilien innehaben, und den Erklärungen natürlicher Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich über ihre vermögenssteuerpflichtigen Immobilien benötigt.
- 87 Mit der Besteuerung aller Gesellschaften, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, bewirken die im Ausgangsverfahren fraglichen französischen Vorschriften, dass die Immobilien besteuert werden, die Gesellschaften gehören, die von natürlichen Personen, die ohne diese Gesellschaften vermögenssteuerpflichtig wären, als „Fassade“ benutzt werden.
- 88 Die streitige Steuer ermöglicht also, Praktiken zu bekämpfen oder zumindest weniger attraktiv zu machen, die nur dem Zweck dienen, es natürlichen Personen zu ermöglichen, sich der Zahlung der Steuer vom Vermögen in Frankreich zu entziehen. Diese Steuer ist daher zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung geeignet.
- 89 Es bleibt jedoch zu prüfen, ob die streitige Steuer nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zwecks erforderlich ist.
- 90 Dazu trägt die französische Regierung vor, eine restriktive Handhabung der Befreiung von der streitigen Steuer sei deshalb geboten, weil es für die französischen Steuerbehörden ohne verlässliche Auskünfte, die einen Abgleich der von den Steuerpflichtigen in ihren Steuererklärungen gemachten Angaben ermöglichten, schwierig sei, eine Steuerhinterziehung nachzuweisen.

- 91 Nach ständiger Rechtsprechung kann die Bekämpfung von Steuerhinterziehung nur dann als Rechtfertigungsgrund für eine Maßnahme angeführt werden, wenn diese rein künstliche Konstruktionen erfassen soll, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts gerichtet sind, was jede allgemeine Vermutung einer Steuerhinterziehung ausschließt. Eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder der Steuerhinterziehung genügt also nicht, um eine steuerliche Maßnahme zu rechtfertigen, die die Ziele des EG-Vertrags beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien, C-478/98, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45, vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 27, und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 92 Nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung kann sich ein Mitgliedstaat auf die Richtlinie 77/799 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 (vgl. Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 71, und Kommission/Dänemark, Randnr. 52). Aus der Antwort auf die zweite Vorlagefrage folgt zudem, dass die streitige Abgabe von der Richtlinie 77/799 erfasst wird.
- 93 Aus der Antwort auf die dritte Vorlagefrage ergibt sich zwar, dass im Kontext des Ausgangsverfahrens der beschränkte Anwendungsbereich des Abkommens vom 1. April 1958 unter die Begrenzung des Auskunfts austauschs nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 fällt, so dass die französischen Steuerbehörden möglicherweise außerstande sind, Steuerhinterziehungen im Fall von Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts wirksam zu bekämpfen.
- 94 Jedoch geht aus der Rechtsprechung auch hervor, dass, obwohl Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 die Steuerbehörden der Mitgliedstaaten dann nicht zur Zusammenarbeit verpflichtet, wenn der Durchführung von Ermittlungen oder der Beschaffung oder Verwertung von Auskünften durch die zuständigen Behörden

für die Zwecke ihres eigenen Staates gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden, die Unmöglichkeit, eine derartige Zusammenarbeit zu verlangen, nicht die Versagung eines Steuervorteils rechtfertigen kann.

- 95 Die zuständigen Steuerbehörden wären nämlich durch nichts daran gehindert, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern (vgl. Urteil Kommission/Dänemark, Randnr. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 96 So ist nicht von vornherein auszuschließen, dass der Steuerpflichtige zur Vorlage von Belegen in der Lage ist, anhand deren die Steuerbehörden des Mitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, dass er keine Steuerhinterziehung oder -umgehung zu begehen versucht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Juli 1999, Baxter u. a., C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Randnrn. 19 und 20, und vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 25).
- 97 Ferner ist festzustellen, dass unter den Umständen des Ausgangsverfahrens eine etwa fehlende Möglichkeit, von den Steuerbehörden des Großherzogtums Luxemburg auf unmittelbarem Wege Zusammenarbeit zu verlangen, die Überprüfung von Angaben erschweren kann.
- 98 Diese Erschwernis kann es jedoch nicht rechtfertigen, Anlegern aus diesem Mitgliedstaat kategorisch jeden Anspruch auf einen Steuervorteil für die von ihnen getätigten Investitionen zu versagen. Wenn Holdinggesellschaften luxemburgischen Rechts Befreiung von der streitigen Steuer beantragen, können die französischen Steuerbehörden nämlich von diesen Gesellschaften selbst die Nachweise verlangen, die sie zur vollständigen Aufklärung ihrer Eigentums- und Anteilsverhältnisse für

erforderlich halten, ohne dass ein Amtshilfeabkommen oder ein Staatsvertrag existiert, der eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthält.

- 99 Im vorliegenden Fall erlauben die im Ausgangsverfahren fraglichen französischen Rechtsvorschriften Gesellschaften, die vom Anwendungsbereich eines Amtshilfeabkommens ausgeschlossen sind oder nicht unter einer Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthaltenden Staatsvertrag fallen, aber Immobilieninvestitionen in Frankreich tätigen, weder die Vorlage von Belegen zur Feststellung ihrer Anteilseigner noch die Mitteilung sonstiger Angaben, die die französischen Steuerbehörden für erforderlich erachten. Folglich verwehren es diese Rechtsvorschriften diesen Gesellschaften unter jedweden Umständen, den Nachweis zu erbringen, dass sie keine betrügerischen Ziele verfolgen.
- 100 Die französische Regierung hätte somit weniger restriktive Maßnahmen ergreifen können, um das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erreichen.
- 101 Mithin kann die streitige Steuer nicht mit der Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden.
- 102 Demgemäß ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 73b EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die für in Frankreich ansässige Gesellschaften die Befreiung von der streitigen Steuer vorsehen, während diese Befreiung für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften vom Bestehen eines zwischen der Französischen Republik und diesem 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 Frankreich 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.

*Zur vierten Frage*

- 103 Angesichts der vom Gerichtshof auf die ersten drei Vorlagefragen gegebenen Antworten braucht die vierte Frage des vorlegenden Gerichts nicht beantwortet zu werden.

**Kosten**

- 104 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

1. **Die Steuer auf den Verkehrswert von in Frankreich belegenen Immobilien im Besitz von juristischen Personen ist eine Steuer ähnlicher Art wie die in Art. 1 Abs. 3 der 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 in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 geänderten Fassung genannten Steuern, die auf Teile des Vermögens im Sinne von Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie erhoben wird.**
  
2. **Die Richtlinie 77/799 in der durch die Richtlinie 92/12 geänderten Fassung, insbesondere Art. 8 Abs. 1, verbietet es nicht, dass für zwei**

**Mitgliedstaaten ein völkerrechtliches Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Festlegung von Regeln der gegenseitigen Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gilt, das für einen Mitgliedstaat eine Kategorie von Steuerpflichtigen, die einer unter diese Richtlinie fallenden Steuer unterliegen, von seinem Anwendungsbereich ausnimmt, wenn der Beschaffung oder Verwertung dieser Auskünfte durch die zuständige Behörde des auskunftgebenden Staates für ihre eigenen steuerlichen Zwecke gesetzliche Vorschriften oder ihre Verwaltungspraxis entgegenstünden, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen ist.**

3. **Art. 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG) ist dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die in Frankreich ansässige Gesellschaften von der Steuer auf den Verkehrswert von in Frankreich belegenen Immobilien im Besitz von juristischen Personen befreien, während diese Befreiung für in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften vom Bestehen eines zwischen der Französischen Republik und diesem 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 Frankreich 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.**

Unterschriften