

RECHTSPRECHUNG

den, als die deutsche depotführende Stelle die Erstattung direkt bei ihrem Betriebsstättenfinanzamt im Rahmen der Kapitalertragsteueranmeldung geltend machen kann.

Gemäß § 8 Abs. 7 InvStG-E soll § 15b EStG ab dem Tag der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2010 auf Veräußerungsverluste mit Investmentfondsanteilen entsprechende Anwendung finden, wobei allerdings die Voraussetzungen des § 15b EStG im Einzelnen zu prüfen sind (Be-gründung zu § 8 Abs. 7 InvStG lt. Umdruck Nr. 8, Formulierungshilfe der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP).

§ 14 Abs. 5 Satz 3 InvStG stellt klar, dass bei der „Zwangsthesaurierung“ des übertragenden Investmentfonds im Rahmen einer Verschmelzung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 InvStG auch angewachsene, also noch nicht realisierte Erträge bereits zu ausschüttungsgleichen Erträgen führen.

Darüber hinaus finden sich in §§ 14 und 17a InvStG-E noch einige weitere Bestimmungen zur Fondsverschmelzung und dabei unter anderem auch eine Klarstellung, dass auch mehrere

(„mehr als zwei“) Investmentfonds miteinander verschmolzen werden können.

Schließlich wird in § 16 InvStG-E klargestellt, dass für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen nebst Bescheinigung im Falle einer Ausschüttung eines ausländischen Spezialfonds eine Frist von vier Monaten ab dem Tag des Ausschüttungsbeschlusses besteht.

4. Fazit

Weniger die Änderungen selbst, als vielmehr die Motive des Gesetzgebers, der sich durch die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage zu den anfänglich dargestellten Änderungen gezwungen sieht, ist für gebietsfremde Steuerpflichtige aufschlussreich. Es ist zu erwarten, dass gebietsfremde Steuerpflichtige diese Hinweise des Gesetzgebers zum Anlass nehmen, noch intensiver darüber nachzudenken, eine möglicherweise in der Vergangenheit eingetretene nachteilige Besteuerung nicht hinzunehmen, sondern entsprechende Erstattungsanträge zu stellen.

RECHTSPRECHUNG

EuGH: Entscheidungen

Verweigerung der Befreiung von der Steuer auf den Verkehrswert einer in Frankreich belegenen Immobilie für juristische Personen in Liechtenstein

Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. 5. 1992 (ABl. 1994, L 1/3, im Folgenden: EWR-Abkommen) Art. 40

Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. 5. 1992 steht nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegen, wonach Gesellschaften mit satzungsmäßigem Sitz im Gebiet eines Mitgliedstaats der Europäischen Union von der streitigen Steuer befreit sind, während diese Befreiung für eine Gesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz im Gebiet eines zum Europäischen Wirtschaftsraum gehörenden Drittstaats vom Bestehen eines zwischen dem genannten Mitgliedstaat und diesem Drittstaat 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 im Gebiet eines Mitgliedstaats ansässige Gesellschaften.

EuGH, Urt. v. 28. 10. 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud SA/Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence (Vorabentscheidungsersuchen von der Cour de cassation, Frankreich)

Sachverhalt:

Rimbaud, die ihren Gesellschaftssitz in Liechtenstein hat, besitzt eine Immobilie in Frankreich. Sie unterliegt daher grundsätzlich der streitigen Steuer. Die französische Finanzverwaltung führte zunächst für die Jahre 1988 bis 1997 und sodann für die Jahre 1998 bis 2000 die Beitreibung der betreffenden Steuer bei Rimbaud durch. Nach Zurückweisung ihrer Einsprüche erhob Rimbaud Klagen gegen die französische Steuerbehörde. Nachdem die Cour d'appel Aix-en-Provence am 20. 9. 2005 ein Urteil zu ihren Ungunsten erlassen hatte, legte Rimbaud bei der Cour de cassation Rechtsmittel ein. Unter diesen Umständen hat die Cour de cassation das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof um Vorabentscheidung angerufen.

Aus den Gründen:

12 Das vorliegende Gericht möchte mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob Art. 40 des EWR-Abkommens dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach Gesellschaften mit satzungsmäßigem Sitz im Gebiet eines Mitgliedstaats von der streitigen Steuer befreit sind, während diese Befreiung für eine Gesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz im Gebiet eines zum Europäischen Wirtschaftsraum (im Folgenden: EWR) gehörenden Drittstaats vom Bestehen eines zwischen dem genannten Mitgliedstaat und diesem Drittstaat 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 diesem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften.

13 Vorab ist festzustellen, dass Art. 40 des EWR-Abkommens in Liechtenstein aufgrund des Beschlusses des EWR-Rates Nr. 1/95 vom 10. 3. 1995 über das Inkrafttreten des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum für das Fürstentum Liechtenstein (ABl. L 86, S. 58) am 1. 5. 1995 in Kraft getreten ist. Die Auslegung dieses Artikels wirkt sich daher auf vor diesem Tag liegende, die streitige Steuer auslösende Tatbestände nicht aus.

14 Sodann ist darauf hinzuweisen, dass die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung vom Gerichtshof bereits im Urteil vom 11. 10. 2007, *ELISA* (C-451/05, Slg. 2007, I-8251, IStR 2007, 894), im Hinblick auf die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 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. 2. 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) und auf Art. 63 AEUV geprüft worden ist.

15 Im Ausgangsverfahren unterliegt Rimbaud als Eigentümerin einer in Frankreich belegenen Immobilie nach Art. 990 D CGI grundsätzlich der streitigen Steuer.

16 Hinsichtlich der einschlägigen Kategorie von Kapitalbewegungen bestimmt Art. 40 des EWR-Abkommens, dass die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel in Anhang XII des

RECHTSPRECHUNG

Abkommens enthalten sind. Dieser Anhang erklärt die Richtlinie 88/361 und deren Anhang I für auf den EWR anwendbar.

17 Nach st. Rspr. 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, die ihren Hinweiskarakter für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs behält (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. 3. 1999, *Trummer und Mayer*, C-222/97, Slg. 1999, I-1661, BeckRS 2004, 75206, Rn. 21, vom 11. 1. 2001, *Stefan*, C-464/98, Slg. 2001, I-173, BeckRS 2004, 77377, Rn. 5, vom 5. 3. 2002, *Reisch u. a.*, C-515/99, C-519/99 bis C-524/99 und C-526/99 bis C-540/99, Slg. 2002, I-2157, BeckRS 2004, 77527, Rn. 30, und vom 14. 9. 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Slg. 2006, I-8203, IStR 2006, 675, Rn. 22).

18 Es steht fest, dass Rimbaud Investitionen in Immobilien in Frankreich getätigt hat. Eine solche grenzüberschreitende Investition stellt eine Kapitalbewegung im Sinne dieser Nomenklatur dar (vgl. in diesem Sinne Urteil *ELISA*, Rn. 60).

19 Demgemäß sind die Bestimmungen von Art. 40 und Anhang XII des EWR-Abkommens in einem Rechtsstreit wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem es um eine Transaktion zwischen Staatsangehörigen von Vertragsstaaten dieses Abkommens geht, anwendbar. Nach st. Rspr. kann der Gerichtshof sie auslegen, da er von einem Gericht eines Mitgliedstaats zu der Tragweite befragt wird, die das EWR-Abkommen, das integrierender Bestandteil der Unionsrechtsordnung ist, in diesem Staat hat (vgl. Urteile vom 15. 6. 1999, *Andersson und Wåkerås-Andersson*, C-321/97, Slg. 1999, I-3551, BeckRS 2004, 76354, Rn. 26 bis 31, vom 15. 5. 2003, *Salzmann*, C-300/01, Slg. 2003, I-4899, BeckRS 2004, 76144, Rn. 65, und vom 23. 9. 2003, *Ospelt und Schlösle Weissenberg*, C-452/01, Slg. 2003, I-9743, BeckRS 2004, 77332, Rn. 27).

20 Eines der Hauptziele des EWR-Abkommens ist die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR, so dass der innerhalb des Unionsgebiets verwirklichte Binnenmarkt auf die EFTA-Staaten ausgeweitet wird. Im Hinblick darauf dienen mehrere Bestimmungen des EWR-Abkommens dazu, dessen möglichst einheitliche Auslegung im gesamten EWR sicherzustellen (vgl. Gutachten 1/92 vom 10. 4. 1992, Slg. 1992, I-2821). In diesem Rahmen ist es Sache des Gerichtshofs, darüber zu wachen, dass die Vorschriften des EWR-Abkommens, die im Wesentlichen mit denen des AEU-Vertrags identisch sind, innerhalb der Mitgliedstaaten einheitlich ausgelegt werden (Urteil *Ospelt und Schlösle Weissenberg*, Rn. 29).

21 Aus Art. 40 des EWR-Abkommens ergibt sich, dass die Regeln, nach denen Beschränkungen des Kapitalverkehrs und die dadurch bewirkte Diskriminierung untersagt sind, in den Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten des EWR-Abkommens – unabhängig davon, ob es sich um Mitglieder der Union oder der EFTA handelt – mit denen identisch sind, die das Unionsrecht für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten aufstellt (vgl. Urteil *Ospelt und Schlösle Weissenberg*, Rn. 28).

22 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 Bestimmungen des Art. 63 AEUV (vgl. Urteil vom 11. 6. 2009, *Kommission/Niederlande*, C-521/07, Slg. 2009, I-4873, IStR 2009, 470, Rn. 33).

23 Nach st. Rspr. fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, jedoch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. u. a. Urteile vom 7. 9. 2004, *Manninen*, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, IStR 2004, 680, Rn. 19, vom 6. 3. 2007, *Meilicke u. a.*, C-292/04, Slg.

2007, I-1835, IStR 2007, 247, Rn. 19, vom 24. 5. 2007, *Holböck*, C-157/05, Slg. 2007, I-4051, IStR 2007, 441, Rn. 21, und *ELISA*, Rn. 68). Im selben Sinne erlaubt diese Befugnis den Mitgliedstaaten nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die durch entsprechende Bestimmungen des EWR-Abkommens garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des Kapitalverkehrs

24 Zu der Frage, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche den Kapitalverkehr beschränkt, ist bereits im Urteil *ELISA* festgestellt worden, dass diese Regelung eine Beschränkung des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs darstellt, die nach Art. 63 AEUV verboten ist.

25 Der Gerichtshof hat befunden, dass juristische Personen ohne Geschäftsleitungssitz in Frankreich, die die Befreiung von der streitigen Steuer in Anspruch nehmen wollen, im Gegensatz zu anderen Steuerpflichtigen nach Art. 990 E Nrn. 2 und 3 CGI einer zusätzlichen Voraussetzung unterliegen, nämlich derjenigen des Bestehens eines Abkommens zwischen der Französischen Republik und dem beteiligten Staat. Ohne ein solches Abkommen hat eine juristische Person, die den Sitz ihrer Geschäftsleitung nicht in Frankreich hat, keine Möglichkeit, 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 und durch die Investitionen in Immobilien in Frankreich für gebietsfremde Gesellschaften weniger attraktiv gemacht werden (vgl. Urteil *ELISA*, Rn. 75 bis 77).

26 In der vorliegenden Rechtssache ist die Befreiung von der streitigen Steuer zugunsten der im betreffenden Drittstaat ansässigen Gesellschaften nach Art. 990 E CGI vom Abschluss eines Amtshilfeabkommens oder eines Staatsvertrags zwischen der Französischen Republik und dem Fürstentum Liechtenstein abhängig.

27 In Bezug auf die Steuerbefreiung nach Art. 990 E Nr. 2 CGI ist jedoch zwischen diesen beiden Staaten kein Amtshilfeabkommen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht unterzeichnet worden. Auch was die Befreiung nach Art. 990 E Nr. 3 CGI angeht, haben die Französische Republik und das Fürstentum Liechtenstein bis heute keinen Staatsvertrag unterzeichnet, nach dem die betroffenen juristischen Personen keiner höheren Besteuerung unterworfen werden dürften als juristische Personen mit Gesellschaftssitz in Frankreich.

28 Die Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung von der streitigen Steuer, die in der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Regelung vorgesehen sind, schließen somit automatisch gebietsfremde, in Liechtenstein ansässige Gesellschaften von der Befreiung aus und machen Investitionen in Immobilien in Frankreich für diese Gesellschaften weniger attraktiv.

29 Daher stellt diese Regelung in einem Rechtsstreit wie dem Ausgangsverfahren für juristische Personen eine Beschränkung des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 40 des EWR-Abkommens ebenso wie nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist.

30 Die französische Regierung führt aus, die streitige Steuer habe zum Ziel, die ihr unterliegenden Steuerpflichtigen davon abzubringen, sich der Besteuerung dadurch zu entziehen, dass sie in Staaten, die mit der Französischen Republik kein Abkommen mit einer Amtshilfebestimmung zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht geschlossen hätten, Gesellschaften gründeten, die Eigentümer von in Frankreich belegenen Grundstücken würden. Das maßgebliche Kriterium für eine Steuerbefreiung sei, dass sichergestellt sei, dass die französische Steuerverwaltung von

RECHTSPRECHUNG

ausländischen Steuerbehörden auf unmittelbarem Weg alle Auskünfte verlangen könne, 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 innehätten, und den Erklärungen natürlicher Personen mit steuerlichem Wohnsitz in Frankreich über ihre der Steuer unterliegenden Immobilien benötige.

31 Im Gegensatz zu den im rechtlichen Kontext der Union begründeten Verpflichtungen zur gegenseitigen Amtshilfe seien die dem EWR angehörenden Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union seien, zur Umsetzung der Richtlinie 77/799 nicht verpflichtet. Daher könnten die französischen Steuerbehörden mangels eines eine Amtshilfebestimmung enthaltenden Abkommens oder eines Staatsvertrags, der eine Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthalte, von den Steuerbehörden des Fürstentums Liechtenstein nicht unmittelbar alle erforderlichen Auskünfte verlangen.

32 Es ist daher zu prüfen, ob die fragliche Beschränkung durch den im Allgemeininteresse liegenden Grund der Bekämpfung von Steuerhinterziehung sowie die Notwendigkeit, die Wirksamkeit von Steuerprüfungen zu wahren, gerechtfertigt ist.

Zu den Rechtfertigungsgründen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und der Notwendigkeit der Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen

33 Zu den Rechtfertigungsgründen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und der Notwendigkeit, die Wirksamkeit von Steuerprüfungen zu wahren, ist daran zu erinnern, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs insoweit nur statthaft ist, wenn sie geeignet ist, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was dazu erforderlich ist (Urteile vom 13. 12. 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, IStR 2006, 19, Rn. 35, vom 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, IStR 2006, 670, Rn. 47, vom 13. 3. 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, IStR 2007, 249, Rn. 64, und vom 18. 12. 2007, *A*, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, IStR 2008, 66, Rn. 55).

34 So kann die Bekämpfung von Steuerhinterziehung nur dann als Rechtfertigungsgrund angeführt werden, wenn sie auf rein künstliche Gestaltungen abzielt, die auf eine Umgehung des 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 Vertrags beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. 9. 2000, *Kommission/Belgien*, C-478/98, Slg. 2000, I-7587, BeckRS 2004, 77440, Rn. 45, sowie *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Ein Mitgliedstaat kann nämlich die Maßnahmen ergreifen, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe des von den Steuerpflichtigen geschuldeten Betrags ermöglichen (vgl. Urteil vom 10. 3. 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Slg. 2005, I-2057, IStR 2005, Rn. 24).

36 Zur fraglichen nationalen Regelung hat der Gerichtshof bereits im Urteil *ELISA* festgestellt, dass diese geeignet ist, das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erreichen, da sie es ermöglicht, 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.

37 Der Gerichtshof hat jedoch befunden, dass die französischen Steuerbehörden dann, wenn es ihnen nicht möglich ist, auf der Grundlage eines mit dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet die betreffende juristische Person den Sitz ihrer Geschäftsleitung hat,

geschlossenen Abkommens die Zusammenarbeit der Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats zu verlangen, durch nichts daran gehindert wären, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern.

38 Wie festgestellt worden ist, erlaubt es die im Ausgangsverfahren fragliche französische Regelung den Gesellschaften, die vom Anwendungsbereich eines Amtshilfeabkommens ausgeschlossen sind und nicht unter einer Bestimmung über ein Diskriminierungsverbot in Steuerangelegenheiten enthaltenden Staatsvertrag fallen, die aber Immobilieninvestitionen in Frankreich tätigen, weder, Belege zur Feststellung ihrer Anteilseigner einzureichen, noch, sonstige Angaben zu machen, die die französischen Steuerbehörden für erforderlich erachten. Der Gerichtshof hat daher befunden, dass diese Regelung es diesen Gesellschaften unter jedweden Umständen verwehrt, den Nachweis zu erbringen, dass sie keine betrügerischen Ziele verfolgen. Er ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die französische Regierung weniger restriktive Maßnahmen hätte ergreifen können, um das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erreichen, so dass die streitige Steuer nicht mit der Bekämpfung von Steuerhinterziehung gerechtfertigt werden kann (vgl. Urteil *ELISA*, Rn. 99 bis 101).

39 In der Rechtssache *ELISA* ging es jedoch um einen Sachverhalt, der nur Mitgliedstaaten und keine Drittstaaten betraf. Infolgedessen galten, wie in Rn. 19 des Urteils *ELISA* ausgeführt worden ist, die in diesem Urteil auf die Vorlagefragen erteilten Antworten nur für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten der Union.

40 Die Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union bezieht, kann aber nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (vgl. Urteile *A*, Rn. 60, und vom 19. 11. 2009, *Kommission/Italien*, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, IStR 2009, 853, Rn. 69).

41 Dazu ist festzustellen, dass der durch die Richtlinie 77/799 geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats nicht besteht, wenn dieser keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist (vgl. Urteil *Kommission/Italien*, Rn. 70).

42 Zwar sieht Anhang XXII des EWR-Abkommens vor, dass die dem EWR angehörenden Staaten die Richtlinien zur Harmonisierung des Gesellschaftsrechts, insbesondere diejenigen zur Buchführung von Gesellschaften, in ihr nationales Recht umsetzen müssen. Diese Maßnahmen bieten den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, verlässliche und nachprüfbar Angaben über eine in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens ansässige Gesellschaft vorzulegen. Im vorliegenden Fall ist unstrittig, dass die Richtlinie 77/799 im Verhältnis zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten und denen des Fürstentums Liechtenstein nicht anwendbar ist.

43 Im Ausgangsverfahren ist es den französischen Steuerbehörden somit nicht möglich, von den Steuerbehörden des Fürstentums Liechtenstein die Auskünfte zu erhalten, die für die Vornahme einer wirksamen Überprüfung der Angaben der steuerpflichtigen Gesellschaften notwendig wären.

44 Wenn die Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Verpflichtungen abhängig macht, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines dem EWR angehörenden Drittstaats eingeholt werden, ist es folglich grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils verweigert, wenn es sich, insbesondere wegen

RECHTSPRECHUNG

des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten.

45 Insbesondere zur Frage, ob, wie die Kommission vorträgt, die französischen Steuerbehörden eine Einzelfallprüfung im Hinblick auf die Beweismittel vornehmen müssen, die von einer Gesellschaft vorgelegt werden, die in einem dem EWR angehörenden Staat ansässig ist, geht nämlich aus dem Urteil *ELISA* hervor, dass in der Union die kategorische Verweigerung eines Steuervorteils nicht gerechtfertigt ist, da die zuständigen Steuerbehörden durch nichts daran gehindert wären, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Abgaben als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern.

46 Diese Rechtsprechung ist jedoch auf die unterschiedliche Situation einer im Fürstentum Liechtenstein ansässigen Gesellschaft nicht übertragbar. Selbst wenn nämlich in der Situation, die Gegenstand des Urteils *ELISA* war, die luxemburgischen Behörden nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 grundsätzlich nicht zur Erteilung der Auskünfte verpflichtet waren, ist doch der rechtliche Rahmen ein ganz anderer.

47 Zunächst haben die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 einander alle Auskünfte, die für die korrekte Festsetzung der Einkommen- und Vermögensteuern geeignet sein können, sowie alle Auskünfte in Bezug auf die Festsetzung der Steuern auf Versicherungsprämien zu erteilen. Zur Durchführung des Auskunfts-austauschs wird mit dieser Richtlinie ein rechtlicher Rahmen geschaffen, der in Art. 3 den automatischen und in Art. 4 den spontanen Auskunfts-austausch vorsieht. Außerdem schreibt die Richtlinie eine beschleunigte Übermittlung (Art. 5), die Hinzuziehung von Bediensteten der Staaten (Art. 6), Konsultationen (Art. 9) und einen Erfahrungsaustausch (Art. 10) vor.

48 Nur als Abweichung sieht daher Art. 8 („Grenzen des Auskunfts-austausches“) der Richtlinie 77/799 Ausnahmen vom Auskunfts-austausch vor. Als abweichende Bestimmung ist er eng auszulegen. Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit sind die Mitgliedstaaten zudem verpflichtet, den mit der Richtlinie 77/799 eingeführten Auskunfts-austausch wirksam zu handhaben.

49 In diesem rechtlichen Rahmen erweist sich also die im Urteil *ELISA* dem Steuerpflichtigen zuerkannte Möglichkeit, den französischen Steuerbehörden Beweismittel vorzulegen, die diese zu prüfen haben, als eine Maßnahme, die verhindern soll, dass sich die mit dem allgemeinen System des Auskunfts-austauschs eingeführte Schranke, wie sie sich aus der Anwendung dieses Art. 8 ergibt, zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt.

50 Zwar beruht diese Möglichkeit auf dem Bestehen eines allgemeinen Systems des Auskunfts-austauschs, wie es mit der Richtlinie 77/799 eingeführt worden ist, weshalb sie von diesem System abhängig ist, doch kann ein solches Recht dem Steuerpflichtigen nicht unter Umständen eingeräumt werden, wie sie im Ausgangsverfahren vorliegen und die durch das Fehlen einer Verpflichtung zur Amtshilfe durch die Steuerbehörden des Fürstentums Liechtenstein gekennzeichnet sind.

51 Daher sind Rechtsvorschriften, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede stehen, gegenüber dem Vertragsstaat des EWR-Abkommens als aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die sich auf die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und die Notwendigkeit der Wahrung der Wirksamkeit von Steuerprüfungen beziehen, gerechtfertigt und als geeignet anzusehen, die Erreichung dieses Ziels zu gewährleisten, ohne über das hinauszugehen, was hierzu erforderlich ist.

52 (Tenor)

Anmerkung:

In seinem vorstehenden Urteil *Établissement Rimbaud* hat der EuGH entschieden, dass Art. 40 des EWR-Abkommens einer Regelung nicht entgegensteht, wonach in Frankreich belegene Immobilien, die von dort ansässigen Gesellschaften gehalten werden, von der 3%igen Verkehrswertsteuer befreit sind, diese Befreiung jedoch für eine in einem EWR-EFTA-Staat, wie das Fürstentum Liechtenstein, ansässige Gesellschaft in Ermangelung eines zwischen Liechtenstein (EWR-EFTA-Staat) und Frankreich (EWR-EU-Staat) bestehenden Amtshilfeabkommens oder eines Diskriminierungsverbots auf Basis eines bestehenden DBA zwischen beiden Staaten nicht zur Anwendung gelangen kann. Da mittlerweile die beiden Staaten am 22. 9. 2009 ein Steuerinformationsabkommen abgeschlossen haben, kann die streitige Steuer mit Inkrafttreten dieses Abkommens (per 1. 1. 2010) nicht mehr anfallen. Allgemein umfasst der EWR nicht nur die siebenundzwanzig Mitgliedstaaten der EU (sog. EWR-EU-Staaten), sondern auch drei Mitgliedstaaten der EFTA (Island, Liechtenstein und Norwegen, nicht aber die Schweiz), die keine Mitgliedstaaten der EU sind (sog. EWR-EFTA-Staaten), so dass der EWR insgesamt aus dreißig Mitgliedstaaten besteht.

Der EuGH stellt – ebenso wie bereits der Generalanwalt *Jääskinen* in seinen Schlussanträgen vom 29. 4. 2010 – eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 40 des EWR-Abkommens fest, die überdies gerechtfertigt erscheint. Zu Beginn seiner Würdigung geht der Gerichtshof dabei auf das Urteil in der Rechtssache *ELISA* (C-451/05, Slg. 2007, I-8251, ISrR 2007, 894) ein, in welchem er im Jahr 2007 zu den in Frage stehenden französischen Regelungen Stellung genommen und in Bezug auf eine in Luxemburg ansässige Gesellschaft eine Unvereinbarkeit dieser Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht aufgrund einer nicht zu rechtfertigenden Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit festgestellt hatte. Denn es konnte nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass der hinter der luxemburgischen Gesellschaft stehende Steuerpflichtige selbst entsprechende Belege und Nachweise vorlegen kann, wonach die Steuerbehörden des Belegensstaates der Immobilie (Frankreich) eindeutig und genau prüfen konnten, dass der Steuerpflichtige durch die Zwischenschaltung der luxemburgischen Gesellschaft keine Steuerhinterziehung oder -umgehung zu begehen versuchte. Vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes hätten seitens des französischen Gesetzgebers auch weniger restriktive Maßnahmen ergriffen werden können, um das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und -umgehung zu erreichen. Überdies war *ELISA* eine Holdinggesellschaft luxemburgischen Rechts (sog. 1929-Holding), auf welche die Amtshilferichtlinie aus sachlichen Gründen nicht anwendbar war, da ihre Anwendung den nationalen steuerrechtlichen Vorschriften im Rahmen der üblichen Verwaltungspraxis entgegengestanden hätte.

Der Fall *ELISA* betraf im Unterschied zum vorliegenden Fall, der die Beziehung zwischen einem EWR-EU-Staat und einem EWR-EFTA-Staat betrifft, allein die Beziehung zwischen zwei EWR-EU-Staaten untereinander. Der EuGH setzt sich daher im vorliegenden Fall *Établissement Rimbaud* allein mit der Frage auseinander, ob die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit im Rahmen des EWR-Abkommens, das gleichermaßen EWR-EU- und EWR-EFTA-Staaten umfasst, gerechtfertigt werden kann und kommt zu dem Ergebnis, dass dies in der vorliegenden Rechtssache zu bejahen ist.

Unseres Erachtens ist dagegen gerade kein abweichender Maßstab im Verhältnis eines EWR-EU-Staates zu einem EWR-EFTA-Staat wie Liechtenstein anwendbar, wenngleich sich der EuGH in Übereinstimmung mit den Schlussanträgen des Generalanwalts *Jääskinen* darauf beruft, dass aufgrund der (damals noch fehlenden) Amtshilfemöglichkeiten eine solche abweichende Behandlung

RECHTSPRECHUNG

statthaft ist. An dieser Stelle ist erneut darauf hinzuweisen, dass das EWR-Abkommen in Kenntnis der fehlenden Amtshilfe und lange nach Verabschiedung und Umsetzung einer diesbezüglichen Richtlinie abgeschlossen wurde (vgl. auch *Schönfeld*, DB 2008, 2219). Insofern erscheint es insbesondere unverhältnismäßig und zudem mit dem grundlegenden Steuerrechtsverhältnis zwischen Steuerpflichtigem und Steuergläubiger unvereinbar, wenn es dem Steuerpflichtigen durch die Berufung auf die mangelnde Überprüfbarkeit von Amts wegen faktisch verwehrt wird, die erforderlichen Nachweise in dem betreffenden steuerlichen Sachverhalt selbst zu erbringen (vgl. in Bezug auf § 15 Abs. 6 AStG *Wenz/Linn*, in: Haase AStG-DBA Komm., 2009, Art. 15 AStG, Rn. 148). Darüber hinaus darf es keinen Unterschied machen, aus welchem Grund die Amtshilferichtlinie nicht anwendbar ist. Es ist nicht statthaft, wenn – wie im Fall *ELISA* – mangels sachlicher Geltung der Amtshilferichtlinie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt wird, die Nachweise und Belege selbst zu erbringen, jedoch mangels räumlicher Geltung der Amtshilferichtlinie – wie in der vorliegenden Rechtssache *Établissement Rimbaud* – es dann dem Steuerpflichtigen verwehrt wird.

Ferner ist die pauschale Zuordnung des Fürstentums Liechtenstein in die Kategorie der Drittstaaten unabhängig davon, dass die Grundfreiheiten einen integralen Bestandteil des EWR-Abkommens darstellen, nicht gerechtfertigt. Das Fürstentum Liechtenstein ist seit 1995 Mitglied des EWR und demnach kein Drittstaat (vgl. ausführlich *Wenz/Wünsche*, in: Lang/Pistone, *The EU and Third Countries*, 2007, Liechtenstein, S. 741-744 und ebenso *Wenz/Linn*, Art. 15 AStG, Rn. 148). Dennoch wird diese Kategorisierung und Pauschalisierung vom EuGH selbst immer wieder vorgenommen (z. B. *EuGH v. 19. 11. 2009, Kommission/Italien*, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, ISrR 2009, 853, Rn. 45) und auch in der vorliegenden Rechtssache *Établissement Rimbaud* erneut angewandt (vgl. beispielsweise Rn. 12, 44).

An dieser Stelle ist anzumerken, dass – wie der EuGH selbst im vorstehenden Urteil ausführlich darlegt (vgl. *Établissement Rimbaud*, Rn. 20-22) – eines der Hauptziele des EWR-Abkommens in der möglichst umfassenden Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR besteht: Der innerhalb der EWR-EU-Staaten verwirklichte Binnenmarkt wird auf die EWR-EFTA-Staaten ausgeweitet. Im Hinblick darauf dienen mehrere Bestimmungen des EWR-Abkommens dazu, eine möglichst einheitliche Auslegung des Abkommens im gesamten EWR sicherzustellen. Des Weiteren sind die Vorschriften des EWR-Abkommens im Wesentlichen mit denen des Unionsrechts identisch und werden innerhalb der Mitgliedstaaten sowie auch durch den EuGH und den EFTAGH einheitlich ausgelegt. Darüber hinaus haben Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs nach Art. 40 und Anhang XII des EWR-Abkommens dieselbe rechtliche Tragweite wie die im Wesentlichen identischen Bestimmungen des Art. 63 AEUV (ex Art. 56 EGV). Zudem ist der Begriff der Beschränkung des Kapitalverkehrs in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten in der gleichen Weise auszulegen wie in den Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten (vgl. z. B. *EuGH v. 23. 9. 2003, Ospelt und Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Slg. 2003, I-9743, BeckRS 2004, 77332, Rn. 29; *Kommission/Italien*, Rn. 66; v. 11. 6. 2009, *Kommission/Niederlande*, C-521/07, Slg. 2009, I-4873, ISrR 2009, 470, Rn. 33; v. 18. 12. 2007, *A*, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, ISrR 2008, 66, Rn. 31). Vor diesem Hintergrund ist es nicht nachvollziehbar, warum der EuGH in Bezug auf EWR-EFTA-Staaten die dargestellte Beschränkung zulässt, die er innerhalb der EWR-EU-Staaten für unzulässig hält.

Im Besonderen zeigt das Urteil erneut deutlich, dass entgegen der Ziele des EWR-Abkommens und der Tatsache, dass die Grundfreiheiten gleich auszulegen sind, in der Realität ein im Ver-

hältnis zu EWR-EFTA-Staaten abweichender Maßstab angelegt wird, der vom EuGH bereits in der Vergangenheit und erneut in der vorliegenden Rechtssache *Établissement Rimbaud* bedauerlicherweise bestätigt wurde. Mit den vom Fürstentum Liechtenstein in den letzten zwei Jahren abgeschlossenen Steuerinformations- und Doppelbesteuerungsabkommen ist nunmehr eine Rechtsgrundlage gegeben, die in Zukunft vom EuGH zur Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle herangezogen werden kann, so dass eine abweichende Behandlung des Fürstentums Liechtenstein seitens des EuGH nicht mehr möglich sein sollte. Zudem sollte die EU-Kommission die von ihr erfolgreich in Bezug auf andere EWR-EU- und EWR-EFTA-Staaten initiierten Vertragsverletzungsverfahren gegen bestimmte nationale Rechtsvorschriften auch in Bezug auf das Fürstentum Liechtenstein eröffnen, um den Grundfreiheiten auch insoweit zur Anwendung zu verhelfen.

Prof. Dr. Martin Wenz und Dipl.-Kffr. Sybille Wünsche,
MBR, Vaduz, beide Hochschule Liechtenstein, Vaduz

Erstattung einer indirekten Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen und beurkundete Rechtsakte

Art. 11 Buchst. a und Art. 12 Abs. 1 Buchst. a der RL 69/335/EWG des Rates vom 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (ABl L 249/25)

Die Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. 7. 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital und insbesondere deren Art. 11 Buchst. a und 12 Abs. 1 Buchst. a stehen einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der in Art. 108 Abs. 2 des Gesetzes 24/1988 vom 28. 7. 1988 über den Wertpapierhandel in der durch das Gesetz 18/91 vom 6. 6. 1991 geänderten Fassung nicht entgegen, die zum Zweck der Verhinderung der Steuerumgehung im Rahmen der Übertragung von Grundvermögen durch das Zwischenschalten gesellschaftsrechtlicher Formen Übertragungen von Wertpapieren der Steuer auf vermögensrechtliche Übertragungen unterwirft, wenn diese Übertragungen Teile des Gesellschaftskapitals von Unternehmen betreffen, deren Aktiva zu wenigstens 50 % aus Grundvermögen bestehen, und der Erwerber infolge einer derartigen Übertragung eine Position erlangt, die es ihm ermöglicht, die Kontrolle über das in Rede stehende Unternehmen auszuüben, und zwar selbst in den Fällen, in denen zum einen die Umgehung der Steuer nicht beabsichtigt war und zum anderen es sich um Gesellschaften handelt, die vollständig wirtschaftlich tätig sind, und das Grundvermögen nicht von der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaften getrennt werden kann.

EuGH, Beschl. v. 6. 10. 2010, C-487/09, INMOGOLF SA/Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia (Vorabentscheidungsersuchen vom Tribunal Supremo, Spanien)

Sachverhalt:

In einer öffentlichen Urkunde vom 20. 8. 1993 erwarb INMOGOLF, eine Aktionärin der Inmobiliaria La Manga SA, von einem anderen Aktionär 49 Aktien des letztgenannten Unternehmens zu einem Preis von 49 000 ESP und erlangte somit eine Beteiligung von über 50 % an deren Gesellschaftskapital. Die öffentliche Urkunde wurde am 22. 4. 1997 bei dem Servicio Territorial de Cartagena (regionale Verwaltung von Cartagena) der Dirección General de Tributos de la Conse-