

# **Rechtssache C-446/04**

## **Test Claimants in the FII Group Litigation gegen Commissioners of Inland Revenue**

(Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice  
[England & Wales], Chancery Division)

„Niederlassungsfreiheit — Freier Kapitalverkehr — Richtlinie 90/435/EWG —  
Körperschaftsteuer — Dividendenausschüttung — Vermeidung oder Abschwächung  
der mehrfachen Steuerbelastung — Befreiung — Von Gesellschaften mit Sitz in  
einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat erhaltene Dividenden —  
Steuergutschrift — Körperschaftsteuervorauszahlung — Gleichbehandlung —  
Erstattungs- oder Schadensersatzklage“

Schlussanträge des Generalanwalts L. A. Geelhoed vom 6. April 2006 . . . . I - 11761

Urteil des Gerichtshofes (Große Kammer) vom 12. Dezember 2006 . . . . I - 11814

### Leitsätze des Urteils

1. *Freizügigkeit — Niederlassungsfreiheit — Freier Kapitalverkehr — Steuerrecht*  
(Artikel 43 EG und 56 EG)

2. *Freizügigkeit — Niederlassungsfreiheit — Freier Kapitalverkehr — Steuerrecht (Artikel 43 EG und 56 EG)*
3. *Freier Kapitalverkehr — Beschränkungen — Steuerrecht (Artikel 56 EG)*
4. *Freizügigkeit — Niederlassungsfreiheit — Freier Kapitalverkehr — Steuerrecht (Artikel 43 EG und 56 EG)*
5. *Freizügigkeit — Niederlassungsfreiheit — Freier Kapitalverkehr — Steuerrecht (Artikel 43 EG und 56 EG)*
6. *Freizügigkeit — Niederlassungsfreiheit — Steuerrecht (Artikel 43 EG)*
7. *Freizügigkeit — Niederlassungsfreiheit — Freier Kapitalverkehr — Steuerrecht (Artikel 43 EG und 56 EG)*
8. *Freier Kapitalverkehr — Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern (Artikel 56 EG und 57 Absatz 1 EG)*
9. *Gemeinschaftsrecht — Dem Einzelnen verliehene Rechte — Verletzung durch einen Mitgliedstaat — Pflicht zum Ersatz des dem Einzelnen entstandenen Schadens*
10. *Gemeinschaftsrecht — Dem Einzelnen verliehene Rechte — Verletzung durch einen Mitgliedstaat — Pflicht zum Ersatz des dem Einzelnen entstandenen Schadens*

1. Die Artikel 43 EG und 56 EG sind dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der bei von gebietsansässigen Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige gezahlten

Dividenden ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung anwendet, für von gebiets-

fremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlte Dividenden eine gleichwertige Behandlung vorsehen muss.

(vgl. Randnr. 72, Tenor 1)

- Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der die gebietsansässige Gesellschaft mindestens 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen — wobei jedoch im letzteren Fall eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlte Steuer erteilt wird —, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift mindestens genauso hoch ist wie der im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfänger-Gesellschaft festgesetzten Steuer.

Auch wenn ein Anrechnungssystem, verglichen mit einem Befreiungssystem,

den Steuerpflichtigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abverlangt, da die tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer nachgewiesen werden muss, kann dies nicht schon als gegen die Niederlassungsfreiheit oder den freien Kapitalverkehr verstoßende Ungleichbehandlung angesehen werden, da der den gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, abverlangte besondere Verwaltungsaufwand mit der Funktionsweise eines Steuergutschriftsystems zusammenhängt.

(vgl. Randnrn. 53, 60, 73, Tenor 1)

- Artikel 56 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der sie weniger als 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen, ohne dass der gebietsansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichtete Steuer erteilt wird.

Eine solche Ungleichbehandlung stellt nämlich insofern eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, als sie dazu

führt, dass in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften davon abgehalten werden, ihr Kapital bei in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaften anzulegen. Außerdem wirkt sie sich auch gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften als Beschränkung aus, da sie für diese ein Hindernis bei der Beschaffung von Kapital in dem betreffenden Mitgliedstaat darstellt.

Eventuelle Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer können, abgesehen davon, dass einem Mitgliedstaat jedenfalls verschiedene mögliche Systeme zur Verfügung stehen, um die mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne zu vermeiden oder abzuschwächen, ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr, wie es sich aus den genannten Rechtsvorschriften ergibt, nicht rechtfertigen.

(vgl. Randnrn. 64-65, 70, 74, Tenor 1)

4. Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, ermöglichen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung, die die erstgenannte Gesellschaft zu leisten hat, die

von der letztgenannten Gesellschaft geleistete Körperschaftsteuervorauszahlung abzuziehen, während ein solcher Abzug im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, in Bezug auf die Steuer, die von der letztgenannten Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne in ihrem Sitzstaat gezahlt worden ist, nicht möglich ist.

Diese Methode führt in der Praxis dazu, dass eine Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, ungünstiger behandelt wird als eine Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält. Erstere muss bei einer späteren Dividendenausschüttung die Steuervorauszahlung in voller Höhe leisten, während Letztere sie nur entrichten muss, soweit die Ausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner diejenige übersteigt, die sie selbst erhalten hat.

Nicht zur Entrichtung der Steuervorauszahlung verpflichtet zu sein, bedeutet aber einen Liquiditätsvorteil, da die betroffene Gesellschaft die Beträge, die sie andernfalls als Steuervorauszahlung hätte entrichten müssen, bis zur Fälligkeit der Körperschaftsteuer behalten kann.

Eine solche Ungleichbehandlung lässt sich auch nicht durch die Notwendigkeit rechtfertigen, die aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen ge-

währtem Steuervorteil — nämlich der Steuergutschrift, die einer gebietsansässigen Gesellschaft erteilt wird, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält — und ausgleichender Steuerschuld — nämlich der von der letztgenannten Gesellschaft bei dieser Ausschüttung entrichteten Steuervorauszahlung — bestehende Kohärenz des in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden Steuersystems zu wahren. Die Notwendigkeit eines solchen unmittelbaren Zusammenhangs müsste nämlich genau dazu führen, dass dieser Steuervorteil auch Gesellschaften gewährt wird, die Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften erhalten, da auch Letztere in ihrem Sitzstaat Körperschaftsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne zahlen müssen.

Quellen erhält und der eine Entlastung für die ausländische Körperschaftsteuer gewährt wurde, der Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem die überschüssige Körperschaftsteuervorauszahlung verrechnet werden kann, führt nur dann zu einer Diskriminierung dieser Gesellschaft gegenüber einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, wenn die erstgenannte Gesellschaft in Wirklichkeit nicht über dieselben Mittel wie die letztgenannte verfügt, um die überschüssige Körperschaftsteuervorauszahlung mit der Körperschaftsteuer zu verrechnen.

(vgl. Randnrn. 120, 125, 138, Tenor 3)

(vgl. Randnrn. 84, 86, 93, 112, Tenor 2)

5. Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die vorsehen, dass jede Entlastung, die einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt wird, den Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem sie die als Vorauszahlung entrichtete Körperschaftsteuer bei einer späteren Ausschüttung von Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner verrechnen kann.
6. Artikel 43 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft ermöglichen, den als Vorauszahlung geleisteten Körperschaftsteuerbetrag, den sie nicht auf die von ihr für das betreffende Geschäftsjahr oder für frühere oder spätere Geschäftsjahre geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen kann, auf gebietsansässige Tochtergesellschaften zu übertragen, damit diese ihn auf die von ihnen zu zahlende Körperschaftsteuer anrechnen können, es einer gebietsansässigen Gesellschaft jedoch nicht ermöglichen, diesen Betrag auf gebietsfremde Tochtergesellschaften zu über-

Der Umstand, dass sich für eine Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen

tragen, die in diesem Mitgliedstaat auf die dort erzielten Gewinne Steuern zahlen müssen.

(vgl. Randnr. 139, Tenor 3)

7. Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die gebietsansässige Gesellschaften, die an ihre Anteilseigner Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus inländischen Quellen stammen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung befreien, dagegen gebietsansässigen Gesellschaften, die an ihre Anteilseigner Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus ausländischen Quellen stammen, die Möglichkeit einräumen, sich für eine Regelung zu entscheiden, nach der sie die als Vorauszahlung geleistete Körperschaftsteuer zurückerlangen können, dabei jedoch diese Gesellschaften zum einen verpflichtet, die genannte Steuervorauszahlung zu leisten und dann deren Erstattung zu beantragen, und zum anderen keine Steuergutschrift für die Anteilseigner vorsehen, obwohl diese eine solche Gutschrift bei einer Ausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft auf der Grundlage von Dividenden aus inländischen Quellen erhalten hätten.

Es trifft zwar zu, dass ein Mitgliedstaat einige Zeit benötigt, um bei der Bestimmung des letztlich zu zahlenden Körperschaftsteuerbetrags alle Steuern zu berücksichtigen, die bereits auf die aus-

geschütteten Gewinne erhoben wurden, doch dies kann keine Rechtfertigung für Rechtsvorschriften sein, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, verwehren, auf die zu leistende Körperschaftsteuervorauszahlung die im Ausland auf die ausgeschütteten Gewinne erhobene Steuer anzurechnen, während dieser Steuerbetrag bei Dividenden aus inländischen Quellen von der Steuer, die die gebietsansässige ausschüttende Gesellschaft — und sei es auch nur als Vorauszahlung — entrichtet, automatisch abgezogen wird.

Was den Umstand angeht, dass die genannten Rechtsvorschriften keine Steuergutschrift für die Anteilseigner gebietsansässiger Gesellschaften vorsehen, die Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus ausländischen Quellen stammen, so besteht die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht nur bei Dividenden, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft stammten, die zur Entrichtung der Körperschaftsteuervorauszahlung auf ihre Dividendenausschüttungen verpflichtet ist, sondern auch bei Dividenden, die von einer gebietsfremden Gesellschaft ausgeschüttet werden, deren Gewinne ebenfalls in deren Sitzstaat nach den dort geltenden Steuersätzen und Regeln der Körperschaftsteuer unterliegen.

(vgl. Randnrn. 156, 158-159, 172-173, Tenor 4)

8. Artikel 57 Absatz 1 EG ist dahin auszulegen, dass im Fall, dass ein Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 Rechtsvorschriften erlassen hat, die nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern enthalten, und nach diesem Zeitpunkt Maßnahmen erlässt, die zwar ebenfalls eine Beschränkung dieses Kapitalverkehrs darstellen, im Wesentlichen jedoch mit der früheren Regelung übereinstimmen oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildern oder beseitigen, die Anwendung der letzteren Maßnahmen auf Drittländer nicht gegen Artikel 56 EG verstößt, sofern sie auf Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten angewandt werden. Beteiligungen an einer Gesellschaft, die nicht zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und dieser Gesellschaft erworben wurden und es dem Anteilseigner nicht ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen, können insoweit nicht als Direktinvestitionen angesehen werden.

(vgl. Randnr. 196, Tenor 5)

richtsverfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte sicherstellen sollen, einschließlich der Qualifizierung der von den geschädigten Personen bei den nationalen Gerichten erhobenen Klagen sind mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten. Dieses Recht muss jedoch gewährleisten, dass die Einzelnen über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, der es ihnen ermöglicht, die zu Unrecht erhobene Steuer und die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den betreffenden Mitgliedstaat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge zurückzuerlangen.

Sonstige Schäden, die einer Person aufgrund eines einem Mitgliedstaat zuzurechnenden Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, muss dieser unter den in der Rechtsprechung des Gerichtshofes genannten Voraussetzungen — die verletzte Rechtsnorm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert, und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den Betroffenen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang — ersetzen, was jedoch nicht ausschließt, dass die Haftung des Staates auf der Grundlage des nationalen Rechts unter weniger strengen Voraussetzungen ausgelöst werden kann.

9. Die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Ge-

Vorbehaltlich des Anspruchs auf Entschädigung, der seine Grundlage un-

mittelbar im Gemeinschaftsrecht hat, wenn die genannten, von der Rechtsprechung aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, hat der Staat die Folgen des entstandenen Schadens im Rahmen des nationalen Haftungsrechts zu beheben, wobei die im nationalen Schadensersatzrecht festgelegten Voraussetzungen nicht ungünstiger sein dürfen als bei ähnlichen Rechtsbehelfen, die nur nationales Recht betreffen, und nicht so ausgestaltet sein dürfen, dass sie die Erlangung der Entschädigung praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

(vgl. Randnrn. 209, 219-220, Tenor 6)

10. Um festzustellen, ob ein hinreichend qualifizierter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht vorliegt, der die Haftung eines Mitgliedstaats für die einem Einzelnen entstandenen Schäden auslösen kann, sind alle Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die für den dem nationalen Gericht vorgelegten Sachverhalt kennzeichnend sind. Zu diesen Gesichtspunkten gehören u. a. das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzen Vorschriften, die Frage, ob der Verstoß oder der Schaden vorsätzlich begangen bzw. zugefügt wurde oder nicht, die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit eines etwaigen Rechtsirrtums und der Umstand, dass das Verhalten eines Gemeinschaftsorgans mög-

licherweise dazu beigetragen hat, dass nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise eingeführt oder aufrechterhalten wurden.

Jedenfalls ist ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht offenkundig qualifiziert, wenn er trotz des Erlasses eines Urteils, in dem der zur Last gelegte Verstoß festgestellt wird, oder eines Urteils im Vorabentscheidungsverfahren oder aber einer gefestigten einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit des fraglichen Verhaltens ergibt, fortbestanden hat.

In einem Bereich wie der direkten Besteuerung muss das nationale Gericht die genannten Faktoren, insbesondere das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschriften und die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit etwaiger Rechtsirrtümer, im Licht der Tatsache beurteilen, dass die Folgen, die sich aus den durch den EG-Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten ergeben, erst nach und nach deutlich geworden sind, u. a. durch die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes entwickelten Grundsätze.

(vgl. Randnrn. 204, 213-215, 217)