

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

L. A. GEELHOED

vom 23. Februar 2006¹

I — Einleitung

1. In der vorliegenden Rechtssache, einem Vorabentscheidungsersuchen des High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division), wird in erster Linie die Frage aufgeworfen, ob es mit den Artikeln 43 EG oder 56 EG vereinbar ist, dass das Vereinigte Königreich gebietsfremden Gesellschaften, die Dividenden von Tochtergesellschaften erhalten, Steuergutschriften versagt, die es gebietsansässigen und, aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), in bestimmten anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften zugesteht. Mit anderen Worten: Verpflichten die Artikel 43 EG und 56 EG — gegebenenfalls unter welchen Umständen — die Mitgliedstaaten, den Empfängern überwiesener Dividenden Steuergutschriften zu erteilen?²

2. Der rechtliche Rahmen dieser Rechtssache ist derselbe, den der Gerichtshof in einem früheren Urteil, Metallgesellschaft, behandelt hat, nämlich die Regelung der Advance Corporation Tax (Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, im Folgenden: ACT), die von 1973 bis 1999 galt. Das Hauptproblem der vorliegenden Rechtssache wurde zwar auch in jener Rechtssache aufgeworfen; der Gerichtshof hat es jedoch im Hinblick auf seine Antwort auf die anderen vorgelegten Fragen ausdrücklich für unnötig befunden, es zu behandeln³.

3. Die Frage, ob der EG-Vertrag Mitgliedstaaten in der Situation des Vereinigten Königreichs vorschreibt, Steuergutschriften für ins Ausland überwiesene Dividenden zu gewähren, ist noch nicht entschieden. Sie ist die Letzte in einer Reihe von Rechtssachen — jüngstes Beispiel ist das bedeutsame Urteil Marks & Spencer⁴ –, in denen der Gerichtshof über die Grenzen der Anwendung der Freizügigkeitsbestimmungen des EG-Vertrags im Bereich der direkten Gesellschaftsteuern zu entscheiden hat, der überwiegend

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Die umgekehrte Lage — die Gewährung von Steuergutschriften für Empfänger ins Inland überwiesener Dividenden, die Gegenstand des vor kurzem ergangenen Urteils des Gerichtshofes vom 23. Oktober 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Manninen, Slg. 2004, I-7477) war — ist Gegenstand des Parallelverfahrens in der Rechtssache C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation, ABl. 2005, C 6, S. 26).

3 — Vgl. Urteil vom 8. März 2001 in den verbundenen Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 97.

4 — Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837.

in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten verbleibt. Es ist dies ein Gebiet, auf dem der Gerichtshof, vor immer komplexere sachliche und gesetzliche Zusammenhänge und Ausführungen gestellt, die die Grenzen des EG-Vertrags testen sollen, eine umfangreiche, recht komplexe Rechtsprechung entwickelt hat. Es handelt sich auch um ein Gebiet, auf dem Vorhersehbarkeit und Rechtssicherheit von höchster Bedeutung sind, damit die Mitgliedstaaten ihren Haushalt planen und ihre Körperschaftsteuerregelung auf der Grundlage verhältnismäßig zuverlässiger Steuerschätzungen gestalten können. Daher setzt eine wirklich zuverlässige und zufrieden stellende Antwort auf die erwähnte Frage eine grundlegende Erörterung der Anwendung der Bestimmungen über die Freizügigkeit im Bereich der direkten Besteuerung voraus.

II — Rechtlicher und wirtschaftlicher Hintergrund der Rechtssache

A — Überblick über den Kontext der Dividendenbesteuerung

4. Vor einer Darstellung des einschlägigen Steuerrechts des Vereinigten Königreichs ist der weitere Rahmen der Besteuerung ausgeschütteter Gesellschaftsgewinne (Dividenden) innerhalb der EU zu umreißen, der den rechtlichen und wirtschaftlichen Hintergrund der Rechtssache bildet. Grundsätzlich

kann die Besteuerung der Ausschüttung von Gesellschaftsgewinnen auf zwei Ebenen erfolgen. Die erste ist die Ebene der Gesellschaft, auf der Körperschaftsteuer auf die Gewinne der Gesellschaft erhoben wird. Die Erhebung der Körperschaftsteuer auf der Ebene der Gesellschaft gibt es in allen Mitgliedstaaten. Die zweite ist die Ebene der Anteilseigner, auf der entweder Einkommensteuer auf den Bezug der Dividenden durch den Anteilseigner (eine Methode, die die meisten Mitgliedstaaten verwenden) und/oder eine Quellensteuer erhoben wird, die von der Gesellschaft bei der Ausschüttung einzubehalten ist⁵.

5. Diese zwei möglichen Besteuerungsebenen können zu einer wirtschaftlichen (zweimalige Besteuerung desselben Einkommens in den Händen zweier verschiedener Steuerzahler) oder zu einer rechtlichen Doppelbesteuerung (zweimalige Besteuerung desselben Einkommens in den Händen desselben Steuerzahlers) führen. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise dieselben Gewinne zunächst in den Händen der Gesellschaft in Form der Körperschaftsteuer und dann in den Händen des Anteilseigners in Form der Einkommensteuer besteuert werden. Rechtliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise ein Anteilseigner erst die Quellensteuer und

5 — Vgl. jedoch Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 1990, L 225, S. 6) (Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft ausschüttet, wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital dieser Gesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit).

dann die Einkommensteuer zu tragen hat, die von verschiedenen Staaten auf denselben Gewinn erhoben werden.

6. Die vorliegende Rechtssache betrifft die Vereinbarkeit eines Systems mit dem Gemeinschaftsrecht, das das Vereinigte Königreich mit dem Hauptziel und der Hauptwirkung aufgestellt hat, Anteilseigner in gewissem Umfang von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu befreien.

7. Den Mitgliedstaaten stehen im Wesentlichen vier Systeme offen, um ein solches Ziel zu erreichen; sie können als „klassisches“, „Schedulen“- „Befreiungs“- und „Anrechnung“-System bezeichnet werden. Staaten mit einem klassischen System der Dividendenbesteuerung vermeiden die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht; Gesellschaftsgewinne unterliegen der Körperschaftsteuer, und ausgeschüttete Gewinne werden auf der Ebene des Anteilseigners nochmals mit Einkommensteuer belegt. Dagegen zielen das Schedulen-, das Befreiungs- und das Anrechnungssystem auf eine vollständige oder teilweise Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ab⁶. Staaten mit Schedulensystemen (von denen es verschiedene Formen gibt) unterwerfen Gesellschaftsgewinne der Körperschaftsteuer, besteuern jedoch die Dividenden als eigene Einkunftsart. Staaten mit Befreiungssystemen befreien Einkünfte aus Dividenden von der Einkommensteuer. Schließlich wird bei Anrechnungssystemen die auf der Gesell-

schaftsebene entrichtete Körperschaftsteuer ganz oder teilweise auf die Einkommensteuer angerechnet, die für die Dividenden auf der Anteilseignerebene geschuldet wird, so dass die Körperschaftsteuer als Vorauszahlung eines Teils der Einkommensteuer dient. Auf diese Weise erhalten die Anteilseigner eine Anrechnungsgutschrift für die gesamte oder einen Teil der Körperschaftsteuer, die auf die Gewinne entfällt, aus denen die Dividenden gewährt werden; diese Gutschrift kann mit der auf diese Dividenden geschuldeten Einkommensteuer verrechnet werden.

8. Im maßgebenden Zeitpunkt wendete das Vereinigte Königreich ein System der Anrechnung der Dividendenbesteuerung an.

B — Anwendbares Recht des Vereinigten Königreichs

9. Von 1965 (als die Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich eingeführt wurde) bis 1973 wandte das Vereinigte Königreich ein klassisches System der Dividendenbesteuerung an, das, wie beschrieben, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht vermied. 1973 ging das Vereinigte Königreich zu einem System der teilweisen Anrechnung

⁶ — Ein Hauptgrund für dieses Ziel ist die Verhinderung der Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung von Gesellschaften gegenüber der Kreditfinanzierung.

der Dividendenbesteuerung mit dem Ziel über, die Diskriminierung ausgeschütteter Gewinne zu beseitigen⁷. So, wie es der Gerichtshof im Urteil Metallgesellschaft beschrieben hat, funktionierte dieses System im Wesentlichen wie folgt.

1. ACT: Schuld und Aufrechnung

10. Im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften, die bestimmte steuerpflichtige Ausschüttungen, z. B. Dividendenzahlungen an ihre Anteilseigner, vornahmen, waren verpflichtet, ACT auf der Grundlage eines Betrages zu entrichten, der dem Betrag oder dem Wert der vorgenommenen Ausschüttung entsprach⁸. Die Summe aus dem Betrag der Ausschüttung und der ACT wurde als „franked payment“ (befreite Zahlung) bezeichnet⁹.

11. Die entrichtete ACT konnte mit der gewöhnlichen, als „mainstream“ bezeichneten Körperschaftsteuerschuld für die Gewinne der Gesellschaft im maßgeblichen

Abrechnungszeitraum innerhalb bestimmter Grenzen verrechnet werden. Eine nichtverrechenbare ACT, die so genannte „Rest-ACT“, konnte auf entrichtete „Mainstream“-Körperschaftsteuer für frühere Abrechnungszeiträume angerechnet oder auf künftige Anrechnungszeiträume vorgetragen werden¹⁰. Außerdem konnte die Gesellschaft diese ACT ihren Tochtergesellschaften überlassen (d. h. übergeben); diese konnten sie mit ihrer eigenen Körperschaftsteuerschuld verrechnen. Die Zahlung von ACT führte unter bestimmten Umständen zu einer Steuergutschrift in den Händen von Gesellschaften und einzelnen Anteilseignern, die die Ausschüttung empfangen.

2. Steuergutschriften: Gesellschaften als Anteilseigner

12. Im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft als Anteilseignerin, die eine Dividende von ihrer Tochtergesellschaft bezog, unterlag diese, obwohl grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig, nicht der Besteuerung von Ausschüttungen, die sie von anderen ansässigen Gesellschaften erhielt¹¹. Ferner hatte die Gesellschaft Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe der von der Tochtergesellschaft gezahlten ACT¹². Insgesamt bildeten die Dividende und die Steuergutschrift das so genannte „franked investment income“ (befreite Einkünfte aus Kapitalvermö-

7 — Vgl. „Reform of Corporation Tax“ (Körperschaftsteuerreform), ein offizielles Papier, das dem Parlament des Vereinigten Königreichs beim Übergang zu einem System der teilweisen Anrechnung vorgelegt wurde, Paragraphs 1 und 5 (Cmnd. 4955).

8 — Section 14(1) des Income and Corporation Taxes Act 1988 (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, im Folgenden: TA) in der damals geltenden Fassung.

9 — Section 238(1) TA.

10 — Section 239 TA.

11 — Section 208 TA.

12 — Section 231(1) TA.

gen)¹³. Eine gebietsansässige Gesellschaft war nur verpflichtet, ACT auf die Differenz zwischen ihren befreiten Zahlungen und ihren befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen zu entrichten. Dies bedeutete, dass ACT für Dividenden, die zwischen im Vereinigten Königreich ansässigen Mitgliedern von Unternehmensgruppen gezahlt wurden, nur einmal entrichtet wurde. Solche Gruppen konnten auch in den Genuss besonderer Regelungen kommen, bei denen die Pflicht zur Entrichtung von ACT auf bestimmte Ausschüttungen innerhalb der Gruppe vermieden werden konnte, wenn zwei Gesellschaften dafür optierten¹⁴. Mit einer solchen Regelung war der Gerichtshof in der Rechtssache Metallgesellschaft befasst¹⁵.

13. Eine gebietsfremde Gesellschaft als Anteilseignerin unterlag nicht der Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs, hatte jedoch grundsätzlich auf im Vereinigten Königreich erzielte Einkünfte die dortige Einkommensteuer zu entrichten¹⁶. Allerdings war eine gebietsfremde Gesellschaft, die eine Dividende von einer gebietsansässigen Gesellschaft erhielt, für die sie keinen Anspruch auf Steuergutschrift hatte, tatsächlich nicht verpflichtet, auf die Ausschüttung im Vereinigten Königreich Einkommensteuer zu entrichten¹⁷. Da nach dem Recht des

Vereinigten Königreichs gebietsfremde Gesellschaften keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hatten¹⁸ (sofern nicht ein DBA etwas anderes bestimmte), bedeutete dies, dass eine solche Gesellschaft nicht einkommensteuerpflichtig war.

3. Steuergutschriften: Einzelpersonen als Anteilseigner

14. Was Einzelpersonen als Anteilseigner angeht, so hatten diese, wenn sie gebietsansässig waren, und bestimmte Einrichtungen wie Pensionsfonds beim Bezug von Dividenden einer gebietsansässigen Gesellschaft Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe des Betrages oder Wertes der Ausschüttung, der dem Betrag der ACT entsprach¹⁹. Diese Steuergutschrift konnte mit der auf die Dividende geschuldeten Einkommensteuer verrechnet oder in bar ausbezahlt werden, wenn die Gutschrift die Schuld überstieg²⁰. Gebietsfremde Einzelpersonen als Anteilseigner schuldeten im Vereinigten Königreich tatsächlich keine Einkommensteuer²¹.

13 — Section 238(1) TA.

14 — Section 247 TA.

15 — Vgl. Fußnote 3.

16 — Section 20 TA.

17 — Nach Section 233(1) TA unterlag eine gebietsfremde Gesellschaft, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden bezog und für diese keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hatte, nicht der Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs zum ermäßigten Satz bei der Ausschüttung, der der einzige Satz war, zu dem Steuer festgesetzt wurde. Nach Section 231(1) TA hatte eine gebietsfremde Gesellschaft keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift, so dass sie, wenn sie keinen Anspruch auf Steuergutschrift nach einem DBA hatte, nicht mit der Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs zum ermäßigten Satz (dem einzigen Satz, zu dem Steuer festgesetzt wurde) belegt werden konnte.

18 — Section 231(1) TA.

19 — Section 231(1) TA.

20 — Section 231(1)(3) TA.

21 — Gebietsfremde Einzelpersonen als Anteilseigner hatten keinen Anspruch auf Steuergutschriften, sofern nicht im DBA zwischen dem Vereinigten Königreich und dem entsprechenden Land etwas anderes bestimmt war. Allerdings wurde eine gebietsfremde Einzelperson, die keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hatte, so behandelt, als ob sie Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs zum „ermäßigten Satz“ bei der Ausschüttung entrichtet hätte (Section 233 [1] TA). Dies führte dazu, dass keine Nettozahlung von Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs verlangt wurde, sofern die Einzelperson keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift aus einem DBA hatte.

4. Die Lage nach Doppelbesteuerungsabkommen

auch Einkommensteuer im Vereinigten Königreich, jedoch, wie im DBA vereinbart, zu einem ermäßigten Satz.

15. Bestimmte zwischen dem Vereinigten Königreich und anderen Ländern geschlossene DBA verliehen in der maßgeblichen Zeit gebietsfremden Einzelpersonen und Gesellschaften einen Anspruch auf eine Steuergutschrift, deren Bedingungen je nach DBA unterschiedlich waren.

16. Ein Beispiel ist das DBA zwischen dem Vereinigten Königreich und den Niederlanden, das einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft als Anteilseignerin, die Dividenden von einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich bezog, einen Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift in der Person einer solchen Anteilseignerin verlieh, wenn diese Anteilseignerin entweder allein oder zusammen mit einer oder mehreren, einer Gruppe angehörenden Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar mindestens 10 % der Stimmrechte der Gesellschaft im Vereinigten Königreich kontrollierte²². In einem solchen Fall unterlag die Dividende der Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs zu einem ermäßigten Satz. In den Niederlanden ansässige „Portfolio“-Investoren, also nach diesem DBA solche Einzelpersonen oder Gesellschaften, die unmittelbar oder mittelbar weniger als 10 % der Anteile hielten, hatten Anspruch auf eine vollständige Steuergutschrift für die britische Dividende²³. Diese Investoren schuldeten

17. Dagegen verlieh beispielsweise das britisch-französische DBA einen Anspruch auf eine Steuergutschrift nur dann, wenn der Dividendenempfänger weniger als 10 % der Stimmrechte an der betreffenden Tochtergesellschaft hielt. Andere DBA, wie das britisch-deutsche, verliehen keinen Anspruch auf Steuergutschrift.

18. Zusätzlich enthielten bestimmte DBA, wie das britisch-niederländische²⁴, eine so genannte „limitation of benefit“- (Vorteilsbegrenzungs-) Klausel, nach der der Anspruch auf Steuergutschrift (der sonst bestanden hätte) entfiel, wenn ein gebietsfremder Anteilseigner selbst im Eigentum einer Gesellschaft stand, die in einem Land ansässig war, dessen DBA mit dem Vereinigten Königreich keine Steuergutschrift für Gesellschaften vorsah, die britische Dividenden bezogen. So bestimmte z. B. Artikel 10 Absatz 3

22 — Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe c des britisch-niederländischen DBA.

23 — Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe b des britisch-niederländischen DBA.

24 — Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe d des britisch-niederländischen DBA.

Buchstabe d Ziffer i des britisch-niederländischen DBA in der im vorliegenden Fall erheblichen Form:

C — Anwendbares abgeleitetes Gemeinschaftsrecht

„... eine Steuergutschrift wird nicht erteilt, wenn der effektive Empfänger der Dividenden eine Gesellschaft ist, deren Aktien nicht an einer niederländischen Börse amtlich notiert sind, ... sofern die Gesellschaft nicht darlegt, dass sie nicht von einer Person oder mehreren zusammengeschlossenen oder miteinander verbundenen Personen kontrolliert wird, die keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hätte bzw. hätten, wenn sie der bzw. die effektive(n) Empfänger der Dividenden wäre(n).“

20. Kernstück des einschlägigen abgeleiteten Gemeinschaftsrechts ist die Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie, die zu dem Zweck einen Rahmen für die steuerliche Regelung der Beziehungen zwischen Muttergesellschaften und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vorgibt, Zusammenschlüsse von Gesellschaften zu erleichtern²⁶. Nach Artikel 5 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie sind die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit, wenn die Muttergesellschaft einen Anteil von wenigstens 25 % am Gesellschaftskapital der Gesellschaft hält. Allerdings bestimmt Artikel 7:

„(1) Der in dieser Richtlinie verwendete Ausdruck ‚Steuerabzug an der Quelle‘ umfasst nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft.

5. Änderungen im Jahr 1999

19. Für Ausschüttungen vom 6. April 1999 an wurde das ACT-System abgeschafft, was bedeutete, dass Gesellschaften für steuerpflichtige Ausschüttungen keine ACT mehr zu zahlen oder zu berechnen hatten²⁵.

(2) Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen.“

25 — Für Gesellschaften mit ausstehenden vorgetragenen Rest-ACT wurde ein so genanntes „Schatten-ACT“-System eingeführt, das den Gesellschaften Zugang zu ihren Rest-ACT verschaffte.

26 — Vgl. Fußnote 5.

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

21. Das ACT-Sammelverfahren (ACT group litigation) betrifft Klagen auf Schadensersatz und/oder Rückzahlung vor dem High Court of Justice (England & Wales), die auf das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Metallgesellschaft gestützt sind, in dem der Gerichtshof für Recht erkannt hat, dass Artikel 43 EG den steuerrechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaats (in jenem Fall des Vereinigten Königreichs) entgegensteht, die den in diesem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften die Möglichkeit geben, Ausschüttungen vorzunehmen, ohne ACT entrichten zu müssen, wenn ihre Muttergesellschaft ebenfalls in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig ist („group income election“), ihnen diese Möglichkeit aber versagen, wenn ihre Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hatte.

22. Das ACT-Sammelverfahren umfasst vier Klassen von Klagen und wird durch eine „Group Litigation Order“ (Beschluss zur Einteilung der verschiedenen Klagen in Gruppen) festgelegt, die die zu klärenden Punkte bestimmt, die den Klagen gemeinsam sind. Die vorliegende Rechtssache gehört zu Klasse IV des ACT-Sammelverfahrens, der zum Zeitpunkt der Vorlage Kläger aus 28 Unternehmensgruppen angehörten. Unter der Aufsicht des High Court of Justice wählten die Kläger fünf Musterprozesse zur Entscheidung in dieser Klasse des Sammelverfahrens aus, von denen vier für das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen erheblich sind. Diese Musterprozesse betreffen: 1. Dividenden, die von Januar 1974 bis Mai 1989 von der Pirelli UK plc, einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesell-

schaft, an die Pirelli & C SpA, eine in Italien ansässige Gesellschaft, ausgeschüttet wurden. In diesem Zeitraum hielt die Pirelli SpA mindestens 10 % der von Pirelli UK plc ausgegebenen Stammaktien; 2. Dividenden, die von September 1979 bis Dezember 1998 von der im Vereinigten Königreich ansässigen Essilor Limited an die in Frankreich ansässige Essilor International SA ausgeschüttet wurden. Essilor Limited war zur maßgeblichen Zeit eine vollständige Tochtergesellschaft der Essilor International SA; 3. Dividenden, die von 1993 bis 1994 von der BMW (GB) Limited, einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft, an die in den Niederlanden ansässige BMW Holding BV ausgeschüttet wurden. BMW (GB) Limited stand zur maßgeblichen Zeit im vollständigen Eigentum der BMW Holding BV, die wiederum eine vollständige Tochtergesellschaft der BMW AG, einer deutschen Gesellschaft, war. Die BMW Holding BV hatte zur maßgeblichen Zeit keine an der niederländischen Börse amtlich notierten Aktien ausgegeben; und 4. Dividenden, die von 1995 bis 1998 von der im Vereinigten Königreich ansässigen Sony United Kingdom Limited an die in den Niederlanden ansässige Sony Europe Holdings BV ausgeschüttet wurden, deren vollständige Tochtergesellschaft Sony United Kingdom Limited war. Sony Europe Holdings BV stand wiederum letztlich im Eigentum einer Gesellschaft mit Sitz in Japan.

23. Nach einer mündlichen Verhandlung am 9. Juni 2004 und mit Zustimmung der Kläger sowie der Inland Revenue (Steuerverwaltung) beschloss der High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division), das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof

gemäß Artikel 234 EG die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

gutschrift (weniger Steuern, wenn das in diesen Abkommen vorgesehen ist) hinsichtlich der fraglichen Dividenden gewährt;

1. Verstößt es gegen Artikel 43 EG oder 56 EG (in Verbindung mit den Artikeln 57 EG und 58 EG) (oder gegen die ihnen vorausgegangenen Bestimmungen),

aber weder nach innerstaatlichen Vorschriften noch dem zwischen den beiden Staaten bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen einen Anspruch auf eine (volle oder partielle) Steuergutschrift hinsichtlich der fraglichen Dividenden gewährt, wenn diese von einer Tochtergesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat A (z. B. im Vereinigten Königreich) an eine Muttergesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat B (z. B. Deutschland) ausgeschüttet werden;

a) wenn ein Mitgliedstaat A (z. B. das Vereinigte Königreich)

i) Rechtsvorschriften erlässt und beibehält, die einen Anspruch auf eine volle Steuergutschrift hinsichtlich von Dividenden gewähren, die in Mitgliedstaat A ansässigen Einzelpersonen als Anteilseigner von in Mitgliedstaat A ansässigen Gesellschaften gezahlt werden (im Folgenden: „die fraglichen Dividenden“);

ii) eine in Doppelbesteuerungsabkommen mit bestimmten anderen Mitgliedstaaten und Drittstaaten vorgesehene Bestimmung anwendet, die in diesen anderen Mitgliedstaaten und Drittstaaten ansässigen Einzelpersonen als Anteilseigner einen Anspruch auf eine volle Steuer-

b) wenn ein Mitgliedstaat A (z. B. das Vereinigte Königreich) eine Bestimmung des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens, nach der eine Muttergesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat C (z. B. in den Niederlanden) Anspruch auf eine partielle Steuergutschrift hinsichtlich der fraglichen Dividenden hat, anwendet, diesen Anspruch einer Muttergesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat B (z. B. Deutschland) aber versagt, wenn es in dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaat A und Mitgliedstaat B keine Bestimmung über eine partielle Steuergutschrift gibt;

c) wenn ein Mitgliedstaat A (z. B. das Vereinigte Königreich) einer Gesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat C (z. B. in den Niederlanden), die von

einer Gesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat B (z. B. Deutschland) beherrscht wird, hinsichtlich der fraglichen Dividenden keinen Anspruch auf eine partielle Steuergutschrift gewährt, jedoch Bestimmungen von Doppelbesteuerungsabkommen anwendet, die

schaft nicht von einer Gesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat B, sondern von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittland beherrscht wird?

i) Gesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaat C, die von Gebietsansässigen des Mitgliedstaats C kontrolliert werden,

2. Wenn die Fragen 1a, 1b und 1c oder ein Teil dieser Fragen zu bejahen sind: Welche Grundsätze enthält das Gemeinschaftsrecht für die gemeinschaftsrechtlichen Ansprüche und Rechtsbehelfe, die unter den in den Fragen dargelegten Umständen zur Verfügung stehen? Vor allem:

ii) Gesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaat C, die von Gebietsansässigen des Mitgliedstaats D (z. B. Italien) kontrolliert werden, wenn es in dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Mitgliedstaat A und Mitgliedstaat D eine Bestimmung gibt, wonach ein Anspruch auf eine partielle Steuergutschrift hinsichtlich der fraglichen Dividenden gewährt wird,

a) Ist Mitgliedstaat A verpflichtet,

iii) Gesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaat D, unabhängig davon, wer diese Gesellschaften kontrolliert,

i) die volle Steuergutschrift oder einen ihr entsprechenden Betrag oder

ii) die partielle Steuergutschrift oder einen ihr entsprechenden Betrag oder

einen solchen Anspruch gewähren?

iii) die volle oder partielle Steuergutschrift oder einen ihr entsprechenden Betrag

d) Spielt es für die Antwort auf die Frage 1c eine Rolle, dass die in Mitgliedstaat C ansässige Gesell-

(1) netto nach Abzug der zusätzlichen Einkommensteu-

er, die zahlbar war oder zahlbar gewesen wäre, falls die der jeweiligen Klägerin ausgeschüttete Dividende zu einer Steuergutschrift geführt hätte,

- (2) netto nach Abzug einer solchen auf einer anderen Grundlage berechneten Steuer,

zu zahlen?

- b) An wen wäre eine solche Zahlung zu leisten:

i) an die jeweilige Muttergesellschaft in Mitgliedstaat B oder in Mitgliedstaat C oder

ii) an die jeweilige Tochtergesellschaft in Mitgliedstaat A?

- c) Ist ein solcher Zahlungsanspruch

i) ein Anspruch auf Rückzahlung unrechtmäßig erhobener Beträge, so dass die Rückzahlung aus dem in Artikel 43 EG und/oder Artikel 56 EG gewährten Recht folgt und mit diesem verknüpft ist, und/oder

ii) ein Schadensersatzanspruch, so dass eine Rückzahlung nur unter den in den verbundenen Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame) festgelegten Voraussetzungen in Betracht kommt, und/oder

iii) ein Anspruch auf Gewährung einer rechtswidrig abgelehnten Vergünstigung, und falls ja,

(1) folgt dieser Anspruch aus dem in Artikel 43 EG und/oder Artikel 56 EG gewährten Recht und ist mit diesem verknüpft, oder

(2) müssen die in den verbundenen Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame) festgelegten Voraussetzungen einer Entschädigung erfüllt sein, oder

(3) müssen andere Voraussetzungen erfüllt sein?

- d) Spielt es für die Antwort auf die Frage 2c eine Rolle, ob nach dem innerstaatlichen Recht des Staates A

die Ansprüche als Rückforderungsansprüche geltend gemacht werden oder als Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden oder geltend gemacht werden müssen?

- e) Muss die Gesellschaft, die den Anspruch geltend macht, für eine Rückforderung nachweisen, dass sie oder ihre Muttergesellschaft eine (volle oder gegebenenfalls partielle) Steuergutschrift beansprucht hätte, wenn ihr bekannt gewesen wäre, dass ihr ein solcher Anspruch nach Gemeinschaftsrecht zustand?
- f) Spielt es für die Antwort auf die Frage 2a eine Rolle, dass der jeweilige Tochtergesellschaft in Mitgliedstaat A gemäß dem Urteil des Gerichtshofes in den verbundenen Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Hoechst und Metallgesellschaft) möglicherweise die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung hinsichtlich der Dividende, die an die jeweilige Muttergesellschaft in Mitgliedstaat B oder Mitgliedstaat C ausgeschüttet wurde, erstattet wurde oder dass sie in dieser Hinsicht grundsätzlich einen Erstattungsanspruch hat?
- g) Welche zweckdienlichen Hinweise hält der Gerichtshof in den vorliegenden Fällen gegebenenfalls zu den Umständen für angebracht, die das nationale Gericht bei der Entscheidung berücksichtigen sollte, ob ein hinreichend qualifizierter Ver-

stoß im Sinne des Urteils in den verbundenen Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame) vorliegt, vor allem, ob der Verstoß in Anbetracht der Rechtsprechung zur Auslegung der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften entschuldbar war?

24. Gemäß Artikel 103 § 4 der Verfahrensordnung haben die Musterkläger, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Inland Revenue sowie Irland und die Kommission, ferner die Regierungen Finnlands, Deutschlands, der Niederlande und Italiens schriftliche Erklärungen eingereicht. In der mündlichen Verhandlung vom 22. November 2005 haben die Musterkläger, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Inland Revenue, die Kommission, Irland sowie die Regierungen Deutschlands, Frankreichs und der Niederlande schriftliche Ausführungen gemacht.

IV — Erörterung

A — Frage 1a

25. Mit der Frage 1a möchte das nationale Gericht wissen, ob dann, wenn ein Mitglied-

staat wie das Vereinigte Königreich eine volle Steuergutschrift hinsichtlich von Dividenden gewährt, die von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften an Einzelpersonen als Anteilseigner, die im Vereinigten Königreich und, sofern dies in DBA vorgesehen ist und sie gemäß den DBA besteuert werden, in Drittländern und anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, gezahlt werden, die Artikel 43 EG oder 56 EG das Vereinigte Königreich verpflichten, für ins Ausland überwiesene Dividenden, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft an eine im Vereinigten Königreich gebietsfremde Muttergesellschaft gezahlt werden, eine vollständige oder teilweise Steuergutschrift zu gewähren.

1. Anwendung von Artikel 43 EG und/oder Artikel 56 EG

26. Da das nationale Gericht in seiner ersten Frage sowohl Artikel 43 EG als auch Artikel 56 EG angeführt hat, muss als Erstes die Frage behandelt werden, welcher von diesen Artikeln auf den vorliegenden Fall Anwendung findet. Grundsätzlich ist dies aus zwei Gründen wichtig. Erstens, weil Artikel 43 EG nur für Beschränkungen der freien Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten gilt, während Artikel 56 EG auch Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern verbietet. Zweitens ist der zeitliche Geltungsbereich des Artikels 56 EG ein anderer als der des Artikel 43 EG: Konkret trat Artikel 56 EG am 1. Januar 1994 in Kraft

und erlangte unmittelbare Geltung; er unterliegt ferner einer Bestandswahrungsklausel (Artikel 57 EG) in Bezug auf dritte Länder (obwohl der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs bereits durch die Richtlinie 88/361 des Rates eingeführt worden war)²⁷.

27. Meines Erachtens kann die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung des Vereinigten Königreichs in den Anwendungsbereich sowohl von Artikel 43 EG als auch 56 EG fallen, je nach der Art der Beteiligung, die der jeweilige Kläger an der betreffenden im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft hält. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes macht eine Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihr „einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, dass [sie] deren Tätigkeiten bestimmen kann“, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch²⁸. Im Ergebnis ist daher im Falle einer im Vereinigten Königreich gebietsfremden Gesellschaft, deren Beteiligung an einer Gesellschaft des Vereinigten Königreichs diesem Kriterium entspricht, die Vereinbarkeit der Regelung des Vereinigten Königreichs mit Artikel 43 EG zu prüfen.

28. Obwohl die Anwendung dieses Kriteriums Sache des nationalen Gerichts nach

27 — Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages, ABl. L 178, S. 5.

28 — Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22. Obwohl es in dieser Rechtssache um die Beteiligung eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, nicht einer Gesellschaft, ging, findet der Grundsatz auch Anwendung auf die in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaften. Vgl. auch Artikel 58 Absatz 2 EG, wonach die Anwendung des freien Kapitalverkehrs „nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts [berührt], die mit diesem Vertrag vereinbar sind“.

Prüfung der Situation der klagenden Gesellschaft ist, wird aus dem Vorlagebeschluss deutlich, dass einige der Musterprozesse zu dieser Kategorie gehören²⁹. Obwohl die Ausübung dieser Freiheit durch eine solche Gesellschaft unausweichlich Kapitalverkehr in das Vereinigte Königreich umfassen wird, soweit dies für die Gründung einer Tochtergesellschaft erforderlich ist, ist dies meines Erachtens eine rein mittelbare Folge der Ausübung der Niederlassungsfreiheit. Ich möchte hierzu auf die Ausführungen von Generalanwalt Alber in der Rechtssache Baars verweisen: „Liegt ein unmittelbarer Eingriff in die Niederlassungsfreiheit vor, der wegen der Behinderung der Niederlassung mittelbar zu einer Reduzierung der Kapitalströme zwischen den Mitgliedstaaten führt, so sind insoweit allein die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit anwendbar“³⁰. Als Ergebnis hat Artikel 43 EG bei der Anwendung auf solche Gesellschaften Vorrang.

29. Im Falle von im Vereinigten Königreich gebietsfremden Gesellschaften, die Kapital an einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft halten, das ihnen keinen „bestimmenden Einfluss“ auf deren Tätigkeiten verschafft oder es ihnen nicht erlaubt, die Tätigkeiten dieser Gesellschaft zu bestimmen, sollte die Regelung des Vereinigten Königreichs auf ihre Vereinbarkeit mit Artikel 56 EG hin geprüft werden. Ich möchte in diesem Zusammenhang bemerken, dass die in Rede stehende Regelung des Vereinigten Königreichs klar „Kapitalverkehr“ betrifft.

Zwar enthält der EG-Vertrag keine Definition dieses Begriffes, doch hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Bezug von Dividenden zwar nicht für sich Kapitalverkehr darstellt, doch ein solcher Empfang eine Beteiligung an neuen oder bestehenden Unternehmen voraussetzt, die Kapitalverkehr darstellt³¹.

30. Grundsätzlich ist es daher wegen der Natur der vorliegenden Rechtssache als Sammelverfahren, bei der die besonderen Umstände und die besondere Natur der Beteiligung der einzelnen Kläger dem Gerichtshof nicht vorgetragen worden sind, notwendig, die Vereinbarkeit der in Rede stehenden Regelung des Vereinigten Königreichs sowohl mit Artikel 43 EG als auch mit Artikel 56 EG zu untersuchen. Nichtsdestoweniger führt im vorliegenden Fall die Anwendung beider Artikel zum gleichen Ergebnis und wirft ähnliche Probleme auf. Infolgedessen werde ich zwar nur die Anwendung von Artikel 43 EG ausdrücklich prüfen, doch gelten die gleichen Erwägungen auch für die Anwendung von Artikel 56 EG.

2. Vereinbarkeit mit Artikel 43 EG

31. Wie bereits ausgeführt, wirft diese Rechtssache die neuartige Frage auf, ob Artikel 43 EG angesichts des dargestellten nationalen rechtlichen Rahmens das Verei-

29 — Insbesondere die Musterprozesse 2 bis 4. Auf der Grundlage des Vorlagebeschlusses allein ist nicht klar, ob einer der Musterprozesse — der Fall Pirelli — dieses Kriterium erfüllt.

30 — Angeführt in Fußnote 28, Nr. 26. Vgl. auch meine Schlussanträge in den verbundenen Rechtssachen C-515/99 und C-527/99 bis C-540/99, Reisch, Slg. 2002, I-2157, Nr. 59.

31 — Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071. Vgl. auch Urteil Manninen, angeführt in Fußnote 2, wo das Problem nicht ausdrücklich erörtert worden ist.

nigte Königreich verpflichtet, Steuergutschriften für ins Ausland überwiesene Dividenden zu gewähren. Meines Erachtens ist diese Frage zu verneinen. Eine klare und umfassende Erläuterung erfordert es, auf die Grundsätze zurückzukommen, die der Anwendung der Bestimmungen über die Freizügigkeit im Bereich der direkten Besteuerung zugrunde liegen.

a) Anwendung von Artikel 43 EG auf Regelungen der direkten Besteuerung; Einführung

32. Ausgangspunkt für die Untersuchung der Tragweite von Artikel 43 EG in diesem Zusammenhang ist es, dass die direkte Besteuerung grundsätzlich in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten liegt. Bekanntlich ist eine Harmonisierung in diesem Bereich nur auf der Grundlage von Artikel 94 EG möglich, der für den Erlass von Vorschriften Einstimmigkeit im Rat verlangt³²; bisher gibt es in diesem Bereich nur wenige Gemeinschaftsregelungen³³.

32 — Nach Artikel 95 Absatz 2 EG gilt Artikel 95 Absatz 1 EG nicht für die Bestimmungen über die Steuern. Dieser Artikel sieht eine Angleichung von Rechtsvorschriften gemäß dem gemeinsamen Entscheidungsverfahren des Artikels 251 EG vor, bei dem die qualifizierte Mehrheit ausschlaggebend ist.

33 — Die existierende Regelung bildet weder die Grundlage eines positiven zusammenhängenden Steuersystems der Gemeinschaft noch soll sie dies, sondern ist auf genau beschriebene besondere Bereiche von besonderer Bedeutung für grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt. Dies steht natürlich in klarem Gegensatz zur indirekten Besteuerung, in deren Bereich die Gemeinschaft ein gemeinschaftliches Steuersystem auf der Grundlage des „ständigen Harmonisierungsgebots“ des Artikels 93 EG errichtet hat.

33. Unbeschadet dessen heißt es in der klassischen Formulierung des Gerichtshofes, dass „die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“³⁴. Offensichtlich umfasst dies die Verpflichtung zur Beachtung des Artikels 43 EG, der Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats verbietet, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind. Nach Artikel 43 Absatz 2 EG umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen in einem Mitgliedstaat nach den Bestimmungen dieses Staates für seine eigenen Angehörigen. Nach Artikel 48 EG beinhaltet die Niederlassungsfreiheit das Recht der nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben³⁵.

34. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes bedeutet dieses Verbot, dass nationale steuerliche Maßnahmen, die die Ausübung der Niederlassungsfreiheit beschränken oder behindern, gegen Artikel 43 EG verstoßen, sofern mit der Beschränkung nicht ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und sie durch zwingende Gründe des All-

34 — Vgl. z. B. Urteil Marks & Spencer, angeführt in Fußnote 4, Randnr. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung.

35 — Vgl. Urteil Marks & Spencer, angeführt in Fußnote 4, Randnr. 30, und Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint Gobain, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 34.

gemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem muss die Anwendung der Beschränkung zur Erreichung des damit verfolgten Zieles geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist³⁶.

35. Der Gerichtshof spricht im Kontext des Artikels 43 EG, angewandt auf Maßnahmen der direkten Besteuerung, auch häufig von Diskriminierung. Nach seiner ständigen Rechtsprechung verbietet Artikel 43 EG jede Diskriminierung, und zwar sowohl unmittelbare Diskriminierung (d. h. Maßnahmen, die offen aus Gründen der Staatsangehörigkeit unterscheiden) als auch mittelbare oder „verdeckte“ Diskriminierung (d. h. rechtlich in gleicher Weise anwendbare Maßnahmen, die jedoch tatsächlich diskriminierende Wirkung entfalten)³⁷. Dabei hat der Gerichtshof als Diskriminierung definiert, dass „unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird“³⁸.

36. Bei näherer Betrachtung besteht meines Erachtens im Bereich der direkten Besteuerung kein praktischer Unterschied zwischen diesen beiden Arten der Formulierung, d. h.

„Beschränkung“ und „Diskriminierung“. Grundlegend ist jedoch bei der Behandlung von Regelungen der direkten Besteuerung die Unterscheidung zwischen zwei Bedeutungen des Begriffes „Beschränkung“.

37. Die erste Bedeutung bezieht sich auf Beschränkungen, die unvermeidlich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme erwachsen. Aufgrund der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten auf dem erwähnten Gebiet beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts wird die direkte Besteuerung innerhalb der EU durch nebeneinander bestehende, getrennte und unterschiedliche nationale Steuersysteme geregelt. Aus diesem Nebeneinander von Systemen entstehen unmittelbar und unausweichlich bestimmte Nachteile für grenzüberschreitend tätige Gesellschaften, und zwar insbesondere aus 1. dem Bestehen kumulativer Anforderungen der Verwaltungen für grenzüberschreitend tätige Gesellschaften, 2. Unterschieden zwischen nationalen Steuersystemen und 3. der Notwendigkeit, die Besteuerungskompetenz aufzuteilen, die zu einer Verlagerung der Besteuerungsgrundlage führt. Ich werde darauf im Folgenden näher eingehen.

38. Sicherlich können diese Folgen, allgemein gesprochen, grenzüberschreitende Tätigkeiten „beschränken“. Auch wenn der Begriff „Beschränkung“ in diesem Kontext in der Rechtsprechung des Gerichtshofes verwendet wird, ist er doch irreführend. In Wirklichkeit geht es hier um Verzerrungen der wirtschaftlichen Betätigung aufgrund des Umstands, dass verschiedene Rechtsordnungen nebeneinander existieren müssen. In bestimmten Fällen führen diese Verzerrungen zu Nachteilen für die Wirtschaftsteilnehmer, in anderen Fällen zu Vorteilen.

36 — Vgl. z. B. Urteil Marks & Spencer, angeführt in Fußnote 4, Randnr. 35, Urteil Baars, angeführt in Fußnote 28, und Urteil Saint Gobain, angeführt in Fußnote 35, ferner Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, und Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95, Futura, Slg. 1997, I-2471.

37 — Vgl. z. B. Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, und die dort angeführte Rechtsprechung.

38 — Urteil Royal Bank of Scotland, angeführt in Fußnote 37, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung.

Während sie im erstgenannten Fall „beschränkend“ sind, werden sie im letztgenannten Fall die grenzüberschreitende Niederlassungstätigkeit fördern. Auch wenn sich der Gerichtshof in der Regel Erscheinungen gegenüber sieht, die man „Quasibeschränkungen“ aufgrund dieser Verzerrungen nennen könnte, sollte nicht vergessen werden, dass diese Medaille auch eine Kehrseite hat — d. h. dann, wenn besondere Vorteile für die grenzüberschreitende Niederlassung entstehen. Im letztgenannten Fall beruft sich der betroffene Steuerpflichtige im Allgemeinen nicht auf das Gemeinschaftsrecht.

40. Dagegen bezieht sich die zweite Bedeutung des Begriffes Beschränkung auf so genannte „echte“ Beschränkungen, d. h. Beschränkungen, die über das hinausgehen, was sich unvermeidlich aus dem Nebeneinander nationaler Systeme ergibt; sie werden von Artikel 43 EG erfasst. Tatsächlich bedeutet der Umstand, dass, wie ich im Folgenden erläutern werde, die Kriterien der Zuständigkeit für die direkte Besteuerung sitz- oder quellenbezogen sind, dass im Wesentlichen alle „echten“ beschränkenden nationalen Maßnahmen der direkten Besteuerung in der Praxis auch als unmittelbar oder mittelbar diskriminierende Maßnahmen einzustufen sind³⁹.

41. Ich möchte jetzt die Unterscheidung zwischen quasibeschränkenden und beschränkenden Maßnahmen im Einzelnen untersuchen (unten, Buchstaben b bzw. c).

39. Die Gründe und das Wesen dieser Quasibeschränkungen bedeuten, dass sie nur durch das Eingreifen des Gemeinschaftsgesetzgebers beseitigt werden können, indem eine kohärente Lösung auf EU-weiter Ebene eingeführt wird, d. h. ein EU-weites Steuersystem. In Ermangelung einer EU-weiten steuerlichen Lösung sollte daher davon ausgegangen werden, dass solche Quasibeschränkungen nicht von Artikel 43 EG erfasst werden. Ich möchte hinzufügen, dass Eingriffe durch die Rechtsprechung ihrer Natur nach fallbezogen und bruchstückhaft sind. Im Ergebnis sollte der Gerichtshof bei der Beantwortung ihm vorgelegter Fragen, die Probleme systematischer Natur aufwerfen, vorsichtig sein. Der Gesetzgeber ist besser in der Lage, solche Fragen zu behandeln, insbesondere dann, wenn sie Probleme inhärenter steuer- und wirtschaftspolitischer Erwägungen aufwerfen.

b) Unausweichliche beschränkende Folgen des Nebeneinanders nationaler Steuersysteme (Quasibeschränkungen)

i) Höhere Verwaltungslast

42. Eine erste Folge des Nebeneinanders getrennter nationaler Steuersysteme besteht

39 — Vgl. im Folgenden meine Untersuchung der in der Rechtsprechung des Gerichtshofes behandelten Sachverhalte, unten, Abschnitt IV Teil A Nr. 2 Buchstabe c.

darin, dass jedes System, rein von der Verwaltung her betrachtet, seine eigene Steuerbehörde, sein eigenes Verfahren für die Einreichung von Steuererklärungen und seine eigenen nachfolgenden Prüfungen (falls erforderlich) dieser Steuererklärungen hat. Im Ergebnis tragen Wirtschaftsteilnehmer, die sich grenzüberschreitend betätigen, von vornherein eine größere Verwaltungslast als Wirtschaftsteilnehmer, die sich nur in einem Mitgliedstaat betätigen⁴⁰.

ii) Unterschiede

43. Eine zweite Folge des Nebeneinanders getrennter nationaler Steuersysteme besteht darin, dass Unterschiede oder Abweichungen zwischen diesen Systemen gegeben sind. Dass diese Unterschiede unvermeidlich sind, ist offensichtlich, wenn man bedenkt, dass nationale Steuersysteme auf die besonderen gesamtwirtschaftlichen Umstände zugeschnitten sind, die in diesem Mitgliedstaat zu einem bestimmten Zeitpunkt vorliegen. Beim gegenwärtigen Stand der Integration der Volkswirtschaften unterscheiden sich diese Umstände in den Mitgliedstaaten erheblich. Beispielsweise ist eine Reihe wichtiger Produktionsfaktoren in den Mitgliedstaaten ganz unterschiedlich (z. B. Struktur

und Größe des Arbeits- und Kapitalmarktes der Mitgliedstaaten). Mitgliedstaaten mit einer im Verhältnis zum Kapital großen Erwerbsbevölkerung können sich beispielsweise dafür entscheiden, Arbeit stärker zu belasten als Kapital.

44. Ebenso können die wirtschaftspolitischen Entscheidungen der Mitgliedstaaten erheblich differieren. Diese Entscheidungen finden ihren Niederschlag beispielsweise in Steuersätzen: Mitgliedstaaten können sich für die Erhebung verhältnismäßig hoher Steuern entscheiden, um mehr und bessere öffentliche Leistungen zu erbringen oder weil sie Einkünfte in größerem Maße auf die unteren Gesellschaftsschichten umverteilen wollen. Alle diese Entscheidungen sind Richtungsentscheidungen, die im Kern der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die direkte Besteuerung stehen. Diese Entscheidungen können ihrerseits zu weiteren Unterschieden zwischen nationalen Steuersystemen beitragen, z. B. darin, wie die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung versucht wird — beispielsweise können sich Staaten mit verhältnismäßig niedrigen Steuersätzen für das klassische System der Vermeidung der Doppelbesteuerung entscheiden, während Staaten mit höheren Steuersätzen ein Anrechnungssystem bevorzugen könnten.

40 — Vgl. die Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss „Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse“, die eine große Anzahl steuerlicher Hemmnisse für grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung auf dem Binnenmarkt auführt und zu dem Ergebnis gelangt: „Die meisten dieser Probleme sind darauf zurückzuführen, dass sich die Unternehmen der EU in der Praxis auf [damals] 15 verschiedene Regelwerke einstellen müssen ... Die Vielzahl von Steuergesetzen, -abkommen und -praktiken zieht erhebliche Befolgungskosten nach sich und stellt an sich schon ein Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit dar“ (KOM[2001] 583 endg., S. 11).

45. Im Ergebnis ist es, sofern keine größere Integration der Volkswirtschaften in der EU erfolgt, unvermeidlich, dass die Struktur und der Inhalt der direkten Besteuerungssysteme

der Mitgliedstaaten wie auch die Steuersätze stark voneinander abweichen.

46. Diese Unterschiede haben unvermeidlich verzerrende Wirkungen auf Entscheidungen über Investitionen, Beschäftigung und, im Fall von Gesellschaften und Selbständigen, Niederlassungen. Es ist klar, dass Unterschiede zwischen Mitgliedstaaten in der Höhe der tatsächlichen Besteuerung der Geschäftstätigkeit, bei der Verwaltungslast und in der Struktur nationaler Steuerregelungen die örtliche Verteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit beeinflussen. Wie jedoch der Gerichtshof kürzlich im Urteil Schempp bestätigt hat, und wie ich in meinen Schlussanträgen in jener Rechtssache ausgeführt habe, fallen mögliche Verzerrungen aufgrund bloßer Unterschiede zwischen Steuersystemen nicht in den Anwendungsbereich der Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit. In jenem Fall, in dem es um eine Klage ging, die auf die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Unionsbürgerschaft gestützt war, hat der Gerichtshof ausgeführt: „Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes garantiert der EG-Vertrag einem Unionsbürger jedoch nicht, dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben“⁴¹. Genau der gleiche Grundsatz gilt für Klagen,

die auf Artikel 43 EG gestützt werden. Daher fallen Hemmnisse für die Niederlassungsfreiheit, die auf Unterschieden zwischen den Steuersystemen von zwei oder mehr Mitgliedstaaten beruhen, nicht in den Anwendungsbereich von Artikel 43 EG. Diese können Hemmnissen aufgrund einer Diskriminierung gegenübergestellt werden, die das Ergebnis der Regelung eines einzigen Steuergesetzgebers ist⁴².

47. Erwähnenswert ist, dass zwar Beschränkungen aufgrund von Ungleichheiten nicht von den Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit erfasst werden, sich aber nicht sagen lässt, dass sie grundsätzlich nicht in den Geltungsbereich des EG-Vertrags fallen. Vielmehr unterliegt die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung, erstens, Harmonisierungsmaßnahmen aufgrund von Artikel 94 EG und, zweitens, Maßnahmen, die die Kommission gemäß den Artikeln 96 EG oder 97 EG ergreift, um Verzerrungen bei den Wettbewerbsbedingungen entgegenzuwirken⁴³.

42 — Eine passende Analogie kann hier zur sozialen Sicherheit gezogen werden, die ebenfalls auf im Wesentlichen getrennt nebeneinander bestehenden nationalen Systemen beruht. Zwar verknüpft die Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 des Rates vom 14. Juni 1971 zur Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit auf Arbeitnehmer und deren Familien, die innerhalb der Gemeinschaft zu- und abwandern (ABl. L 149, S. 2), in ihrer geltenden Fassung diese Systeme in gewissem Umfang, doch gilt beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht, dass Einzelpersonen von einem Mitgliedstaat in einen anderen ziehen könnten, ohne dass dies Auswirkungen auf ihre Lage im Bereich der sozialen Sicherheit hätte.

43 — In der Tat kann das Vorliegen von Unterschieden für sich genommen eine günstige Wirkung auf die Wirtschaft der Mitgliedstaaten ausüben und dem Binnenmarkt zugute kommen. Mit Ausnahme bestimmter Extremfälle — beispielsweise der Fälle „schädlichen Steuerwettbewerbs“ — spricht vieles dafür, dass ein transparenter Regelungswettbewerb im Steuerrecht wie in anderen Bereichen für die Mitgliedstaaten einen Anreiz dazu bietet, bei der Verwaltung und der Struktur der Steuersysteme und bei der Verwendung ihrer Einnahmen aus direkten Steuern so effizient wie möglich vorzugehen.

41 — Urteil vom 12. Juli 2005 in der Rechtssache C-403/03, Schempp, Randnr. 45. Vgl. auch Randnr. 33 meiner Schlussanträge in dieser Rechtssache und Urteil vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-365/02, Lindfors, Slg. 2004, I-7183, Randnr. 34.

iii) Aufteilung der Besteuerungskompetenz (Verlagerung der Besteuerungsgrundlage)

lenstaatbesteuerung“ (Besteuerung Gebietsfremder)⁴⁴.

48. Dass Systeme der direkten Besteuerung national sind, hat die dritte beschränkende Folge, dass die Kompetenz für die Besteuerung des Einkommens grenzüberschreitend tätiger Wirtschaftsteilnehmer aufgeteilt werden muss (Verlagerung der Besteuerungsgrundlage). Ebenso wie die eben behandelten Unterschiede sind diese Beschränkungen von einer Diskriminierung zu unterscheiden, da sie nicht auf der Regelung nur eines Steuergesetzgebers beruhen, sondern aus dem Nebeneinander zweier solcher Gesetzgeber (d. h., für den steuerlichen Nachteil kann nicht ein Steuergesetzgeber verantwortlich gemacht werden). Anders als die Unterschiede würden diese Beschränkungen jedoch auch dann fortbestehen, wenn die nationalen Steuersysteme in Aufbau und Inhalt genau die gleichen wären.

50. Im Fall der Sitzstaatbesteuerung liegt die Zuständigkeit für die Besteuerung der gesamten Einkünfte des Steuerzahlers grundsätzlich beim Staat des Wohnsitzes („weltweite“ Besteuerung). Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass der Ort, an dem der Steuerzahler die meisten Einrichtungen nutzt (d. h. öffentliche Dienstleistungen, soziale Sicherheit, Infrastruktur usw.), sein Sitzstaat ist. Im Fall der Quellenstaatbesteuerung hat dagegen der Staat des Gebietsfremden die Besteuerungskompetenz nur für den Teil der Einkünfte des Gebietsfremden, die dieser im Hoheitsgebiet des Quellenstaats erzielt („Territorialitätsbesteuerung“). Der Grundgedanke dafür besteht darin, dass der Quellenstaat die „wirtschaftliche Gelegenheit“, diese Einkünfte zu erzielen, zur Verfügung stellt.

49. Die Natur dieser Art Beschränkungen lässt sich recht einfach erklären. Offenkundig bedeutet das Nebeneinander nationaler Steuersysteme, dass bei der Behandlung grenzüberschreitend tätiger Wirtschaftsteilnehmer zu entscheiden ist, wie diese Systeme zusammenspielen. Insbesondere muss ein Staat ein Kriterium festlegen, aufgrund dessen er entscheidet, welche Einkünfte eines Wirtschaftsteilnehmers (oder welcher Teil dieser Einkünfte) unter seine Besteuerungskompetenz fällt. Beim gegenwärtigen Stand des internationalen Steuerrechts beruht eine der wichtigsten Methoden der Aufteilung der Besteuerungskompetenz auf der Unterscheidung zwischen „Sitzstaatbesteuerung“ (Besteuerung Gebietsansässiger) und „Quel-

51. Als Ergebnis dieser Art der Aufteilung der Besteuerungskompetenz kann ein Wirtschaftsteilnehmer, der Einkünfte aus einer ausländischen Quelle erzielt, in Ermangelung eines Vorrangs einer rechtlichen Doppelbesteuerung unterliegen, wenn es zwischen den beteiligten Staaten keine Regelung gibt. Nach internationalem Steuerrecht ist die allgemein akzeptierte Regel der Besteuerungsvorrang der „Quellenstaatsberechtigung“: d. h., der Vorrang des Rechts auf

44 — Vgl. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, OECD, Paris, 1977, in der revidierten Fassung.

Besteuerung von Einkünften aus inländischer Quelle liegt beim Quellenstaat. Soweit eine rechtliche Doppelbesteuerung vermieden werden soll, obliegt dies grundsätzlich dem Sitzstaat, der zu entscheiden hat, ob und wie er eine solche Abhilfe vornimmt⁴⁵. Beispielsweise kann sich ein Staat dafür entscheiden, rechtliche Doppelbesteuerung einseitig oder durch DBA zu vermeiden, und dabei die Befreiungs- oder die Anrechnungsmethode anwenden⁴⁶. Offenkundig ist daher die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen (Sitzstaat-, weltweite Besteuerung) und Gebietsfremden (Quellenstaat-, territoriale Besteuerung) wesentlich für die Aufteilung der Besteuerungskompetenz zwischen den Staaten, wie sie ihren Niederschlag im internationalen Steuerrecht findet.

derholt festgestellt. So hat er im Urteil Gilly zunächst ausgeführt, dass die Aufteilung der Besteuerungskompetenz auf der Grundlage der Staatsangehörigkeit nicht als Diskriminierung gewertet werden könne, und festgestellt, dass sich dies „in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen und insbesondere nach Artikel [293] des Vertrages aus der Befugnis der Vertragsparteien [ergibt], die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen. Für die Mitgliedstaaten ist es ferner nicht [sachwidrig], sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren ...“⁴⁷. In ähnlicher Weise hat der Gerichtshof in zahlreichen Fällen die Vereinbarkeit der Unterscheidung zwischen (weltweiter) Sitzstaat- und (territorialer) Quellenstaat-Zuständigkeit mit dem Gemeinschaftsrecht anerkannt⁴⁸.

52. Nach Gemeinschaftsrecht liegt die Befugnis zur Festlegung der Kriterien für die Besteuerungskompetenz und ihre Verteilung allein bei den Mitgliedstaaten (nach Maßgabe des internationalen Steuerrechts). Gegenwärtig lassen sich im Gemeinschaftsrecht keine alternativen Kriterien und keine Grundlage für die Aufstellung solcher Kriterien finden. Der Gerichtshof hat dies wie-

45 — Vgl. OECD-Muster-Doppelbesteuerungsabkommen, Fußnote 44.

46 — Im Fall der Befreiungsmethode befreit der Wohnsitzstaat des Steuerzahlers die Einkünfte seiner Einwohner aus ausländischen Quellen auf der Grundlage, dass diese Einkünfte bereits im „Quellenstaat“ (d. h. dem Staat, in dem die Einkünfte erzielt wurden) besteuert worden sind. Im Fall der Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung werden jedoch die Steuerzahler, die Einkünfte aus ausländischen Quellen erzielen, in ihrem Sitzstaat in Bezug auf ihr weltweites Einkommen, einschließlich der Einkünfte aus ausländischen Quellen, besteuert, doch kann die im Quellenstaat entrichtete Steuer mit der auf dieses Einkommen aus ausländischen Quellen entfallenden Sitzstaatssteuer verrechnet werden.

47 — Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96, Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 30 und 31. Vgl. auch Randnr. 24: „Die Mitgliedstaaten, die dafür zuständig sind, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um — gegebenenfalls im Vertragswege — die Doppelbesteuerung zu vermeiden, haben zahlreiche bilaterale Abkommen geschlossen, die sich insbesondere an den von der [OECD] erarbeiteten Musterabkommen für die Steuern vom Einkommen und Vermögen orientieren.“

48 — Vgl. z. B. Urteil vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 45, wo der Gerichtshof festgestellt hat: „Auch das geltende internationale Steuerrecht, und zwar insbesondere das Muster-Doppelbesteuerungsabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), ... knüpft für die Aufteilung der Steuerhoheit in Fällen mit Auslandsbeziehungen grundsätzlich an den Wohnsitz an.“ Vgl. auch Urteil vom 5. Juli 2005 in der Rechtssache C-376/03, D, Slg. 2005, I-5821, Randnr. 28, Urteil vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00, De Groot, Slg. 2000, I-11819, Randnr. 93, Urteil Saint-Gobain, angeführt in Fußnote 35, Urteil Futura, angeführt in Fußnote 36, Randnrn. 20 und 21, und Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 34, wo der Gerichtshof ausgeführt hat: „Versagt ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen, die er Gebietsansässigen gewährt, so ist dies ... in der Regel nicht diskriminierend, da sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befinden.“

53. Dessen ungeachtet hat der Gerichtshof ausgeführt, dass die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden nicht immer eine ausreichende Grundlage für die unterschiedliche Behandlung von Steuerzahlern darstellt. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof seinen Standpunkt dahin zusammengefasst, dass „im Steuerrecht der Sitz des Steuerpflichtigen ein Kriterium sein kann, das nationale Regelungen, die zu einer Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen führen, rechtfertigen kann. Jedoch ist der Sitz nicht immer ein gerechtfertigtes Unterscheidungskriterium. Könnte nämlich der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine Ungleichbehandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde [Artikel 43 EG seines] Sinnes entleert. In jedem Einzelfall ist zu prüfen, ob die Beschränkung der Anwendung einer Steuervergünstigung auf gebietsansässige Steuerpflichtige durch objektive, relevante Kriterien gestützt ist, die geeignet sind, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.“⁴⁹

54. Die Erwägungen des Gerichtshofes in jener Rechtssache zeigen, dass bei Vorliegen einer unterschiedlichen Behandlung genau zu prüfen ist, ob objektive Gründe vorliegen, die sie rechtfertigen können. Mit anderen Worten: Artikel 43 EG ist dann verletzt, wenn die unterschiedliche Behandlung, die der betreffende Mitgliedstaat seinen Steuerpflichtigen angedeihen lässt, nicht unmittelbare zwangsläufige Folge des Umstands ist, dass beim gegenwärtigen Stand des Gemein-

schaftsrechts für Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Sachverhalten andere steuerliche Verpflichtungen als bei rein inländischen Sachverhalten gelten. Dabei sind Wirtschaftsteilnehmer, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch machen, grundsätzlich mit den Unterschieden zwischen den für sie erheblichen nationalen Steuerregelungen wie auch mit der entsprechenden Verteilung der Besteuerungskompetenz auf der Grundlage der DBA vertraut. Im Licht der vorhergehenden Ausführungen stellt sich folgende Frage: Welche Verpflichtungen gelten nach Artikel 43 EG für die Mitgliedstaaten?

c) Beschränkungen, die unter Artikel 43 EG fallen

55. Um es zu wiederholen: Wenn eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur auf dem Nebeneinander nationaler Steuerverwaltungen, Unterschieden zwischen nationalen Steuersystemen oder der Aufteilung der Besteuerungskompetenz zwischen zwei Steuersystemen (einer Quasi-beschränkung) beruht, dürfte dies nicht unter Artikel 43 EG fallen. Dagegen fallen „echte“ Beschränkungen, d. h. Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit, die über diejenigen hinausgehen, die sich unvermeidlich aus dem Vorhandensein nationaler Steuersysteme ergeben, unter das Verbot des Artikels 43 EG, sofern sie nicht gerechtfertigt sind. Nach der oben verwendeten Terminologie fällt eine nachteilige steuer-

49 — Urteil Marks & Spencer, angeführt in Fußnote 4, Randnrn. 37 und 38.

liche Behandlung nur dann unter Artikel 43 EG, wenn sie sich aus einer Diskriminierung aufgrund der Bestimmungen eines Steuergesetzgebers, nicht aber aus Unterschieden oder der Aufteilung der Besteuerungszuständigkeiten auf (zwei oder mehr) Steuersysteme von Mitgliedstaaten ergibt.

Verpflichtungen für einen Staat nach Maßgabe dessen, in welcher Eigenschaft er die Besteuerungskompetenz in einem bestimmten Fall ausübt.

56. Wie ausgeführt, hat der Gerichtshof festgestellt, dass eine Diskriminierung „darin [besteht], dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird“⁵⁰.

57. Meines Erachtens folgt aus der Methode der Aufteilung der Besteuerungskompetenz, die die Mitgliedstaaten gewählt haben — d. h. der Unterscheidung zwischen weltweiter (Sitzstaat-) und territorialer (Quellenstaat-) Besteuerungskompetenz –, dass der Begriff der Diskriminierung auf Staaten, die als Sitzstaat, und solche, die als Quellenstaat tätig werden, in unterschiedlicher Weise Anwendung findet. Kurz gesagt: Weil sich die Natur der Ausübung der Besteuerungskompetenz in den beiden Fällen grundlegend unterscheidet, kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich ein Wirtschaftsteilnehmer, der der Besteuerungskompetenz des Sitzstaats unterliegt, ohne weiteres in einer vergleichbaren Situation wie ein Wirtschaftsteilnehmer befindet, der der Besteuerungskompetenz des Quellenstaats unterliegt, und umgekehrt. Im Ergebnis schafft Artikel 43 EG zwei unterschiedliche Kategorien von

i) Verpflichtungen des Sitzstaats aus Artikel 43

58. Die wesentliche Pflicht von Staaten, die die Besteuerungskompetenz als Sitzstaat ausüben, ist es, Einkünfte von Gebietsansässigen aus ausländischen Quellen folgerichtig nach Maßgabe dessen zu behandeln, wie sie ihre Besteuerungsgrundlage aufgeteilt haben. Soweit sie ihre Besteuerungsgrundlage dahin aufgeteilt haben, dass Einkünfte aus ausländischen Quellen einbezogen werden — d. h. durch deren Behandlung als steuerbare Einkünfte –, dürfen sie nicht zwischen Einkünften aus ausländischer Quelle und inländischen Einkünften unterscheiden. Dieser Grundsatz hat in der Rechtsprechung des Gerichtshofes Anwendung gefunden. So hat der Gerichtshof beispielsweise im Fall der Besteuerung von Gesellschaftseinkünften ausgeführt:

— Soweit sich ein Sitzstaat mit Besteuerungskompetenz für die weltweiten Einkünfte seiner Gebietsansässigen dafür entscheidet, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden seiner Gebietsansässigen zu vermeiden, muss er für Einkünfte aus ausländischen Quellen die gleiche Abhilfe wie für inländische Einkünfte gewähren und

⁵⁰ — Urteil *Royal Bank of Scotland*, angeführt in Fußnote 37, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung.

entrichtete ausländische Körperschaftsteuer zu diesem Zweck anrechnen⁵¹.

Tochtergesellschaften andernfalls der ACT unterliegen würden⁵³.

- Ähnlich kann, wenn ein Sitzstaat es erlaubt, inländische Verluste mit früheren oder künftigen inländischen Gewinnen zu verrechnen, dies nicht nur aus dem Grund versagt werden, dass die betreffende Gesellschaft auch Einkünfte aus ausländischen Quellen bezieht⁵².
- Weiter muss ein Mitgliedstaat dann, wenn er Gruppeneinkünfte einheimischer Tochtergesellschaften, die Gewinne an einheimische Muttergesellschaften ausschütten, von der Verpflichtung zur Entrichtung von ACT befreit, dies auch inländischen Tochtergesellschaften erlauben, die Gewinne an ausländische Muttergesellschaften ausschütten, wenn diese

59. Dagegen hat der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der keine Besteuerungskompetenz über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Gesellschaft ausübt, grundsätzlich keine Verlustberücksichtigung vornehmen muss⁵⁴. Mit anderen Worten: Wenn ein Sitzstaat seine Besteuerungsgrundlage so aufgeteilt hat, dass er keine Besteuerungskompetenz für die ausländische Tochtergesellschaft einer seiner gebietsansässigen Gesellschaften in Anspruch nimmt, folgt daraus grundsätzlich, dass er es ablehnen kann, bei der Festsetzung der Steuer seiner Gebietsansässigen Abzüge in Bezug auf diese Einkünfte aus ausländischer Quelle zu berücksichtigen.

51 — Vgl. Urteile Manninen, angeführt in Fußnote 2 (Steuerentscheidung, die für inländische Dividenden gewährt wird, muss auch für Dividenden aus ausländischen Quellen gewährt werden); Verkooijen, angeführt in Fußnote 31 (Sitzstaat muss die gleiche Befreiung von der Einkommensteuer für Einzelpersonen für Dividenden aus ausländischen Quellen wie für Dividenden aus inländischen Quellen gewähren) und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02, Lenz, Slg. 2004, I-7063 (Wahlmöglichkeit für einkommensteuerliche Behandlung, die für inländische Dividenden gegeben ist, muss auf Dividenden aus ausländischen Quellen erstreckt werden). Vgl. auch Urteil vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich (Geltungssteuer), Slg. 2004, I-2229 (Vergünstigung eines der Abgeltung dienenden Steuerabzugs zu niedrigem Satz war beschränkt auf Einkünfte aus Anlagen und Verträgen, deren Schuldner gebietsansässig waren; eine ähnliche Vergünstigung muss Empfängern von Zahlungen ausländischer Schuldner gewährt werden), und die Schlussanträge von Generalanwalt Tizzano vom 10. November 2005 in der beim Gerichtshof anhängigen Rechtssache C-292/04, Meilicke.

52 — Urteil vom 14. Dezember 2000 in der Rechtssache C-141/99, AMIB, Slg. 2000, I-11619, Beschluss vom 12. September 2002 in der Rechtssache C-431/01, Mertens, Slg. 2002, I-7073 (inländische Gesellschaft, von der verlangt wird, inländische Verluste mit ausländischen Gewinnen zu verrechnen); ICI, angeführt in Fußnote 36 (Abzug inländischer Verluste von der Frage abhängig, ob die inländische Gesellschaft ausländische Tochtergesellschaften hat).

60. In Bezug auf die Einkommensteuer von Einzelpersonen hat die Rechtsprechung des Gerichtshofes grundsätzlich die internationale Steuerregel anerkannt, dass es Sache des Sitzstaats ist, im Einklang mit seiner weltweiten Besteuerungskompetenz die persönlichen Umstände eines Arbeitnehmers oder Unternehmers voll zu berücksichtigen⁵⁵,

53 — Urteil Metallgesellschaft, angeführt in Fußnote 3.

54 — Marks & Spencer, angeführt in Fußnote 4, Randnr. 46. Der Gerichtshof hat dies u. a. damit begründet, dass die Gesellschaften den Bestimmungen über die Freizügigkeit nicht die Befugnis entnehmen können, für die Besteuerungskompetenz eines bestimmten Staates zu optieren, da dies die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungskompetenz beeinträchtigen würde.

55 — Zum Beispiel Grundfreibeträge, Optionsmöglichkeiten für Einkommenssplitting für Verheiratete oder Abzug von Unterhaltsleistungen.

sofern und soweit der Quellenstaat diese nicht bereits berücksichtigt hat (z. B. nach den Bestimmungen eines DBA)⁵⁶. Ferner müssen Investmentanreize, die im Inland investierenden Gebietsansässigen gewährt werden, auch für grenzüberschreitende Investitionen gewährt werden⁵⁷.

61. Schließlich darf zwar ein Sitzstaat von Steuerzahlern, die seinen Zuständigkeitsbereich auf Dauer verlassen wollen, verlangen, dass sie ihre steuerliche Situation bereinigen (Wegzugsteuer, die beispielsweise auf nicht realisierte Kapitalgewinne erhoben wird), doch kann er solche Wegzugsteuern nicht in einer Weise erheben, die außer Verhältnis dazu steht, dass steuerliche Kohärenz zu gewährleisten ist und Missbräuche zu verhindern sind⁵⁸.

62. Was die Verpflichtungen der Sitzstaaten im Bereich der Körperschaftsteuer angeht, so möchte ich kurz zum Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Bosal⁵⁹ Stellung nehmen. In diesem Urteil hat der Gerichtshof eine niederländische Regelung als Verstoß gegen Artikel 43 EG betrachtet, nach der in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaften nur dann Kosten in Zusammenhang mit einer Tochtergesellschaft abziehen konnten, wenn diese Tochtergesell-

schaft in den Niederlanden steuerpflichtig war oder wenn die Kosten mittelbar der Erzielung steuerbarer Gewinne in den Niederlanden dienten. Der Gerichtshof ist zu diesem Ergebnis über eine dreistufige Erwägung gelangt. Zunächst hat er angeführt, dass die niederländische Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten grundsätzlich mit der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie vereinbar sei⁶⁰. Sodann hat er ausgeführt, dass diese Beschränkung eine (niederländische) Muttergesellschaft „davor zurückschrecken“ lassen könne, ihre Tätigkeiten über eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Tochtergesellschaft auszuüben, und so ein Hemmnis für die Errichtung von Tochtergesellschaften im Sinne von Artikel 43 EG darstelle. Zweitens hat der Gerichtshof verneint, dass die Regelung durch die so genannte „Kohärenz des Steuersystems“ gerechtfertigt werden könnte (d. h. durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems zu wahren). Er hat ausgeführt, dass im konkreten Fall kein „unmittelbarer Zusammenhang“ zwischen der Gewährung einer steuerlichen Vergünstigung — dem Recht einer Muttergesellschaft, Kosten der Beteiligung am Kapital ihrer Tochtergesellschaften abzuziehen — und der Besteuerung der Tochtergesellschaft bestanden habe. Hierzu hat der Gerichtshof sein Urteil in der Rechtssache Baars⁶¹ angeführt, wonach ein unmittelbarer Zusammenhang nicht besteht, wenn es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht. Drittens hat der Gerichtshof das Vorbringen zurückgewiesen, dass wegen des Territorialitätsprinzips die Situation einer niederländischen Muttergesellschaft mit in den Niederlanden steuerpflichtigen Tochtergesellschaften und die einer niederländischen Muttergesellschaft mit in den Nieder-

56 — Vgl. beispielsweise Urteil De Groot, angeführt in Fußnote 48, Randnrn. 99 und 100, Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97, Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 22, und Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 44. Der allgemein anerkannte Grund besteht darin, dass der Sitzstaat, der das weltweite Einkommen besteuert, besser in der Lage ist, Informationen über diese Umstände zu gewinnen. Vgl. auch die so genannte Schumacker-Ausnahme von diesem Grundsatz, die im Folgenden erörtert wird.

57 — Urteil vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93, Svensson, Slg. 1995, I-3955, Verkooijen, angeführt in Fußnote 31.

58 — Urteil vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02, De Lasteyrie de Saillant, Slg. 2004, I-2409.

59 — Urteil vom 18. September 2003 in der Rechtssache C-168/01, Bosal, Slg. 2003, I-9409.

60 — Nach Artikel 4 Absatz 2 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie.

61 — Vgl. oben, Fußnote 28.

landen nicht steuerpflichtigen Tochtergesellschaften nicht als für die Zwecke von Artikel 43 EG „vergleichbar“ betrachtet werden könnten. Hierzu hat der Gerichtshof nur sein Urteil Metallgesellschaft⁶² angeführt und bemerkt, dass die Anwendung des Territorialgrundsatzes in seinem Urteil Futura⁶³ die Besteuerung einer einheitlichen Gesellschaft (die sich in einem anderen Mitgliedstaat über eine Zweigniederlassung betätigte) betroffen habe, während der konkrete Fall die Besteuerung einer Mutter- und einer Tochtergesellschaft (d. h. zweier getrennt steuerpflichtiger juristischer Personen) betreffe.

63. Meines Erachtens hat dieses Urteil der Aufteilung der Besteuerungskompetenz durch die Mitgliedstaaten nicht hinreichend Beachtung geschenkt. Ich beziehe mich insbesondere auf die Feststellung des Gerichtshofes, dass das Kriterium der Vergleichbarkeit erfüllt gewesen sei. Grundlegend für die Prüfung ist meines Erachtens, dass die Niederlande sämtliche eingehenden Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften von der Steuer befreien. Dies bedeutet, dass die Aufteilung der Besteuerungskompetenz zwischen den Niederlanden und den Sitzmitgliedstaaten der Tochtergesellschaften dergestalt erfolgt ist, dass die Befugnis zur Besteuerung der Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaften nur den Letzgenannten, den Quellenstaaten, zustand. Aus dieser Aufteilung der Besteuerungskompetenz sollte folgen, dass die Niederlande von den niederländischen Muttergesellschaften getragene Belastungen, die den steuerbefreiten Gewinnen der ausländischen Tochtergesellschaften zuzuordnen waren, dem Mitgliedstaat der Tochtergesellschaften zuteilten. Mit anderen Worten: Es dürfte klar

sein, dass die Stellung einer inländischen Muttergesellschaft mit einer Tochtergesellschaft, deren Gewinne in jenem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, einerseits, und die Stellung einer solchen Muttergesellschaft mit einer Tochtergesellschaft, deren Gewinne in jenem Mitgliedstaat nicht steuerpflichtig (steuerbefreit) sind, andererseits, nicht miteinander vergleichbar sind. Im Ergebnis wäre dies ein klassisches Beispiel für eine unterschiedliche Behandlung, die unmittelbar auf der Verlagerung der Besteuerungsgrundlage beruht. Meines Erachtens hat das Urteil des Gerichtshofes im Ergebnis die Entscheidung der Mitgliedstaaten über die Besteuerungskompetenz und den Vorrang der Besteuerung — die, wie ich oben ausgeführt habe, allein in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten liegt — negiert.

64. Zudem bedeutet das Ergebnis des Urteils Bosal grundsätzlich weiter, dass die (gleichen) Belastungen auch im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft abgezogen werden können. Zwar kann angenommen werden, dass der Gerichtshof nicht beabsichtigt hat, eine „doppelte Berücksichtigung“ zuzulassen, doch enthält sein Urteil keine Anhaltspunkte, welcher der beiden Staaten — der Staat der Muttergesellschaft oder der Staat der Tochtergesellschaft — bei diesem Kostenabzug den Vorrang bei der Besteuerung haben sollte. In der Tat war dies die zweite Frage, die der Hoge Raad in dieser Rechtsache vorgelegt hatte und die der Gerichtshof nicht ausdrücklich beantwortet hat. Hierzu ist nur zu sagen, dass, wie oben ausgeführt, das Gemeinschaftsrecht keine Grundlage für die Zuteilung einer solchen

62 — Vgl. oben, Fußnote 3.

63 — Vgl. oben, Fußnote 36.

Befugnis und eines solchen Vorrangs enthält⁶⁴.

65. Eigens ist zu bemerken, dass der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer dem Grundsatz, dass Sitzstaaten verpflichtet sind, Einkünfte von Gebietsansässigen aus ausländischen Quellen entsprechend der Weise zu behandeln, in der sie ihre Besteuerungsgrundlage aufgeteilt haben, einen Vorbehalt in Bezug auf die Besteuerung von Gesellschaftseinkünften hinzugefügt hat. Der Gerichtshof hat entschieden, dass ein Sitzstaat unter außergewöhnlichen Umständen, wenn die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften überhaupt keine Möglichkeit haben, ihre Verluste abzuziehen, die inländische Gruppenberücksichtigung auf solche Verluste unbeschadet des Umstands erstrecken muss, dass er sonst keine Besteuerungsbefugnis für diese Tochtergesellschaft besitzt⁶⁵. Er hat diesen Vorbehalt damit erklärt, dass die Versagung der Berücksichtigung der Verluste unter solchen Umständen „über das hinausgeht, was erforderlich ist“, um die verfolgten Ziele der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungskompetenz zu erreichen⁶⁶. Was immer

der Grund für den Vorbehalt sein mag, ich bin der Ansicht, dass er außerordentlich restriktiv angewandt werden sollte. Er wirkt sich asymmetrisch dadurch aus, dass er auf der einen Seite eine Abhilfe in Fällen bietet, in denen die Anwendung des Steuerrechts eines Quellenstaats zu Verlusten für Tochtergesellschaften führt, während auf der anderen Seite außerordentliche Gewinne, die unter einer vorteilhafteren Steuerregelung tätige Tochtergesellschaften erzielen, im Sitzstaat unbesteuert bleiben. Im Endergebnis hat der Gerichtshof durch diesen Vorbehalt möglicherweise eine zusätzliche Ungleichheit in den Beziehungen zwischen nationalen Steuersystemen eingeführt und damit die Ausübung der Niederlassungsfreiheit und des freien Kapitalverkehrs innerhalb der Gemeinschaft weiter verzerrt. Um es etwas anders auszudrücken, ich vermag keinen Grund zu erblicken, weshalb Gesellschaften, die sich in voller Kenntnis des örtlichen Steuerrechts dafür entscheiden, ihre Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen, mit einer sehr selektiven und verzerrenden steuerlichen Abhilfe im Sitzstaat belohnt werden sollten, wenn ihre Tätigkeiten im Quellenstaat zu Verlusten führen, die im letztgenannten Staat nicht abgezogen werden können.

64 — Ich möchte hinzufügen, dass ich die Erheblichkeit des Urteils in der Rechtssache Metallgesellschaft (oben, Fußnote 3) für den Sachverhalt in der Rechtssache Bosal (oben, Fußnote 59) nicht sehen kann. In jener Rechtssache hatte der Gerichtshof im Kern festgestellt, dass Unternehmensgruppen mit einer ausländischen Muttergesellschaft eine Wahlmöglichkeit für Gruppeneinkünfte, die Unternehmensgruppen mit einer Muttergesellschaft im Inland haben, weil Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich anwendbare ACT auf die Dividenden, die sie ihren Muttergesellschaften zahlen, nicht zu entrichten haben, nicht versagt werden kann. In jenem Fall stand die Befugnis zur Besteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich grundsätzlich dem Vereinigten Königreich zu; von daher war das Vereinigte Königreich bei der Ausübung dieser Befugnis verpflichtet, allen im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften unabhängig vom Sitz ihrer Muttergesellschaften die gleichen Vergünstigungen zu gewähren. In diesem Sinne lag jener Fall gerade umgekehrt wie der Sachverhalt in der Rechtssache Bosal, in der die Niederlande als Sitzstaat der Muttergesellschaft keine Besteuerungskompetenz über die Gewinne gebietsfremder Tochtergesellschaften ausübten.

65 — Vgl. Fußnote 4, Randnrn. 55 und 56.

66 — Ebenda.

ii) Verpflichtungen der Quellenstaaten aus Artikel 43 EG

66. Da Quellenstaaten die Besteuerungskompetenz nur für die Einkünfte haben, die ein Gebietsfremder in ihrem Zuständigkeitsbereich erzielt, unterliegen sie einer beschränkteren Verpflichtung aus Artikel 43

EG. Im Wesentlichen kann diese als Verpflichtung ausgedrückt werden, alle Gebietsfremden in vergleichbarer Weise wie Gebietsansässige zu behandeln (Diskriminierungsverbot), soweit sie ihrer Besteuerungskompetenz unterliegen — d. h. vorbehaltlich des Unterschieds im Umfang ihrer Besteuerungskompetenz in Bezug auf Gebietsansässige und Gebietsfremde.

67. Bei der Besteuerung von Gesellschaftseinkünften hat der Gerichtshof entschieden, dass diese Verpflichtung beispielsweise bedeutet:

- Steuervergünstigungen für gebietsansässige Gesellschaften — einschließlich derjenigen, die aufgrund von DBA gewährt werden⁶⁷ — sind in gleicher Weise Betriebsstätten (dauerhaften Niederlassungen) gebietsfremder Gesellschaften zu gewähren, wenn diese Betriebsstätten im Übrigen der Körperschaftsteuer in der gleichen Weise unterliegen wie gebietsansässige Gesellschaften⁶⁸. Daher haben beispielsweise Zweigniederlassungen gebietsfremder Gesellschaften Anspruch auf die gleichen Steuergutschriften hinsichtlich empfangener Dividenden, wenn sie in Bezug auf die Dividenden in der gleichen Weise wie gebietsansässige Gesellschaften besteuert werden⁶⁹.
- Soweit ein Quellenstaat die Besteuerungskompetenz in Bezug auf eine ausländische Zweigniederlassung ausübt, darf er zudem keinen höheren Körperschaftsteuersatz auf diese Zweigniederlassung anwenden, als er ihn auf seine eigenen gebietsansässigen Gesellschaften anwendet⁷⁰.
- Auch darf ein Quellenstaat ins Ausland überwiesene Zinszahlungen für ein Darlehen, das ein beherrschender gebietsfremder Anteilseigner einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft gewährt hat, nicht z. B. Mindestkapitalisierungserfordernissen (Unterkapitalisierungsregelungen) unterwerfen, während er inländische Zahlungen keinem solchen Erfordernis unterwirft, sofern dieses Erfordernis nicht gerechtfertigt ist⁷¹.
- Umgekehrt hat der Gerichtshof entschieden, dass der EG-Vertrag es einem Quellenstaat nicht verbietet, bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für gebietsfremde Steuerzahler nur Gewinne und Verluste aufgrund der Aktivitäten in diesem Staat — und nicht beispielsweise im Sitzstaat entstandene Verluste — zu berücksichtigen⁷².

67 — Urteil Saint Gobain, angeführt in Fußnote 35.

68 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache C-270/83, Kommission/Frankreich („Steuerguthaben“), Slg. 1986, 273, Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91, Commerzbank, Slg. 1993, I-4017 (Zweigniederlassung einer gebietsfremden Gesellschaft, die Anspruch auf den gleichen Zins auf Erstattungen überzahlter Steuern hat), Urteil Futura, angeführt in Fußnote 36 (Zweigniederlassung einer gebietsfremden Gesellschaft, die Anspruch auf die gleichen Möglichkeiten zum Verlustvortrag hat).

69 — Urteil „Steuerguthaben“, angeführt in Fußnote 68.

70 — Urteil Royal Bank of Scotland, angeführt in Fußnote 37.

71 — Urteil vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-324/00 Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, und das anhängige Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (ABL 2005, C 57, S. 20).

72 — Urteil Futura, angeführt in Fußnote 36, Randnr. 21.

- Ferner sollten Quellenstaaten in ihrem Hoheitsgebiet tätige ausländische Gesellschaften nicht mit unverhältnismäßig hohen Verwaltungs- oder Bilanzanforderungen belasten (d. h. mit Anforderungen, die über dasjenige hinausgehen, was daraus folgt, dass die Steuerverwaltungen national sind), und zwar auch dann, wenn die Beachtung dieser Anforderungen Voraussetzung einer Steuervergünstigung für Einkünfte im Quellenstaat ist⁷³.

Dies gilt auch, wie der Gerichtshof im Urteil Bouanich ausgeführt hat, für die Wirkungen einschlägiger DBA auf die betreffende Situation⁷⁷. Dagegen dürfen Quellenstaaten grundsätzlich Gebietsfremden personenbezogene Vergünstigungen versagen, die Gebietsansässigen gewährt werden, da es nach internationalem Steuerrecht Aufgabe des Sitzstaats ist, bei der Einkommensteuer von Einzelpersonen persönliche Umstände zu berücksichtigen⁷⁸.

68. Im Fall der Einkommensteuer für Einzelpersonen bedeutet dieser Grundsatz beispielsweise:

- Quellenstaaten dürfen bei einkommensbezogenen Abzügen von der Einkommensteuer für Einzelpersonen — d. h. Abzügen, die „unmittelbar“ mit der Tätigkeit „zusammenhängen“⁷⁴, aus der die im Quellenstaat zu versteuern den Einkünfte erzielt wurden — nicht zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterscheiden⁷⁵. Hierfür kommt es auf die Wirkung der Regelungen und nicht auf ihre Form an⁷⁶.

- Der Gerichtshof hat jedoch eine Ausnahme von diesem Grundsatz aufgestellt, dass nämlich ein Quellenstaat bei der Berücksichtigung persönlicher Umstände als Sitzstaat „handeln“ muss, wenn mehr als 90 % der Einkünfte einer Einzelperson im Quellenstaat erzielt werden und dort steuerpflichtig sind⁷⁹. Der Grund für diese Ausnahme besteht darin, dass vermieden werden soll, dass ein Steuerzahler, der in seinem Sitzstaat Einkünfte bezieht, die nicht für die Berücksichtigung seiner persönlichen Umstände ausreichen, diese Umstände nirgendwo berücksichtigen lassen kann. Unabhängig von der Höhe des Prozent-

73 — Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96, *Safir*, Slg. 1998, I-1897, und Urteil *Futura*, angeführt in Fußnote 36.

74 — Urteil *Gerritse*, angeführt in Fußnote 48, Randnr. 27.

75 — Urteil *Gerritse*, angeführt in Fußnote 48; Urteil *Schumacker*, angeführt in Fußnote 48; vgl. auch Urteil *Asscher*, angeführt in Fußnote 56 (kein höherer Steuersatz für Gebietsfremde) und Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, *Wielockx*, Slg. 1995, I-2493 (Quellenstaaten müssen den Abzug von Gebietsfremden entrichteter Rentenbeiträge in gleicher Weise wie bei Gebietsansässigen von in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünften vorsehen, sofern nicht die Wahrung der steuerlichen Kohärenz eingreift).

76 — Urteil *Gerritse*, angeführt in Fußnote 48, Randnr. 54.

77 — Urteil vom 19. Januar 2006 in der Rechtssache C-265/04, *Bouanich*, Slg. 2006, I-923, Randnrn. 51-55.

78 — Vgl. z. B. Urteil *D*, angeführt in Fußnote 48, Randnr. 38 (in Bezug auf Vermögensteuer).

79 — Urteile *Schumacker*, angeführt in Fußnote 48; *D*, angeführt in Fußnote 48, Randnr. 30; vom 1. Juli 2004 in der Rechtssache C-169/03, *Wallentin*, Slg. 2004, I-6443; *Wielockx*, angeführt in Fußnote 75, Randnr. 22, und *Gschwind*, angeführt in Fußnote 56.

satzes der Schwelle für die Anwendbarkeit der Ausnahme ist es meines Erachtens maßgeblich, dass die persönlichen Umstände des Steuerzahlers sonst nicht berücksichtigt werden könnten⁸⁰.

69. Eine weitere Anwendung des Diskriminierungsverbots für den Quellenstaat besteht darin, dass ein Quellenstaat, soweit er sich dafür entscheidet, inländische wirtschaftliche Doppelbesteuerung für seine Gebietsansässigen zu vermeiden (z. B. bei der Besteuerung von Dividenden), diese Abhilfe auf Gebietsfremde erstrecken muss, soweit eine vergleichbare inländische wirtschaftliche Doppelbesteuerung auf der Ausübung seiner Besteuerungskompetenz in Bezug auf diese Gebietsfremden beruht (z. B., wenn der Quellenstaat Einkünfte von Gesellschaften erst der Körperschaftsteuer und dann bei der Ausschüttung der Einkommensteuer unterwirft). Dies folgt aus dem Grundsatz, dass steuerliche Vergünstigungen, die der Quellenstaat Gebietsfremden gewährt, denjenigen gleichen sollten, die Gebietsansässigen gewährt werden, soweit der Quellenstaat ansonsten die gleiche Besteuerungskompetenz über beide Kategorien ausübt⁸¹.

70. Nichtsdestoweniger steht es meines Erachtens einem Mitgliedstaat frei, die Er-

füllung seiner Verpflichtungen aus den Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit durch DBA zu gewährleisten. So steht es z. B. einem Quellenstaat, der Gebietsfremde in gleicher Weise wie Gebietsansässige einer inländischen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterwirft, frei, aufgrund eines DBA zu gewährleisten, dass den Gebietsfremden die gleiche Vermeidung der Doppelbesteuerung wie den Gebietsansässigen zugute kommt. Dabei muss jedoch der Umfang der Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Gebietsfremden demjenigen bei Gebietsansässigen gleichstehen. Hierbei stimme ich dem Urteil Bouanich des Gerichtshofes zu, in dem dieser festgestellt hat, dass es in einem Fall, in dem ein Staat die gleiche Besteuerungskompetenz über gebietsfremde wie über gebietsansässige Anteilseigner ausgeübt hat, dem nationalen Gericht obliegt, zu entscheiden, ob unter Berücksichtigung des anwendbaren DBA Gebietsansässige günstiger behandelt werden als Gebietsfremde⁸².

71. Bei der Entscheidung, ob Mitgliedstaaten die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit beachtet haben, ist meines Erachtens die Wirkung von DBA aus zwei Gründen zu berücksichtigen. Erstens steht es, wie ausgeführt, den Mitgliedstaaten frei, nicht nur die Besteuerungskompetenz, sondern auch den Vorrang bei der Besteuerung unter sich aufzuteilen. Daher steht es in dem angeführten Beispiel dem Quellenstaat, der die Dividenden wirtschaftlich doppelt be-

80 — Vgl. z. B. Urteile *Gschwind*, angeführt in Fußnote 56, Randnr. 29, und *De Groot*, angeführt in Fußnote 48, Randnr. 101. Die ausnahmsweise geltende Verpflichtung des Quellenstaats, persönliche Umstände zu berücksichtigen, erfasst auch die Vermögensteuer wie jede direkte Steuer, die auf der Leistungsfähigkeit des Steuerzahlers beruht, Urteil *D*, angeführt in Fußnote 48, Randnrn. 31 bis 34. Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwalt Léger vom 1. März 2005 in der Rechtssache C-152/03, *Ritter-Coulais*, Urteil vom 21. Februar 2006, Slg. 2006, I-1711, I-1713, der sich dafür ausspricht, diese Ausnahme über „typische“ personenbezogene Vergünstigungen hinaus auf das Recht zu erstrecken, im Sitzland entstandene Verluste bei Einkünften aus Vermietung abzuziehen.

81 — Vgl. die in den Fußnoten 67 und 68 angeführten Rechtsachen.

82 — Vgl. oben, Fußnote 77, Randnr. 51.

steuert, frei, durch DBA zu gewährleisten, dass dies vom Sitzstaat berücksichtigt wird. Zweitens: Würde die Wirkung der DBA im Einzelfall nicht berücksichtigt, würden die wirtschaftliche Realität der Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen und die Anreize in einem grenzüberschreitenden Zusammenhang verkannt. Anders ausgedrückt: Die tatsächlichen Auswirkungen der Verpflichtungen im Sitzstaat in Verbindung mit denjenigen im Quellenstaat auf diesen Steuerzahler würden verzerrt. Ich möchte betonen, dass es in einem solchen Fall zu den Verpflichtungen des Quellenstaats aus dem EG-Vertrag gehört, zu gewährleisten, dass dieses Ergebnis erzielt wird. Er könnte sich beispielsweise nicht mit dem Vorbringen verteidigen, der Sitzstaat habe durch die unterlassene Vermeidung der betreffenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gegen seine Verpflichtungen aus dem DBA verstoßen⁸³.

72. Allgemein gesagt, sollten meines Erachtens die Verpflichtungen des Sitzstaats und die des Quellenstaats nach den Bestimmungen über die Freizügigkeit richtigerweise als ein Ganzes betrachtet werden oder als Erreichung einer Art von Gleichgewicht. Die Prüfung der Lage eines einzelnen Wirtschaftsteilnehmers im Rahmen nur eines dieser Staaten — ohne Berücksichtigung der Verpflichtungen des anderen Staates aus Artikel 43 EG — kann einen unausgewogenen und irreführenden Eindruck hervorrufen und möglicherweise die wirtschaftliche Realität, in der sich der Wirtschaftsteilnehmer betätigt, nicht erfassen.

83 — Hierzu möchte ich darauf hinweisen, dass der EFTA-Gerichtshof in seinem Urteil Fokus Bank (Rechtssache E-1/04, Fokus Bank gegen Norwegischer Staat, Urteil vom 23. November 2004) anders vorgegangen ist. In jenem Fall ging es u. a. um die Vereinbarkeit einer norwegischen Regelung mit dem freien Kapitalverkehr (Artikel 40 EWR-Vertrag, entsprechend Artikel 56 EG), durch die Norwegen Einkünfte von Gesellschaften zuerst der Körperschaftsteuer und bei der Ausschüttung 1. im Fall von Gebietsansässigen der Einkommensteuer unterwarf. Allerdings wurde gebietsansässigen Anteilseignern eine voll anrechenbare Steuergutschrift gewährt, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden zu vermeiden; 2. wurde bei Gebietsfremden ein Steuerabzug von 15 % angewandt. Jedoch wurden nach den in dieser Rechtssache einschlägigen DBA diese 15 % als Gutschrift gegen im Sitzstaat veranlagte Steuer verrechnet. Indem der EFTA-Gerichtshof diese Regelung als Verstoß gegen den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs eingestuft hat, hat er die Besteuerung ins Ausland überwiegender Dividenden (Quellenstaatbesteuerung) mit derjenigen eingehender Dividenden (Sitzstaatbesteuerung) gleichgestellt und sich dabei auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtsachen Lenz und Manninen (Randnr. 30) bezogen; er hat ausgeführt, dass sich ein Quellenstaat grundsätzlich nicht auf die Bestimmungen eines DBA berufen könne, um eine von ihm selbst verursachte wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu beseitigen (Randnr. 37). Aus den oben dargestellten Gründen stimme ich dieser Auffassung nicht zu.

73. Als letzter Punkt möchte ich hinzufügen, dass, auch dann, wenn die Steuerregelung eines Mitgliedstaats grundsätzlich vom Verbot des Artikels 43 EG erfasst wird (d. h., wenn sie zu einer Diskriminierung oder einer „echten“ Beschränkung führt), eine Rechtfertigung aus Gründen beispielsweise der steuerlichen Kohärenz nationaler Steuersysteme⁸⁴ und der Verhinderung von Rechtsmissbrauch⁸⁵ möglich ist.

84 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249.

85 — Vgl. z. B. Urteile Lankhorst-Hohorst, angeführt in Fußnote 71, und ICI, angeführt in Fußnote 36.

d) Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Fall

74. Die vorliegende Frage geht dahin, ob es die Freiheit einer im Vereinigten Königreich gebietsfremden Muttergesellschaft zur Errichtung einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich beschränkt, dass das Vereinigte Königreich hinsichtlich von ins Ausland überwiesenen Dividenden, die eine im Vereinigten Königreich gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine solche Muttergesellschaft zahlt, keine anrechenbare Steuergutschrift gewährt, während es hinsichtlich von Dividenden, die im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften im Vereinigten Königreich und — wenn in DBA vorgesehen (vorbehaltlich einer Besteuerung wie im DBA vorgesehen) — in dritten Ländern und anderen Mitgliedstaaten ansässigen Einzelpersonen als Anteilseignern zahlen, eine vollständige Steuergutschrift gewährt.

75. Zur Beantwortung dieser Frage bedarf es zunächst einer Klarstellung. Es geht nicht darum, ob das Vereinigte Königreich die gleiche Steuergutschrift, die es den Muttergesellschaften im Vereinigten Königreich von Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich gewährt, im Vereinigten Königreich gebietsfremden Muttergesellschaften von Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich gewähren sollte. Das heißt, es geht nicht um die Erteilung einer Steuergutschrift, die der von ihrer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich gezahlten ACT entspricht, an eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die Anteilseignerin ist (d. h. die erste „Ebene“ der Vermeidung der Doppelbesteuerung im System des Vereinigten Königreichs). Vielmehr machen die Musterklägerinnen geltend, dass

Einzelpersonen als Anteilseigner von Muttergesellschaften, die nicht im Vereinigten Königreich ansässig sind, die gleiche anrechenbare Steuergutschrift erhalten müssten wie solche Anteilseigner von Muttergesellschaften im Vereinigten Königreich. Die Frage betrifft daher die Gewährung einer anrechenbaren Gutschrift an eine Einzelperson als Anteilseigner einer Gesellschaft im Vereinigten Königreich für Körperschaftsteuer, die bereits auf die Dividende entrichtet worden ist, die mit dessen Steuerschuld im Vereinigten Königreich verrechnet werden oder ihm in bar ausgezahlt werden könnte, wenn die Gutschrift diese Schuld übersteigt (d. h. die zweite „Ebene“ der Vermeidung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung im System des Vereinigten Königreichs).

76. Mit anderen Worten: Die Musterklägerinnen machen geltend, dass Einzelpersonen als Anteilseigner einer im Vereinigten Königreich gebietsfremden Muttergesellschaft — die keine anrechenbare Steuergutschrift im Vereinigten Königreich erhalten haben (es sei denn nach bestimmten DBA) — einen Anspruch auf die gleiche Steuergutschrift für Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs haben sollten, die auf von Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich erwirtschaftete Gewinne entrichtet worden ist, wie Einzelpersonen als Anteilseigner einer im Vereinigten Königreich gebietsansässigen Muttergesellschaft — die eine anrechenbare Steuergutschrift des Vereinigten Königreichs erhalten haben, mit der ihre Einkommensteuerschuld im Vereinigten Königreich tatsächlich neutralisiert wird. Damit beruht das

Vorbringen auf dem Vergleich zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Muttergesellschaften in Bezug auf die steuerliche Behandlung im Vereinigten Königreich von Einzelpersonen als Anteilseignern.

77. Die Musterklägerinnen machen geltend, dass diese unterschiedliche Behandlung von Einzelpersonen als Anteilseignern Muttergesellschaften außerhalb des Vereinigten Königreichs mit einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich gegenüber von Muttergesellschaften im Vereinigten Königreich mit einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich benachteilige. Während das System des Vereinigten Königreichs durch die Beseitigung oder Verringerung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung eine niedrigere Gesamtsteuerlast auf Gewinne, die über eine Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ausgeschüttet würden, gewährleiste, biete es diese Gewährleistung nicht für Gewinne (mit Quelle im Vereinigten Königreich), die über eine Muttergesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs ausgeschüttet würden. Dies könne Anlagen bei einer Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich gegenüber solchen bei einer Muttergesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs attraktiver machen, wenn im letztgenannten Fall nicht zum Ausgleich der höheren Gesamtsteuerlast eine „Aufstockung“ der Dividende durch die Muttergesellschaft erfolge. Dieser Nachteil für im Vereinigten Königreich gebietsfremde Muttergesellschaften könne wiederum eine im Vereinigten Königreich gebietsfremde Muttergesellschaft von der Errichtung einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich abhalten.

78. Sicherlich ist es je nach dem Steuersystem des Sitzlandes der im Vereinigten

Königreich gebietsfremden Muttergesellschaft⁸⁶ vorstellbar, dass die Gesamtsteuerlast auf Gewinne, die eine Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich über eine Muttergesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs ausschüttet, möglicherweise größer ist als die Gesamtsteuerlast auf Gewinne, die von einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich über eine Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ausgeschüttet werden.

79. Die für die vorliegende Untersuchung maßgebliche Frage geht jedoch dahin, ob dieser mögliche Nachteil für Muttergesellschaften außerhalb des Vereinigten Königreichs durch Regelungen des Vereinigten Königreichs verursacht wird, die zu einer echten Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Artikel 43 EG führen.

80. Meines Erachtens ist dies offenkundig nicht der Fall. Ein solcher Nachteil wäre in den Fällen, in denen er entsteht, ein vollendetes Beispiel dessen, was ich oben als eine Quasibeschränkung bezeichnet habe, die auf Unterschieden und der Aufteilung der Besteuerungskompetenz zwischen nationalen Steuersystemen beruht. Er würde nicht auf einer diskriminierenden Anwendung des eigenen Steuerrechts des Vereinigten Königreichs auf Steuerpflichtige beruhen, die unter seine Besteuerungskompetenz fallen. Auf der einen Seite übt das Vereinigte Königreich im Fall von Gewinnen, die von einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich über

86 — Beispielsweise könnte, wenn der Staat entschieden hat, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden nicht (vollständig) zu vermeiden, die Gesamtsteuerlast auf von einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich an ihre Muttergesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs ausgeschüttete Gewinne größer sein als die Steuerlast auf Gewinne, die eine Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich an eine Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ausgeschüttet hat.

eine Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich an im Vereinigten Königreich gebietsansässige Einzelpersonen als Anteilseigner ausgeschüttet werden, die (weltweite) Sitzstaatbesteuerungskompetenz in allen diesen drei Stadien aus. Bei der Ausübung dieser Befugnis hat sich das Vereinigte Königreich, wie beschrieben, dafür entschieden, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Ausschüttung von Gewinnen der Tochtergesellschaft dadurch zu vermeiden, dass es a) der Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich eine Steuergutschrift gewährt, um zu gewährleisten, dass die ACT nur auf diese Gewinne gezahlt wird, und b) indem es einem im Vereinigten Königreich ansässigen Anteilseigner eine anrechenbare Steuergutschrift gewährt, die seine Einkommensteuerschuld im Vereinigten Königreich ganz oder teilweise tilgt. Auf der anderen Seite hat das Vereinigte Königreich im Fall von Gewinnen, die eine Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich über eine Muttergesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs an einen einzelnen Anteilseigner ausschüttet, grundsätzlich die (territoriale) Besteuerungskompetenz eines Quellenstaats ausgeübt.

81. Der Unterschied in der Art der Besteuerungskompetenz beruht auf der Entscheidung der Staaten darüber, wie sie die Steuerhoheit in Ausübung ihrer Zuständigkeit und in einer durch das internationale Steuerrecht anerkannten Weise zuteilen (aufteilen).

82. Im letztgenannten Fall erhob das Vereinigte Königreich tatsächlich nur einmal Steuer auf Gewinne im Vereinigten Königreich, nämlich in Form der ACT, die bei der Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich auf die Ausschüttung von Gewinnen erhoben wurde. Das System des Vereinigten Königreichs bewirkte, dass ins Ausland überwiesene Dividenden keiner zweiten Stufe der

Besteuerung des Vereinigten Königreichs in Form der Einkommensteuer unterworfen wurden, sofern für sie keine Steuergutschrift im Vereinigten Königreich ausgestellt wurde.

83. Im Ergebnis wurden ins Ausland überwiesene Dividenden, soweit sie der Besteuerungsbefugnis des Vereinigten Königreichs unterlagen, in genau der gleichen Weise wie inländische Dividenden behandelt. Erstens wurde in beiden Fällen bei der Zahlung ACT geschuldet. Im Fall inländischer Dividenden wurde die Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs grundsätzlich beim Anteilseigner erhoben. Das Vereinigte Königreich gewährte eine anrechenbare Gutschrift, die diese Einkommensteuerschuld ganz oder teilweise tilgte. Im Fall von ins Ausland überwiesenen Dividenden wurde jedoch vorbehaltlich anderweitiger Bestimmungen eines DBA im Vereinigten Königreich keine Einkommensteuer erhoben. Daher bestand keine Einkommensteuerschuld im Vereinigten Königreich, die durch eine anrechenbare Gutschrift getilgt werden konnte.

84. Alles in allem bestand die Besteuerungskompetenz des Vereinigten Königreichs in Bezug auf solche Dividenden in der Befugnis zur Erhebung von ACT, und diese Befugnis wurde in nicht diskriminierender Weise und somit entsprechend den Verpflichtungen des Vereinigten Königreichs aus Artikel 43 EG ausgeübt.

85. Zwar ist es möglich, dass solche Gewinne aus Quellen im Vereinigten Königreich im Sitzstaat der im Vereinigten König-

reich gebietsfremden Muttergesellschaft und im Sitzstaat der Einzelperson als Anteilseigner nochmals besteuert würden (wirtschaftliche Doppelbesteuerung im erstgenannten Fall und wirtschaftliche Dreifachbesteuerung im letztgenannten Fall). Wie bereits erörtert, genießt jedoch nach den im internationalen Steuerrecht anerkannten Regeln des Vorrangs bei der Besteuerung grundsätzlich das Vereinigte Königreich Vorrang bei der Besteuerung von Gewinnen aus Quellen des Vereinigten Königreichs.

86. Dagegen steht es beispielsweise dem Sitzstaat der im Vereinigten Königreich gebietsfremden Muttergesellschaft frei, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung dieser Gewinne aus Quellen im Vereinigten Königreich zu vermeiden. Bei der Ausübung dieser Sitzstaatbesteuerungskompetenz trifft diesen Staat, wie ausgeführt, eine Verpflichtung aus Artikel 43 EG, keine diskriminierende Unterscheidung zwischen diesen Einkünften aus ausländischen Quellen und inländischen Einkünften vorzunehmen. Ebenso ist es auf der Ebene der Einzelperson als Anteilseigner nach dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Manninen⁸⁷ Sache des Sitzstaats des Anteilseigners, gegebenenfalls die wirtschaftliche Doppel- (oder Dreifach-) Besteuerung empfangener Dividenden zu vermeiden. Wie ausgeführt, ist dieser Staat bei der Ausübung dieser Befugnis gemäß Artikel 43 EG verpflichtet, keine diskriminierende Unterscheidung zwischen Einkünften aus ausländischen und inländischen Quellen vorzunehmen. Soweit Einzelpersonen als Anteilseigner von nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaften im vorliegenden Fall im Vereinigten Königreich ansässig sind, unterliegt das Vereinigte

Königreich nach dem Urteil Manninen natürlich diesem Diskriminierungsverbot. Dies ist unbestritten und nicht Gegenstand dieses Vorabentscheidungsersuchens.

87. Nichtsdestoweniger wird im Fall ins Ausland überwiesener Dividenden, für die ein DBA gilt, aus den Angaben, die dem Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache gemacht worden sind, klar, dass das Vereinigte Königreich in bestimmten Fällen gemäß den von ihm geschlossenen DBA das Recht behalten hat, diese Dividenden der (beschränkten) Einkommensteuer im Vereinigten Königreich zu unterwerfen. In ähnlicher Weise hatte die Einzelperson als Anteilseigner in bestimmten Fällen Anspruch auf eine vollständige oder teilweise Steuergutschrift. Nach dem Vorbringen des Vereinigten Königreichs besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem auf solche Dividenden erhobenen Einkommensteuersatz im Vereinigten Königreich und dem Anspruch auf eine Steuergutschrift (und deren Umfang).

88. Hierzu möchte ich wiederholen, dass, wie erläutert, die Natur der Verpflichtung des Vereinigten Königreichs in dessen Eigenschaft als Quellenstaat in Bezug auf ins Ausland überwiesene Dividenden — soweit es die Besteuerungskompetenz über Einkünfte Gebietsfremder ausübt — dahin geht, diese in vergleichbarer Weise wie Einkünfte Gebietsansässiger zu behandeln. Mit anderen Worten: Soweit das Vereinigte Königreich die Befugnis zur Erhebung der Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs auf an Gebietsfremde ausgeschüttete Dividenden ausübt, muss es sicherstellen, dass diesen Gebietsfremden die gleiche Behandlung — auch bei steuerlichen Vergünstigungen —

87 — Vgl. oben, Fußnote 2.

zuteil wird, wie sie Gebietsansässige erhalten hätten, die der gleichen Besteuerungsbefugnis in Bezug auf die Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs unterliegen. Anders gesagt: Beim Umfang der Verpflichtung des Vereinigten Königreichs sollte die Aufteilung der Steuerhoheit und der Besteuerungsgrundlage beachtet werden, die in dem anwendbaren zweiseitigen DBA vereinbart worden ist. Wie der Gerichtshof im Urteil Bouanich ausgeführt hat, ist es Sache des nationalen Gerichts, im Einzelfall nach Maßgabe der Bestimmungen des einschlägigen DBA zu entscheiden, ob diese Verpflichtung erfüllt ist⁸⁸.

Verpflichtungen aus dem DBA dadurch verletzt habe, dass er die entsprechende wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht berücksichtigt habe.

90. Wie bereits ausgeführt, gelten diese Überlegungen auch bei der Prüfung der fraglichen Regelung des Vereinigten Königreichs auf ihre Vereinbarkeit mit Artikel 56 EG und führen zum gleichen Ergebnis.

89. Ich möchte hinzufügen, dass es meines Erachtens für die Annahme der Erfüllung der Verpflichtungen des Vereinigten Königreichs aus Artikel 43 EG ausreicht, wenn dieses dartun kann, dass das einschlägige DBA selbst festlegt, dass es Sache des Sitzstaats der Gesellschaft oder der Einzelperson als Anteilseigner ist, die sich aus der Erhebung der ACT und der Einkommensteuer des Vereinigten Königreichs ergebende wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Wie ebenfalls bereits ausgeführt, folgt dies aus der Freiheit der Mitgliedstaaten, die Besteuerungskompetenz und den Besteuerungsvorrang zwischen sich aufzuteilen, wie auch aus der Notwendigkeit, die grenzüberschreitende Realität zu berücksichtigen, in der der Steuerzahler tätig ist. Wie bereits ausgeführt, ist es Teil der Verpflichtung des Vereinigten Königreichs aus Artikel 43 EG, sicherzustellen, dass dieses Ergebnis erzielt wird, und es könnte dagegen nicht eingewandt werden, dass der Sitzstaat seine

91. Daher ist auf die Frage 1a zu antworten, dass Artikel 43 EG oder 56 EG eine vollständige oder teilweise Steuergutschrift hinsichtlich von ins Ausland überwiesenen Dividenden, die eine im Vereinigten Königreich gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine im Vereinigten Königreich gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, nicht vorschreibt, wenn diese Dividenden im Vereinigten Königreich nicht der Einkommensteuer unterliegen, sofern das Vereinigte Königreich nach einer Regelung der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art für Dividenden, die im Vereinigten Königreich gebietsansässige Gesellschaften an im Vereinigten Königreich ansässige Einzelpersonen als Anteilseigner ausschütten, eine vollständige Steuergutschrift gewährt. Soweit das Vereinigte Königreich jedoch nach einem DBA die Befugnis zur Erhebung der Einkommensteuer im Vereinigten Königreich auf an Gebietsfremde ausgeschüttete Dividenden ausübt, muss es gewährleisten, dass diesen Gebietsfremden die gleiche Behandlung — auch in Bezug auf steuerliche Vergünstigungen — wie Gebietsansässigen zuteil wird, die der gleichen Besteuerungs-

88 — Vgl. Urteil Bouanich, angeführt in Fußnote 77, Randnrn. 54 und 55.

kompetenz des Vereinigten Königreichs unterliegen.

gen anderer Mitgliedstaaten Meistbegünstigung zu gewähren.

B — Frage 1b

92. Mit Frage 1b möchte das nationale Gericht wissen, ob es gegen Artikel 43 EG oder 56 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat wie das Vereinigte Königreich eine Bestimmung in einem DBA anwendet, die einer in einem bestimmten Mitgliedstaat (wie den Niederlanden) gebietsansässigen Muttergesellschaft einen Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift für die fraglichen Dividenden verleiht, einen solchen Anspruch jedoch einer in einem anderen Mitgliedstaat (wie Deutschland) ansässigen Muttergesellschaft nicht verleiht, wenn das DBA zwischen dem Vereinigten Königreich und Deutschland keine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält.

93. Das ist im Wesentlichen die Frage, ob die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit, und insbesondere das Diskriminierungsverbot, die Mitgliedstaaten verpflichten, Vergünstigungen, die den Gebietsansässigen eines Mitgliedstaats nach einem DBA gewährt werden, auf Gebietsansässige anderer Mitgliedstaaten zu erstrecken, d. h., ob ein Staat in der Lage des Vereinigten Königreichs verpflichtet ist, Gebietsansässige

94. Die Frage ist vom Gerichtshof zuletzt in seinem Urteil in der Rechtssache D behandelt worden⁸⁹. Jene Rechtssache betraf einen Gebietsansässigen in Deutschland – D –, dessen Vermögen zu 10 % aus in den Niederlanden belegtem Immobilienvermögen bestand. Die Niederlande unterwarfen diese 10 % der Vermögensteuer, lehnten es jedoch ab, D den Vermögensteuerfreibetrag zu gewähren, auf den in den Niederlanden und, gemäß dem belgisch-niederländischen DBA, in Belgien gebietsansässige Personen Anspruch hatten. D machte u. a. geltend, dass der Umstand, dass die Niederlande in Belgien und Deutschland gebietsansässige Personen in dieser Hinsicht unterschiedlich behandelten, eine gegen Artikel 56 EG verstoßende rechtswidrige Diskriminierung darstelle und dass die Niederlande ihm auf dieser Grundlage einen vergleichbaren Freibetrag gewähren müssten. Der Gerichtshof wies dieses Vorbringen zurück und stellte fest, dass gebietsansässige Personen, für die ein DBA gelte, und solche, für die dieses DBA nicht gelte, sich in unterschiedlichen Lagen befänden. Daher könne nicht von einer diskriminierenden Unterscheidung zwischen diesen beiden Gruppen von Steuerzahlern gesprochen werden. Zu diesem Ergebnis ist der Gerichtshof aufgrund von drei Hauptüberlegungen gelangt. Erstens enthalte das belgisch-niederländische DBA eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten⁹⁰. Zweitens sei es „eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ ergebe, dass die „gegenseitigen Rechte und Pflichten“, die

89 — Vgl. oben, Fußnote 48.

90 — Urteil D, angeführt in Fußnote 48, Randnr. 60.

in diesen DBA enthalten seien, nur für in einem der beiden das Abkommen schließen- den Mitgliedstaaten gebietsansässige Personen gelte. Drittens lasse sich eine auf Gegenseitigkeit beruhende Bestimmung, wie in jenem Fall die Bestimmung, dass der niederländische Vermögensteuerfreibetrag in Belgien gebietsansässigen Personen gewährt werde, nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von dem übrigen belgisch-niederländischen DBA losgelöst werden könnte, sondern sie bilde „einen integralen Bestandteil“ dieses DBA und trage zu seiner „allgemeinen Ausgewogenheit“ bei.

95. Diese Erwägungen, denen ich mich anschließe, gelten ebenso für den Sachverhalt, der Gegenstand der vorliegenden Frage ist. In dem vom nationalen Gericht gebildeten Beispiel lässt sich die Stellung einer niederländischen Muttergesellschaft, der vom Vereinigten Königreich eine teilweise Steuergutschrift gemäß dem britisch-niederländischen DBA gewährt wird, nicht mit derjenigen einer deutschen Muttergesellschaft vergleichen, die keine Steuergutschrift erhält. Ich möchte, wie dies der Gerichtshof im Urteil D getan hat, darauf hinweisen, dass jedes DBA eine spezifische Aufteilung der Besteuerungskompetenz und des Besteuerungsvorrangs zwischen den Vertragsstaaten enthält⁹¹. Diese Aufteilung ist ausgewogenes Ergebnis von Verhandlungen auf der Grundlage der Gegenseitigkeit anhand der Eigen-

heiten beider nationaler Steuer- und Wirtschaftssysteme, die auf der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten beruhen und in Artikel 293 EG ausdrücklich vorgesehen sind. Die unterschiedlichen Abwägungen, zu denen solche zweiseitigen Verhandlungen führen, geben die Unterschiede der nationalen Steuer- und Wirtschaftssysteme wieder — und zwar auch, wie bereits ausgeführt, innerhalb der EU. Daher befinden sich Gebietsfremde wegen der unterschiedlichen Gewichtung bei Regelungen der Besteuerungskompetenz und des Besteuerungsvorrangs, die in verschiedenen DBA erzielt werden, nicht in gleichen Situationen. Wie bereits erörtert, fallen Unterschiede bei der Behandlung, die sich allein aus der Aufteilung der Besteuerungskompetenz zwischen den Mitgliedstaaten oder der Wahl der Bestimmungen über die Vorrangigkeit ergeben, nicht unter die Artikel 43 EG oder 56 EG. Vielmehr beschränken sich die Verpflichtungen des Quellenstaats, soweit er die Steuerhoheit ausübt, gegenüber Gebietsfremden darauf, diese in vergleichbarer Weise wie Gebietsansässige zu behandeln.

96. Aus diesem Grund sollte auf die Frage 1 b geantwortet werden, dass es nicht gegen Artikel 43 EG oder 56 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat wie das Vereinigte Königreich eine Bestimmung in einem DBA anwendet, die einer in einem bestimmten Mitgliedstaat (wie den Niederlanden) gebietsansässigen Muttergesellschaft Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift hinsichtlich relevanter Dividenden verleiht, jedoch einer in einem

91 — Vgl. entsprechend die Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Gilly, angeführt in Fußnote 47: „Der Zweck eines bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens liegt darin, dass die bereits in einem der beiden Staaten besteuerten Einkünfte nicht erneut in einem anderen Staat besteuert werden. Es soll natürlich nicht gewährleistet, dass die Steuern, die vom Steuerpflichtigen in dem einen Staat erhoben werden, unabhängig von Einkommensort und -quelle nicht höher sind als diejenigen, die bei ihm im anderen Staat erhoben würden.“ (Nr. 66).

anderen Mitgliedstaat (wie Deutschland) gebietsansässigen Muttergesellschaft keinen solchen Anspruch verleiht, wenn das britisch-deutsche DBA keine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält.

C — Fragen 1c und 1d

97. Mit der Frage 1c begehrt das nationale Gericht Auskunft darüber, ob es gegen Artikel 43 EG oder 56 EG verstößt, wenn das Vereinigte Königreich bei der Anwendung der DBA in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaften dann keine teilweise Steuergutschrift gewährt, wenn diese von einem in Deutschland Gebietsansässigen beherrscht werden, jedoch einen Anspruch auf teilweise Steuergutschrift für die relevanten Dividenden i) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn sie von einem anderen Gebietsansässigen in den Niederlanden beherrscht wird, ii) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn sie von einem Gebietsansässigen in einem Mitgliedstaat wie Italien beherrscht wird, wenn eine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift im italienisch-niederländischen DBA enthalten ist, oder iii) in Italien ansässigen Gesellschaften unabhängig davon gewährt, wer sie beherrscht. Mit der Frage 1d begehrt das nationale Gericht Auskunft darüber, ob die Frage 1c anders beantwortet werden müsste, wenn sie sich auf eine in den Niederlanden gebietsansässige Gesellschaft bezöge, die nicht von einem in Deutschland, sondern in einem dritten Land Gebietsansässigen beherrscht wird.

98. Im Kern werfen diese Fragen die Vereinbarkeit so genannter „Vergünstigungsbeschränkungs“-Klauseln in DBA der Mitgliedstaaten mit Artikel 43 EG auf, mit denen der Anspruch auf Steuervergünstigungen in den Vertragsstaaten gebietsansässiger Gesellschaften nach Maßgabe des Sitzes der Gesellschaften beschränkt werde, die diese Gesellschaften beherrschen. In der vorliegenden Fallgestaltung wird beispielsweise die Vergünstigung einer teilweisen Steuergutschrift im Vereinigten Königreich Gesellschaften versagt, die in den Niederlanden gebietsansässig sind, wenn diese wiederum von einem in einem Mitgliedstaat wie Deutschland Gebietsansässigen beherrscht werden, sofern das britisch-deutsche DBA keine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift im Vereinigten Königreich enthält.

99. Die Antwort auf diese Fragen ergibt sich meines Erachtens aus ähnlichen Erwägungen wie denen, die ich in Bezug auf Frage 1b angestellt habe.

100. Wie erläutert, lässt sich die Lage von Gebietsfremden, für die ein DBA gilt, und solchen, für die dieses DBA nicht gilt, nicht vergleichen, weil jedes DBA auf einer bestimmten Abwägung der Besteuerungskompetenz und des Vorrangs beruht, die die Vertragsstaaten vorgenommen haben. Eine unterschiedliche Behandlung dieser Gebietsfremden ergibt keine Diskriminierung, weil diese sich in unterschiedlichen Situationen befinden. Es geht hier um die Frage, ob es zulässig ist, zwischen Gebietsfremden, die in ein und demselben Mitgliedstaat gebiets-

ansässig sind und für die daher dasselbe DBA gilt, nach Maßgabe dessen zu unterscheiden, ob sie von einem in einem Mitgliedstaat (oder dritten Land), dessen mit dem Vereinigten Königreich geschlossenes DBA keine Bestimmung für teilweise Steuergutschriften enthält, Gebietsansässigen beherrscht werden. Sind diese Gebietsfremden für die Zwecke des Diskriminierungsverbots in der gleichen Lage?

101. Diese Frage ist meines Erachtens zu verneinen. Die Unterscheidung in einem DBA zwischen Gebietsfremden auf der Grundlage des Sitzlandes (und daher des anwendbaren DBA) ihres beherrschenden Anteilseigners ist, wie bereits erwähnt, Teil der Abwägung der Besteuerungskompetenz und des Besteuerungsvorrangs, die die Vertragsstaaten in Ausübung ihrer Zuständigkeit vorgenommen haben. Im Ergebnis fällt die Untersuchung der Gründe und der Rechtfertigungen für diese Abwägung — die nur im Licht des umfassenden Gleichgewichts des derzeitigen ausgedehnten Netzes zweiseitiger DBA beurteilt werden kann — nicht in den Anwendungsbereich der Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit.

102. Die Antwort auf die Fragen 1c und 1d sollte daher dahin lauten, dass es nicht gegen Artikel 43 EG oder 56 EG verstößt, wenn das Vereinigte Königreich bei der Anwendung seiner DBA in den Niederlanden gebietsansässigen Muttergesellschaften keine teilweise Steuergutschrift gewährt, wenn diese

von einem in Deutschland oder einem Drittland Gebietsansässigen beherrscht werden, jedoch Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift für die relevanten Dividenden i) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn diese von einem anderen in den Niederlanden Gebietsansässigen beherrscht wird, ii) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn diese von einem in einem Mitgliedstaat wie Italien Gebietsansässigen beherrscht wird, wenn das italienisch-niederländische DBA eine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält, oder iii) in Italien gebietsansässigen Gesellschaften unabhängig davon gewährt, wer sie beherrscht.

D — Frage 2

103. Diese Frage wirft das Problem der gemeinschaftlichen Rechtsansprüche und Rechtsbehelfe im Fall eines Verstoßes gegen Artikel 43 EG oder 56 EG unter den in der ersten Frage dargestellten Umständen auf. Wie aus den vorstehenden Ausführungen deutlich wird, bin ich jedoch der Ansicht, dass Fragen 1a bis 1c so klar zu verneinen sind, dass ich es nicht für zweckdienlich oder erforderlich halte, eine Antwort zu diesem Punkt zu geben. Ich möchte jedoch bemerken, dass ähnliche Fragen in Bezug auf Rechtsbehelfe bereits im Vorabentscheidungsersuchen in der Parallelrechtssache *Test Claimants in the FII Litigation*⁹² gestellt worden sind.

92 — Vgl. oben, Fußnote 2.

V — Entscheidungsvorschlag

104. Aus diesen Gründen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die ihm vom High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) vorgelegten Fragen wie folgt beantworten sollte:

- Artikel 43 EG oder 56 EG schreibt eine vollständige oder teilweise Steuergutschrift hinsichtlich von ins Ausland überwiesenen Dividenden, die eine im Vereinigten Königreich gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine im Vereinigten Königreich gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, nicht vor, wenn diese Dividenden im Vereinigten Königreich nicht der Einkommensteuer unterliegen, sofern das Vereinigte Königreich nach einer Regelung der in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Art für Dividenden, die im Vereinigten Königreich gebietsansässige Gesellschaften an im Vereinigten Königreich ansässige Einzelpersonen als Anteilseigner ausschütten, eine vollständige Steuergutschrift gewährt. Soweit das Vereinigte Königreich jedoch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die Befugnis zur Erhebung der Einkommensteuer im Vereinigten Königreich auf an Gebietsfremde ausgeschüttete Dividenden ausübt, muss es gewährleisten, dass diesen Gebietsfremden die gleiche Behandlung — auch in Bezug auf steuerliche Vergünstigungen — wie Gebietsansässigen zuteil wird, die der gleichen Besteuerungskompetenz des Vereinigten Königreichs unterliegen.

- Es verstößt nicht gegen Artikel 43 EG oder 56 EG, wenn ein Mitgliedstaat wie das Vereinigte Königreich eine Bestimmung in einem DBA anwendet, die einer in einem bestimmten Mitgliedstaat (wie den Niederlanden) gebietsansässigen Muttergesellschaft Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift hinsichtlich relevanter Dividenden verleiht, jedoch einer in einem anderen Mitgliedstaat (wie Deutschland) gebietsansässigen Muttergesellschaft keinen solchen Anspruch verleiht, wenn das britisch-deutsche DBA keine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält.

- Es verstößt nicht gegen Artikel 43 EG oder 56 EG, wenn das Vereinigte Königreich bei der Anwendung seiner DBA in den Niederlanden gebietsansässigen Muttergesellschaften keine teilweise Steuergutschrift gewährt, wenn diese von einem in Deutschland oder einem Drittland Gebietsansässigen beherrscht werden, jedoch Anspruch auf eine teilweise Steuergutschrift für die relevanten Dividenden i) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn diese von einem anderen in den Niederlanden Gebietsansässigen beherrscht wird, ii) einer in den Niederlanden gebietsansässigen Gesellschaft gewährt, wenn diese von einem in einem Mitgliedstaat wie Italien Gebietsansässigen beherrscht wird, wenn das italienisch-niederländische DBA eine Bestimmung über eine teilweise Steuergutschrift enthält, oder iii) in Italien gebietsansässigen Gesellschaften unabhängig davon gewährt, wer sie beherrscht.