

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN  
JULIANE KOKOTT  
vom 18. März 2004<sup>1</sup>

I — Einleitung

1. Gegenstand dieses Vorabentscheidungsersuchens des Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht) sind die finnischen Regelungen über die Besteuerung von Dividenden. Sie sehen vor, dass der Aktionär einer *inländischen* Gesellschaft zusätzlich zur Dividende eine Steuergutschrift über die anteilige Körperschaftsteuer („avoir fiscal“) erhält, die das Unternehmen entrichtet hat. Bei der Besteuerung der Dividende wird die Steuergutschrift angerechnet, so dass der Aktionär in der Praxis keine weiteren Steuern auf diese Kapitaleinkünfte zu zahlen hat. Dagegen kann der Bezieher von Dividenden *ausländischer* Gesellschaften die im Sitzland der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer nicht in Ansatz bringen.

2. Herr Manninen wohnt in Finnland und soll für Dividenden, die er von einer schwedischen Gesellschaft bezogen hat, in Finnland zur Einkommensteuer veranlagt werden. Er hält die finnischen Regelungen,

die ihm die Anrechnung der in Schweden entrichteten Körperschaftsteuer versagen, für unvereinbar mit der Kapitalverkehrsfreiheit.

3. Grundgedanke der finnischen Regelungen ist, die Doppelbelastung der Unternehmensgewinne durch den finnischen Fiskus zu vermeiden (wirtschaftliche Doppelbesteuerung). Diese würde nämlich eintreten, wenn die Gewinne zunächst bei der Besteuerung des Unternehmens mit der Körperschaftsteuer belegt würden und anschließend ein weiteres Mal bei der Besteuerung der Dividende mit der Einkommensteuer.

4. Viele Mitgliedstaaten haben oder hatten vergleichbare Anrechnungs- oder Freistellungsregelungen, die diese Doppelbelastung ausschließen oder abmildern sollen.<sup>2</sup> Nicht selten finden diese Regelungen aber — wie vorliegend — nur bei rein innerstaatlichen Sachverhalten Anwendung, da die Mitglied-

<sup>1</sup> — Originalsprache: Deutsch.

<sup>2</sup> — Die Kommission gibt in ihrer Mitteilung KOM(2003) 810 endg. vom 19. Dezember 2003 über die Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt einen aktuellen Überblick über die in den Mitgliedstaaten bestehenden Systeme. Vgl. auch die niederländische Regelung, die Gegenstand des Urteils vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071) war, sowie die österreichische Regelung, die Generalanwalt Tizzano in seinen Schlussanträgen vom 29. Januar 2002 in der Rechtssache C-516/99 (Schmid, Slg. 2002, I-4573, I-4575) geprüft hat (siehe dazu ferner die Rechtssache C-315/02, Urteil vom 17. Juli 2004 [Lenz, Slg. 2004, I-7063, 7066]).

staaten die Berücksichtigung der Körperschaftsteuer bei der Besteuerung der Dividende nur dann für angebracht halten, wenn die Körperschaftsteuer auch dem inländischen Fiskus zugeflossen ist.<sup>3</sup>

5. Der Gerichtshof hat insbesondere in dem Urteil Verkooijen<sup>4</sup> bereits festgestellt, dass eine Befreiung von der Einkommensteuer auf Dividenden nicht davon abhängig gemacht werden darf, dass die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im Inland hat. In keinem der bisher entschiedenen Fälle bestand jedoch eine so enge wirtschaftliche und rechtliche Verknüpfung zwischen der Körperschaftsteuer einerseits und der Einkommensteuer auf Dividenden andererseits wie im vorliegenden Fall. Daher stellt sich hier erneut die Frage nach der Rechtfertigung aus Gründen der steuerlichen Kohärenz, die der Gerichtshof bisher nur in den Urteilen Bachmann<sup>5</sup> und Kommission/Belgien<sup>6</sup> anerkannt hat.

## II — Die nationalen Regelungen über die Körperschaftsteuergutschrift

6. In Finnland unterliegen Dividenden, die natürliche, unbeschränkt steuerpflichtige

Personen beziehen, einem Steuersatz von 29 %. Der Satz der Körperschaftsteuer, die Gesellschaften auf ihre Gewinne entrichten müssen, liegt ebenfalls bei 29 %. Um eine doppelte Belastung der als Dividende ausgeschütteten Gewinne zu vermeiden, sieht § 4 des Gesetzes über die Körperschaftsteuergutschrift vor, dass der Dividendenbezieher eine Gutschrift in Höhe von 29/71 der Dividende erhält. Die Gutschrift und die Bardividende werden zusammengerechnet und der Einkommensteuer für Kapitaleinkünfte unterworfen.

7. Die Wirkung der Steuergutschrift lässt sich durch folgendes Rechenbeispiel illustrieren. Angenommen, der Gewinn einer Gesellschaft vor Steuern beträgt pro Aktie 100 Cent, dann führt das Unternehmen hiervon 29 Cent als Körperschaftsteuer ab. Die verbleibenden 71 Cent werden als Dividende ausgeschüttet. Die Körperschaftsteuergutschrift beträgt 29/71 der Dividende (71 Cent), also 29 Cent. Der Dividendenbezieher erhält insgesamt 71 Cent pro Aktie in bar und 29 Cent in Form einer Körperschaftsteuergutschrift, also insgesamt 100 Cent. Da die Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte 29 % von diesen 100 Cent beträgt, beläuft sich diese Steuer auf 29 Cent, die mit der Gutschrift in gleicher Höhe verrechnet werden. Dem Dividendenbezieher verbleibt nach Steuern also genau der Betrag der Bardividende in Höhe von 71 Cent. Die Anrechnung der von der Gesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer führt damit in der Praxis zu einer vollständigen Abgeltung der Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte.

8. Zwischen der von der Gesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer und der

3 — Die Probleme für den Binnenmarkt, die diese Besteuerungspraxis mit sich bringt, werden von der Kommission seit den 1960er Jahren untersucht (vgl. Lupo, „Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases“, *European Taxation*, 2000, S. 270, 271). Siehe zuletzt die in Fußnote 2 zitierte Mitteilung.

4 — Zitiert in Fußnote 2.

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

6 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305).

Körperschaftsteuergutschrift besteht eine Wechselwirkung. Ist nämlich die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer niedriger als 29/71 der Dividende, also niedriger als die Körperschaftsteuergutschrift, muss die Gesellschaft für die Differenz in Form einer Ergänzungssteuer aufkommen. Dieser Fall tritt ein, wenn die ausgeschütteten Dividenden den Gewinn des Unternehmens nach Steuern übersteigen.

9. Hat die Gesellschaft dagegen mehr Körperschaftsteuer gezahlt, als den Aktionären als Körperschaftsteuergutschrift zugeflossen ist, verbleibt die Differenz der Gesellschaft als Körperschaftsteuerguthaben, das zehn Jahre lang mit entsprechenden Steuerschulden verrechnet werden kann.

10. Das Gesetz über die Körperschaftsteuergutschrift findet nach dessen § 1 Absatz 1 jedoch nur Anwendung auf die staatliche und kommunale Besteuerung der Dividenden ausschüttenden inländischen Aktiengesellschaften und des unbeschränkt steuerpflichtigen Dividendenbeziehers, der von dieser Gesellschaft Dividenden erhält. Nach Absatz 4 finden die Bestimmungen dieses Gesetzes auch Anwendung auf in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums ansässige Gesellschaften, deren Anteile, die Dividenden bringen, tatsächlich mit einer Betriebsstätte in Finnland verknüpft sind.

11. In Schweden unterliegen an inländische Steuerpflichtige ausgeschüttete Dividenden uneingeschränkt der Einkommensteuer. Bei nicht in Schweden ansässigen Dividenden-

beziehern wird eine Quellensteuer erhoben. Aufgrund eines von den nordischen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens können im Staat der Ausschüttung maximal 15 % Quellensteuer auf Dividenden einbehalten werden, die im Wohnsitzstaat des Dividendenbeziehers bei der Einkommensbesteuerung angerechnet werden.

12. Anknüpfend an das oben entwickelte Beispiel ergibt sich folgende Belastung, wenn ein schwedisches Unternehmen eine Dividende in Höhe von 71 Cent pro Aktie an einen in Finnland ansässigen Steuerpflichtigen ausschüttet. Der schwedische Fiskus behält eine Quellensteuer von (höchstens) 15 %, also 10,65 Cent, ein. In Finnland muss der Dividendenbezieher 29 % Einkommensteuer von 71 Cent abführen (20,59 Cent), wobei die bereits an der Quelle einbehaltenen 10,65 Cent angerechnet werden. Im Ergebnis verbleibt eine Dividende nach Steuern von 50,41 Cent. Die bereits in Schweden von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer bleibt unberücksichtigt.

### III — Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits und Vorlagefragen

13. Mit seinem an den Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss) gerichteten Antrag begehrte Herr Manninen einen Vorbescheid über die Frage, ob unter Berücksichtigung der Artikel 56 EG und 58 EG Dividenden, die das an der Börse notierte

schwedische Unternehmen Telia Ab (publ) ausschüttet, in Finnland beim Antragsteller, der hier unbeschränkt steuerpflichtig ist, besteuert werden können. In dem Vorbescheid stellte der Keskusverolautakunta fest, dass die von der Telia Ab (publ) ausgeschütteten Dividenden in Finnland im Steuerjahr 2001 vollständig der Einkommensteuer unterlägen. Ein Anspruch auf eine Körperschaftsteuergutschrift bestehe nicht.

Gesetzes über die Körperschaftsteuergutschrift anzuwenden, da Voraussetzung dieser Gutschrift in Finnland ist, dass die Dividenden ausschüttende Gesellschaft die entsprechende Steuer oder Ergänzungssteuer in Finnland gezahlt hat, was bei Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften gezahlt werden, nicht geschieht, so dass in diesem Fall überhaupt keine Besteuerung erfolgen würde?“

14. Herr Manninen legte Rechtsmittel gegen den Vorbescheid vor dem Korkein hallinto-oikeus ein, der dem Gerichtshof mit Beschluss vom 10. Februar 2002 folgende Fragen zur Vorabentscheidung gemäß Artikel 234 EG vorgelegt hat:

#### IV — Vorbringen der Beteiligten

„1. Ist Artikel 56 EG dahin auszulegen, dass er einem System der Körperschaftsteuergutschrift wie dem vorstehend beschriebenen finnischen entgegensteht, in dem einem in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Dividendenbezieher für die Dividenden einer inländischen Aktiengesellschaft eine Körperschaftsteuergutschrift erteilt wird, nicht aber für die Dividenden, die er von einer in Schweden eingetragenen Aktiengesellschaft erhält?

15. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Herr Manninen, die Regierungen Finnlands, Frankreichs und des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission Stellung genommen. Während Herr Manninen und die Kommission das finnische System der Körperschaftsteuergutschrift für unvereinbar mit den Artikeln 56 EG und 58 EG halten, sind die Regierungen übereinstimmend der gegenteiligen Ansicht.

2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Kann Artikel 58 EG dahin ausgelegt werden, dass die Regelung des Artikels 56 EG nicht das Recht Finnlands einschränkt, die einschlägigen Bestimmungen des

16. Nach Auffassung von Herrn Manninen und der Kommission liegt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vor, weil die Ausgestaltung der Regelungen über die Körperschaftsteuergutschrift geeignet sei, Anleger von einer Geldanlage in einem anderen Mitgliedstaat abzuhalten. Dadurch, dass bei der Besteuerung von aus dem Ausland bezogenen Dividenden keine Kör-

perschaftsteuergutschrift angerechnet werden könne, würden diese Einkünfte im Ergebnis stärker besteuert als im Inland ausgeschüttete Dividenden. Zugleich erschwere die Regelung Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat auch die Kapitalbeschaffung in Finnland.

17. Artikel 58 EG und die Kohärenz des Steuersystems rechtfertigten die Regelungen nicht. Wie der Gerichtshof im Urteil *Verkooijen*<sup>7</sup> festgestellt habe, könne nicht auf die steuerliche Kohärenz verwiesen werden, wenn es sich um verschiedene Steuersubjekte und Steuerarten handele. Die streitigen Regelungen beträfen einerseits die von der Gesellschaft zu entrichtende Körperschaftsteuer und andererseits die Einkommensbesteuerung beim Dividendenempfänger.

18. Die Kommission meint, dass ein System der Körperschaftsteuergutschrift zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur dann zulässig sei, wenn es nicht diskriminierend und tatsächlich kohärent sei. Die finnischen Regelungen erfüllten diese Bedingungen nicht, da bei Anlagen im Ausland keine Körperschaftsteuergutschrift gewährt würde. Außerdem erhielten Steuerpflichtige mit Sitz in einem anderen Staat keine Gutschrift für die von finnischen Gesellschaften bezogenen Dividenden. In Wirklichkeit zielten die streitigen Regelungen darauf, die Einnahmen des Fiskus zu sichern.

19. Herr Manninen ist ebenfalls der Auffassung, dass das System nur kohärent wäre, wenn auch im Fall von im Ausland ausgeschütteten Dividenden eine Körperschaftsteuergutschrift gewährt würde. Dass dies möglich sei, bewiese eine entsprechende Bestimmung im irisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen, wonach auch in Irland ansässige Steuerpflichtige, die Dividenden von finnischen Gesellschaften beziehen, in gewissen Grenzen eine Körperschaftsteuergutschrift erhielten.

20. Die finnische, die französische und die britische Regierung verweisen auf die Rechtsprechung, die eine unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen erlaube, wenn sie sich nicht in derselben Lage befänden.<sup>8</sup> Die Lage unterscheide sich vorliegend dadurch, dass bei Unternehmen in Finnland durch die Ergänzungssteuer eine vollständige Übereinstimmung zwischen der dem Dividendenempfänger gewährten Gutschrift und der von der Gesellschaft tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer hergestellt werden könne. Dies sei bei ausländischen, nicht der Ergänzungssteuer unterworfenen Gesellschaften nicht möglich. Für die französische Regierung ist die Regelung Ausdruck des vom Gerichtshof anerkannten Territorialitätsprinzips.<sup>9</sup>

21. Nach Ansicht der britischen, der französischen und der finnischen Regierung handelt es sich auch um ein kohärentes System.

8 — Urteil *Verkooijen* (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 43) und Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (*Schumacker*, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 26 ff.).

9 — Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (*Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 22).

7 — Zitiert in Fußnote 2, Randnrn. 57 und 58. Siehe auch die Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in Rechtssache *Schmid* (zitiert in Fußnote 2, Nr. 51).

Die Regelungen gewährleisten, dass dieselben Einnahmen nur einmal in Finnland besteuert würden. Da die Einnahmen ausländischer Gesellschaften nicht in Finnland besteuert würden, komme es bei der Besteuerung von Dividenden, die diese Gesellschaften an Steuerpflichtige in Finnland ausschütteten, nicht zu einer Doppelbelastung durch den finnischen Fiskus.

22. Es bestehe auch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Besteuerung des Dividendenempfängers und der Gesellschaft, da die Gewährung der Körperschaftsteuergutschrift davon abhängt, dass die entsprechende Körperschaftsteuer tatsächlich entrichtet worden sei. Dadurch unterscheide sich die streitige Regelung von der in der Rechtssache Verkooijen streitgegenständlichen Freistellungsregelung.

23. Die von Herrn Manninen angestrebte Anrechnung von im Ausland gezahlter Körperschaftsteuer würde dem System widersprechen, das gerade auf der Verknüpfung der Gutschrift mit der Körperschaftsteuer beruht. Bei Gesellschaften mit Sitz im Ausland bestehe diese Verknüpfung nicht.

24. Die britische und die französische Regierung fragen sich, welcher Anwendungsbereich für Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG und den Grundsatz der steuerlichen Kohärenz überhaupt verbleibe, wenn das finnische System den Anforderungen dieser Bestimmungen nicht entspreche. Zwar werde die Kohärenz nicht im Rahmen der

Besteuerung eines Steuerpflichtigen herbeigeführt. Die Regelungen verfolgten aber das legitime Ziel, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Mangels einer gemeinschaftsweiten Harmonisierung dürfe der Gerichtshof nicht zu stark in die Gestaltung der nationalen Steuersysteme eingreifen, indem er nur eine bestimmte Form der Körperschaftsteueranrechnung oder -freistellung zulasse.

## V — Rechtliche Würdigung

25. Mit seinen beiden Vorlagefragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob Regelungen wie die streitigen finnischen Vorschriften über die Körperschaftsteuergutschrift mit den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr, insbesondere mit den Artikeln 56 EG und 58 Absätze 1 Buchstabe a und 3 EG vereinbar sind.

26. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit auf nationale Vorschriften über die direkten Steuern ist auf die ständige Rechtsprechung zu verweisen, die besagt, „dass zwar der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des

Gemeinschaftsrechts ausüben müssen“<sup>10</sup>. Folglich ist der finnische Steuergesetzgeber verpflichtet, die Grundfreiheiten und insbesondere die Vorschriften über den freien Kapitalverkehr zu beachten.

28. Jede Maßnahme, die den grenzüberschreitenden Transfer von Kapital erschwert oder weniger attraktiv macht und daher geeignet ist, den Anleger davon abzuhalten, stellt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar.<sup>13</sup> Der Begriff der Beschränkung des Kapitalverkehrs entspricht insoweit dem Begriff der Beschränkung, den der Gerichtshof im Bereich der anderen Grundfreiheiten, insbesondere der Warenverkehrsfreiheit, entwickelt hat.<sup>14</sup>

### A — Beschränkung des Kapitalverkehrs

27. Gemäß Artikel 56 Absatz 1 EG sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Der Erwerb von ausländischen börsennotierten Titeln durch Gebietsansässige ist gemäß Punkt III A 2 der Nomenklatur in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages<sup>11</sup> ein Vorgang, der in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fällt, wie die Kommission zutreffend vorgetragen hat. Die Nomenklatur kann auch nach Einführung der Artikel 73b bis 73d EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG bis 58 EG) durch den Vertrag von Maastricht weiterhin herangezogen werden.<sup>12</sup>

29. Die streitigen nationalen Vorschriften betreffen zwar nicht unmittelbar den Erwerb von Aktien, sondern die steuerliche Behandlung der aus der Geldanlage fließenden Erträge. Da das Ziel der Geldanlage aber zumeist darin besteht, Nettoerträge zu erwirtschaften, berühren Regelungen über die steuerliche Behandlung der Erträge auch die Attraktivität der Kapitalanlage selbst.

30. Nach den finnischen Regelungen werden Dividenden ausländischer und inländischer Gesellschaften unterschiedlich behandelt. Bei dem Bezug von Dividenden inländischer Gesellschaften erhält der Aktionär eine Körperschaftsteuergutschrift, deren Anrechnung die Einkommensteuer in der Praxis auf null reduziert. Aus dem Ausland bezogene Dividenden müssen mit dem Satz von 29 % versteuert werden, ohne dass die von der

10 — Urteil in der Rechtssache Schumacker (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 21); siehe ferner Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 32) und Urteil vom 11. Dezember 2003 in der Rechtssache C-364/01 (Barbier, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 56).

11 — ABl. L 178, S. 5.

12 — Die Kommission verweist auf die Schlussanträge des Generalanwalts Tesaro vom 19. September 1995 in den verbundenen Rechtssachen C-163/94, C-165/94 und C-250/94 (Sanz de Lera u. a., Slg. 1995, I-4821, I-4823, Nrn. 9 und 10).

13 — In diesem Sinne Urteil vom 16. März 1999 in der Rechtssache C-222/97 (Trummer und Mayer, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 26).

14 — Vgl. die grundlegenden Urteile vom 11. Juli 1974 in der Rechtssache 8/74 (Dassonville, Slg. 1974, 837, Randnr. 5), vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-76/90 (Säger, Slg. 1991, I-4221, Randnr. 12) und vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94 (Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 37).

ausländischen Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer angerechnet werden könnte. Bei der Kapitalanlage im Ausland kommt es also im Ergebnis zu einer doppelten Belastung der Erträge des Unternehmens — wenn auch nicht durch denselben Fiskus —, die durch die Körperschaftsteuergutschrift bei rein inländischen Sachverhalten vermieden werden soll.

31. Zwar wird die im Ausland bereits erhobene Quellensteuer angerechnet. Dies führt aber nicht zu einer Verringerung der steuerlichen Belastung des Dividendenempfängers. Dieser muss vielmehr weiterhin insgesamt 29 % Steuern bezahlen, zum Teil in Form eines Abzugs an der Quelle im Sitzland der ausschüttenden Gesellschaft, den verbleibenden Teil als Einkommensteuer in Finnland.

32. Die steuerliche Schlechterstellung der Geldanlage in Aktien von Gesellschaften mit Sitz im Ausland macht diese Anlage für den Geldanleger im Vergleich zum Erwerb von Aktien inländischer Gesellschaften weniger attraktiv und beschränkt damit den Kapitalverkehr.

33. Da es für natürliche Personen aus steuerlicher Sicht nachteilig ist, Aktien ausländischer Gesellschaften zu erwerben, wird ausländischen Unternehmen zugleich die Kapitalbeschaffung auf dem finnischen Markt erschwert. Hierin liegt ebenfalls eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zum Nachteil ausländischer Kapitalgesellschaften.

## B — *Rechtfertigung der Beschränkung*

### 1. Auslegung von Artikel 58 EG

34. Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG<sup>15</sup> erlaubt es den Mitgliedstaaten, „die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

35. Die streitigen Steuervorschriften behandeln die Steuerpflichtigen, die in inländische Unternehmen investiert haben, anders als Steuerpflichtige mit entsprechenden Geldanlagen in einem anderen Mitgliedstaat. Es liegt damit eine Differenzierung nach dem Kapitalanlageort vor, die die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG im Rahmen ihres Steuerrechts grundsätzlich vornehmen dürfen.

36. Zwar mag es zutreffen, dass die Mitgliedstaaten Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe

15 — Nach der Erklärung Nr. 7 zum Vertrag von Maastricht soll diese Bestimmung nur auf nationale steuerrechtliche Regelungen Anwendung finden, die Ende 1993 bestanden. Für Finnland dürfte insoweit das Beitrittsdatum maßgeblich sein. Die geltende Fassung des Gesetzes über die Körperschaftsteuergutschrift scheint zwar von 1998 zu stammen. Aus dem Vorbringen der finnischen Regierung im Verfahren ergibt sich jedoch, dass das System der Körperschaftsteuergutschrift bereits 1990 eingeführt worden ist.

a EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 EG) zu dem Zweck mit dem Vertrag von Maastricht eingeführt haben, einigen Mitgliedstaaten die Beibehaltung ihrer nach dem Anlageort differenzierenden Anrechnungsverfahren zu ermöglichen, wie die britische Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat.<sup>16</sup> Seit dem Urteil Verkooijen ist aber gesichert, dass die Bestimmung den Mitgliedstaaten keinen Freibrief für jegliche unterschiedliche Behandlung der Steuerpflichtigen nach dem Kapitalanlageort durch das nationale Steuerrecht einräumt.

37. Vielmehr ist Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG als Ausnahme vom Grundsatz des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen.<sup>17</sup> Außerdem ist diese Bestimmung im Zusammenhang mit Artikel 58 Absatz 3 EG zu lesen, der vorschreibt, dass die Maßnahmen und Vorschriften nach Absatz 1 keine willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bewirken dürfen.<sup>18</sup>

38. Im Urteil Verkooijen<sup>19</sup> hat der Gerichtshof außerdem darauf hingewiesen, dass die in Artikel 58 EG vorgesehenen Ausnahmen von der Kapitalverkehrsfreiheit auch schon zuvor in der Rechtsprechung anerkannt waren. Der Gerichtshof hat Artikel 58 EG also quasi als Kodifikation seiner bisherigen

Rechtsprechung eingeordnet.<sup>20</sup> Die Vorschrift ist somit auch im Lichte der vor ihrer Einführung ergangenen Rechtsprechung auszulegen.<sup>21</sup>

39. Folglich ist festzuhalten, dass Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG ihrerseits durch die in Artikel 58 Absatz 3 EG und die in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze Schranken unterworfen sind.

2. Vergleichbarkeit der Situation bei Kapitalanlagen im Inland und im Ausland (Schumacker-Rechtsprechung)

40. Damit die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Dividenden je nach Anlageort zulässig ist, darf es sich gemäß Artikel 58 Absatz 3 EG nicht um eine willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung handeln.

41. Eine willkürliche Diskriminierung könnte deswegen ausscheiden, weil die unterschiedliche Behandlung sich auf unterschied-

16 — Vgl. Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl., 2001, S. 19.

17 — Urteil vom 14. März 2000 in der Rechtssache C-54/99 (*Église de scientologie*, Slg. 2000, I-1335, Randnr. 17).

18 — Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 44); Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache Schmid (zitiert in Fußnote 2, Nr. 44).

19 — Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 43).

20 — Vgl. meine Schlussanträge vom 12. Februar 2004 in der Rechtssache C-242/03 (*Weidert und Paulus*, Slg. 2004, I-7379, I-7381, Nr. 27).

21 — So auch Generalanwalt Tizzano, Schlussanträge in der Rechtssache Schmid (zitiert in Fußnote 2, Nr. 44).

liche Sachverhalte bezieht. So hat der Gerichtshof im Urteil Schumacker anerkannt, dass eine unterschiedliche Behandlung je nachdem, ob der Steuerpflichtige seinen Wohnort im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat hat, keine verbotene Diskriminierung darstellt, soweit Gebietsansässige und Gebietsfremde sich nicht in einer vergleichbaren Situation befinden.<sup>22</sup>

42. Das von der französischen Regierung angeführte Territorialitätsprinzip knüpft letztlich an diese Feststellung an. Nach dem Verständnis des Gerichtshofes im Urteil Futura Participations und Singer<sup>23</sup> besagt dieser Grundsatz, dass bei der Besteuerung von Gebietsfremden nur die Einnahmen und Ausgaben zu berücksichtigen sind, die in dem Staat der Besteuerung angefallen sind, während bei Steuerinländern die weltweiten Einnahmen und Ausgaben in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Da es vorliegend gerade um die Besteuerung einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person geht, lässt sich aus dem Territorialitätsgrundsatz nicht ableiten, dass die Anrechnung von im Ausland entrichteten Körperschaftsteuern ausgeschlossen ist.

43. In Anlehnung an die Schumacker-Rechtsprechung haben die beteiligten Regierungen vorgetragen, dass die Situation sich unterscheidet, je nachdem ob eine Dividende von einer inländischen oder einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werde.

44. Hierzu ist festzustellen, dass sich die Ausgangslage in beiden Konstellationen zunächst einmal nicht unterscheidet. Eine steuerliche Doppelbelastung der Gewinne eines Unternehmens droht unabhängig davon, ob das Unternehmen, das die Dividende ausschüttet, seinen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat als der Bezieher der Dividende oder in demselben Mitgliedstaat. In beiden Fällen unterliegen die Einnahmen zunächst der Körperschaftsteuer und dann — soweit sie als Dividende ausgeschüttet werden — der Einkommensteuer.

45. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die Doppelbelastung in dem einen Fall von der Besteuerung durch denselben Staat ausgeht, während bei der grenzüberschreitenden Ausschüttung von Dividenden die Besteuerung durch zwei Staaten ursächlich ist. Dieser Unterschied ist aber weder aus der Sicht des Geldanlegers noch aus der Sicht des Unternehmens, das sich Kapital beschaffen will, von Bedeutung.

46. Die Tatsache, dass die Steuerpflichtigen in verschiedenen Staaten ansässig sind und die Besteuerungshoheit daher auf zwei Staaten aufgeteilt ist, erhält nur dann eine besondere Bedeutung, wenn man Regelungen zur Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung einführen will. Ziel solcher Systeme ist, dass der Unternehmensgewinn nur genau einmal der Besteuerung unterworfen wird. Daher muss die Besteuerung beider Steuersubjekte aufeinander abgestimmt werden. Da in dem Bereich der direkten Besteuerung keine gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung erfolgt ist und zwischen Finnland und Schweden auch kein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkom-

22 — Urteil Schumacker (zitiert in Fußnote 8, Randnrn. 31 ff.)

23 — Vgl. Urteil Futura Participations und Singer (zitiert in Fußnote 9, Randnrn. 20 bis 22).

men besteht, ist eine solche Abstimmung allein dann ohne weiteres möglich, wenn beide Steuerpflichtige in demselben Mitgliedstaat ansässig sind.

47. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass im Hinblick auf die Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung der Unternehmenserträge unterschiedliche Situationen vorliegen, je nachdem, ob eine Körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft und eine natürliche Person, die wegen des Bezugs der Dividende von dieser Gesellschaft einkommensteuerpflichtig ist, in demselben Staat ansässig sind oder in verschiedenen Staaten.

48. Daraus folgt aber nicht, dass jede unterschiedliche Behandlung zulässig wäre. Denn Sachverhalte, die sich unterscheiden, dürfen nur insoweit unterschiedlich behandelt werden, wie es aufgrund der Unterschiede unvermeidbar ist.<sup>24</sup>

### 3. Kohärenz des Steuersystems und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

49. Eine unterschiedliche steuerliche Regelung rein inländischer und grenzüberschrei-

tender Sachverhalte, die den Kapitalverkehr beeinträchtigt, stellt außerdem nur dann keine willkürliche Diskriminierung oder verschleierte Beschränkung im Sinne des Artikels 58 Absatz 3 EG dar, wenn sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses geboten ist. Dabei muss die Regelung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen, d. h., sie muss zur Erreichung eines mit dem EG-Vertrag vereinbaren Ziels geeignet, erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne sein.<sup>25</sup>

#### a) Begriff der Kohärenz des Steuersystems

50. Die finnische sowie die übrigen Regierungen sind der Ansicht, die Regelungen über die Körperschaftsteuergesetze seien zur Gewährleistung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt.

51. Dieser etwas diffuse Begriff hat sich in der Rechtsprechung und der Literatur seit den Urteilen Bachmann<sup>26</sup> und Kommission/Belgien<sup>27</sup> fest etabliert. In diesen Entscheidungen hat der Gerichtshof grundsätzlich anerkannt, dass die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems ein von der Gemeinschaftsrechtsordnung gebilligtes Ziel ist, auf

24 — Vgl. Urteil vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933). In dieser Entscheidung hat der Gerichtshof zwar anerkannt, dass bei einem beschränkt Steuerpflichtigen eine pauschalierte Besteuerung, die keine Rücksicht auf die persönlichen Einkommensverhältnisse nimmt, zulässig ist, da sich die Lage der gebietsfremden (beschränkt) Steuerpflichtigen von der Lage der gebietsansässigen Steuerpflichtigen unterscheidet. Die unterschiedliche Behandlung der Betriebsausgaben hat er dagegen als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht angesehen.

25 — Vgl. Urteile vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98 (Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 41) und vom 14. Dezember 1995 in den verbundenen Rechtssachen C-163/94, C-165/94 und C-250/94 (Sanz de Lera u. a., Slg. 1995, I-4821, Randnr. 23). Siehe auch Schlussanträge des Generalanwalts Mischo vom 6. Juni 2002 in der Rechtssache C-436/00 (X und Y, Slg. 2002, I-10829, I-10832, Nr. 80) und Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache Schmid (zitiert in Fußnote 2, Nr. 44).

26 — Zitiert in Fußnote 5.

27 — Zitiert in Fußnote 6.

das sich die Mitgliedstaaten im Rahmen der Rechtfertigung von Beschränkungen der Grundfreiheiten berufen können.<sup>28</sup> In der Sache ist damit zumeist nichts anderes gemeint als die Vermeidung einer Doppelbesteuerung<sup>29</sup> oder die Gewährleistung, dass ein Sachverhalt überhaupt (einmal) besteuert wird<sup>30</sup> (Grundsatz der Einmalbesteuerung). So sollte die damals streitige belgische Regelung ausschließen, dass die Einkünfte eines Steuerpflichtigen, die dieser in einer Rentenversicherung anlegt, zunächst als Erwerbseinkünfte und später nochmals bei Auszahlung der Rente der Einkommensteuer unterworfen werden.

52. Ein wesentlicher Aspekt dabei ist, dass die Vermeidung der Doppelbelastung auch zur Wettbewerbsneutralität des Steuersystems beiträgt. So war ein Motiv des finnischen Gesetzgebers bei Einführung des Gesetzes über die Körperschaftsteuer, die Beschaffung von Eigenkapital steuerlich mit der Finanzierung durch Bankkredite gleichzustellen. Die Kreditzinsen werden nämlich auch nur einmal — und zwar als Einnahme der Bank — besteuert. Der Kreditnehmer kann seine Aufwendungen für die Aufnahme des Kredits als Betriebskosten hingegen von der Steuer absetzen.

28 — Auch der Gemeinschaftsgesetzgeber selbst verfolgt dieses Ziel (vgl. die zweite Begründungserwägung der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [ABl. 2004, L 7, S. 41]: „Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen“).

29 — Diese Erwägung dürfte auch den jeweiligen nationalen Regelungen zugrunde gelegen haben, die Gegenstand der Urteile vom 3. Oktober 2002 in der Rechtssache C-136/00 (Danner, Slg. 2002, I-8147) und vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01 (Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817) waren.

30 — Vgl. Urteil vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00 (X und Y, Slg. 2002, I-10829); Ziel der damals zu prüfenden schwedischen Regelung war, dass Aktiengewinne (überhaupt) einmal besteuert werden.

53. Im Anschluss an das Urteil Bachmann ist die Kohärenz des Steuersystems immer wieder als Rechtfertigungsgrund für Beschränkungen verschiedener Grundfreiheiten angeführt worden. In dem Bemühen, dem Ausnahmecharakter dieser Rechtfertigung Rechnung zu tragen, hat der Gerichtshof den Begriff der steuerlichen Kohärenz in nachfolgenden Urteilen eng begrenzt. Er verlangt in ständiger Rechtsprechung, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung bestehe, die im Rahmen einer einzigen Besteuerung erfolgen.<sup>31</sup>

54. Im Urteil Bosal fährt der Gerichtshof anschließend fort: „Fehlt es an einem solchen unmittelbaren Zusammenhang, z. B. weil es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht, ist eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich“.<sup>32</sup>

55. Unklar ist, ob die Kriterien „derselbe Steuerpflichtige“ und „dieselbe Steuerart“ zwingend und kumulativ vorliegen müssen, oder ob es sich insoweit nur um — sicherlich starke — Indizien für das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem steuerlichen Vorteil und Nachteil handelt.

31 — Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 57) sowie Urteil vom 18. September 2003 in der Rechtssache C-168/01 (Bosal, Slg. 2003, I-9409, Randnr. 29).

32 — Urteil Bosal (zitiert in Fußnote 31, Randnr. 30) unter Bezugnahme auf das Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 40).

56. Wäre die erstgenannte Interpretation vorzuziehen, könnte sich Finnland von vornherein nicht auf die Kohärenz des Steuersystems berufen. Zwar könnte man die Körperschaft- und Einkommensteuer noch als im Wesentlichen gleichartige Steuern ansehen, da sie sich — anders als etwa die Vermögensteuer<sup>33</sup> — jeweils auf laufende Einkünfte beziehen. Es fehlt jedoch an dem Kriterium desselben Steuerpflichtigen. Denn wie der Gerichtshof bereits im Urteil Verkooijen klargestellt hat, handelt es sich bei der Besteuerung der Gesellschaft durch die Körperschaftsteuer einerseits sowie der Einkommensbesteuerung des Dividendenempfängers andererseits um zwei getrennte Besteuerungen von verschiedenen Steuerpflichtigen.<sup>34</sup>

57. Für dieses enge Verständnis des Begriffs der steuerlichen Kohärenz spricht, dass dem Ziel einer restriktiven Zulassung von Ausnahmen vom freien Kapitalverkehr damit besonders gedient ist. Auf der anderen Seite führt das strenge Festhalten an dem Kriterium desselben Steuerpflichtigen u. U. zu willkürlichen Ergebnissen, wie sich gerade in einer Konstellation wie der vorliegenden zeigt.

58. Grundsätzlich lässt sich die Vermeidung einer doppelten Belastung der Unterneh-

mensgewinne auf verschiedenen Wegen erreichen. Man kann die Körperschaftsteuer voll bei der Besteuerung der Dividende anrechnen (so das finnische Modell für inländische Dividenden) oder aber die Dividende von der Einkommensbesteuerung freistellen. In diesem Fall erfolgt die einmalige Besteuerung ausschließlich auf der Ebene des Unternehmens. Denkbar ist aber auch der umgekehrte Weg, dass nämlich nur die nicht ausgeschütteten Gewinne des Unternehmens der Körperschaftsteuer unterworfen werden. Dann erhält der Aktionär seine Dividende aus noch un versteuerten Einkünften; sie wird erstmals bei ihm durch die Einkommensteuer belastet.<sup>35</sup>

59. Schließlich können die Steuern teils bei dem Unternehmen und teils bei dem Dividendenempfänger erhoben werden, wie es etwa bei Halbeinkünfteverfahren oder den von der Kommission so genannten Schedulensystemen<sup>36</sup> der Fall ist. Auch im Ausgangsrechtsstreit wird nur ein Teil der Dividende von Herrn Manninen in Finnland versteuert. Der andere Teil ist nämlich schon zuvor als Quellensteuer bei der Ausschüttung der Dividende durch das Unternehmen in Schweden einbehalten worden.

33 — Im Urteil Baars (zitiert in Fußnote 32) war für die Ablehnung der Rechtfertigung aus Gründen der steuerlichen Kohärenz u. a. entscheidend, dass es sich um zwei verschiedene Steuerarten handelte, nämlich die Vermögen- und die Körperschaftsteuer (in dem Urteil als Gesellschaftsteuer bezeichnet).

34 — Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 58).

35 — Bei diesem Modell wird der Staat allerdings durch eine Quellensteuer sicherstellen, dass in das Ausland abfließende Dividenden nicht der Besteuerung entgehen. Ein entsprechendes System besteht (oder bestand) in Griechenland (vgl. Terra/Vattel, zitiert in Fußnote 16, 4.2.3.2, S. 166 f.).

36 — Siehe dazu die Mitteilung der Kommission vom 19. Dezember 2003 (zitiert in Fußnote 2, Punkt 2.2.2). Den Angaben der Kommission zufolge ist dies mittlerweile der — mit gewissen Varianten — in den meisten Mitgliedstaaten verfolgte Ansatz (vgl. Punkt 2.4 der Mitteilung).

60. Diese Beispiele zeigen, dass es relativ beliebig ist, wem — dem Unternehmen oder dem Aktionär — man die einmalige Steuerzahlung letztlich zurechnet, jedenfalls solange auf beiden Ebenen dieselben Steuersätze angewandt werden. Im Falle des finnischen Anrechnungsmodells könnte man sich — wie das vorlegende Gericht — auch auf den Standpunkt stellen, dass das Unternehmen letztlich im Namen des Aktionärs eine Art vorgezogene Dividendensteuer entrichtet, soweit es Körperschaftsteuer für später als Dividende ausgeschüttete Unternehmensgewinne abführt.

61. Diese Erwägungen sprechen dafür, dass ausnahmsweise auch dann ein die steuerliche Kohärenz begründender Zusammenhang vorliegen kann, wenn eine Belastung bei einem Steuerpflichtigen durch eine Entlastung bei einem anderen Steuerpflichtigen ausgeglichen wird. Voraussetzung dafür ist,

- dass die Besteuerung sich, wenn schon nicht auf denselben Steuerpflichtigen, so doch aber auf dieselben Einnahmen oder denselben wirtschaftlichen Vorgang bezieht und
- dass durch die rechtliche Ausgestaltung des Systems gewährleistet ist, dass der Vorteil dem einen Steuerpflichtigen nur dann zugute kommt, wenn der Nachteil bei dem anderen Steuerpflichtigen auch tatsächlich und in demselben Umfang eintritt.

62. Die Anwendung dieser Kriterien stellt ebenso wirksam wie das Kriterium desselben Steuerpflichtigen sicher, dass die Kohärenz des Steuersystems als Rechtfertigungsgrund nicht uferlos wird. So wären beispielsweise die in der Rechtssache Verkooijen<sup>37</sup> sowie der Rechtssache Svensson und Gustavsson<sup>38</sup> einschlägigen nationalen Regelungen bei Zugrundelegung der genannten Bedingungen ebenfalls nicht als kohärentes System anzusehen gewesen.

63. In der Rechtssache Verkooijen war es nicht gewährleistet, dass die Dividende nur dann von der Einkommensteuer freigestellt wird, wenn das die Dividende ausschüttende Unternehmen tatsächlich in entsprechender Höhe Körperschaftsteuer entrichtet hat. Bei der luxemburgischen Regelung, auf die sich das Urteil Svensson und Gustavsson bezog, hätte es schon an demselben wirtschaftlichen Zusammenhang bzw. denselben Einkünften gefehlt. Nach diesen Regelungen erhielten nämlich in Luxemburg Steuerpflichtige einen Zinszuschuss für Kredite zur Eigenheimfinanzierung, die bei inländischen Banken aufgenommen worden waren. Die Beschränkung auf inländische Banken wurde damit erklärt, dass nur diese im Inland steuerpflichtig seien.

64. Die streitigen finnischen Regelungen erfüllen die in Nummer 61 aufgestellten Bedingungen. Sie beziehen sich auf dieselben

37 — Zitiert in Fußnote 2.

38 — Urteil vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955).

Einkünfte, nämlich die Einkünfte der Gesellschaft, die in Form der Dividende quasi an den Einkommensteuerpflichtigen weitergeleitet werden, und stellen sicher, dass der Vorteil (die Anrechnung der Körperschaftsteuer) nur dann gewährt wird, wenn der Nachteil (Entrichtung der Körperschaftsteuer) auch tatsächlich eingetreten ist. Durch die Bestimmungen über die Ergänzungssteuer ist außerdem gewährleistet, dass die Körperschaftsteuergutschrift der Höhe nach mit der von der Gesellschaft abgeführten Steuer übereinstimmt.

65. Die Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems scheitert also vorliegend nicht schon daran, dass es sich auf zwei Steuerpflichtige, die Gesellschaft und den Dividendenempfänger, bezieht.

b) Kohärenz des Steuersystems als legitimes Ziel im Rahmen der Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung in- und ausländischer Sachverhalte

66. Fraglich ist, inwieweit die Kohärenz des Steuersystems auch konkret als ein mit dem EG-Vertrag vereinbares Ziel herangezogen werden kann, wenn in dem System inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden. Würde der EG-Vertrag gebieten, dass die Kohärenz nicht allein auf nationaler Ebene hergestellt werden darf, sondern dass so weit wie möglich auch grenzüberschreitende Sachverhalte einbezogen werden müssen, wäre schon die Zielsetzung der finnischen Regelungen nicht gemeinschaftsrechtskonform.

67. Die streitigen finnischen Bestimmungen über die Körperschaftsteuergutschrift finden nicht Anwendung, wenn die Gesellschaft, die die Dividende ausschüttet, ihren Sitz im Ausland hat. Die Regelung beschränkt sich also darauf, eine Doppelbelastung bei rein innerstaatlichen Sachverhalten auszuschließen, nimmt aber entsprechende Effekte bei Geldanlagen im Ausland in Kauf.

68. Die Kommission rügt zudem, dass auch ein ausländischer Dividendenbezieher einer finnischen Gesellschaft keine Körperschaftsteuergutschrift erhält. Dazu hat die finnische Regierung in der mündlichen Verhandlung aber zu Recht ausgeführt, dass es nicht in der Macht des finnischen Fiskus steht, für die Anrechnung der Körperschaftsteuer bei der Besteuerung des Dividendenempfängers im Ausland zu sorgen.

69. Zwar gibt das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten nicht vor, wie sie ihre Systeme zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auszugestalten haben. Wie aber bereits eingangs dargestellt, muss der nationale Steuergesetzgeber im Binnenmarkt in jedem Fall die Grundfreiheiten, hier die Kapitalverkehrsfreiheit, beachten, auch wenn die Gemeinschaft im Bereich der direkten Steuern gegenwärtig keine eigene Zuständigkeit besitzt.<sup>39</sup> Außerdem dürfen die Mitgliedstaaten grundsätzlich rein inländische und grenzüberschrei-

39 — Siehe oben Nr. 26.

tende Sachverhalte unterschiedlich behandeln. Wenn mit der unterschiedlichen Behandlung jedoch zugleich die Beschränkung einer Grundfreiheit verbunden ist, darf die Differenzierung nicht über das hinausgehen, was wegen der unterschiedlichen Situationen unvermeidbar ist.<sup>40</sup>

70. An dieser Stelle setzt die Argumentation der beteiligten Regierungen an. Im Kern werden zwei Argumente vorgetragen. Zum einen wird darauf verwiesen, dass die im Ausland — hier in Schweden — entrichtete Körperschaftsteuer nicht dem finnischen Fiskus zugute kommt und daher nicht bei der Besteuerung der Dividende in Finnland angerechnet werden kann. Zum anderen wird geltend gemacht, dass der finnische Fiskus nicht die vollständige Deckung der in Schweden entrichteten Körperschaftsteuer und der entsprechenden in Finnland anzuerkennenden Gutschrift gewährleisten könne, weil er der schwedischen Gesellschaft keine Ergänzungssteuer auferlegen könne.

71. Zum ersten Argument ist auf die ständige Rechtsprechung zu verweisen, dass Steuermindereinnahmen grundsätzlich nicht zur Rechtfertigung einer Maßnahme angeführt werden können, die einer Grundfreiheit zuwiderläuft.<sup>41</sup> Folglich muss Finnland hinnehmen, dass ihm durch die Anrechnung der Körperschaftsteuer, die dem schwedischen Fiskus zugeflossen ist, bei der Besteue-

rung inländischer Dividendenempfänger Steuereinnahmen entgehen. Die Steuereinnahmen verbleiben damit letztlich in dem Staat, in dem eine unternehmerische Aktivität zur Erwirtschaftung von Gewinnen geführt hat.

72. Was das zweite von den Regierungen vorgetragene Argument betrifft, so ist nicht von der Hand zu weisen, dass es wesentlich einfacher ist, die Verrechnung durchzuführen, wenn beide betroffene Steuerpflichtige derselben Steuerhoheit unterworfen sind. Dies kann aber nicht rechtfertigen, die im Ausland abgeführte Körperschaftsteuer in keinem Fall anzurechnen und auf diese Weise die Kapitalverkehrsfreiheit zu behindern.

73. Vielmehr muss dem in Finnland steuerpflichtigen Dividendenempfänger wenigstens die Möglichkeit gegeben werden, etwa durch Vorlage entsprechender Bescheinigungen der Gesellschaft einen Nachweis über die tatsächlich entrichtete anteilige Körperschaftsteuer zu führen. An den Nachweis dürfen allerdings keine überhöhten Anforderungen gestellt werden, die die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren würden.<sup>42</sup>

40 — Siehe oben Nr. 47 f.

41 — Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28) und vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (de Groot, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 103) sowie Urteil Verkooijen (zitiert in Fußnote 2, Randnr. 59).

42 — Vgl. zum Effektivitätsgrundsatz insbesondere Urteile vom 16. Dezember 1976 in der Rechtssache 33/76 (Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5) und vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00 (Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003, Randnr. 33).

74. Die Anrechnung braucht im Übrigen nicht dazu zu führen, dass die aus Schweden bezogenen Dividenden in Finnland vollständig von der Einkommensteuer befreit werden. Vielmehr verlangt das Diskriminierungsverbot bei der Durchführung der (Einmal-) Besteuerung nur, dass die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer (vollständig) berücksichtigt wird. Da der finnische Fiskus das ausländische Unternehmen nicht zum Ausgleich heranziehen kann, um eine Differenz zwischen der gezahlten Körperschaftsteuer und der Einkommensteuer auszugleichen, wäre es zulässig, wenn der Ausgleich durch eine entsprechend höhere Besteuerung des inländischen Einkommensteuerpflichtigen geschaffen würde.

75. Durch diese Lösung würde ein Dividendenempfänger mit einer Geldanlage im Ausland zwar auch schlechter behandelt als der Bezieher der Dividende einer inländischen Gesellschaft. Zum einen müsste er in Einzelfällen u. U. eine etwas höhere Besteuerung in Kauf nehmen. Zum anderen hätte er zusätzliche Formalitäten zu erfüllen, um in den Genuss der Körperschaftsteuergutschrift zu kommen, während die Anrechnung bei inländischen Geldanlagen von Amts wegen erfolgt. Diese Ungleichbehandlungen sind aber wegen der unterschiedlichen Sachverhalte unvermeidbar.<sup>43</sup>

76. Im Anschluss an diese Argumente hat der Gerichtshof die Beteiligten gefragt, welche praktischen Schwierigkeiten einer Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer bei der Dividendenbesteuerung in Finnland entgegenstehen würden.

77. In der mündlichen Verhandlung haben die finnische und die britische Regierung darauf vor allem geltend gemacht, dass es im Rahmen der Dividendenbesteuerung für den Steuerpflichtigen bzw. die Steuerverwaltung schwierig sei, die notwendigen Informationen über die von der Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat entrichtete Körperschaftsteuer zu erhalten. Die finnische Regierung hat ergänzt, dass bei der Anrechnung nicht allein der im Ausland geltende Körperschaftsteuersatz zu berücksichtigen sei, da die Bemessungsgrundlage von Staat zu Staat unterschiedliche Faktoren umfassen könne. Die britische Regierung hat auf die besonderen Schwierigkeiten hingewiesen, die sich daraus ergäben, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten gelte.

78. Diese Schwierigkeiten können jedoch den völligen Ausschluss der Anrechnung der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer nicht rechtfertigen. Um den Unterschieden im Steuersatz und dem Zuschnitt der Bemessungsgrundlage Rechnung zu tragen, könnte die je Aktie tatsächlich als Körperschaftsteuer entrichtete Summe angerechnet werden. Diese Summe müsste die betroffene Gesellschaft etwa anhand ihrer Bilanz für das jeweilige Geschäftsjahr, für das auch die Dividende ausgeschüttet wird, angeben kön-

43 — Siehe dazu oben Nr. 48.

nen. Sollte die Gesellschaft hierzu nicht in der Lage sein, geht dies letztlich zu Lasten des Aktionärs, der dann im Rahmen der Besteuerung seiner Dividende keinen ausreichenden Nachweis über die anzurechnende Steuer erbringen kann. Er wird sich in diesem Fall möglicherweise für eine andere Geldanlage entscheiden.

schaftlichen Sachverhalten. Vielmehr gilt auch hier, dass eine Gleichbehandlung nur geboten ist, soweit die Situationen vergleichbar sind. In Anbetracht des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits kann es aber dahinstehen, inwieweit die hier entwickelten Grundsätze auf Fälle mit Drittstaatsbezug übertragbar sind.

79. Besondere Probleme können sich in Fällen mit Drittstaatsbezug ergeben. Der von Artikel 56 Absatz 1 EG umfasste Grundsatz des freien Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten gebietet jedoch nicht zwingend, dass die in Drittstaaten entrichtete Körperschaftsteuer in derselben Weise anzurechnen ist wie bei innergemein-

80. Abschließend ist festzustellen, dass eine Regelung über die Anrechnung der Körperschaftsteuer bei der Dividendenbesteuerung nicht unter Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden kann, wenn die Anrechnung bei Geldanlagen im Ausland ausgeschlossen ist, obwohl die Anrechnung grundsätzlich möglich wäre.

## VI — Ergebnis

81. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich vor, die Vorlagefragen des Korkein hallinto-oikeus wie folgt zu beantworten:

Die Artikel 56 Absatz 1 EG und 58 Absatz 1 Buchstabe a und Absatz 3 EG stehen Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen bei der Besteuerung einer Dividende, die eine natürliche, im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Person von einer Aktiengesellschaft mit Sitz im Inland bezogen hat, die von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer angerechnet wird, während eine entsprechende Anrechnung der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, wenn die Dividende von einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland ausgeschüttet wurde.