

Rechtssache C-374/04

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

gegen

Commissioners of Inland Revenue

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

„Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Körperschaftsteuer – Dividendenausschüttung – Steuergutschrift – Unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Anteilseigner – Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen“

Leitsätze des Urteils

1. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Steuerrecht*

2. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Steuerrecht*

(Artikel 43 EG und 56 EG)

3. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Steuerrecht*

(Artikel 43 EG und 56 EG)

1. Die Artikel 43 EG und 56 EG sind dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, in dem ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividendenausschüttungen durch gebietsansässige Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige besteht, bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine gleichwertige Behandlung vorzusehen hat.

Die Situation von Anteilseignern, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und Dividenden von einer in diesem Staat niedergelassenen Gesellschaft beziehen, ist nämlich mit derjenigen von Anteilseignern, die in diesem Staat ansässig sind und Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft beziehen, insoweit vergleichbar, als sowohl die Dividenden aus inländischen als auch die aus ausländischen Quellen Gegenstand einer mehrfachen Belastung – bei Gesellschaften als Anteilseignern – und einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – bei Endanteilseignern – sein können. Sind jedoch die Dividenden ausschüttende Gesellschaft und der Dividenden beziehende Anteilseigner nicht im selben Mitgliedstaat ansässig, so befindet sich der Mitgliedstaat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft nicht in der gleichen Lage wie der Mitgliedstaat, in dem der die Dividenden beziehende Anteilseigner ansässig ist. Die Stellung eines Mitgliedstaats, in dem sowohl die Gewinne ausschüttenden Gesellschaften als auch die Endanteilseigner ansässig sind, ist mit derjenigen eines Mitgliedstaats, in dem eine Gesellschaft ansässig ist, die Dividenden an eine gebietsfremde Gesellschaft zahlt, die ihrerseits diese Dividenden an ihre Endanteilseigner ausschüttet, insofern nicht vergleichbar, als der letztgenannte Mitgliedstaat bezüglich der ausgeschütteten Gewinne grundsätzlich nur in seiner Eigenschaft als Quellenstaat handelt. Hingegen gewährt ein Mitgliedstaat, in dem eine gebietsansässige Gesellschaft Dividenden an ihre ebenfalls gebietsansässigen Endaktionäre ausschüttet, diesen gerade in seiner Eigenschaft als Wohnsitzstaat der Anteilseigner eine Steuergutschrift, die dem Teilbetrag entspricht, den die

Gesellschaft, die die ausgeschütteten Gewinne erzielt hat, bei der Ausschüttung dieser Dividenden als Körperschaftsteuervorauszahlung entrichtet hat.

(vgl. Randnrn. 55-56, 58, 64-65)

2. Es verstößt nicht gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, wenn ein Mitgliedstaat bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft den diese Dividenden beziehenden Gesellschaften, die ebenfalls in diesem Staat ansässig sind, eine Steuergutschrift gewährt, die dem Steuerteilbetrag entspricht, den die ausschüttende Gesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat, eine solche Steuergutschrift aber den Dividenden beziehenden Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und hinsichtlich dieser Dividenden im erstgenannten Staat nicht der Steuer unterliegen, versagt.

(vgl. Randnr. 74, Tenor 1)

3. Es verstößt nicht gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, wenn ein Mitgliedstaat den Anspruch auf eine Steuergutschrift, der in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat für im letztgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften, die Dividenden von einer im erstgenannten Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, vorgesehen ist, nicht auf Gesellschaften erstreckt, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem er ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das für die in diesem dritten Staat ansässigen Gesellschaften keinen solchen Anspruch vorsieht.

Die Tatsache, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten aus dem erstgenannten Doppelbesteuerungsabkommen nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt.

(vgl. Randnrn. 91, 94, Tenor 2)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

12. Dezember 2006(*)

„Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Körperschaftsteuer – Dividendenausschüttung – Steuergutschrift – Unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Anteilseigner – Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen“

In der Rechtssache C-374/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 25. August 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 30. August 2004, in dem Verfahren

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

gegen

Commissioners of Inland Revenue

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (Berichterstatter), R. Schintgen und J. Klučka sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský und U. Löhmus,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 22. November 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, vertreten durch G. Aaronson und D. Milne, QC, sowie P. Farmer und D. Cavender, Barristers,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch E. O'Neill und C. Gibbs als Bevollmächtigte im Beistand von G. Barling, QC, sowie D. Ewart und J. Stratford, Barristers,
- der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und U. Forsthoff als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch J. C. Gracia als Bevollmächtigten,
- Irlands, vertreten durch D. J. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von A. M. Collins, SC, und G. Clohessy, BL,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von P. Gentili, avvocato dello Stato,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und M. De Grave als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch A. Guimaraes Purokoski als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 23. Februar 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 43 EG, 56 EG, 57 EG und 58 EG.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Unternehmensgruppen und den Commissioners of Inland Revenue (Steuerverwaltung des Vereinigten Königreichs) wegen deren Weigerung, gebietsfremden Gesellschaften dieser Unternehmensgruppen eine Steuergutschrift für Dividenden zu gewähren, die gebietsansässige Gesellschaften an sie ausgeschüttet haben.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6) bestimmt:

„Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

- besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder
- lässt er im Fall einer Besteuerung zu, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steueranteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmebestimmungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.“

Nationales Recht

4 Nach den im Vereinigten Königreich geltenden Steuervorschriften unterliegen Gewinne, die eine dort ansässige Gesellschaft im Laufe eines Steuerjahrs erzielt, in diesem Staat der Körperschaftsteuer.

5 Seit 1973 wendet das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland ein Steuersystem der sogenannten partiellen Anrechnung („partial imputation“) an, wonach bei Gewinnausschüttungen durch eine gebietsansässige Gesellschaft zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ein Teil der von dieser Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer deren Anteilseignern angerechnet wird. Bis 6. April 1999 beruhte dieses System auf der Vorauszahlung der Körperschaftsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft einerseits und einer den Dividenden beziehenden Anteilseignern gewährten Steuergutschrift andererseits.

Körperschaftsteuervorauszahlung

6 Nach Artikel 14 des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes von 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988, im Folgenden: ICTA) in der auf den Ausgangssachverhalt anwendbaren Fassung muss eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die Dividenden an ihre Anteilseigner ausschüttet, eine Körperschaftsteuervorauszahlung leisten (advance corporation tax, im Folgenden: ACT), die sich nach der Höhe oder dem Wert der Ausschüttung richtet.

7 Eine Gesellschaft kann die ACT, die sie für eine im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahrs

vorgenommene Ausschüttung geleistet hat, innerhalb bestimmter Grenzen mit der Körperschaftsteuer verrechnen, die sie für dieses Geschäftsjahr schuldet („mainstream corporation tax“). Reicht die Körperschaftsteuerschuld eines Unternehmens für eine vollständige Verrechnung der ACT nicht aus, so kann die überschüssige ACT entweder auf ein früheres oder künftiges Geschäftsjahr oder auf Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft übertragen werden, die sie mit ihrer eigenen Körperschaftsteuerschuld verrechnen können. Die überschüssige ACT kann nur auf Tochtergesellschaften übertragen werden, die im Vereinigten Königreich ansässig sind.

8 Eine Gruppe von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften kann auch für eine Gruppenbesteuerung optieren; dies ermöglicht es den zu dieser Gruppe gehörenden Gesellschaften, die Leistung der ACT aufzuschieben, bis die Muttergesellschaft dieser Gruppe eine Dividendenausschüttung vornimmt. Um diese Regelung, die Gegenstand des Urteils vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727) war, geht es im vorliegenden Fall nicht.

Gebietsansässigen Anteilseignern gewährte Steuergutschrift

9 Nach Section 208 ICTA muss ein im Vereinigten Königreich ansässiges Unternehmen auf Dividenden, die es von einer ebenfalls dort ansässigen Gesellschaft erhält, keine Körperschaftsteuer entrichten.

10 Außerdem führt nach Section 231 (1) ICTA jede der ACT unterliegende Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft bei Letzterer zu einer Steuergutschrift in Höhe des entsprechenden Teils der von der erstgenannten Gesellschaft geleisteten ACT. Nach Section 238 (1) ICTA stellen die erhaltene Dividende und die Steuergutschrift zusammen für die Empfängergesellschaft den „befreiten Kapitalertrag“ (franked investment income) dar.

11 Eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden erhalten hat, deren Ausschüttung zu einer Steuergutschrift berechtigt hat, kann den von dieser anderen Gesellschaft geleisteten ACT-Betrag übernehmen und ihn von dem ACT-Betrag abziehen, den sie selbst bei einer Dividendenausschüttung an ihre Anteilseigner zu zahlen hat, so dass sie die ACT nur für den Überschuss zahlt.

12 Nach Anhang F des ICTA muss eine im Vereinigten Königreich ansässige natürliche Person auf Dividenden, die sie von einer dort ansässigen Gesellschaft erhält, Einkommensteuer entrichten. Sie hat jedoch Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe des entsprechenden Teils der von dieser Gesellschaft geleisteten ACT. Diese Gutschrift kann von der Einkommensteuer abgezogen werden, die diese Person auf die Dividende zu zahlen hat, oder bar ausgezahlt werden, wenn die Gutschrift die von dieser Person zu zahlende Steuer übersteigt.

13 Aufgrund dieser Bestimmungen werden die von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Gewinne einmal bei den Gesellschaften besteuert, beim Endaktionär aber nur insoweit, als dessen Einkommensteuer über die Steuergutschrift, auf die er Anspruch hat, hinausgeht.

Die Situation bei gebietsfremden Anteilseignern

14 Im Vereinigten Königreich unterliegt eine gebietsfremde Gesellschaft der Einkommensteuer grundsätzlich nur hinsichtlich der Einkünfte, die sie in diesem Mitgliedstaat erzielt, was die Dividenden einschließt, die ihr von einer dort ansässigen Gesellschaft gezahlt werden. Erhält eine

gebietsfremde Gesellschaft jedoch im Vereinigten Königreich keine Steuergutschrift, so unterliegt sie dort nach Section 233 (1) ICTA bezüglich dieser Dividenden auch nicht der Einkommensteuer.

15 Dagegen unterliegt eine gebietsfremde Gesellschaft, die nach einem vom Vereinigten Königreich geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in diesem Mitgliedstaat Anspruch auf eine volle oder partielle Steuergutschrift hat, dort der Einkommensteuer hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezieht.

16 Ebenso unterliegt eine nicht im Vereinigten Königreich ansässige natürliche Person grundsätzlich der Einkommensteuer in diesem Mitgliedstaat hinsichtlich der Dividenden, die sie dort bezieht; soweit sie jedoch im Vereinigten Königreich nach den nationalen Rechtsvorschriften oder einem Doppelbesteuerungsabkommen keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hat, unterliegt sie dort bezüglich dieser Dividenden auch nicht der Einkommensteuer.

17 Zwar hat sich das Vereinigte Königreich in mit anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen im Allgemeinen das Recht zur Besteuerung der von Gebietsansässigen an Gebietsfremde gezahlten Dividenden vorbehalten, doch enthalten diese Abkommen oft Begrenzungen der Steuersätze, die vom Vereinigten Königreich angewandt werden können. Der entsprechende Steuerhöchstsatz kann je nach den Umständen und insbesondere je nachdem, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Anteilseigner eine volle oder eine partielle Steuergutschrift gewährt, unterschiedlich sein.

18 Einige vom Vereinigten Königreich geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen gewähren in anderen vertragschließenden Staaten ansässigen Gesellschaften keine Steuergutschrift, wenn diese Gesellschaften von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft Dividenden beziehen. Das trifft namentlich auf die Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland und mit Japan zu.

19 Andere Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Steuergutschrift unter bestimmten Voraussetzungen vor. So wird nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Königreich der Niederlande den dort ansässigen Anteilseignern, die weniger als 10 % der Stimmrechte der ausschüttenden Gesellschaft halten, die Steuergutschrift in vollem Umfang gewährt, während sie eine partielle Gutschrift erhalten, wenn sie mindestens 10 % der Stimmrechte halten.

20 Das mit dem Königreich der Niederlande geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen enthält darüber hinaus eine Bestimmung über die sogenannte Vorteilsbegrenzung, nach der die in diesem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Steuergutschrift entfällt, wenn eine gebietsfremde Gesellschaft, die auch Anteilseigner ist, selbst einer Gesellschaft gehört, die in einem Staat ansässig ist, mit dem das Vereinigte Königreich ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das Gesellschaften, die Dividenden von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft beziehen, keine Steuergutschrift gewährt.

21 Diese im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften sind durch den Finance Act 1998 (Finanzgesetz 1998) erheblich geändert worden, der auf ab dem 6. April 1999 ausgeschüttete Dividenden anwendbar ist. Der vorstehend beschriebene rechtliche Rahmen galt vor diesem Zeitpunkt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

22 Das Ausgangsverfahren ist ein Verfahren des Typs „Group litigation“ über die Körperschaftsteuervorauszahlung, das aus Klagen auf Rückzahlung und/oder Schadensersatz besteht, die vor dem High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, gegen die Commissioners of Inland Revenue nach dem Urteil Metallgesellschaft u. a. erhoben worden sind.

23 Im Urteil Metallgesellschaft u. a. hat der Gerichtshof in Beantwortung der vom selben innerstaatlichen Gericht vorgelegten Vorabentscheidungsfragen auf die erste Vorlagefrage für Recht erkannt, dass Artikel 43 EG steuerrechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, die den in diesem Staat ansässigen Gesellschaften die Möglichkeit geben, für eine Besteuerungsregelung zu optieren, kraft deren sie auf Dividenden, die sie ihrer Muttergesellschaft zahlen, keine Körperschaftsteuervorauszahlung entrichten müssen, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in dem betreffenden Staat ansässig ist, ihnen diese Möglichkeit aber versagen, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

24 In Beantwortung der zweiten Vorlagefrage in dieser Rechtssache hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass im Fall, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft verpflichtet ist, für die ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft gezahlten Dividenden eine Körperschaftsteuervorauszahlung zu entrichten, während die Tochtergesellschaften von im ersten Staat ansässigen Muttergesellschaften unter vergleichbaren Umständen für eine Besteuerung optieren konnten, die sie von dieser Verpflichtung befreit, die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften nach Artikel 43 EG über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen müssen, um Erstattung oder Entschädigung für die durch die Steuervorauszahlung der Tochtergesellschaften entstandene finanzielle Einbuße zu erlangen, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenübersteht.

25 Der beim vorlegenden Gericht anhängige Rechtsstreit über die ACT umfasst vier Gruppen von Klagen, für die gemeinsame Fragen festgelegt worden sind. Zum Zeitpunkt der Entscheidung des vorlegenden Gerichts bestand die Gruppe IV des Ausgangsverfahrens aus 28 Klagen von Unternehmensgruppen, die mindestens eine gebietsfremde Gesellschaft einschließen und die sich dagegen zur Wehr setzen, dass die Commissioners of Inland Revenue dieser gebietsfremden Gesellschaft keine Steuergutschrift gewähren, wenn sie Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezieht.

26 Die vom vorlegenden Gericht für die Zwecke des vorliegenden Vorabentscheidungsverfahrens ausgewählten vier Musterverfahren betreffen Klagen sowohl gebietsansässiger Gesellschaften als auch gebietsfremder Gesellschaften, die derselben Unternehmensgruppe wie die gebietsansässigen Gesellschaften angehören und von diesen Dividenden bezogen haben (im Folgenden: Klägerinnen des Ausgangsverfahrens). Es handelt sich um Dividenden, die zwischen 1974 und 1998 an Gesellschaften ausgeschüttet wurden, die in Italien (Pirelli-Gruppe), Frankreich (Essilor-Gruppe) bzw. den Niederlanden (BMW- und Sony-Gruppe) ansässig sind.

27 Während im Fall der Pirelli-Gruppe die gebietsfremde Gesellschaft eine Minderheitsbeteiligung von mindestens 10 % an der gebietsansässigen Gesellschaft hält, betreffen die übrigen Fälle gebietsfremde Muttergesellschaften, die ihre gebietsansässige Tochter zu 100 % beherrschen. Was die beiden in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften angeht, so werden die Anteile der ersten vollständig von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft gehalten, während die zweite im Besitz einer in Japan ansässigen Gesellschaft ist.

28 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass diese Klagen Fragen betreffen, die dem Gerichtshof bereits in der Rechtssache Metallgesellschaft u. a. vorgelegt worden seien, die der

Gerichtshof jedoch angesichts seiner Antwort auf die erste und die zweite Vorlagefrage nicht habe beantworten müssen. Während in dieser Rechtssache die Gewährung einer Steuergutschrift nur als Alternative zur Erstattung der ACT oder zum Ersatz der durch die Entrichtung der ACT entstandenen Einbußen angesehen worden sei, gehe es bei den beim vorliegenden Gericht erhobenen Klagen unmittelbar um die Gewährung einer Steuergutschrift.

29 Der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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),

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 Anteilseignern 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 Mitglied- oder Drittstaaten ansässigen Einzelpersonen als Anteilseigner einen Anspruch auf eine volle Steuergutschrift (weniger Steuern, wenn das in diesen Abkommen vorgesehen ist) hinsichtlich der fraglichen Dividenden gewährt,

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;

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

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

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,

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

einen solchen Anspruch gewähren?

d) Spielt es für die Antwort auf Frage 1c eine Rolle, dass die in Mitgliedstaat C ansässige Gesellschaft nicht von einer Gesellschaft mit Sitz in Mitgliedstaat B, sondern von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat beherrscht wird?

2. Wenn die Fragen 1a bis 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:

a) Ist Mitgliedstaat A verpflichtet,

i) die volle Steuergutschrift oder einen ihr entsprechenden Betrag oder

ii) die partielle Steuergutschrift oder einen ihr entsprechenden Betrag oder

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

– netto nach Abzug der zusätzlichen Einkommensteuer, die zahlbar war oder zahlbar gewesen wäre, falls die an die jeweilige Klägerin ausgeschüttete Dividende zu einer Steuergutschrift geführt hätte,

– 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 im Urteil vom 5. März 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame, Slg. 1996, I-1029) festgelegten Voraussetzungen in Betracht kommt, und/oder

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

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

– müssen die im Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame festgelegten Voraussetzungen einer Entschädigung erfüllt sein, oder

– müssen andere Voraussetzungen erfüllt sein?

- d) Spielt es für die Antwort auf Frage 2c eine Rolle, ob nach dem innerstaatlichen Recht des Mitgliedstaats 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 Frage 2a eine Rolle, dass der jeweiligen Tochtergesellschaft in Mitgliedstaat A gemäß dem Urteil Metallgesellschaft u. a. möglicherweise die Körperschaftsteuervorauszahlung 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 Verstoß im Sinne des Urteils Brasserie du Pêcheur und Factortame vorliegt, vor allem, ob der Verstoß in Anbetracht der Rechtsprechung zur Auslegung der einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften entschuldbar war?

Zu den Vorlagefragen

Zu Frage 1a

30 Mit Frage 1a möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Artikel 43 EG und 56 EG einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, die bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft Endaktionären, die diese Dividenden beziehen, ein Recht auf die volle Steuergutschrift einräumt, wenn sie in diesem Mitgliedstaat oder in einem Staat ansässig sind, mit dem der Mitgliedstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das eine solche Steuergutschrift vorsieht, dagegen Gesellschaften, die solche Dividenden beziehen und in bestimmten anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, ein solches Recht auf eine – volle oder partielle – Steuergutschrift nicht einräumt.

31 Aus den Akten geht hervor, dass das vorlegende Gericht dem Gerichtshof nicht das Problem der unterschiedlichen Behandlung von gebietsansässigen oder gebietsfremden Endaktionären, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden beziehen, auf der einen Seite und von gebietsfremden Gesellschaften, die solche Dividenden beziehen, auf der anderen Seite unterbreitet, sondern vielmehr eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts begehrt, die es in die Lage versetzt, zu beurteilen, ob es mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wenn im Vereinigten Königreich eine gebietsansässige Gesellschaft, die beim Bezug von Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift erhält und deren gebietsansässige Endaktionäre, wenn sie Dividenden beziehen, ebenfalls eine Steuergutschrift erhalten, einerseits, und eine gebietsfremde Gesellschaft, die außer in bestimmten, von Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Fällen im Vereinigten Königreich keine Steuergutschrift erhält, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, und deren gebietsansässige oder gebietsfremde Endaktionäre ebenfalls keinen Anspruch auf Steuergutschrift haben, andererseits, unterschiedlich behandelt werden.

32 Denn nach den geltenden Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs erhält zwar eine gebietsansässige Gesellschaft, die von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, eine Steuergutschrift, die der Höhe der Körperschaftsteuervorauszahlung der letztgenannten Gesellschaft entspricht, doch erhält eine gebietsfremde Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, aufgrund dieser Ausschüttung nur dann eine volle oder partielle Steuergutschrift, wenn eine solche in einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Staat ihres Sitzes und dem Vereinigten Königreich vorgesehen ist.

33 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens weisen allerdings in ihren Erklärungen vor dem Gerichtshof auch darauf hin, dass sich Endaktionäre, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft bezögen und keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hätten, in einer weniger günstigen Lage befänden als Endaktionäre, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezögen und nach den geltenden Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs oder – bei gebietsfremden Anteilseignern – nach einem Doppelbesteuerungsabkommen eine Steuergutschrift erhielten. Sie führen jedoch die weniger günstige Behandlung von Anteilseignern gebietsfremder Gesellschaften nur an, um die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und des freien Kapitalverkehrs zu Lasten dieser Gesellschaften selbst darzutun.

34 Nach Ansicht der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens verstoßen nämlich die fraglichen Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, weil sie gebietsfremde Gesellschaften davon abhalten könnten, in diesem Mitgliedstaat Tochtergesellschaften zu gründen, in das Kapital gebietsansässiger Gesellschaften zu investieren oder dort Kapital anzusammeln. Diese Rechtsvorschriften seien weder durch einen entscheidenden Unterschied zwischen der Situation gebietsansässiger Gesellschaften, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezögen, und derjenigen gebietsfremder Gesellschaften, die ebenfalls solche Dividenden bezögen, noch durch das Ziel, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten oder eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne zu vermeiden, gerechtfertigt.

35 Das Vereinigte Königreich müsse gebietsfremden Gesellschaften, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezögen, eine Steuergutschrift gewähren, damit sie ihre Anteilseigner in die gleiche Lage versetzen könnten, wie sie für solche Dividenden beziehenden Anteilseigner gebietsansässiger Gesellschaften bestehe.

36 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 32, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 37, und vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-471/04, Keller Holding, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 28).

37 Zu der Frage, ob die im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften unter Artikel 43 EG über die Niederlassungsfreiheit oder Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehrs fallen, ist festzustellen, dass die Vorlagefrage nationale Maßnahmen über die Besteuerung von Dividenden betrifft, wonach unabhängig vom Umfang der Beteiligung des Anteilseigners, der die Dividenden bezieht, einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, eine Steuergutschrift gewährt wird, während bei einer gebietsfremden Gesellschaft, die solche Dividenden bezieht, die Gewährung einer Steuergutschrift von den Bestimmungen eines etwaigen vom Vereinigten Königreich mit dem Sitzstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens abhängt. Dabei richtet sich in bestimmten Doppelbesteuerungsabkommen, wie dem mit dem Königreich der Niederlande geschlossenen, die

Höhe der Steuergutschrift nach dem Umfang der Beteiligung des Dividendenbeziehers an der ausschüttenden Gesellschaft.

38 Folglich können die fraglichen Maßnahmen sowohl unter Artikel 43 EG als auch unter Artikel 56 EG fallen.

39 Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, beziehen sich drei der im Rahmen des beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits als Musterverfahren ausgewählten Rechtssachen auf Gesellschaften, die im Vereinigten Königreich ansässig sind und sich zu 100 % im Besitz gebietsfremder Gesellschaften befinden. Da es sich indessen um eine Beteiligung handelt, die ihrem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschafft und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, finden die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit Anwendung (Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C?251/98, Baars, Slg. 2000, I?2787, Randnrn. 21 und 22, vom 21. November 2002 in der Rechtssache C?436/00, X und Y, Slg. 2002, I?10829, Randnrn. 37 und 66 bis 68, sowie vom 12. September 2006 in der Rechtssache C?196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I?0000, Randnr. 31).

40 Dagegen liegen dem Gerichtshof, wie der Generalanwalt in den Nummern 28 bis 30 seiner Schlussanträge festgestellt hat, keine hinreichenden Anhaltspunkte für die Bestimmung der Art der Beteiligung, um die es im vierten Musterverfahren geht, oder der Art der Beteiligung anderer Gesellschaften, die in diesem Rechtsstreit Partei sind, vor. Daher ist nicht auszuschließen, dass dieser Rechtsstreit auch die Auswirkung der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften auf Dividenden betrifft, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet wurden, die über eine Beteiligung verfügen, die ihnen keinen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft verschafft und es ihnen nicht ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen. Infolgedessen sind diese Rechtsvorschriften auch anhand der Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr zu prüfen.

41 Was zunächst die Untersuchung der Vorlagefrage unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit angeht, so tragen die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vor, dass die im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften außer in bestimmten in den Doppelbesteuerungsabkommen geregelten Fällen weder einer gebietsfremden Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehe, noch deren gebietsansässigen oder gebietsfremden – Endaktionären ein Recht auf eine Steuergutschrift gewährten und somit die Freiheit einer solchen gebietsfremden Gesellschaft, im Vereinigten Königreich Tochtergesellschaften zu gründen, beschränkten. Eine gebietsfremde Gesellschaft werde gegenüber gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezögen, insoweit benachteiligt, als sie ihre Dividenden erhöhen müsse, damit ihren Anteilseignern, da sie keine Steuergutschrift erhielten, ein Betrag zufließe, der demjenigen entspreche, den sie erhielten, wenn sie Anteilseigner einer gebietsansässigen Gesellschaft wären.

42 Hierzu ist zu bemerken, dass mit der Niederlassungsfreiheit, die Artikel 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Mitgliedstaat der Niederlassung für dessen eigene Angehörige festgelegt umfasst, gemäß Artikel 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft haben, das Recht verbunden ist, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. u. a. Urteile vom 21. September 1999 in der

Rechtssache C?307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I?6161, Randnr. 35, vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C?446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I?10837, Randnr. 30, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 41).

43 Bei Gesellschaften dient ihr Sitz im Sinne des Artikels 48 EG ebenso wie die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen. Könnte der Mitgliedstaat der Niederlassung also nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde Artikel 43 EG seines Sinnes entleert (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 18, vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C?330/91, Commerzbank, Slg. 1993, I?4017, Randnr. 13, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 42, sowie Marks & Spencer, Randnr. 37). Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern, indem sie jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes der Gesellschaften verbietet (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 14, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 35).

44 Im vorliegenden Fall ist unstreitig, dass im Vereinigten Königreich einer dort ansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, eine Steuergutschrift in Höhe des entsprechenden Teils der von dieser anderen Gesellschaft entrichteten ACT gewährt wird, während einer gebietsfremden Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezieht – außer nach Maßgabe eines mit dem Sitzstaat der Ersteren geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens –, diese Vergünstigung im Vereinigten Königreich nicht gewährt wird.

45 Schüttet eine gebietsansässige Gesellschaft ihrerseits Dividenden an ihre Endaktionäre aus und ist sie deshalb zur Zahlung der ACT verpflichtet, so haben diese Anteilseigner im Vereinigten Königreich Anspruch auf eine Steuergutschrift, sofern sie in diesem Staat ansässig sind oder unter ein Doppelbesteuerungsabkommen fallen, das einen solchen Anspruch vorsieht. Die Steuergutschrift kann auf die von den Anteilseignern geschuldete Einkommensteuer angerechnet oder, wenn sie diese Steuer übersteigt, ausgezahlt werden. Schüttet dagegen eine gebietsfremde Gesellschaft Dividenden an Endaktionäre aus, erhalten diese keine solche Steuergutschrift.

46 Um feststellen zu können, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung diskriminierend ist, ist jedoch zu prüfen, ob sich die betroffenen Gesellschaften im Hinblick auf die nationale Maßnahme in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden. Nach ständiger Rechtsprechung besteht nämlich eine Diskriminierung in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf gleiche Sachverhalte oder in der Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte (vgl. Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C?279/93, Schumacker, Slg. 1995, I?225, Randnr. 30, und vom 29. April 1999 in der Rechtssache C?311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I?2651, Randnr. 26).

47 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs, der deutschen und der französischen Regierung, Irlands, der italienischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften sind die Situation gebietsansässiger Gesellschaften als Anteilseigner und diejenige von gebietsfremden Gesellschaften als Anteilseigner im Hinblick auf eine nationale Maßnahme, die Anteilseignern, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezögen, ein Recht auf eine Steuergutschrift gewähre, nicht miteinander vergleichbar, da eine gebietsfremde Gesellschaft im Vereinigten Königreich hinsichtlich dieser Dividenden nicht steuerpflichtig sei. Die genannten Regierungen heben hervor, dass eine gebietsfremde Gesellschaft auch nicht zur Zahlung der ACT verpflichtet sei, wenn sie Gewinne an ihre eigenen Anteilseigner ausschütte.

48 Demgegenüber vertreten die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens die Auffassung, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde Empfängergesellschaften bei der Besteuerung von Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezögen, in einer vergleichbaren Lage befänden. Zwar sei eine gebietsfremde Gesellschaft, die Dividenden beziehe, im Hinblick auf diese Dividenden im Vereinigten Königreich nicht einkommensteuerpflichtig oder erhalte, wenn sie dieser Steuer nach Maßgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens unterliege, für die von der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Steuer eine Steuergutschrift, doch sei eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden beziehe, hinsichtlich dieser Dividenden im Vereinigten Königreich auch von der Körperschaftsteuer befreit.

49 Dazu ist festzustellen, dass die Dividenden, die eine Gesellschaft an ihre Anteilseigner ausschüttet, zum einen einer mehrfachen Belastung unterliegen können, wenn sie zunächst bei der ausschüttenden Gesellschaft als Gewinne und dann bei der Muttergesellschaft im Rahmen der Körperschaftsteuer besteuert werden, und zum anderen einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, wenn sie zunächst bei der ausschüttenden Gesellschaft und dann beim Endaktionär im Rahmen der Einkommensteuer besteuert werden.

50 Es ist Sache jedes Mitgliedstaats, sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen unter Beachtung des Gemeinschaftsrechts zu errichten und in diesem Rahmen die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung sowie den Steuersatz festzulegen, die auf die Gesellschaft, die Gewinne ausschüttet, und/oder den Anteilseigner, dem Gewinne zufließen, anzuwenden sind, sofern die Genannten im betreffenden Staat steuerpflichtig sind.

51 Nach Artikel 293 EG haben die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einzuleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Abgesehen vom Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. L 225, S. 10) ist jedoch bisher auf Gemeinschaftsebene keine Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahme zur Beseitigung der Doppelbesteuerung erlassen worden, und die Mitgliedstaaten haben auch kein entsprechendes multilaterales Übereinkommen nach Artikel 293 EG geschlossen (vgl. Urteile vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C?336/96, Gilly, Slg. 1998, I?2793, Randnr. 23, vom 5. Juli 2005 in der Rechtssache C?376/03, D., Slg. 2005, I?5821, Randnr. 50, und vom 7. September 2006 in der Rechtssache C?470/04, N, Slg. 2006, I?0000, Randnr. 43).

52 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteile Gilly, Randnrn. 24 und 30, Saint-Gobain ZN, Randnr. 57, und N, Randnr. 44).

53 Nur für Gesellschaften eines Mitgliedstaats, die einen Anteil von wenigstens 25 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats besitzen, schreibt Artikel 4 in Verbindung mit Artikel 3 der Richtlinie 90/435 in deren zu dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt anwendbaren ursprünglichen Fassung vor, entweder die Gewinne, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, von der Steuer zu befreien oder zuzulassen, dass diese Muttergesellschaft den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, auf die Steuer anrechnen kann.

54 Auch wenn es Sache der Mitgliedstaaten ist, in Bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die mehrfache Belastung und die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden sollen, und sie dazu einseitig oder durch ein mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser mehrfachen Belastung und dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einführen können, bedeutet dies nicht schon, dass sie Maßnahmen anwenden dürfen, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstoßen.

55 So hat ein Mitgliedstaat, in dem ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividendenausschüttungen durch gebietsansässige Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige besteht, bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C?315/02, Lenz, Slg. 2004, I?7063, Randnrn. 27 bis 49, und vom 7. September 2004 in der Rechtssache C?319/02, Manninen, Slg. 2004, I?7477, Randnrn. 29 bis 55).

56 Im Rahmen solcher Systeme ist nämlich die Situation von Anteilseignern, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und Dividenden von einer in diesem Staat niedergelassenen Gesellschaft beziehen, mit derjenigen von Anteilseignern, die in diesem Staat ansässig sind und Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft beziehen, insoweit vergleichbar, als sowohl die Dividenden aus inländischen als auch die aus ausländischen Quellen Gegenstand einer mehrfachen Belastung – bei Gesellschaften als Anteilseignern – und einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – bei Endanteilseignern – sein können (vgl. in diesem Sinne Urteile Lenz, Randnrn. 31 und 32, und Manninen, Randnrn. 35 und 36).

57 Auch wenn die Situationen dieser Anteilseigner als vergleichbar anzusehen sind, wenn die Steuervorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie ansässig sind, auf sie angewandt werden, lässt sich im Hinblick auf die Anwendung der Steuervorschriften des Mitgliedstaats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat, die Situation eines Dividendenbeziehenden Anteilseigners, der in diesem Mitgliedstaat ansässig ist, doch nicht mit der eines Dividendenbeziehenden Anteilseigners, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, vergleichen.

58 Sind nämlich die Dividenden ausschüttende Gesellschaft und der Dividendenbeziehende Anteilseigner nicht im selben Mitgliedstaat ansässig, so befindet sich der Mitgliedstaat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft, d. h. der Mitgliedstaat der Quelle der Gewinne, in Bezug auf die Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung und der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht in der gleichen Lage wie der Mitgliedstaat, in dem der die Dividenden beziehende Anteilseigner ansässig ist.

59 Würde man vom Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft verlangen, dass er dafür sorgt, dass die an einen gebietsfremden Anteilseigner ausgeschütteten Gewinne nicht einer mehrfachen

Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterworfen werden – indem er entweder der ausschüttenden Gesellschaft hinsichtlich dieser Gewinne Steuerfreiheit oder aber diesem Anteilseigner eine Steuervergünstigung gewährt, die der von der ausschüttenden Gesellschaft für diese Gewinne entrichteten Steuer entspricht –, würde dies letztlich bedeuten, dass dieser Staat auf sein Recht zur Besteuerung eines Einkommens, das durch eine in seinem Hoheitsgebiet ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit erzielt wurde, verzichten muss.

60 Zudem kann, wenn es um einen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Gewährung eines Steuervorteils an den Endaktionär geht, der Staat, in dem dieser ansässig ist, dessen persönliche Steuerkraft normalerweise am besten beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteile Schumacker, Randnrn. 32 und 33, sowie D., Randnr. 27). Ebenso verpflichtet Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 bezüglich der unter diese Richtlinie fallenden Beteiligungen den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft Gewinne bezieht, und nicht etwa den Staat der Tochtergesellschaft dazu, eine mehrfache Belastung zu vermeiden, indem er entweder diese Gewinne nicht besteuert oder im Fall einer Besteuerung zulässt, dass die Muttergesellschaft den Steueranteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, anrechnen kann.

61 Bei den im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften ist zu beachten, dass im Fall der Ausschüttung von Dividenden durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft an eine andere Gesellschaft weder die von einer gebietsansässigen Gesellschaft noch die von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogenen Dividenden im Vereinigten Königreich der Steuer unterliegen.

62 Auf dieser Ebene gibt es also keine unterschiedliche Behandlung.

63 Ein Unterschied besteht jedoch bei gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften, die Dividenden beziehen, hinsichtlich ihrer Möglichkeit, Dividenden an ihre Endaktionäre im Rahmen einer rechtlichen Regelung auszuschütten, die für diese Anteilseigner eine Steuergutschrift vorsieht, die dem Körperschaftsteuerteilbetrag entspricht, der von der Gesellschaft entrichtet worden ist, die die ausgeschütteten Gewinne erzielt hat. Diese Möglichkeit steht unstreitig nur gebietsansässigen Gesellschaften zu.

64 Ein Mitgliedstaat, in dem eine gebietsansässige Gesellschaft Dividenden an ihre ebenfalls gebietsansässigen Endaktionäre ausschüttet, gewährt diesen gerade in seiner Eigenschaft als Wohnsitzstaat der Anteilseigner eine Steuergutschrift, die dem Teilbetrag entspricht, den die Gesellschaft, die die ausgeschütteten Gewinne erzielt hat, bei der Ausschüttung dieser Dividenden als Körperschaftsteuervorauszahlung entrichtet hat.

65 Hinsichtlich der Anwendung von Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist somit die Stellung eines Mitgliedstaats, in dem sowohl die Gewinne ausschüttenden Gesellschaften als auch die Endanteilseigner ansässig sind, mit derjenigen eines Mitgliedstaats, in dem eine Gesellschaft ansässig ist, die Dividenden an eine gebietsfremde Gesellschaft zahlt, die ihrerseits diese Dividenden an ihre Endanteilseigner ausschüttet, insofern nicht vergleichbar, als der letztgenannte Mitgliedstaat bezüglich der ausgeschütteten Gewinne grundsätzlich nur in seiner Eigenschaft als Quellenstaat handelt.

66 Nur wenn in dem letztgenannten Fall eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft Dividenden an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft ausschüttet, deren Anteilseigner ihrerseits im erstgenannten Staat ansässig sind, hat dieser als der Staat des Sitzes

dieser Anteilseigner nach dem in den Urteilen Lenz und Manninen aufgestellten Grundsatz, der in Randnummer 55 des vorliegenden Urteils wiedergegeben worden ist, sicherzustellen, dass die von diesen Anteilseignern einer gebietsfremden Gesellschaft bezogenen Dividenden eine steuerliche Behandlung erfahren, die derjenigen von Dividenden, die von einem gebietsansässigen Anteilseigner einer gebietsansässigen Gesellschaft bezogen wurden, gleichwertig ist.

67 Wie sich aus Randnummer 30 des vorliegenden Urteils ergibt, ist die Verpflichtung, die in diesem Fall einem Mitgliedstaat obliegt, der in seiner Eigenschaft als Wohnsitzstaat des Endanteilseigners handelt, nicht Gegenstand der Fragen des vorliegenden Gerichts.

68 Wenn jedoch ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege eines Abkommens der Einkommensteuer unterwirft, nähert sich die Situation dieser gebietsfremden Anteilseigner derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an.

69 Dies ist bei den im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Maßnahmen, wie in Randnummer 15 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, dann der Fall, wenn ein vom Vereinigten Königreich geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht, dass eine im anderen vertragschließenden Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft als Anteilseigner eine volle oder partielle Steuergutschrift für die Dividenden erhält, die sie von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft bezieht.

70 Beschließt der Mitgliedstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, die die auszuschüttenden Gewinne erzielt hat, seine Steuerhoheit nicht nur im Hinblick auf die in ihm erzielten Gewinne, sondern auch im Hinblick auf die aus ihm stammenden Einkünfte der gebietsfremden Empfängergesellschaften auszuüben, so birgt allein schon die Ausübung seiner Steuerhoheit, unabhängig von einer Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat, die Gefahr einer mehrfachen Belastung in sich. In einem solchen Fall hat der Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft dafür zu sorgen, dass die gebietsfremden Gesellschaften als Anteilseigner angesichts des in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der gebietsansässigen Gesellschaften als Anteilseigner gleichwertig ist, damit sie sich nicht einer – nach Artikel 43 EG grundsätzlich verbotenen – Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gegenübersehen.

71 Es ist Sache des nationalen Gerichts, in jedem Einzelfall festzustellen, ob diese Verpflichtung erfüllt ist, indem es gegebenenfalls die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens berücksichtigt, das der Mitgliedstaat mit dem Staat geschlossen hat, in dem die Gesellschaft, selbst Anteilseignerin, ansässig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Januar 2006 in der Rechtssache C-265/04, Bouanich, Slg. 2006, I-923, Randnrn. 51 bis 55).

72 Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen eingreift, bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft eine Steuergutschrift, die dem Teilbetrag entspricht, den die Gesellschaft, die die ausgeschütteten Gewinne erzielt hat, als Körperschaftsteuervorauszahlung entrichtet hat, den Gesellschaften, die diese Dividenden beziehen, nur gewähren, wenn sie gebietsansässig sind, wobei nur deren gebietsansässige Endanteilseigner diese Gutschrift noch erhalten können, stellen infolgedessen keine nach Artikel 43 EG verbotene Diskriminierung dar.

73 Da die Erwägungen in den vorstehenden Randnummern in gleicher Weise für die gebietsfremden Gesellschaften gelten, die Dividenden aufgrund einer Beteiligung bezogen haben, die ihnen keinen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der gebietsansässigen ausschüttenden

Gesellschaft verleiht und ihnen nicht ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, beschränken diese Rechtsvorschriften auch nicht den freien Kapitalverkehr im Sinne von Artikel 56 EG.

74 Auf Frage 1a ist daher zu antworten, dass es nicht gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft den diese Dividenden beziehenden Gesellschaften, die ebenfalls in diesem Staat ansässig sind, eine Steuergutschrift gewährt, die dem Steuerteilbetrag entspricht, den die ausschüttende Gesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat, eine solche Steuergutschrift aber den Dividenden beziehenden Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und hinsichtlich dieser Dividenden im erstgenannten Staat nicht der Steuer unterliegen, versagt.

Zu den Fragen 1b bis 1d

75 Mit seinen Fragen 1b bis 1d möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat mit anderen Mitgliedstaaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen anwendet, die vorsehen, dass bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft die Dividenden beziehenden Gesellschaften, die in bestimmten Mitgliedstaaten ansässig sind, keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift haben, während den Dividenden beziehenden Gesellschaften, die in bestimmten anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, eine partielle Steuergutschrift gewährt wird.

76 In diesem Zusammenhang fragt es weiter, ob es einem Mitgliedstaat freisteht, eine Bestimmung eines Doppelbesteuerungsabkommens über eine sogenannte Vorteilsbeschränkung anzuwenden, nach der er einer im anderen vertragschließenden Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft dann keine Steuergutschrift gewährt, wenn sie von einer in einem dritten Staat ansässigen Gesellschaft beherrscht wird, mit dem der erstgenannte Mitgliedstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das zum Zeitpunkt der Dividendenausschüttung keine Steuergutschrift für eine im dritten Staat ansässige Gesellschaft vorsieht, wenn sie Dividenden bezieht, und ob es hierbei von Bedeutung ist, dass die Gesellschaft, die die Dividenden beziehende gebietsfremde Gesellschaft beherrscht, in einem Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässig ist.

77 Aus den in den Randnummern 37 bis 40 des vorliegenden Urteils genannten Gründen sind die im Ausgangsverfahren fraglichen Maßnahmen sowohl unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit als auch unter dem des freien Kapitalverkehrs zu prüfen.

78 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens tragen vor, es verstoße gegen die Grundfreiheiten, wenn ein Mitgliedstaat den Angehörigen eines Mitgliedstaats einen Steuervorteil gewähre, diesen den Angehörigen eines anderen Mitgliedstaats jedoch versage. Unter Hinweis auf Randnummer 26 des Urteils Kommission/Frankreich machen sie geltend, dass die Gewährung eines solchen Vorteils nicht von der auf Gegenseitigkeit beruhenden Gewährung entsprechender Vorteile durch den anderen vertragschließenden Mitgliedstaat abhängig sein könne.

79 Dass ein mit einem bestimmten Mitgliedstaat geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen Vorteile auf natürliche oder juristische Personen erstrecke, die unter ein anderes Doppelbesteuerungsabkommen fielen, lasse das System der bilateralen Steuerabkommen unberührt. Zu unterscheiden sei nämlich zwischen dem Recht der Mitgliedstaaten, ihre Steuerhoheit aufzuteilen, um eine Doppelbesteuerung ein und desselben Einkommens in verschiedenen Mitgliedstaaten zu vermeiden, und der Ausübung der in dieser Weise aufgeteilten Steuerhoheit durch die Mitgliedstaaten. Eine unterschiedliche Behandlung sei zwar gerechtfertigt, wenn Steuerabkommen die Frage der Aufteilung der Steuerhoheit unterschiedlich regelten, insbesondere um Unterschiede in den Steuersystemen der betreffenden

Mitgliedstaaten zum Ausdruck zu bringen, doch könne ein Mitgliedstaat zur Vermeidung oder Abschwächung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung keinen selektiven und willkürlichen Gebrauch von seiner Steuerhoheit machen.

80 Die Regierung des Vereinigten Königreichs, die deutsche und die französische Regierung, Irland, die italienische und die niederländische Regierung sowie die Kommission weisen dagegen die Auffassung zurück, dass ein Mitgliedstaat einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Person nur dann Schutz vor wirtschaftlicher Doppelbesteuerung gewähren könne, wenn er den gleichen Schutz auch allen in den anderen Mitgliedstaaten ansässigen Personen gewähre. Würde dieser Auffassung gefolgt, so würden hierdurch die Ausgewogenheit und die Gegenseitigkeit der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen erschüttert; zudem könnten Steuerpflichtige die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen, die eine Bekämpfung der Steuerflucht bezweckten, leichter umgehen, und die Rechtssicherheit der Steuerpflichtigen würde dadurch beeinträchtigt.

81 Dazu ist festzustellen, dass in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen zur Beseitigung von Doppelbesteuerungen die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Wege eines Abkommens zu beseitigen. In diesem Zusammenhang können die Mitgliedstaaten im Rahmen bilateraler Abkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen (vgl. Urteile Gilly, Randnrn. 24 und 30, Saint-Gobain ZN, Randnr. 57, D., Randnr. 52, und Bouanich, Randnr. 49).

82 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens rügen die ungleiche Behandlung der im Vereinigten Königreich nicht ansässigen Gesellschaften, die daher rühre, dass die von diesem Mitgliedstaat mit bestimmten anderen Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen Steuergutschriften für die in diesen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften vorsähen, während die vom Vereinigten Königreich mit anderen Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen keine solchen Steuergutschriften vorsähen.

83 Zur Beantwortung der Frage, ob eine solche unterschiedliche Behandlung diskriminierend ist, ist zu prüfen, ob sich die betroffenen gebietsfremden Gesellschaften im Hinblick auf die fraglichen Maßnahmen in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.

84 Wie der Gerichtshof in Randnummer 54 des Urteils D. festgestellt hat, ist der Anwendungsbereich eines bilateralen Steuerabkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt.

85 Um zu vermeiden, dass die ausgeschütteten Gewinne sowohl vom Mitgliedstaat des Sitzes der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft als auch von demjenigen des Sitzes der Dividenden beziehenden Gesellschaft besteuert werden, sieht jedes der vom Vereinigten Königreich geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen eine Aufteilung der Steuerhoheit zwischen diesem Mitgliedstaat und dem anderen vertragschließenden Staat vor. Während einige dieser Doppelbesteuerungsabkommen im Vereinigten Königreich keine Besteuerung von Dividenden vorsehen, die eine gebietsfremde Gesellschaft von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft bezieht, sehen andere Doppelbesteuerungsabkommen eine solche Besteuerung vor. Für eben diesen letzten Fall sehen die Doppelbesteuerungsabkommen unter den jeweils dort festgelegten Voraussetzungen die Gewährung einer Steuergutschrift an die gebietsfremde Gesellschaft vor.

86 Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs zu bedenken gibt, die in dieser Auffassung von den meisten der übrigen Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, unterstützt wird, weichen die Voraussetzungen, unter denen diese

Doppelbesteuerungsabkommen Steuergutschriften für gebietsfremde Gesellschaften vorsehen, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, nicht nur je nach den Besonderheiten der betreffenden nationalen Steuersysteme, sondern auch nach dem Zeitpunkt, zu dem die Doppelbesteuerungsabkommen ausgehandelt wurden, sowie nach dem Fragenkomplex, über den sich die betreffenden Mitgliedstaaten geeinigt haben, voneinander ab.

87 Die Fälle, in denen das Vereinigte Königreich den im anderen vertragschließenden Staat ansässigen Gesellschaften eine Steuergutschrift gewährt, wenn sie Dividenden von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft beziehen, sind solche, in denen das Vereinigte Königreich sich auch das Recht vorbehält, diese Dividenden bei diesen Gesellschaften zu besteuern. Der Steuersatz, den das Vereinigte Königreich in diesem Fall anwenden kann, hängt von den Umständen ab, insbesondere davon, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen eine vollständige oder eine partielle Steuergutschrift vorsieht. Es besteht somit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Anspruch auf eine Steuergutschrift und dem in einem solchen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Steuersatz (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. September 2003 in der Rechtssache C-58/01, *Océ Van der Grinten*, Slg. 2003, I-9809, Randnr. 87).

88 Somit lässt sich die in einigen Doppelbesteuerungsabkommen des Vereinigten Königreichs vorgesehene Gewährung einer Steuergutschrift an eine gebietsfremde Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, nicht als eine Vergünstigung ansehen, die von den übrigen Bestimmungen dieses Abkommens losgelöst werden könnte, sondern sie bildet einen integralen Bestandteil dieser Abkommen und trägt zu ihrer allgemeinen Ausgewogenheit bei (vgl. in diesem Sinne Urteil D., Randnr. 62).

89 Gleiches gilt für die Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen, die die Gewährung einer solchen Steuergutschrift davon abhängig machen, dass sich die gebietsfremde Gesellschaft nicht unmittelbar oder mittelbar im Besitz einer Gesellschaft befindet, die in einem Mitgliedstaat oder Drittstaat ansässig ist, mit dem das Vereinigte Königreich ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das keine Steuergutschrift vorsieht.

90 Auch wenn sich diese Bestimmungen nämlich auf die Situation einer Gesellschaft beziehen, die in einem der vertragschließenden Mitgliedstaaten nicht ansässig ist, sind sie doch nur auf Personen anwendbar, die in einem dieser Mitgliedstaaten ansässig sind, und bilden einen integralen Bestandteil der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, indem sie zu deren allgemeiner Ausgewogenheit beitragen.

91 Die Tatsache, dass diese gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, ist eine Konsequenz, die sich aus dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt. Demgemäß befindet sich eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der mit dem Vereinigten Königreich ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das keine Steuergutschrift vorsieht, hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft ausgeschüttet worden sind, nicht in der gleichen Situation wie eine Gesellschaft, die in einem Mitgliedstaat ansässig ist, der ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das eine Steuergutschrift vorsieht (vgl. in diesem Sinne Urteil D., Randnr. 61).

92 Daraus folgt, dass es nicht gegen die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn der Anspruch auf eine Steuergutschrift, der in einem von einem Mitgliedstaat mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen für im letzteren Staat ansässige Gesellschaften, die Dividenden von einer im ersteren Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, vorgesehen ist, nicht auch

Gesellschaften zusteht, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem der erstgenannte Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das einen solchen Anspruch nicht vorsieht.

93 Da bei einer solchen Sachlage keine Diskriminierung von gebietsfremden Gesellschaften, die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, vorliegt, gilt die Schlussfolgerung in der vorstehenden Randnummer auch für die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr.

94 Mithin ist auf die Fragen 1b bis 1d zu antworten, dass es nicht gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat den Anspruch auf eine Steuergutschrift, der in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat für im letztgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften, die Dividenden von einer im erstgenannten Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, vorgesehen ist, nicht auf Gesellschaften erstreckt, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem er ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das für die in diesem dritten Staat ansässigen Gesellschaften keinen solchen Anspruch vorsieht.

Zur zweiten Frage

95 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage erübrigt sich eine Antwort auf die zweite Frage.

Kosten

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

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

- 1. Es verstößt nicht gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, wenn ein Mitgliedstaat bei einer Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft den diese Dividenden beziehenden Gesellschaften, die ebenfalls in diesem Staat ansässig sind, eine Steuergutschrift gewährt, die dem Steuerteilbetrag entspricht, den die ausschüttende Gesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat, eine solche Steuergutschrift aber den Dividenden beziehenden Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und hinsichtlich dieser Dividenden im erstgenannten Staat nicht der Steuer unterliegen, versagt.**
- 2. Es verstößt nicht gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, wenn ein Mitgliedstaat den Anspruch auf eine Steuergutschrift, der in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit einem anderen Mitgliedstaat für im letztgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften, die Dividenden von einer im erstgenannten Staat ansässigen Gesellschaft beziehen, vorgesehen ist, nicht auf Gesellschaften erstreckt, die in einem dritten Mitgliedstaat ansässig sind, mit dem er ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, das für die in diesem dritten Staat ansässigen Gesellschaften keinen solchen Anspruch vorsieht.**

Unterschriften

*Verfahrenssprache: Englisch.