URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

12. September 2006 *

In der Rechtssache C-196/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht von den Special Commissioners of Income Tax, London (Vereinigtes Königreich), mit Entscheidung vom 29. April 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 3. Mai 2004, in dem Verfahren

Cadbury Schweppes plc und

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

gegen

Commissioners of Inland Revenue

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann und A. Rosas sowie des Richters J. N. Cunha Rodrigues, der Richterin R. Silva de Lapuerta und der Richter K. Lenaerts (Berichterstatter), E. Juhász, G. Arestis und A. Borg Barthet,

* Verfahrenssprache: Englisch.

Generalanwalt: P. Léger,
Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. Dezember 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Cadbury Schweppes plc und der Cadbury Schweppes Overseas Ltd, vertreten durch J. Ghosh, Barrister, und J. Henderson, Adviser,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Caudwell als Bevollmächtigte im Beistand von D. Anderson, QC, sowie von M. Lester und D. Ewart, Barristers,

— der belgischen Regierung, vertreten durch E. Dominkovits als Bevollmächtigte,

— der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten,

— der deutschen Regierung, vertreten durch A. Tiemann und U. Forsthoff als Bevollmächtigte,

— der spanischen Regierung, vertreten durch L. Fraguas Gadea und M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigte,

— der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und C. Mercier als Bevollmächtigte,

— von Irland, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von R. L. Nesbitt und A. Collins, SC, sowie von P. McGarry, BL,

— der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von A. Cingolo, avvocato dello Stato,

— der zyprischen Regierung, vertreten durch A. Pantazi als Bevollmächtigte,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes und J. de Menezes Leitão als Bevollmächtigte,

— der finnischen Regierung, vertreten durch A. Guimaraes-Purokoski als Bevollmächtigte,

— der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Kruse und I. Willfors als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 2. Mai 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 43 EG, 49 EG und 56 EG.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits, in dem sich die Cadbury Schweppes plc (im Folgenden: CS) und die Cadbury Schweppes Overseas Ltd (im Folgenden: CSO) zum einen und die Commissioners of Inland Revenue zum anderen wegen der Besteuerung der letztgenannten Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne gegenüberstehen, die 1996 von der Cadbury Schweppes Treasury International (im Folgenden: CSTI), einer im International Financial Services Centre Dublin (Irland) (im Folgenden: IFSC) niedergelassenen Gesellschaft des Cadbury-Schweppes-Konzerns, erzielt wurden.

Nationales Recht

3 Nach dem Steuerrecht des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland unterliegt eine in diesem Mitgliedstaat im Sinne des genannten Rechts ansässige Gesellschaft (im Folgenden: ansässige Gesellschaft) dort mit ihren Welteinkünften der Körperschaftsteuer (Corporation Tax). Diese Welteinkünfte umfassen die Gewinne, die von den Zweigniederlassungen oder Agenturen erzielt werden, über die die ansässige Gesellschaft ihre Aktivitäten außerhalb des Vereinigten Königreichs abwickelt.

4 Im Gegensatz hierzu werden bei der ansässigen Gesellschaft grundsätzlich nicht die Gewinne ihrer Tochtergesellschaften im Zeitpunkt der Erzielung dieser Gewinne besteuert. Auch werden bei ihr nicht die von einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich ausgeschütteten Dividenden besteuert. Dagegen sind die an die ansässige Gesellschaft von einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Ausland ausgeschütteten Dividenden von der ansässigen Gesellschaft zu versteuern. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bestimmt das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs allerdings, dass der ansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift in Höhe der Steuer gewährt wird, die von der ausländischen Tochtergesellschaft anlässlich der Erzielung der Gewinne entrichtet wird.

5 Die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften sehen eine Ausnahme von der allgemeinen Regel vor, nach der bei der ansässigen Gesellschaft nicht die Gewinne ihrer Tochtergesellschaften anlässlich der Erzielung dieser Gewinne besteuert werden.

6 Diese Rechtsvorschriften finden sich in den Sections 747 bis 756 und in den Anhängen 24 bis 26 des Gesetzes von 1988 über die Einkommen- und Körperschaftsteuer (Income and Corporation Taxes Act 1988) und sehen vor, dass die Gewinne einer beherrschten ausländischen Gesellschaft — nach der für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung der genannten Vorschriften (im Folgenden: Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften) ist dies eine ausländische Gesellschaft, deren Kapital zu mehr als 50 % von der ansässigen Gesellschaft gehalten wird — dieser ansässigen Gesellschaft zugerechnet und bei dieser besteuert werden, wobei die von der beherrschten ausländischen Gesellschaft in deren Ansässigkeitsstaat entrichtete Steuer angerechnet wird. Werden diese Gewinne dann in Form von Dividenden an die ansässige Gesellschaft ausgeschüttet, so gilt die von dieser im Vereinigten Königreich auf die Gewinne der beherrschten ausländischen Gesellschaft entrichtete Steuer als zusätzliche, von der beherrschten ausländischen Gesellschaft im Ausland entrichtete Steuer und berechtigt zu einer Steuergutschrift, die auf die von der ansässigen Gesellschaft für diese Dividenden geschuldete Steuer anzurechnen ist.

7 Die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften sind dann anzuwenden, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat einem „niedrigeren Besteuerungsniveau" unterliegt, was nach diesen Vorschriften der Fall ist, wenn sich die von dieser Gesellschaft entrichtete Steuer in dem betreffenden Geschäftsjahr auf weniger als drei Viertel der Steuer beläuft, die im Vereinigten Königreich für die zu versteuernden Gewinne, wie diese zum Zweck einer Veranlagung in diesem Mitgliedstaat ermittelt worden wären, gezahlt worden wäre.

8 Die Besteuerung, die sich aus der Anwendung der Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften ergibt, ist mit einer Reihe von Ausnahmen verbunden. Nach der für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgeblichen Fassung dieser Vorschriften findet die Besteuerung in den folgenden Fälle nicht statt:

— Die beherrschte ausländische Gesellschaft praktiziert eine „akzeptable Ausschüttungspolitik"; das bedeutet, dass ein bestimmter Prozentsatz (90 % im Jahr 1996) ihrer Gewinne binnen 18 Monaten nach ihrer Erzielung ausgeschüttet und bei einer ansässigen Gesellschaft besteuert wird.

— Die beherrschte ausländische Gesellschaft geht im Sinne der genannten Rechtsvorschriften „steuerbefreiten Tätigkeiten" nach; hierunter fallen z. B. bestimmte Handelsaktivitäten, die von einer Niederlassung aus betrieben werden.

— Die beherrschte ausländische Gesellschaft erfüllt die „Voraussetzung der Börsennotierung"; das bedeutet, dass sich 35 % der Stimmrechte im freien Verkehr befinden, die Tochtergesellschaft an einer anerkannten Börse notiert ist und ihre Anteile dort gehandelt werden.

— Die zu versteuernden Gewinne der beherrschten ausländischen Gesellschaft übersteigen nicht 50 000 GBP (De-minimis-Ausnahme).

9 Die Besteuerung nach den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften ist auch dann ausgeschlossen, wenn der so genannte „Motivtest" bestanden wird. Dieser umfasst zwei kumulative Anforderungen.

10 Zum einen muss, wenn die Umsätze, die zu den Gewinnen der beherrschten ausländischen Gesellschaft im fraglichen Geschäftsjahr geführt haben, eine Steuerminderung im Vereinigten Königreich im Vergleich zu den Steuern nach sich gezogen haben, die ohne die genannten Umsätze angefallen wären, und wenn diese Minderung eine gewisse Schwelle überschreitet, die ansässige Gesellschaft beweisen, dass die Steuerminderung nicht das Hauptziel oder eines der Hauptziele dieser Umsätze war.

11 Zum anderen muss die ansässige Gesellschaft beweisen, dass der Existenzgrund der beherrschten ausländischen Gesellschaft im fraglichen Geschäftsjahr nicht hauptsächlich oder nicht unter anderem hauptsächlich darin lag, eine Steuerminderung im Vereinigten Königreich durch Abfluss von Gewinnen herbeizuführen. Nach den Rechtsvorschriften liegt ein Abfluss von Gewinnen dann vor, wenn mit guten Gründen angenommen werden kann, dass die Einnahmen einer im Vereinigten Königreich ansässigen Person zugeflossen und bei ihr besteuert worden wären, falls es die beherrschte ausländische Gesellschaft oder eine verbundene, nicht im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft nicht gegeben hätte.

12 In dem Vorabentscheidungsersuchen wird außerdem angegeben, dass die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs 1996 eine Liste von Staaten veröffentlicht haben, in denen unter bestimmten Bedingungen eine beherrschte ausländische Gesellschaft gegründet werden und ihren Geschäften nachgehen kann und dabei davon auszugehen ist, dass sie die Voraussetzungen dafür erfüllt, nicht unter die Besteuerung nach den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften zu fallen.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

13 Die CS, eine ansässige Gesellschaft, ist die Muttergesellschaft des Cadbury-Schweppes-Konzerns, der sich aus Gesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich, in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten zusammensetzt. Zu diesem Konzern gehören insbesondere zwei Tochtergesellschaften in Irland, nämlich die Cadbury Schweppes Treasury Services (im Folgenden: CSTS) und die CSTI, deren Kapital die CS mittelbar über eine Reihe von Tochtergesellschaften und letztlich über die CSO hält.

14 Für die im IFSC niedergelassenen CSTS und CSTI galt zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens ein Steuersatz von 10 %.

15 Die CSTS und die CSTI beschaffen Geldmittel und stellen diese den Tochtergesellschaften des Cadbury-Schweppes-Konzerns zur Verfügung.

16 Der Vorlageentscheidung zufolge ersetzte die CSTS eine ähnliche Struktur, zu der eine Gesellschaft mit Sitz auf Jersey gehörte. Sie sei in Verfolgung von drei Zwecken gegründet worden: Erstens sei es darum gegangen, ein Steuerproblem zu lösen, das sich für kanadische Steuerpflichtige gestellt habe, die Inhaber von Vorzugsaktien der CS gewesen seien, zweitens darum, zu vermeiden, die Zustimmung der Behörden des Vereinigten Königreichs für Auslandsdarlehen einholen zu müssen, und drittens darum, nach 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) die Quellensteuer auf innerhalb des Konzerns ausgeschüttete Dividenden zu verringern. Nach der Vorlageentscheidung hätten diese drei Ziele erreicht werden können, wenn die CSTS gemäß den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs gegründet worden wäre und sich in diesem Mitgliedstaat niedergelassen hätte.

17 Die CSTI ist eine Tochtergesellschaft der CSTS. Das vorlegende Gericht führt aus, sie sei in Irland gegründet worden, um zu vermeiden, dass bestimmte Steuervorschriften des Vereinigten Königreichs über Devisen Anwendung fänden.

18 Nach der Vorlageentscheidung steht fest, dass die CSTS und die CSTI zu dem alleinigen Zweck in Dublin errichtet wurden, die Gewinne, die mit den Aktivitäten der internen Finanzierung des Cadbury-Schweppes-Konzerns in Zusammenhang stehen, in den Genuss der steuerlichen Regelungen des IFSC kommen zu lassen.

19 In Anbetracht des auf die im IFSC niedergelassenen Gesellschaften anwendbaren Steuersatzes unterlagen die Gewinne der CSTS und der CSTI einem „niedrigeren Besteuerungsniveau" im Sinne der Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften. Was das Geschäftsjahr 1996 anbelangt, so waren die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs der Auffassung, dass keine der Voraussetzungen dafür, von der durch die genannten Vorschriften vorgesehenen Besteuerung abzusehen, in Bezug auf diese Tochtergesellschaften gegeben sei.

20 Daher verlangten die Commissioners of Inland Revenue aufgrund der Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften mit Entscheidung vom 18. August 2000 von der CSO einen Körperschaftsteuerbetrag von 8 638 633,54 GBP für die Gewinne der CSTI im zum 28. Dezember 1996 abgeschlossenen Geschäftsjahr. Der Steuerbescheid betrifft nur die von der CSTI erzielten Gewinne, da die CSTS im gleichen Geschäftsjahr mit Verlust abschloss.

21 Am 21. August 2000 erhoben die CS und die CSO bei den Special Commissioners of Income Tax, London, Klage gegen diesen Steuerbescheid. Vor diesem Gericht trugen sie vor, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften gegen die Artikel 43 EG, 49 EG und 56 EG verstießen.

22 Das vorlegende Gericht legt dar, dass es sich einer Reihe von Unsicherheiten hinsichtlich der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf die bei ihm anhängige Rechtssache gegenübersehe.

23 Erstens wirft es die Frage auf, ob die CS die vom EG-Vertrag eingeräumten Grundfreiheiten missbraucht habe, indem sie Gesellschaften in anderen Mit-

gliedstaaten zu dem alleinigen Zweck gegründet und mit Kapital ausgestattet habe, in den Genuss eines im Vergleich zu dem des Vereinigten Königreichs günstigeren Steuersystems zu gelangen.

24 Zweitens fragt es sich, ob unter den Umständen des vorliegenden Falles, vorausgesetzt, dass die CS wirklich nur die genannten Freiheiten wahrgenommen hat, die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften als eine Beschränkung dieser Freiheiten oder als eine Diskriminierung angesehen werden müssen.

25 Für den Fall, dass die genannten Rechtsvorschriften als Beschränkung der vom Vertrag gewährleisteten Freiheiten anzusehen sein sollten, fragt sich das vorlegende Gericht drittens, ob eine solche Beschränkung verneint werden kann, wenn die CS nicht mehr Steuern zu zahlen hat, als die CSTS und die CSTI entrichtet hätten, wären sie im Vereinigten Königreich niedergelassen. Das vorlegende Gericht stellt sich außerdem die Frage, ob es von Bedeutung ist, dass sich zum einen die Regeln für die Ermittlung der Steuerschuld in Bezug auf die Einkünfte von CSTS und CSTI in mancher Hinsicht von den normalerweise auf die Tochtergesellschaften der CS im Vereinigten Königreich anwendbaren Regeln unterscheiden und dass zum anderen die Verluste einer beherrschten ausländischen Gesellschaft nicht von den Gewinnen einer anderen solchen Gesellschaft oder den Gewinnen der CS und ihrer Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich abgezogen werden können, während ein solcher Abzug zugelassen worden wäre, wenn die CSTS und die CSTI im Vereinigten Königreich niedergelassen wären.

26 Für den Fall, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften als Diskriminierung angesehen werden, fragt sich das vorlegende Gericht viertens, ob der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens mit der Gründung von Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich durch die CS oder aber mit der Gründung von Tochtergesellschaften durch diese in einem Mitgliedstaat zu vergleichen ist, in dem kein niedrigeres Besteuerungsniveau im Sinne dieser Rechtsvorschriften besteht.

27 Für den Fall, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften als diskriminierend oder als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erachtet werden, fragt sich das vorlegende Gericht fünftens, ob diese Rechtsvorschriften sich mit Gründen der Bekämpfung der Steuerumgehung rechtfertigen lassen, da sie darauf abzielten, die Verringerung oder den Abfluss von im Vereinigten Königreich der Steuer unterliegenden Gewinnen zu verhindern, und gegebenenfalls, ob diese Rechtsvorschriften in Anbetracht ihres Zweckes und der Befreiung verhältnismäßig sind, in deren Genuss die Gesellschaften kommen können, die anders als die CS im Rahmen des Motivtests den Beweis zu erbringen vermögen, dass sie keine Steuerumgehung beabsichtigen.

28 Aufgrund all dieser Überlegungen haben die Special Commissioners of Income Tax, London, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Artikel 43 EG, 49 EG und 56 EG nationalen Steuervorschriften wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, die unter bestimmten Umständen vorsehen, dass eine im betreffenden Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft wegen der Gewinne einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft, die dort einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegt, steuerlich belastet wird?

Zur Vorlagefrage

29 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 43 EG, 49 EG und 56 EG nationalen Steuervorschriften wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegenstehen, die unter bestimmten Voraussetzungen vorsehen, dass eine Muttergesellschaft in Ansehung der Gewinne besteuert wird, die eine beherrschte ausländische Gesellschaft erzielt hat.

30 Diese Frage ist in dem Sinne zu verstehen, dass sie sich auch auf Artikel 48 EG bezieht, der den in Artikel 43 EG genannten natürlichen Personen, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, für die Anwendung der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit gleichstellt.

31 Nach ständiger Rechtsprechung fallen nationale Vorschriften in den sachlichen Geltungsbereich der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit, die anzuwenden sind, wenn ein Angehöriger des betreffenden Mitgliedstaats am Kapital einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Beteiligung hält, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22, und vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00, X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 37).

32 Im vorliegenden Fall betreffen die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften den Fall, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Gewinne von Tochtergesellschaften mit Sitz außerhalb des Vereinigten Königreichs besteuert werden, an denen eine ansässige Gesellschaft eine Beteiligung hält, die ihr die Kontrolle über diese Gesellschaften einräumt. Die Vorschriften sind daher im Hinblick auf die Artikel 43 EG und 48 EG zu prüfen.

33 Sofern die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften, wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und Irland vortragen, beschränkende Auswirkungen auf die Dienstleistungsfreiheit und auf die Kapitalverkehrsfreiheit haben, sind derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigen jedenfalls keine eigenständige Prüfung der genannten Rechtsvorschriften im Hinblick auf die Artikel 49 EG und 56 EG (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Oktober 2004 in der Rechtssache C-36/02, Omega, Slg. 2004, I-9609, Randnr. 27).

34 Bevor die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften im Hinblick auf die Artikel 43 EG und 48 EG geprüft werden, ist auf die vorab vom vorlegenden Gericht aufgeworfene Frage zu antworten, ob es einen Missbrauch der Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat zu dem alleinigen Zweck gründet und mit Kapital ausstattet, in den Genuss eines dort geltenden günstigeren Steuersystems zu gelangen.

35 Zwar dürfen die Angehörigen eines Mitgliedstaats nicht versuchen, sich der Anwendung ihres nationalen Rechts unter Missbrauch der durch den Vertrag geschaffenen Erleichterungen zu entziehen. Sie können sich nicht missbräuchlich oder betrügerisch auf Gemeinschaftsvorschriften berufen (Urteile vom 7. Februar 1979 in der Rechtssache 115/78, Knoors, Slg. 1979, 399, Randnr. 25, vom 3. Oktober 1990 in der Rechtssache C-61/89, Bouchoucha, Slg. 1990, I-3551, Randnr. 14, und vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97, Centros, Slg. 1999, I-1459, Randnr. 24).

36 Doch darf einem Gemeinschaftsangehörigen, sei er nun eine natürliche oder eine juristische Person, nicht schon allein deshalb die Möglichkeit, sich auf die Bestimmungen des Vertrages zu berufen, genommen werden, weil er beabsichtigt hat, von der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Ansässigkeit geltenden vorteilhaften Steuerrechtslage zu profitieren (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Dezember 2003 in der Rechtssache C-364/01, Barbier, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 71).

37 Was die Niederlassungsfreiheit betrifft, so hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet worden ist, in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen, für sich allein nicht ausreicht, um auf eine missbräuchliche Ausnutzung dieser Freiheit zu schließen (vgl. in diesem Sinne Urteile Centros, Randnr. 27, und vom 30. September 2003 in der Rechtssache C-167/01, Inspire Art, Slg. 2003, I-10155, Randnr. 96).

38 Der Umstand, dass die CS sich im vorliegenden Fall dafür entschieden hat, die CSTS und die CSTI eingestandenermaßen mit dem Ziel im IFSC anzusiedeln, in den Genuss der günstigen Steuerregelung zu kommen, die eine solche Niederlassung verschafft, begründet demnach, wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und die belgische Regierung sowie in der Sitzung die zyprische Regierung betont haben, als solcher keinen Missbrauch. Dies schließt daher nicht aus, dass sich die CS auf die Artikel 43 EG und 48 EG berufen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile Centros, Randnr. 18, und Inspire Art, Randnr. 98).

39 Es ist daher zu prüfen, ob die Artikel 43 EG und 48 EG der Anwendung von Rechtsvorschriften wie denjenigen über die beherrschten ausländischen Gesellschaften entgegenstehen.

40 Nach ständiger Rechtsprechung fallen zwar die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteile vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19, vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 19, und vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29).

41 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 festgelegten umfasst, ist gemäß Artikel 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. insbesondere Urteile vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35, Marks & Spencer, Randnr. 30, und vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-471/04, Keller Holding, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 29).

42 Auch wenn die Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. insbesondere Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21, und Marks & Spencer, Randnr. 31).

43 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften die ansässigen Gesellschaften je nach dem Besteuerungsniveau für die Gesellschaft, an der sie eine Kontrollbeteiligung halten, unterschiedlich behandeln.

44 Denn wenn die ansässige Gesellschaft eine beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Mitgliedstaat gegründet hat, in dem diese einem niedrigeren Besteuerungsniveau im Sinne der Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften unterliegt, so werden die von einer solchen beherrschten Gesellschaft erzielten Gewinne kraft dieser Rechtsvorschriften der ansässigen Gesellschaft zugerechnet, die in Bezug auf diese Gewinne besteuert wird. Wenn die beherrschte Gesellschaft dagegen im Vereinigten Königreich oder in einem Staat, in dem sie nicht einem niedrigeren Besteuerungsniveau im Sinne der genannten Rechtsvorschriften unterliegt, gegründet worden ist und besteuert wird, so sind diese Rechtsvorschriften nicht anwendbar und wird nach dem Körperschaftsteuerrecht des Vereinigten Königreichs die ansässige Gesellschaft unter derartigen Umständen nicht in Bezug auf die Gewinne der beherrschten Gesellschaft zur Steuer herangezogen.

45 Diese unterschiedliche Behandlung führt zu einem Steuernachteil für die ansässige Gesellschaft, auf die die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften anwendbar sind. Selbst wenn man nämlich, wie es die Regierungen des

Vereinigten Königreichs sowie die dänische, die deutsche, die französische, die portugiesische, die finnische und die schwedische Regierung vorschlagen, den etwaigen, vom vorlegenden Gericht angeführten Umstand berücksichtigt, dass eine solche ansässige Gesellschaft für die Gewinne einer in den Geltungsbereich dieser Rechtsvorschriften fallenden beherrschten ausländischen Gesellschaft keine höheren Steuern entrichtet, als für diese Gewinne angefallen wären, wenn sie von einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich erzielt worden wären, so ändert dies nichts daran, dass bei Anwendung derartiger Rechtsvorschriften die ansässige Gesellschaft für Gewinne einer anderen juristischen Person zur Steuer herangezogen wird. Dies geschieht jedoch nicht bei einer ansässigen Gesellschaft, die eine im Vereinigten Königreich besteuerte Tochtergesellschaft hat oder deren Tochtergesellschaft mit Sitz außerhalb dieses Mitgliedstaats keinem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegt.

46 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sowie Irland und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften geltend machen, sind die unterschiedliche steuerliche Behandlung, die sich aus den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften ergibt, und der daraus resultierende Nachteil für ansässige Gesellschaften mit einer in einem anderen Mitgliedstaat einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegenden Tochtergesellschaft geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch solche Gesellschaften zu behindern, indem diese davon abgebracht werden, eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat zu gründen, zu erwerben oder zu behalten, in dem diese einem solchen Besteuerungsniveau unterliegen würde. Hierin besteht somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Artikel 43 EG und 48 EG.

47 Eine solche Beschränkung ist nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. In einem solchen Fall muss aber außerdem die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteile vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26, vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 49, sowie Marks & Spencer, Randnr. 35).

48 Die Regierung des Vereinigten Königreichs, unterstützt von der dänischen, der deutschen, der französischen, der portugiesischen, der finnischen und der schwedischen Regierung, trägt vor, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften den Kampf gegen eine besondere Form der Steuerumgehung bezweckten, die darin bestehe, dass eine ansässige Gesellschaft künstlich Gewinne aus dem Mitgliedstaat, in dem diese erzielt worden seien, dadurch in einen Staat mit niedrigem Besteuerungsniveau verlagere, dass sie dort eine Tochtergesellschaft gründe und dass sie Rechtsgeschäfte tätige, die hauptsächlich dazu bestimmt seien, eine solche Verlagerung zugunsten dieser Tochtergesellschaft herbeizuführen.

49 Insoweit geht aus der ständigen Rechtsprechung hervor, dass ein Vorteil, der aus der relativ geringen steuerlichen Belastung einer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem die Muttergesellschaft gegründet worden ist, resultiert, als solcher dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht das Recht gibt, diesen Vorteil durch eine weniger günstige steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft auszugleichen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 21; vgl. auch analog Urteile vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Slg. 1999, I-7447, Randnr. 44, und vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01, Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 52). Die Notwendigkeit, einen Steuerausfall zu vermeiden, gehört weder zu den in Artikel 46 Absatz 1 EG genannten Gründen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2002 in der Rechtssache C-136/00, Danner, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 56, und Skandia und Ramstedt, Randnr. 53).

50 Auch ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass der Umstand allein, dass eine ansässige Gesellschaft eine Zweitniederlassung, wie etwa eine Tochtergesellschaft, in einem anderen Mitgliedstaat gründet, nicht die allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung begründen und keine die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigende Maßnahme rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile ICI, Randnr. 26, vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98, Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45, X und Y, Randnr. 62, und vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 27).

51 Eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, kann jedoch gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht,

die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteile ICI, Randnr. 26, vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 37, De Lasteyrie du Saillant, Randnr. 50, und Marks & Spencer, Randnr. 57).

52 Bei der Beurteilung des Verhaltens des Steuerpflichtigen ist insbesondere das Ziel zu berücksichtigen, das mit der Niederlassungsfreiheit verfolgt wird (vgl. in diesem Sinne Urteile Centros, Randnr. 25, und X und Y, Randnr. 42).

53 Dieses Ziel besteht darin, es den Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats zu erlauben, in einem anderen Mitgliedstaat eine Zweitniederlassung zu gründen, um dort ihren Tätigkeiten nachzugehen, und so die gegenseitige wirtschaftliche und soziale Durchdringung auf dem Gebiet der selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft zu fördern (vgl. Urteil vom 21. Juni 1974 in der Rechtssache 2/74, Reyners, Slg. 1974, 631, Randnr. 21). Zu diesem Zweck will die Niederlassungsfreiheit es den Staatsangehörigen der Gemeinschaft ermöglichen, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben eines anderen Mitgliedstaats als desjenigen ihrer Herkunft teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen (Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94, Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25).

54 In Anbetracht dieses Zieles der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat impliziert der Niederlassungsbegriff im Sinne der Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit mittels einer festen Einrichtung in diesem Staat auf unbestimmte Zeit (vgl. Urteile vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-221/89, Factortame u. a., Slg. 1991, I-3905, Randnr. 20, und vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 21). Daher setzt sie eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus.

55 Folglich lässt sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.

56 Verhaltensweisen von der Art, wie sie in der vorstehenden Randnummer beschrieben worden sind, können wie die in Randnummer 49 des oben zitierten Urteils Marks & Spencer genannten Praktiken, die darin bestehen, Übertragungen von Verlusten innerhalb eines Konzerns auf diejenigen Gesellschaften zu organisieren, die in den Mitgliedstaaten ansässig waren, in denen die höchsten Steuersätze galten und folglich der steuerliche Wert dieser Verluste am höchsten war, das Recht der Mitgliedstaaten in Gefahr bringen, ihre Steuerzuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben, und so die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen (vgl. Urteil Marks & Spencer, Randnr. 46).

57 In Anbetracht dieser Erwägungen ist zu beurteilen, ob sich die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die sich aus den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften ergibt, mit Gründen der Bekämpfung rein künstlicher Gestaltungen rechtfertigen lässt und ob sie sich gegebenenfalls im Hinblick auf dieses Ziel als verhältnismäßig erweist.

58 Die genannten Vorschriften betreffen Situationen, in denen eine ansässige Gesellschaft eine beherrschte ausländische Gesellschaft gegründet hat, die im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung einem Besteuerungsniveau unterliegt, das sich auf weniger als drei Viertel der Steuer beläuft, die im Vereinigten Königreich zu entrichten gewesen wäre, wenn die Gewinne dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft dort besteuert worden wären.

59 Dadurch, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften vorsehen, dass die Gewinne einer beherrschten ausländischen Gesellschaft, die

einem sehr günstigen Steuerrecht unterliegt, in die Steuerbemessungsgrundlage der ansässigen Gesellschaft einfließen, ermöglichen sie es, Praktiken entgegenzuwirken, deren einziges Ziel darin besteht, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird. Wie die französische, die finnische und die schwedische Regierung vorgetragen haben, sind solche Vorschriften daher geeignet, das mit ihnen verfolgte Ziel zu erreichen.

60 Es ist noch zu prüfen, ob die genannten Vorschriften nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

61 Die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften sehen mehrere Fälle vor, in denen die Gewinne der beherrschten ausländischen Gesellschaften nicht von der ansässigen Gesellschaft zu versteuern sind. Einige dieser Ausnahmen ermöglichen es, die ansässige Gesellschaft in Situationen zu entlasten, in denen es als ausgeschlossen erscheint, dass eine rein künstliche Gestaltung allein zu steuerlichen Zwecken vorliegt. So lässt sich der Ausschüttung praktisch aller Gewinne einer beherrschten ausländischen Gesellschaft an eine ansässige Gesellschaft entnehmen, dass es dieser nicht darum geht, sich der britischen Steuer zu entziehen. Wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft Handelsaktivitäten nachgeht, so schließt das seinerseits das Bestehen einer künstlichen Gestaltung ohne jede echte wirtschaftliche Verbindung mit dem Aufnahmemitgliedstaat aus.

62 Falls keine dieser Ausnahmen eingreift, kann von der durch die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehenen Besteuerung dann abgesehen werden, wenn die Niederlassung und die Tätigkeiten der beherrschten ausländischen Gesellschaft den Anforderungen des Motivtests genügen. Diese bestehen im Wesentlichen darin, dass die ansässige Gesellschaft beweisen muss, dass zum einen der signifikante Steuerrückgang im Vereinigten Königreich, der sich aus den Umsätzen zwischen dieser Gesellschaft und der beherrschten ausländischen Gesellschaft ergibt, nicht das Hauptziel oder eines der Hauptziele dieser Umsätze war, und dass zum anderen die Steuerminderung im Vereinigten Königreich durch Abfluss von Gewinnen im Sinne der genannten Rechtsvorschriften weder das Hauptmotiv noch eines der Hauptmotive für die Gründung der beherrschten ausländischen Gesellschaft war.

63 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens, die belgische Regierung und die Kommission vorgetragen haben, kann die Tatsache, dass keine der von den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehenen Ausnahmen hier eingreift und dass das Streben nach Erleichterung der Steuerlast Anlass zur Gründung der beherrschten ausländischen Gesellschaft und zum Tätigen von Umsätzen zwischen dieser und der ansässigen Gesellschaft war, nicht ausreichen, um zu dem Schluss zu gelangen, dass eine rein künstliche Gestaltung vorliegt, die lediglich dazu bestimmt ist, der genannten Steuer zu entgehen.

64 Denn für die Feststellung des Vorliegens einer solchen Gestaltung ist außer einem subjektiven Element, das in dem Streben nach einem Steuervorteil besteht, erforderlich, dass aus objektiven Anhaltspunkten hervorgeht, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen der mit der Niederlassungsfreiheit verfolgte Zweck, wie er in den Randnummern 54 und 55 des vorliegenden Urteils dargelegt worden ist, nicht erreicht worden ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Dezember 2000 in der Rechtssache C-110/99, Emsland-Stärke, Slg. 2000, I-11569, Randnrn. 52 und 53, und vom 21. Februar 2006 in der Rechtssache C-255/02, Halifax u. a., Slg. 2006, I-1609, Randnrn. 74 und 75).

65 Dementsprechend sind die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften nur dann gemeinschaftsrechtskonform, falls die von ihnen vorgesehene Besteuerung ausgeschlossen ist, wenn die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhängt.

66 Diese Gründung muss mit einer tatsächlichen Ansiedlung zusammenhängen, deren Zweck darin besteht, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen, wie aus der in den Randnummern 52 bis 54 des vorliegenden Urteils erwähnten Rechtsprechung hervorgeht.

67 Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission in der Sitzung vorgetragen haben, muss diese Feststellung auf objektiven, von dritter Seite

nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen, die sich u. a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen.

68 Führt die Prüfung solcher Anhaltspunkte zu der Feststellung, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhängt, die keine wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet des Aufnahmemitgliedstaats entfaltet, so ist die Gründung dieser beherrschten ausländischen Gesellschaft als eine rein künstliche Gestaltung anzusehen. Dergleichen könnte insbesondere bei einer Tochtergesellschaft der Fall sein, die eine „Briefkastenfirma" oder eine „Strohfirma" ist (vgl. Urteil vom 2. Mai 2006 in der Rechtssache C-341/04, Eurofood IFSC, Slg. 2006, I-3813, Randnrn. 34 und 35).

69 Demgegenüber erlaubt, wie der Generalanwalt in Nummer 103 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, der Umstand, dass die den Gewinnen der beherrschten ausländischen Gesellschaft entsprechenden Tätigkeiten ebenso gut von einer im Hoheitsgebiet desjenigen Mitgliedstaats, in dem die ansässige Gesellschaft angesiedelt ist, niedergelassenen Gesellschaft hätten ausgeführt werden können, nicht den Schluss, dass eine rein künstliche Gestaltung vorliegt.

70 Der ansässigen Gesellschaft, die hierzu am ehesten in der Lage ist, ist die Gelegenheit zu geben, Beweise für die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten ausländischen Gesellschaft und deren tatsächliche Betätigung vorzulegen.

71 Angesichts der von der ansässigen Gesellschaft vorgelegten Beweise haben die zuständigen nationalen Behörden die Möglichkeit, um die erforderlichen Informationen über die tatsächliche Lage der beherrschten ausländischen Gesellschaft zu erhalten, auf die Mechanismen der Zusammenarbeit und des Informationsaustauschs zwischen nationalen Steuerverwaltungen zurückzugreifen, wie sie durch die von Irland in seinen schriftlichen Erklärungen erwähnten Rechtsakte geschaffen wurden, nämlich auf die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977

über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15) und, im vorliegenden Fall, auf das Abkommen vom 2. Juni 1976 zwischen dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland einerseits und Irland andererseits zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen und Kapitalerträge.

72 Hier obliegt es dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob der Motivtest, wie er von den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften festgelegt ist, in Übereinstimmung mit dem Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs so ausgelegt werden kann, dass er es ermöglicht, die Anwendung der von diesen Rechtsvorschriften vorgesehenen Besteuerung auf rein künstliche Gestaltungen zu beschränken, oder ob vielmehr die Kriterien, auf denen dieser Test beruht, bedeuten, dass die ansässige Gesellschaft selbst dann, wenn keine objektiven Anhaltspunkte für eine solche Gestaltung vorliegen, unter diese Rechtsvorschriften fällt, sofern nur keine der von ihnen vorgesehenen Ausnahmen eingreift und das Streben nach einer Steuerminderung im Vereinigten Königreich zu den zentralen Gründen der Errichtung der beherrschten ausländischen Gesellschaft zählt.

73 Im ersten Fall müssten die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften als mit den Artikeln 43 EG und 48 EG vereinbar angesehen werden.

74 Im zweiten Fall wären die genannten Vorschriften hingegen, wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens, die Kommission und in der Sitzung die zyprische Regierung vorgetragen haben, als gegen die Artikel 43 EG und 48 EG verstoßend zu betrachten.

75 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 48 EG dahin auszulegen sind, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne dort einem niedrigeren

Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.

Kosten

76 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:

Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht.

Unterschriften