SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIEGBERT ALBER

vom 19. November 1998 *

A — Einführung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen wirft die Frage nach der Vereinbarkeit einer griechischen Steuervorschrift [1] mit dem Gemeinschaftsrecht auf, die ausländische Gesellschaften immer einem Steuersatz von 40 % unterwirft, während inländische Aktiengesellschaften dann nicht mit 40 % sondern mit 35 % besteuert werden, wenn sie entweder Namensaktien ausgeben oder deren Inhaberaktien an der Börse von Athen gehandelt werden.

2. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die „Royal Bank of Scotland Plc" (im folgenden: die Klägerin), ist in Großbritannien niedergelassen und betreibt eine Zweigniederlassung in Piräus (Griechenland). Um die Besteuerung dieser Zweigniederlassung für das Wirtschaftsjahr 1995 (Rechnungsperiode 1. Oktober 1994 bis 30. September 1995) ist Streit entstanden.

3. Die steuerliche Veranlagung erfolgte nach dem griechischen Einkommensteuergesetz, in dessen zweiten Abschnitt die Besteuerung des Einkommens juristischer Personen geregelt ist. Artikel 109 Absatz 1 des Gesetzes legt die Steuersätze wie folgt fest:

„1. Die Steuer wird nach dem gesamten steuerpflichtigen Einkommen der steuerpflichtigen juristischen Person nach Steuersätzen veranlagt, die je nach Gattung der Steuerpflichtigen wie folgt festgestellt werden:

a) für inländische Aktiengesellschaften, deren Aktien bei Ablauf der Rechnungsperiode bei der Börse von Athen nicht zugelassene Inhaberaktien sind, und für ausländische Gesellschaften und Organisationen, die die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile bezwecken, auf 40 v. H. (40 %),

b) für die sonstigen inländischen Aktiengesellschaften auf 35 v. H. (35 %). Bei inländischen Aktiengesellschaften, die Namensaktien und bei der Börse von Athen nicht zugelassene Inhaberaktien haben, wird der Satz gemäß Buchstabe a auf den Teil der Gewinne erhoben, der der Zahl der vorhandenen Inhaberaktien entspricht. Zur Ermittlung des obengenannten Gewinnanteils werden die gesamten Reingewinne entsprechend der Zahl der Namensaktien und der Inhaberaktien aufgeteilt, die sich

* Originalsprache: Deutsch.

1 — Vgl. Artikel 109 Absatz 1 des griechischen Einkommensteuergesetzes (Gesetz Nr. 2238/1994, FEK 151 A').

bei Ablauf der Rechnungsperiode aus den geführten Büchern ergeben,

c) für die sonstigen in Artikel 101 genannten juristischen Personen auf 35 v. H. (35 %)."

4. Die Klägerin wurde auf der Grundlage dieser Vorschrift einem Steuersatz von 40 % unterworfen. Ihre Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 versah sie mit einem Vorbehalt des Inhalts, sie hätte wie griechische Banken auch nur mit 35 % versteuert werden dürfen. Zur Begründung stützte sie sich u. a. auf Artikel 52 EG-Vertrag.

5. Der Vorbehalt wurde unter Hinweis auf die bestehende Gesetzeslage durch Bescheid zurückgewiesen. Gegen diesen hat die Klägerin den Rechtsweg beschritten.

6. Das vorlegende Gericht, das Dioikitiko Protodikeio (Verwaltungsgericht erster Instanz) Piräus, führt aus, Artikel 109 Absatz 1 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes enthalte eine steuerliche Behandlung der ausländischen Aktiengesellschaften, die grundsätzlich von den Regelungen in den Artikeln 7 [2] und 52 des Vertrages abweiche. Durch diese Vorschrift werde eine Differenzierung bei der steuerlichen Behandlung der Aktiengesellschaften eingeführt, je nach dem inwieweit sie a) an der Börse von Athen zugelassen und b) welcher Art die Aktien der Gesellschaften seien, während alle ausländischen Gesellschaften ohne Ausnahme der stärkeren Besteuerung in Höhe von 40 % unterlägen. Die besondere steuerliche Behandlung inländischer Gesellschaften führe zu einer Verringerung der Kostenbelastung dieser Unternehmen und zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen gegenüber ausländischen Unternehmen, was zu einer daraus folgenden Verfälschung des Wettbewerbs führe.

7. Das vorlegende Gericht legt dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Ist die genannte Regelung in Artikel 109 Absatz 1 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes (Gesetz Nr. 2238/1994, FEK 151 A'), die eine unterschiedliche steuerliche Belastung zum Nachteil der ausländischen Gesellschaften durch die Anwendung des Steuersatzes von 40 % auf ihre steuerbaren Einnahmen im Gegensatz zu den inländischen Gesellschaften vorschreibt, bei denen ein Steuersatz von 35 % angewendet wird, nach dem Gemeinschaftsrecht erlaubt und zulässig und steht sie insbesondere im Einklang mit den Artikeln 7 und 52 des Vertrages? Mit anderen Worten: Ist der griechische Staat berechtigt, diese unterschiedliche steuerliche Behandlung zu Lasten der ausländischen Gesellschaften vorzuschreiben?

8. Am Verfahren haben sich die Klägerin, die Regierungen Griechenlands und Frankreichs sowie die Kommission beteiligt. Auf das Vorbringen der Beteiligten wird im Rahmen der

2 — Inzwischen Artikel 6 EG-Vertrag.

rechtlichen Würdigung zurückzukommen sein.

B — Stellungnahme

9. Die *Klägerin* trägt vor, Artikel 109 Absatz 1 des griechischen Einkommensteuergesetzes bewirke eine verbotene Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Gesellschaften. Während die inländischen Aktiengesellschaften nach der Form der von ihnen ausgegebenen Aktien zu differenzieren seien und folglich den günstigeren Steuersatz in Anspruch nehmen könnten, wenn sie Namensaktien oder an der Börse von Athen gehandelte Inhaberaktien ausgeben, würden die ausländischen Gesellschaften nach Artikel 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes ausnahmslos mit dem höheren Steuersatz belegt, gleichgültig welche Rechtsform sie gewählt hätten und welcher Art die von ihnen ausgegebenen Aktien seien.

10. Für den Bankensektor werde die Ungleichbehandlung noch dadurch verstärkt, daß die Gesetze Nr. 2190/1920 und 5076/1931 den griechischen Banken vorschrieben, sich in der Form einer Aktiengesellschaft, die Namensaktien ausgibt, zu konstituieren. Die griechischen Banken würden daher *immer* mit 35 % besteuert und die ausländischen Banken immer mit 40 %.

11. Nach der Struktur der Vorschriften müsse man davon ausgehen, daß die günstigere Besteuerung griechischer Gesellschaften die Regel und die Besteuerung mit 40 % die Ausnahme sei.

12. Die Klägerin ist der Ansicht, Artikel 109 Absatz 1 des griechischen Einkommensteuergesetzes verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Vertrages nach Artikel 6 sowie gegen Artikel 52. Die Niederlassungsfreiheit durch Gründung einer Zweitniederlassung in der Form von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften werde durch diese Ungleichbehandlung in verbotener Weise beschränkt.

13. Die Klägerin beruft sich auf die Urteile des Gerichtshofes vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich) [3] und vom 12. April 1994 in der Rechtssache C-1/93 (Halliburton Services-BV) [4].

14. Die *griechische Regierung* weist zunächst auf das Konkurrenzverhältnis der Artikel 48, 52 und 59 des Vertrages zu Artikel 6 hin und trägt vor, daß im Anwendungsbereich der Artikel 48, 52 und 59 Artikel 6 nicht mehr zum Zuge komme. Sodann führt die griechische Regierung aus, daß die Niederlassungsfreiheit nach Artikel 52 des Vertrages in Verbindung mit Artikel 58 auch für Gesellschaften gelte, wobei nach gefestigter Rechtsprechung der Sitz der Gesellschaft deren Nationalität bestimme. Vor diesem Hintergrund und in

3 — Slg. 1986, 273.
4 — Slg. 1994, I-1137.

Anbetracht nachfolgender Überlegungen müsse die dem Gerichtshof vorgelegte Frage anders gestellt werden.

15. Man müsse davon ausgehen, daß die Basisbesteuerung für Aktiengesellschaften bei 40 % liege. Nach Angaben des Finanzministeriums würden 80 % der Aktiengesellschaften mit diesem Steuersatz belegt. Die große Masse der Aktiengesellschaften gebe nicht an der Börse gehandelte Aktien aus, da es für die Errichtung einer AG 10 000 000 DR Grundkapital bedürfe, während eine Aktiengesellschaft für die Börsenzulassung über 1 000 000 000 DR Eigenkapital verfügen müsse. Die günstigere Besteuerung der an der Börse zugelassenen Aktiengesellschaften rechtfertige sich mit dem Ziel der Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung. Die Vorabentscheidungsfrage müsse folglich lauten:

Der Gerichtshof möge sich zur Vereinbarkeit des Artikels 109 Absatz 1 Buchstabe a des Gesetzes Nr. 2238/1994 mit den Artikeln 52 und 58 des Vertrages äußern, der eine Besteuerung des steuerbaren Einkommens ausländischer Aktiengesellschaften von 40 % vorsehe wie für einheimische Aktiengesellschaften, die allerdings ausnahmsweise einen günstigeren Steuersatz von 35 % in Anspruch nehmen könnten.

16. Zur Beantwortung dieser Frage müsse man davon ausgehen, daß das Gebiet der direkten Steuern nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in dessen Anwendungsbereich falle. Allerdings müßte nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes das Gemeinschaftsrecht auch bei der direkten Besteuerung in der Weise Beachtung finden, daß der Mitgliedstaat sowohl unmittelbare als auch mittelbare Diskriminierungen zu unterlassen habe. [5]

17. Da es keine Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern gäbe, sei es Sache eines jeden Mitgliedstaats, das besteuerbare Einkommen zu definieren sowie die Steuersätze festzulegen. Vor diesem Hintergrund sei der Steuersatz von 40 % unproblematisch, insbesondere bewirke er keine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit.

18. Selbst wenn man die Möglichkeit der Steuerermäßigung als eine mittelbare Diskriminierung qualifizieren wollte, sei sie jedenfalls gerechtfertigt. Die Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder sei a priori unterschiedlich. Die Gewährung steuerlicher Vergünstigungen nur an Gebietsansässige sei daher nicht zu beanstanden. Nach den Grundsätzen der Doppelbesteuerungsabkommen sei es Sache des Wohn-bzw. Sitzstaates, den Gebietsansässigen steuerliche Vergünstigungen einzuräumen. Die unterschiedliche Behandlung ausländischer und inländischer Gesellschaften sei schließlich auch deshalb gerechtfertigt, da die Definition des besteuerbaren Einkommens vom Ausgangspunkt her schon unterschiedlich (vgl. Artikel 99 Absatz 1

5 — Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations SA, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 19); Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21); Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16) und Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36).

Buchstaben a) bis d) des griechischen Einkommensteuergesetzes) [6] und die unterschiedliche Festlegung der Steuersätze nur eine daran anknüpfende Konsequenz sei.

19. Die griechische Regierung schlägt vor, die umformulierte Vorabentscheidungsfrage wie folgt zu beantworten:

Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts auf dem Gebiet unmittelbarer Steuern verbieten es die Artikel 52 und 58 des Vertrages einem Mitgliedstaat nicht, ausländische Aktiengesellschaften dem gleichen Steuersatz wie dem normalerweise auf inländische Aktiengesellschaften angewandten zu unterwerfen, ohne sie in den Genuß des auf einige inländische Aktiengesellschaften ausnahmsweise angewandten verminderten Steuersatzes kommen zu lassen.

20. Die *französische Regierung* regt ihrerseits auch eine Umformulierung der Vorlagefrage an, jedoch in dem Sinne, daß der Gerichtshof sich zur Vereinbarkeit einer Vorschrift wie des Artikels 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes mit den Artikeln 6 und 52 des Vertrages äußern möge, da es nicht Aufgabe des Gerichtshofes im Vorabentscheidungsverfahren nach Artikel 177 sei, über die Vereinbarkeit einer bestimmten mitgliedstaatlichen Norm mit dem Gemeinschaftsrecht zu entscheiden.

21. Sodann weist auch die französische Regierung auf das Konkurrenzverhältnis der Artikel 6 und 52 des Vertrages hin. Artikel 52 gehe als die speziellere Vorschrift dem Artikel 6 des Vertrages vor. Im Anwendungsbereich des Artikels 52 komme Artikel 6 nicht mehr zur Anwendung.

22. Zur Definition des Regelungsgehalts des Artikels 52 des Vertrages führt die französische Regierung aus, die Vorschrift stelle den Grundsatz der Inländergleichbehandlung auf. Sie verbiete somit alle Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes charakterisiere eine Diskriminierung die Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf objektiv vergleichbare Situationen bzw. die Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Situationen.

23. Artikel 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes sehe unterschiedliche Steuersätze für griechische Gesellschaften in

6 — Gemäß Artikel 99 Absatz 1 Buchstaben a) und d) des griechischen Einkommensteuergesetzes unterliegt der Steuer:
a) Bei griechischen Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, mit Ausnahme der Banken und Versicherungsgesellschaften, das in Griechenland oder im Ausland erworbene Nettogesamteinkommen oder der Nettogewinn ... Bei griechischen Banken und Versicherungsgesellschaften das in Griechenland oder im Ausland erworbene Gesamteinkommen oder der Nettogewinn nach Abzug der nicht versteuerbaren Einkünfte oder die einer Sonderbesteuerung unterliegenden Einkünfte die zum Erlöschen der Steuerschuld führen.
...d) Bei ausländischen Unternehmen, die in irgendeiner Gesellschaftsform tätig sind, sowie bei Ausländern jeder Art, die die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile beabsichtigen, das Nettoeinkommen oder der Nettogewinn, das bzw. der aus einer Quelle herrührt, die sich in Griechenland befindet, sowie der Nettogewinn, der sich aus der dauerhaften Niederlassung des Unternehmens in Griechenland im Sinne des Artikels 100 ergibt.

Abhängigkeit von ihrer Rechtsform vor, während ausländische Gesellschaften unabhängig von ihrer Rechtsform immer dem höheren Steuersatz unterworfen würden. Dieser Unterschied in der Behandlung beruhe ausschließlich auf der Staatsangehörigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft (wobei die Staatsangehörigkeit einer Gesellschaft nach Artikel 58 die des Staates ihrer Gründung sei). Der Umstand, daß ausländische Gesellschaften alle Voraussetzungen erfüllten, die bei einer griechischen Gesellschaft zur Anwendung des niedrigeren Steuersatzes führe, sei — wie die französische Regierung bemängelt — völlig ohne Bedeutung. Eine mitgliedstaatliche Vorschrift, die die Gewinne einer ausländischen Gesellschaft mit einem Steuersatz von 40 % belegt, während die Gesellschaft die Kriterien erfülle, die bei einer einheimischen Gesellschaft zur Anwendung des geringeren Steuersatzes von 35 % führt, verstoße daher offensichtlich gegen Artikel 52 des Vertrages.

24. Keine Diskriminierung liege allerdings vor, wenn sich die ausländische Gesellschaft in einer objektiv vergleichbaren Situation wie eine mit 40 % besteuerte inländische Gesellschaft befinde. Zur Vergleichbarkeit der Situation stellt die französische Regierung einige Überlegungen an. Sie vertritt den Standpunkt, daß die Merkmale „Aktiengesellschaft" und „Inhaberaktien" an sich diskriminierungsfrei seien. Anders verhalte es sich mit dem Element der Zulassung an der Börse von Athen. Um diesem Kriterium zu genügen müsse es ausreichen, wenn die Aktien der Gesellschaft an irgendeiner mitgliedstaatlichen Börse gehandelt würden.

25. Die französische Regierung schlägt folgende Beantwortung der Vorabentscheidungsfrage vor:

Artikel 52 des Vertrages steht der Anwendbarkeit einer mitgliedstaatlichen Vorschrift wie dem Artikel 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes entgegen, der Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten einem höheren Steuersatz unterwirft als einheimische Gesellschaften, die sich in einer objektiv vergleichbaren Lage, insbesondere im Hinblick auf ihre Rechtsform befinden.

26. Sollte der Gerichtshof im Hinblick auf die Umstände des Ausgangsverfahrens eine weitere Präzisierung für erforderlich erachten, schlägt die französische Regierung folgendes vor:

Eine Gesellschaft, deren Aktien an der Börse eines Mitgliedstaats gehandelt werden, muß insofern als in einer vergleichbaren Situation befindlich angesehen werden wie eine einheimische Gesellschaft, deren Aktien an der Börse des Niederlassungsstaats gehandelt werden.

27. Die *Kommission* vertritt in ihrer schriftlichen Stellungnahme eher einen differenzierten Standpunkt. Artikel 52 des Vertrages normiere eine Grundfreiheit und verbiete sowohl direkte als auch indirekte Diskriminierungen. Dabei könne sich die Anknüpfung an den Wohnsitz als versteckte Diskriminierung darstellen. Eine an den Sitz einer Gesellschaft anknüpfende unterschiedliche Behandlung könne unter bestimmten Umständen zwar gemeinschaftsrechtlich Bestand haben, dieser Möglichkeit seien jedoch objektiv Grenzen gesetzt.

28. Die Klägerin unterhalte eine ständige Niederlassung in Griechenland, deren besteuerbares Einkommen wie das griechischer Gesellschaften bestimmt werde. Demzufolge enthalte Artikel 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes sowohl eine offenkundige als auch eine versteckte Diskriminierung. Indem ausländische Gesellschaften von der Anwendung des günstigeren Steuersatzes von 35 % gänzlich ausgeschlossen seien, bewirke Artikel 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes eine offenkundige Diskriminierung. Darüber hinaus enthalte Artikel 109 Absatz 1 des griechischen Einkommensteuergesetzes insofern eine mittelbare Diskriminierung als „für inländische Aktiengesellschaften, deren Aktien bei Ablauf der Rechnungsperiode bei der Börse von Athen nicht zugelassene Inhaberaktien sind und für ausländische Gesellschaften und Organisationen, die die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile bezwekken", ein Steuersatz von 40 % festgelegt werde. Denn dieser Steuersatz werde — weil auf dem Bankensektor inländische Aktiengesellschaften zwingend Namensaktien ausgeben — auf inländische Banken nie, auf ausländische Banken jedoch stets angewandt.

29. Der Gerichtshof habe in seiner Rechtsprechung [7] zur unterschiedlichen Besteuerung Gebietsansässiger und Gebietsfremder festgestellt, daß bei sonst gleicher steuerlicher Veranlagung Gebietsfremde auch in den Genuß von Steuervorteilen kommen müßten. Für die Ungleichbehandlung im vorliegenden Fall gebe es keine Rechtfertigung. Die Kommission schlägt daher folgende Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens vor:

Eine mitgliedstaatliche Vorschrift, die zum Zwecke der Besteuerung der Gewinne griechische und ausländische Gesellschaften im Hinblick auf die Bestimmung des versteuerbaren Einkommens gleich behandelt, letzteren jedoch die Inanspruchnahme des günstigeren Steuersatzes von 35 % — auch unter Bedingungen wie sie für Gesellschaften mit Sitz in Griechenland gelten — vorenthält, ist unvereinbar mit Artikel 52 des Vertrages.

30. In ihrem mündlichen Vortrag hat die Kommission ganz auf die Unterscheidung zwischen direkter und versteckter Diskriminierung verzichtet. Selbst wenn auf dem Gebiet der direkten Steuer noch keine Harmonisierung erfolgt sei, dürften die Mitgliedstaaten die Grundfreiheit keiner Beschränkung unterziehen. Im vorliegenden Fall gebe es keine Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung, so daß ein Verstoß gegen Artikel 52 festzustellen sei.

7 — Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 36 bis 38); vgl. auch Rechtssache C-107/94 (Asscher, zitiert in Fußnote 5).

31. Unbestritten ist Artikel 52 des Vertrages, wie in ständiger Rechtsprechung [8] des Gerichtshofes bestätigt, eine spezielle Ausprägung des allgemeinen Gleichheitssatzes nach Artikel 6 des Vertrages. Artikel 52 geht Artikel 6 daher vor. Im Anwendungsbereich des Artikels 52 bleibt Artikel 6 folglich unangewendet.

32. Bei der Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens ist selbstverständlich darauf zu achten, daß der Gerichtshof im Rahmen dieser Verfahrensart nicht die Unvereinbarkeit einer mitgliedstaatlichen Norm mit dem Gemeinschaftsrecht ausspricht. Vielmehr gibt er dem vorlegenden Gericht alle Kriterien an die Hand, um die Beurteilung der Vereinbarkeit der innerstaatlichen Vorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht vornehmen zu können. Die Formulierung der Vorlagefrage ist daher zu abstrahieren. Auch das ist in ständiger Rechtsprechung [9] des Gerichtshofes anerkannt. Die nachfolgenden Betrachtungen dienen daher der Beantwortung einer wie folgt formulierten Frage:

Ist eine Regelung wie Artikel 109 Absatz 1 Buchstabe a des griechischen Einkommensteuergesetzes (Gesetz Nr. 2238/1994, FEK 151 A'), die eine unterschiedliche steuerliche Belastung zum Nachteil der ausländischen Gesellschaften durch die Anwendung des Steuersatzes von 40 % auf ihre steuerbaren Einkommen im Gegensatz zu den inländischen Gesellschaften vorschreibt, bei denen ein Steuersatz von 35 % angewendet wird, mit Artikel 52 des Vertrages vereinbar?

33. Artikel 52 ist die Grundvorschrift für eine der vier Grundfreiheiten des Vertrages. In Verbindung mit Artikel 58 des Vertrages garantiert er juristischen Person die Niederlassungsfreiheit in der Gemeinschaft. In den Genuß der Freiheit kommen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben. Der in dieser Weise defi nierte Sitz einer Gesellschaft ist maßgeblich für die Bestimmung ihrer Zugehörigkeit zu einer Rechtsordnung in vergleichbarer Weise wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen.

34. Die Ausübung der Freiheit kann gemäß Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 erfolgen durch die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften. Die Niederlassungsfreiheit umfaßt gemäß Artikel 52 Absatz 2 grundsätzlich die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen. Die Inländergleichbehandlung ist daher Wesensmerkmal der seit Ende der Übergangszeit unmittelbar anwendbaren Norm [10] und wichtiger Teil der Niederlassungsfreiheit selbst.

8 — Urteil vom 30. Mai 1989 in der Rechtssache 305/87 (Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 1461, Randnrn. 12 und 13); in diesem Sinne auch Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 21) und Urteil in der Rechtssache C-1/93 (Halliburton Services, zitiert in Fußnote 4, Randnr. 12).

9 — So bereits Urteil vom 15. Juli 1964 in der Rechtssache 6/64 (Costa/ENEL, Slg. 1964, 1253, 1268) und Urteil vom 8. Juni 1971 in der Rechtssache 78/70 (Deutsche Grammophon GmbH/Metro, Slg. 1971, 487, Randnr. 3).

10 — Vgl. Urteil in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 13).

35. Wenn also eine innerstaatliche Vorschrift zur Besteuerung juristischer Personen den Steuersatz „für *inländische Aktiengesellschaften*, deren Aktien bei Ablauf der Rechnungsperiode bei der Börse von Athen nicht zugelassene Inhaberaktien sind, und für *ausländische Gesellschaften* und Organisationen, die die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile bezwecken, auf 40 %" [11] des steuerpflichtigen Einkommens festsetzt, während er „für die *sonstigen inländischen Aktiengesellschaften* auf 35 %" [12] festgelegt wird, nimmt sie damit eine offene Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Aktiengesellschaften vor. Ausländische Gesellschaften unterliegen stets einem Steuersatz von 40 %, während inländische Aktiengesellschaften mit 35 % besteuert werden, wenn sie nicht ein bestimmtes Kriterium (bei Ablauf der Rechnungsperiode bei der Börse von Athen nicht zugelassene Inhaberaktien) erfüllen.

36. Dem Vortrag der Beteiligten ist eine Meinungsverschiedenheit dahin gehend zu entnehmen, ob 35 % die Regelbesteuerung und 40 % die Ausnahme sei oder umgekehrt. Während die Klägerin den Steuersatz von 35 % für die Regel hält, beharrt die griechische Regierung auf ihrem Standpunkt, der Steuersatz von 40 % sei die Regel, die Besteuerung mit 35 % die Ausnahme.

37. Zur Feststellung einer objektiven Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Gesellschaften kann dieser Streit dahinstehen. Fest steht, daß ausländische Gesellschaften keinen Zugang zu dem günstigeren Steuersatz haben. Es kommt daher auch nicht auf die Zahlenverhältnisse an, wieviel Prozent griechischer Aktiengesellschaften effektiv von dem günstigeren Steuersatz profitieren. Es scheint in der Tat so zu sein, daß auf dem Bankensektor alle griechischen Gesellschaften in den Genuß des günstigeren Steuersatzes kommen, da sie kraft Gesetzes Voraussetzungen erfüllen müssen [13], die sie aus der Kategorie der mit 40 % versteuerbaren inländischen Aktiengesellschaften ausnehmen.

38. Indem der griechische Gesetzgeber die Form einer direkten Ungleichbehandlung gewählt hat, ist der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht offenkundig.

39. Die griechische Regierung ist dennoch der Ansicht, die Ungleichbehandlung könne gerechtfertigt werden. Dabei verkennt sie, daß unmittelbare Diskriminierungen einer Rechtfertigung grundsätzlich nicht zugänglich sind. Die auf dem Gebiet direkter Steuern ergangene Rechtsprechung, in der das Element der Rechtfertigung jeweils eine Rolle gespielt hat [14], nahm ihren Ursprung in Regelungen, die die unterschiedliche Behandlung regelmäßig an das Kriterium des Wohnsitzes bzw.

11 — Vgl. Artikel 109 Absatz 1 Buchstabe a) des griechischen Einkommensteuergesetzes; Hervorhebung durch den Verfasser.

12 — Vgl. Artikel 109 Absatz 1 Buchstabe b) des griechischen Einkommensteuergesetzes; Hervorhebung durch den Verfasser.

13 — Griechischen Banken ist laut Vortrag der Beteiligten kraft Gesetzes vorgeschrieben, sich als Aktiengesellschaft zu konstituieren und Namensaktien auszugeben. Vgl. Gesetz Nr. 2190/1920 Artikel 11 Absatz 2 Buchstabe a und Gesetz Nr. 5076/1931.

14 — Vgl. Urteile in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 17), in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, zitiert in Fußnote 8, Randnr. 16), in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 39 ff.), in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 23 ff.), in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 50 ff.), in der Rechtssache C-250/95 (Futura, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 26) sowie Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (Imperial Chemical Industries plc (ICI), Slg. 1998, I-4695, Randnr. 24 f.).

an das Begriffspaar gebietsansässig und gebietsfremd geknüpft haben. Insofern mußte in nahezu allen diesen Fällen [15] von einer mittelbaren Diskriminierung ausgegangen werden. Eine solche ist nur dann gemeinschaftsrechtswidrig, wenn sie nicht gerechtfertigt werden kann aus Gründen wie etwa der Kohärenz der Steuersysteme [16] oder zwingenden Gründen des Allgemeininteresses [17].

40. Sowohl der Vortrag der französischen Regierung als auch der Beitrag der Kommission im schriftlichen Verfahren gehen von dem Prüfungsschema einer mittelbaren Diskriminierung aus, bei dem es auf die Vergleichbarkeit der Situation und eine eventuelle Rechtfertigung einer einmal erkannten Ungleichbehandlung ankommt. Die von den Beteiligten eingenommene Haltung könnte daher rühren, daß sie nach dem Vorbild früherer Verfahren vor dem Gerichtshof [18] den Sitz einer Gesellschaft als Anknüpfungskriterium für eine eventuelle Ungleichbehandlung und damit als maßgeblich für eine mittelbare Diskriminierung inländischer und ausländischer Gesellschaften betrachten. [19]

41. Die Kommission spricht dennoch ausdrücklich davon, Artikel 109 Absatz 1 des griechischen Einkommensteuergesetzes enthalte eine direkte *und* eine indirekte Diskriminierung.

42. Der Vortrag der französischen Regierung, in dem die Vergleichbarkeit der eine Gesellschaft charakterisierenden Merkmale, um in den Anwendungsbereich des günstigeren Steuersatzes zu gelangen, geprüft wird, fußt offenbar auf der Prämisse, daß auch bei unterschiedsloser Anwendung dieser Kriterien auf inländische und ausländische Gesellschaften eine (mittelbare) Diskriminierung bewirkt werden könnte. Dabei seien die Bedingungen der Rechtsform (Aktiengesellschaft) und der Form der Aktien (Inhaberaktien) indifferent. Problematisch sei hingegen das Erfordernis der Börsenzulassung in Athen. Insofern müßte jegliche Zulassung an einer Börse in der Gemeinschaft genügen.

43. Die Prüfung dieser Frage geht meines Erachtens über die dem Gerichtshof im Wege des Vorabentscheidungsersuchens gestellte hinaus. Insbesondere ist der tatsächliche Hintergrund nicht hinreichend erhellt, ob über das Kriterium der Börsenzulassung an der Börse von Athen eine mittelbare Diskriminierung inländischer und ausländischer Aktiengesellschaften erfolgt und ob dieses Erfordernis gegebenenfalls gerechtfertigt werden kann. Die insofern erforderliche Tatsachenerforschung ist ohnehin Sache des vorlegenden Gerichts. Für den Fall, daß es aus dortiger Sicht auf die Entscheidung der von der französischen Regierung aufgeworfenen Frage ankommt, soll das nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes [20] dann anzuwendende Prüfungsschema skizziert werden.

15 — Im Urteil in der Rechtssache C-250/95 (Futura, zitiert in Fußnote 5) war dies jedoch nur teilweise der Fall.

16 — Vgl. Urteile in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 23) und in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 40).

17 — Vgl. Urteile in der Rechtssache C-250/95 (Futura, zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 26 und 31) und in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 14, Randnr. 28).

18 — Vgl. Urteile in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, zitiert in Fußnote 3), in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, zitiert in Fußnote 8) und in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 14).

19 — In dem Urteil in der Rechtssache C-1/93 (Halliburton Services, zitiert in Fußnote 4) betrachtet der Gerichtshof die Ungleichbehandlung von Gesellschaften aufgrund ihres Sitzes unter Berufung auf das Urteil in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, zitiert in Fußnote 8) als *offensichtliche* Diskriminierung (vgl. Randnr. 15).

20 — Vgl. dazu die in der Fußnote 14 zitierte Rechtsprechung.

44. Zunächst jedoch sollte eine klare Trennung zwischen natürlichen und juristischen Personen im Hinblick auf etwaige Diskriminierungen auf dem Gebiet direkter Besteuerung vollzogen werden. Denn die bei der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen maßgeblichen Umstände, wie der Familienstand und die persönliche Lage [21], gelten in der Weise nicht für juristische Personen.

45. Beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts fällt der Bereich der direkten Steuern nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft. Die Mitgliedstaaten müssen die ihnen verbliebenen Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben. [22]

46. Die im Steuerrecht übliche Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden birgt die Gefahr, daß sie sich zum Nachteil der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirken kann, da Gebietsfremde meist Ausländer sind. Die an diese Kriterien anknüpfende unterschiedliche Behandlung kann sich somit als mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen. [23]

47. Würde man zulassen, daß der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen kann, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 des Vertrages ausgehöhlt. [24]

48. Um einen Ausgleich zwischen der grundsätzlich berechtigten Differenzierung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden [25] einerseits und der damit verbundenen Gefahr einer mittelbaren Diskriminierung andererseits zu schaffen, bedarf es einer Prüfung der Vergleichbarkeit der Situation. [26] Ist diese zu bejahen, müssen dann an die objektiv gleichartigen Situationen die gleichen Rechtsfolgen etwa in Form der Gewährung steuerlicher Vergünstigungen geknüpft werden. Diese Folge ist nur dann nicht zwingend, wenn eine Ungleichbehandlung mit höherrangigen Interessen gerechtfertigt werden kann, wie z. B. der Kohärenz des Steuersystems [27] oder zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, wie sie in Artikel 56 des Vertrages formuliert sind. [28]

49. Betrachtet man vor diesem Hintergrund die Umstände des Ausgangsrechtsstreits, so wird man davon ausgehen müssen, daß eine Diskriminierung, sei sie nun direkter oder indirekter Natur, nicht zu bestreiten ist. Im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der Situation gehen die Meinungen der Beteiligten auseinander. Während die Kommission dezidiert den Standpunkt vertritt, der Situation inländischer und ausländischer Gesellschaften sei

21 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 37).

22 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 14, Randnr. 19).

23 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 28 und 29).

24 — Vgl. Urteil in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 18); so auch Urteil in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, zitiert in Fußnote 8, Randnr. 13).

25 — Vgl. Urteile in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 31), Rechtssache C-80/94 (Wielockx, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 18) und Rechtssache C-107/94 (Asscher, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 41).

26 — Vgl. Urteil in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 20 am Ende); Urteil in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 14, Randnr. 25).

27 — Vgl. die in der Fußnote 16 zitierte Rechtsprechung.

28 — Vgl. Urteil in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 14, Randnr. 28).

bei der Bestimmung des zu versteuernden Einkommens gleich, geht die griechische Regierung von einer Ungleichartigkeit der Situationen aus. Beide Beteiligte stützen sich auf Artikel 99 des griechischen Einkommensteuergesetzes [29].

50. Soweit die einschlägigen Vorschriften des griechischen Einkommensteuergesetzes in den Verfahrensunterlagen wiedergegeben sind, scheint die Ermittlung des versteuerbaren Einkommens inländischer und ausländischer Gesellschaften auf die gleiche Art und Weise zu erfolgen. Dies spricht für den Standpunkt der Kommission. Letztlich ist es Sache des vorlegenden Gerichts, diese Bewertung im Tatsächlichen vorzunehmen.

51. Entscheidend ist jedoch, daß selbst die griechische Regierung keine Gründe zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ins Feld geführt hat, außer auf die grundsätzlich verschiedene Situation Gebietsansässiger und Gebietsfremder hinzuweisen sowie die Ungleichartigkeit der Ausgangssituationen zu behaupten. Demnach ist auch ohne weitere tatsächliche Nachforschung davon auszugehen, daß eine Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Gesellschaften, wie sie Artikel 109 des griechischen Einkommensteuergesetzes vornimmt, nicht gerechtfertigt ist und daher mit den Artikeln 52 und 58 des Vertrages unvereinbar ist.

C — Ergebnis

52. Als Schlußfolgerung vorstehender Überlegungen schlage ich folgende Beantwortung des Vorabentscheidungsersuchens vor:

Eine Regelung wie Artikel 109 Absatz 1 Buchstabe a des griechischen Einkommensteuergesetzes (Gesetz Nr. 2238/1994, FEK 151 A'), die eine unterschiedliche steuerliche Belastung zum Nachteil der ausländischen Gesellschaften durch die Anwendung des Steuersatzes von 40 % auf ihr zu versteuerndes Einkommen im Gegensatz zu den inländischen Gesellschaften vorschreibt, bei denen ein Steuersatz von 35 % angewendet wird, verstößt gegen Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 des Vertrages.

29 — Zum Wortlaut der Vorschrift vgl. Fußnote 6.