SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS PHILIPPE LÉGER vom 2. Mai 2006 [1]

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen geht es um die Beurteilung der Vereinbarkeit einer nationalen Regelung wie derjenigen des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland über „beherrschte ausländische Gesellschaften“ [2] mit dem Gemeinschaftsrecht.

2. Diese Regelung bezweckt die Bekämpfung der Steuerflucht. Mit ihr soll nämlich gegen die Praxis vorgegangen werden, die darin besteht, dass eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft ihre steuerpflichtigen Gewinne auf eine von ihr kontrollierte Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Staat überträgt, der einen viel niedrigeren Steuersatz als den im Vereinigten Königreich geltenden anwendet.

3. Die fragliche Regelung soll also dann Anwendung finden, wenn die Gewinne, die von einer ausländischen Gesellschaft erzielt werden, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft beherrscht wird, einer viel niedrigeren Besteuerung als der im Vereinigten Königreich geltenden unterliegen. Sie sieht vor, dass diese Gewinne abweichend von der allgemeinen Regelung und sofern keiner der genannten Ausnahmetatbestände verwirklicht ist, in die Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden, sobald sie anfallen.

4. Wie die zahlreichen Mitgliedstaaten, die sich am vorliegenden Verfahren beteiligt haben, ausgeführt haben, haben mehrere unter ihnen eine Regelung gleicher Art erlassen. Der Erlass einer solchen Regelung ist von der OECD (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung) u. a. zur Bekämpfung schädlichen Steuerwettbewerbs empfohlen worden [3]. Nach einer im Jahr 1996 veröffentlichten OECD-Studie weichen die in den OECD-Mitgliedstaaten geltenden Regelungen über beherrschte ausländische Gesellschaften zwar inhaltlich voneinander ab, ihnen ist jedoch gemeinsam, dass sie die Besteuerung aller oder eines Teils der nicht ausgeschütteten Gewinne der beherrschten ausländischen Gesellschaft bei den inländischen Aktionären vorsehen [4].

5. Der Gerichtshof ist zum ersten Mal angerufen worden, um die Vereinbarkeit einer solchen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — [Für die deutsche Fassung dieser Schlussanträge gegenstandslos.]

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, OECD, Paris, 1998, S. 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paris, 1996, S. 19.

6. Das abgeleitete Recht enthält meines Erachtens keine Bestimmungen, die für diese Prüfung einschlägig sein könnten. Zum einen ist auf dem Gebiet der Bekämpfung der Steuerflucht das Vorgehen auf Gemeinschaftsebene sehr begrenzt geblieben. Da die direkte Besteuerung weiterhin in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt und die Steuerregelungen somit innerhalb der Europäischen Union Unterschiede aufweisen, obliegt die Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder der Steuerflucht verständlicherweise ebenfalls jedem einzelnen Mitgliedstaat. Zwar hat der Rat der Europäischen Union in einer Entschließung vom 10. Februar 1975 [5] seine Absicht bekundet, gegen die Steuerflucht und die Steuerhinterziehung vorzugehen, doch hat er die auf Gemeinschaftsebene geplanten Maßnahmen im Hinblick darauf, die korrekte Festsetzung der Steuer zu ermöglichen, auf die Verbesserung der Zusammenarbeit zwischen den Verwaltungen der einzelnen Mitgliedstaaten beschränkt [6].

7. Was zum anderen die Bestimmungen der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [7] angeht, so sind sie im vorliegenden Fall nicht einschlägig, da sie nur auf die Einführung eines gemeinsamen Systems zur Besteuerung von einer Tochtergesellschaft ausgeschütteter Gewinne gerichtet sind. Diese Bestimmungen betreffen nicht ein System wie das mit den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über die beherrschten ausländischen Gesellschaften eingeführte, das darin besteht, der Muttergesellschaft die Gewinne ihrer ausländischen Tochter zuzurechnen, sobald sie angefallen sind.

8. Die Special Commissioners (Vereinigtes Königreich) ersuchen daher den Gerichtshof, die Vereinbarkeit der fraglichen Regelung mit den Vorschriften des EG-Vertrags über die Grundfreiheiten zu prüfen. Das vorlegende Gericht möchte auf diese Weise klären lassen, ob diese Regelung eine Diskriminierung oder eine Beschränkung der Ausübung der genannten Grundfreiheiten bewirken und ob sie gegebenenfalls aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht gerechtfertigt sein kann.

9. Vor dieser Prüfung sind der Inhalt der fraglichen nationalen Regelung und der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt darzustellen.

I — Nationales Recht

10. Nach dem Steuerrecht des Vereinigten Königreichs unterliegt eine Gesellschaft, die im Sinne dieses Rechts in diesem Mitgliedstaat ansässig ist — d. h. eine Gesellschaft britischen Rechts oder eine Gesellschaft, deren zentrale Verwaltungs- oder Kontrollorgane sich im Vereinigten Königreich befinden —, mit ihren Welteinkünften der Körperschaftsteuer (Corporation Tax). Bei ihr werden somit die Gewinne besteuert, die

5 — Entschließung über Maßnahmen der Gemeinschaft zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung (ABl. C 35, S. 1).

6 — Diese Zusammenarbeit wurde mit der 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) eingeführt.

7 — ABl. L 225, S. 6.

außerhalb des Vereinigten Königreichs durch eine Betriebsstätte, wie eine Zweigniederlassung oder eine Agentur, erzielt worden sind. Außerdem werden bei ihr die Dividenden besteuert, die von einer ausländischen Gesellschaft, an der sie beteiligt ist, an sie ausgeschüttet werden.

11. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Gewinne ausländischen Ursprungs sieht das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs vor, dass die dort ansässige Gesellschaft in Höhe der im Ausland entrichteten Steuer ein Steuerguthaben erhält.

12. Die gegebenenfalls von ihren Tochtergesellschaften erzielten Gewinne werden bei einer im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft nicht besteuert. Ebenso wenig werden von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft erzielte Gewinne besteuert, wenn sie an die dort ansässige Muttergesellschaft in Form von Dividenden ausgeschüttet werden.

13. Die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften enthält eine Ausnahme von der Regel, dass bei einer dort ansässigen Muttergesellschaft die gegebenenfalls von einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft erzielten Gewinne nicht besteuert werden.

14. Diese Regelung findet sich in den Sections 747 bis 756 und in den Schedules 24 bis 26 des Income and Corporation Taxes Act 1988 (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz 1988). Danach wird eine ausländische Tochtergesellschaft, an der die Muttergesellschaft — nach der zum maßgeblichen Zeitpunkt geltenden Fassung — zu mehr als 50 % beteiligt ist, wie eine steuerlich transparente Gesellschaft behandelt. So werden die von dieser ausländischen Tochtergesellschaft erzielten Gewinne der Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich zugerechnet und in deren Besteuerungsgrundlage einbezogen, obwohl sie von der Muttergesellschaft nicht vereinnahmt wurden. Sie werden im Wege einer Anrechnung der von der Tochtergesellschaft im Niederlassungsstaat entrichteten Steuer besteuert. Werden diese Gewinne dann in Form von Dividenden an die Muttergesellschaft ausgezahlt, so wird die von dieser im Vereinigten Königreich für die Gewinne ihrer Tochtergesellschaft entrichtete Steuer einer von der Tochter im Niederlassungsstaat gezahlten zusätzlichen Steuer gleichgestellt und auf die auf die Dividenden zu zahlende Steuer angerechnet.

15. Die Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften greift dann ein, wenn die in einem anderen Staat als im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft in diesem anderen Staat einem „niedrigeren Besteuerungsniveau" unterliegt. Ein „niedrigeres Besteuerungsniveau" liegt in jedem Abrechnungszeitraum vor, in dem sich die von der ausländischen Tochter entrichtete Steuer auf weniger als drei Viertel des Betrages der Steuer beläuft, der im Vereinigten Königreich entrichtet worden wäre, wenn die Gewinne der Tochtergesellschaft dort besteuert worden wären.

16. Die Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften sieht jedoch eine Reihe von Ausnahmen vor, die sich im Laufe der Zeit geändert haben. Nach der Fassung der

Regelung, die zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit galt, war sie nicht anwendbar, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt war:

1. Die ausländische Tochtergesellschaft praktiziert eine „akzeptable Ausschüttungspolitik". Das bedeutet, dass ein bestimmter Prozentsatz (90 % im Jahr 1996) der Gewinne der Tochter binnen achtzehn Monaten ausgeschüttet und bei einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft besteuert wird.

2. Die ausländische Tochtergesellschaft geht „steuerbefreiten Tätigkeiten" nach. Hiermit sind in der Regelung bezeichnete Tätigkeiten, wie etwa bestimmte Handelsaktivitäten, die von einer Niederlassung aus betrieben werden, gemeint.

3. Die ausländische Tochtergesellschaft erfüllt die „Voraussetzung der Börsennotierung". Das bedeutet, dass sich 35 % der Stimmrechte im freien Verkehr befinden und dass die Anteile an der Tochter an einer anerkannten Börse notiert sind und gehandelt werden.

4. Die zu versteuernden Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft übersteigen nicht 50 000 GBP.

5. Die Gründung und der Geschäftsbetrieb der ausländischen Tochtergesellschaft genügen den Anforderungen des „Motivtests" („motive test"). Dieser umfasst zwei Aspekte, und der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass er beide erfüllt.

— Der erste Aspekt betrifft die zwischen der beherrschten ausländischen Gesellschaft und ihrer Muttergesellschaft getätigten Umsätze. So hat der Steuerpflichtige dann, wenn die Erträge aus Umsätzen, die sich im jeweiligen Abrechnungszeitraum in den Gewinnen der Tochter niedergeschlagen haben, zu einer Minderung der Steuer im Vereinigten Königreich (Minderung im Vergleich zu der Steuer, die im Vereinigten Königreich zu entrichten gewesen wäre, wenn diese Umsätze nicht getätigt worden wären) führen, und wenn diese Minderung nicht nur geringfügig ist, nachzuweisen, dass die Minderung der Steuer im Vereinigten Königreich nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke dieser Umsätze war.

— Der zweite Aspekt hat mit dem Standort der beherrschten ausländischen Gesellschaft zu tun. Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Hauptgrund oder einer der Hauptgründe für das Bestehen der Tochtergesellschaft im fraglichen Abrechnungszeitraum nicht darin lag, eine Minderung der Steuer im Vereinigten Königreich durch Abzug von Gewinnen herbeizuführen. Nach dem Gesetz liegt ein

Abzug von Gewinnen dann vor, wenn mit guten Gründen angenommen werden kann, dass die Einnahmen einem Ansässigen des Vereinigten Königreichs zugeflossen und bei diesem besteuert worden wären, wenn es die Tochtergesellschaft oder eine nicht im Vereinigten Königreich ansässige verbundene Gesellschaft nicht gegeben hätte.

17. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Motivtest es den Steuerbehörden dann, wenn keine der ersten vier Voraussetzungen erfüllt sei, ermögliche, die besondere Situation des Steuerpflichtigen gegen den Zweck der Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften abzuwägen, der darin bestehe, Gewinne zu besteuern, die sich entweder im Ausland angesammelt hätten oder aus dem Vereinigten Königreich dorthin abgezogen worden seien.

18. Zu diesem Zweck hätten die Steuerbehörden im Jahr 1996 eine Liste von Ländern veröffentlicht, in denen unter bestimmten Voraussetzungen Tochtergesellschaften gegründet und als die Voraussetzungen für die Nichtanwendung des Gesetzes über beherrschte ausländische Gesellschaften erfüllend angesehen werden könnten.

II — Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

19. Dem vorliegenden Verfahren liegt ein Rechtsstreit zwischen den Gesellschaften Cadbury Schweppes plc [8] und Cadbury Schweppes Overseas Ltd [9] einerseits und den Commissioners of Inland Revenue andererseits zugrunde, der die Besteuerung der von einer der Tochtergesellschaften des Cadbury-Konzerns in Irland erzielten Gewinne bei CSO zum Gegenstand hat.

20. Cadbury ist eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft. Sie ist die Muttergesellschaft eines Konzerns, zu dem Tochtergesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich, in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten gehören, darunter CSO als die führende Tochtergesellschaft. So gehören zum Konzern zwei Tochtergesellschaften, an denen Cadbury jeweils zu 100 % mittelbar beteiligt ist, die Cadbury Schweppes Treasury Services [10] und die Cadbury Schweppes Treasury International [11], die beim International Financial Services Centre (Internationales Zentrum für Finanzdienstleistungen) in Dublin, Irland, gegründet wurden.

21. Zum maßgeblichen Zeitpunkt unterlagen diese beiden Tochtergesellschaften einem Steuersatz von 10 %.

22. Der Geschäftszweck von CSTS und CSTI besteht in der Beschaffung von Geldmitteln und deren Vergabe an die Tochtergesellschaften des Cadbury-Konzerns.

8 — Im Folgenden: Cadbury.
9 — Im Folgenden: CSO.
10 — Im Folgenden: CSTS.
11 — Im Folgenden: CSTI.

23. Den Angaben des vorlegenden Gerichts zufolge wurde CSTS von Cadbury als Ersatz für eine frühere Struktur, zu der eine Gesellschaft mit Sitz in Jersey gehört hatte, zu drei Zwecken gegründet. Erstens sollte ein sich in Kanada stellendes Steuerproblem für dort ansässige Inhaber von Cadbury-Vorzugsaktien gelöst werden, zweitens sollte vermieden werden, dass für Auslandsdarlehen die Zustimmung des Finanzministeriums des Vereinigten Königreichs eingeholt werden müsse, und drittens sollte die Quellensteuer auf innerhalb des Konzerns ausgeschüttete Dividenden unter Ausnutzung der Richtlinie 90/435 verringert werden. Das vorlegende Gericht gibt an, dass alle diese Zwecke erreicht worden wären, wenn CSTS im Vereinigten Königreich ansässig gewesen wäre.

24. Es weist weiter darauf hin, dass Cadbury CSTS und CSTI als in Irland ansässige mittelbare Tochtergesellschaften nur gegründet habe, damit zugunsten der konzerninternen Darlehensvergabe die Regelung des International Financial Services Centre für irische Konzernfinanzierungsgesellschaften gelten könne und die Erträge daraus nicht im Vereinigten Königreich versteuert werden müssten.

25. Angesichts des Steuersatzes, der für die beim International Financial Services Centre gegründeten Gesellschaften galt, unterlagen die von CSTS und CSTI erzielten Gewinne einem „niedrigeren Besteuerungsniveau" im Sinne des Gesetzes über beherrschte ausländische Gesellschaften. Nach Ansicht der britischen Steuerbehörden war außerdem für den Abrechnungszeitraum 1996 keine der Voraussetzungen für eine Nichtanwendung dieses Gesetzes erfüllt. Sie verlangten daher von CSO, der im Konzernaufbau nächststehenden im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft, die Zahlung von 8 638 633,54 GBP an Körperschaftsteuer für die Gewinne, die von CSTI in dem am 28. Dezember 1996 endenden Abrechnungszeitraum erzielt worden waren. Der Steuerbescheid betrifft nur die Gewinne von CSTI, da CSTS im gleichen Zeitraum einen Verlust verbucht hatte.

26. Cadbury und CSO erhoben gegen diesen Steuerbescheid Klage bei den Special Commissioners, dem für Klagen gegen Entscheidungen der Steuerverwaltung zuständigen Gericht. Vor diesem Gericht machten sie geltend, die Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit nach Artikel 43 EG, den freien Dienstleistungsverkehr nach Artikel 49 EG und den freien Kapitalverkehr nach Artikel 56 EG.

III — Vorlagefrage

27. Das vorlegende Gericht legt dar, es sehe sich folgenden Unklarheiten gegenüber:

„Wenn [Cadbury] in einem anderen Mitgliedstaat Gesellschaften nur wegen des in diesem Staat (im Vergleich zum Vereinigten Königreich) günstigeren Steuersystems grün-

det und mit Kapital ausstattet, übt sie dann ihre Grundfreiheiten aus, oder missbraucht sie diese?

Wenn [Cadbury] dabei ihre Grundfreiheiten ausübt, ist dann unter den Umständen des vorliegenden Falles richtigerweise zu prüfen, ob die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften als eine Beschränkung der Ausübung dieser Freiheiten anzusehen sind, oder haben sie diskriminierende Wirkung?

Im Zusammenhang mit der Frage, ob die Rechtsvorschriften als eine Beschränkung anzusehen sind: Ist eine solche Beschränkung zu verneinen, wenn [Cadbury] nicht mehr Steuern zu zahlen hätte, als CSTS und CSTI hätten zahlen müssen, falls sie ihren Sitz im Vereinigten Königreich gehabt hätten? Ist es dabei von Bedeutung,

a) dass die Regeln für die Ermittlung der Steuerschuld im Fall des Einkommens von CSTS und CSTI in mancher Hinsicht von den allgemeinen Regeln abweichen, die auf die britischen Tochtergesellschaften von [Cadbury] anwendbar sind, und

b) dass es für die Verluste der einen Tochtergesellschaft keine Möglichkeit der Anrechnung auf die Gewinne der anderen oder die Gewinne von [Cadbury] und deren britischen Töchtern gibt? (Eine solche Anrechnungsmöglichkeit wäre gegeben, wenn CSTS und CSTI ihren Sitz im Vereinigten Königreich und nicht in Irland hätten.)

Im Zusammenhang mit der Frage, ob die gesetzlichen Vorschriften als diskriminierend anzusehen sind: Was ist miteinander zu vergleichen, und ist ein Vergleich überhaupt möglich? Sind insbesondere die Tatsachen (unter Zugrundelegung der Annahme, dass die Gewinne von [Cadbury] nicht diejenigen ihrer britischen Tochtergesellschaften mitumfassen können) der Gründung von Tochtergesellschaften durch [Cadbury] im Vereinigten Königreich gegenüberzustellen oder vielmehr einer solchen Gründung in einem Mitgliedstaat, der kein niedrigeres Besteuerungsniveau aufweist?

Wenn eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit oder eine Diskriminierung vorliegt, sind dann die Rechtsvorschriften in Anbetracht dessen, dass sie den Zweck verfolgen, eine Minderung oder einen Abzug von im Vereinigten Königreich steuerpflichtigen Gewinnen zu verhindern, als Maßnahme zur Verhinderung der Steuerflucht zu rechtfertigen, und, bejahendenfalls, sind sie tatsächlich als eine verhältnismäßige Maßnahme gerechtfertigt, die diesen rechtmäßigen Zweck im Hinblick auf den Geltungsbereich der Rechtsvorschriften, deren Befreiungstatbestände und insbesondere die für [Cadbury] durch den Motivtest eröffnete Möglichkeit erreicht, durch Erfüllung der beiden Anforderungen des oben beschriebenen Motivtests nachzuweisen, dass [Cadbury] keine Steuerflucht beabsichtigte, wozu sie außerstande ist?“

28. Angesichts dieser Fragestellungen haben die Special Commissioners 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?

IV — Beurteilung

29. Nach ständiger Rechtsprechung fallen zwar die direkten Steuern als solche nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, doch müssen die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben [12]. Diese Beschränkung der Ausübung der den Mitgliedstaaten vorbehaltenen Zuständigkeiten gilt auch für Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerflucht. Zwar wird sowohl im EG-Vertrag [13] als auch in Rechtsakten des abgeleiteten Rechts [14] ausdrücklich auf die Befugnis der Mitgliedstaaten zum Ergreifen solcher Maßnahmen hingewiesen, doch dürfen diese nicht die von den Mitgliedstaaten im Rahmen des EG-Vertrags übernommenen Verpflichtungen und insbesondere nicht die mit diesem eingeführten Grundfreiheiten beeinträchtigen.

30. Das vorlegende Gericht möchte im vorliegenden Fall wissen, ob die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften mit der Niederlassungsfreiheit, dem freien Dienstleistungsverkehr und dem freien Kapitalverkehr vereinbar sind.

31. Mit mehreren Beteiligten, die Erklärungen abgegeben haben, meine ich, dass die Vereinbarkeit der fraglichen Rechtsvorschriften im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zu prüfen ist.

12 — Urteile vom 4. Oktober 1991 in der Rechtssache C-246/89 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1991, I-4585, Randnr. 12) und vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 44 und die angeführte Rechtsprechung).

13 — Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe b EG bestimmt, dass Artikel 56 über den freien Kapitalverkehr nicht das Recht der Mitgliedstaaten berührt, die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts, zu verhindern.

14 — Nach Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1) kann ein Mitgliedstaat die Anwendung dieser Richtlinie ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn die betreffende Transaktion als hauptsächlichen Beweggrund die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Siehe auch Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 90/435, wonach diese Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht, sowie Artikel 5 Absatz 2 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 157, S. 49), wonach die Mitgliedstaaten im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern können.

32. Nach der Rechtsprechung sind die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit und nicht diejenigen über den freien Kapitalverkehr anwendbar, wenn ein Angehöriger eines Mitgliedstaats am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft eine Beteiligung hält, aufgrund deren er einen Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft ausüben und deren Tätigkeiten bestimmen kann [15]. Außerdem erstreckt Artikel 48 EG die Rechte aus Artikel 43 EG auf die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben.

33. Daraus lässt sich somit ableiten, dass die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften, in denen die Regeln für die Besteuerung der Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft niedergelegt sind, deren Verbindung zu der gebietsansässigen Muttergesellschaft nicht auf eine bloße Beteiligung beschränkt ist, sondern in einer Kontrolle durch die Muttergesellschaft besteht, nicht unter den freien Kapitalverkehr, sondern in der Tat unter die Niederlassungsfreiheit fällt.

34. Die Klägerinnen halten auch die Vertragsbestimmungen über den freien Dienstleistungsverkehr für im vorliegenden Fall anwendbar. Sie machen geltend, die streitige Regelung erschwere die Erbringung von Finanzdienstleistungen durch CSTS und CSTI an ihre im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft. Als Beispiele führen sie die Urteile Safir [16] und Eurowings Luftverkehr [17] an.

35. Das Vorbringen der Klägerinnen überzeugt mich nicht. Im vorliegenden Verfahren geht es um die Vereinbarkeit einer Regelung eines Mitgliedstaats mit dem Gemeinschaftsrecht, wonach einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die Gewinne ihrer in einem anderen Mitgliedstaat errichteten Tochtergesellschaft dann zugerechnet werden, wenn die Tochtergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat einem viel niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegt. Diese Regelung betrifft nicht speziell die Art der von CSTS und CSTI ausgeübten Tätigkeit. Die Situation ist hier also eine andere als die, um die es in den Rechtssachen Safir und Eurowings Luftverkehr ging [18].

36. Zwar trifft es zu, dass durch die streitige Regelung einerseits eine gebietsansässige Gesellschaft davon abgehalten wird, eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen, andererseits jedoch auch die Erbringung von Dienstleistungen einer solchen Tochtergesellschaft von diesem Mitgliedstaat aus unterbunden wird. Die letztgenannte Beschränkung ist aber offenbar eine Folge der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Bei der vorliegenden Fall-

15 — Urteil vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00 (X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 37 und die angeführte Rechtsprechung).

16 — Urteil vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-118/96 (Slg. 1998, I-1897).

17 — Urteil vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97 (Slg. 1999, I-7447).

18 — Im Urteil Safir ging es um eine Regelung, die Kapitallebensversicherungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterwarf, je nachdem ob die Gesellschaften, bei denen sie abgeschlossen worden waren, in diesem Mitgliedstaat niedergelassen waren oder nicht. Im Urteil Eurowings Luftverkehr sah die betreffende nationale Regelung zugunsten von Unternehmen, die Wirtschaftsgüter an im Inland ansässige Mieter vermieten, eine Befreiung von der Hinzurechnung des entsprechenden Mietzinses zur Besteuerungsgrundlage vor.

gestaltung steht im Vordergrund des Rechtsstreits tatsächlich die Freiheit, eine Tochtergesellschaft im genannten Mitgliedstaat zu gründen [19]. Ich kann daher nicht erkennen, welchen Sinn eine Berufung auch auf die Vorschriften über den freien Dienstleistungsverkehr haben soll. Jedenfalls kann eine Prüfung der fraglichen Regelung im Hinblick auf den freien Dienstleistungsverkehr und nicht nur auf die Niederlassungsfreiheit am Ergebnis meiner Untersuchung nichts ändern.

37. Ich schlage daher vor, die Prüfung der Vorlagefrage darauf zu beschränken, ob die Artikel 43 EG und 48 EG einer nationalen Steuerregelung entgegenstehen, wonach in die Besteuerungsgrundlage einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die Gewinne einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen beherrschten ausländischen Gesellschaft einbezogen werden, wenn diese Gewinne in dem anderen Staat einem viel niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegen, als er im Staat der Ansässigkeit der Muttergesellschaft gilt.

38. Im Rahmen der Untersuchung, die die Beantwortung dieser Frage ermöglichen soll, werde ich nacheinander die drei Hauptfragestellungen prüfen, denen sich das vorlegende Gericht nach eigener Darstellung gegenübersieht. Ich werde zunächst prüfen, ob die Tatsache, dass eine Muttergesellschaft eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gründet, um in den Genuss einer günstigeren Steuerregelung als der im Staat ihrer Niederlassung geltenden zu kommen, für sich genommen eine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Sodann werde ich gegebenenfalls untersuchen, ob die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften die Ausübung dieser Freiheit beschränkt. Schließlich werde ich prüfen, ob eine solche Beschränkung gerechtfertigt sein kann.

A — *Zum Vorliegen einer missbräuchlichen Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit*

39. Zunächst gilt es also, festzustellen, ob die Tatsache, dass eine Muttergesellschaft eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gründet, um in den Genuss der günstigeren Steuerregelung dieses anderen Staates zu kommen, für sich genommen eine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Das vorlegende Gericht stellt sich diese Frage erklärtermaßen deshalb, weil Cadbury CSTS und CSTI als in Irland ansässige mittelbare Tochtergesellschaften nur gegründet habe, damit zugunsten der konzerninternen Darlehensvergabe die Regelung des International Financial Services Centre gelten könne.

40. Meiner Ansicht nach stellt die Tatsache, dass eine Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat eine Tochtergesellschaft zu dem erklärten Zweck gründet, in den Genuss der in diesem Staat geltenden günstigeren Steuerregelung zu kommen, für sich genommen keine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit dar, durch die dieser Gesellschaft die Möglichkeit genommen würde, sich auf die Rechte aus den Artikeln 43 EG und 48 EG zu berufen. Diese Auffassung stütze ich auf die Bedeutung dieser Bestimmungen, wie sie in der Rechtsprechung präzisiert worden ist.

19 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Oktober 2004 in der Rechtssache C-36/02 (Omega, Slg. 2004, I-9609, Randnr. 26).

41. Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Artikel 43 EG und 48 EG einer Gesellschaft, die die in Artikel 48 EG aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, ausdrücklich das Recht einräumen, in einem anderen Mitgliedstaat nach dessen für seine eigenen Angehörigen geltenden Bestimmungen Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften zu gründen. Diese Grundfreiheit, die in den genannten seit Ablauf der Übergangszeit mit unmittelbarer Wirkung ausgestatteten Rechtsvorschriften [20] niedergelegt ist, bezweckt somit, einer solchen Gesellschaft die Gründung einer Zweitniederlassung in einem beliebigen anderen Mitgliedstaat zu ermöglichen. Jede Gesellschaft, die im Einklang mit dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet worden ist, kann also an einem von ihr gewählten Ort innerhalb der Gemeinschaft eine Tochtergesellschaft gründen.

42. Des Weiteren erscheint es im Rahmen der vorliegenden Rechtssache wichtig, hervorzuheben, dass der Begriff „Niederlassung" die Möglichkeit für einen Gemeinschaftsangehörigen impliziert, in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben jedes beliebigen anderen Mitgliedstaats als seines Herkunftsstaats teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen [21]. Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Ausübung einer tatsächlichen und echten wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmestaat ermöglichen [22]. Wie Generalanwalt Darmon in Nummer 3 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Daily Mail und General Trust [23] ausgeführt hat: „Sich niederlassen heißt, sich in eine nationale Wirtschaft integrieren." Der Sinn und Zweck der Niederlassungsfreiheit besteht somit in der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat.

43. Aus der Rechtsprechung geht schließlich hervor, dass dann, wenn der mit der Niederlassungsfreiheit verfolgte Zweck erfüllt ist, die Gründe, aus denen der betreffende Gemeinschaftsangehörige oder die betreffende Gesellschaft diese Freiheit hat in Anspruch nehmen wollen, nicht den durch den EG-Vertrag gewährten Schutz in Frage stellen können.

44. So war im Urteil Centros [24] die Frage zu beantworten, ob die zuständigen dänischen Behörden die Eintragung einer Zweigniederlassung einer im Vereinigten Königreich rechtmäßig errichteten Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit der Begründung verweigern konnten, dass die Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat keine Geschäftstätigkeit entfalte und letztlich nur die dänischen Vorschriften über die Gründung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung umgehen wolle [25].

45. Demnach war zu prüfen, ob der Aufnahmestaat einer Gesellschaft, die die Voraussetzungen des Artikels 48 EG erfüllt, die

20 — Urteile vom 21. Juni 1974 in der Rechtssache 2/74 (Reyners, Slg. 1974, 631, Randnr. 25) und vom 5. November 2002 in der Rechtssache C-208/00 (Überseering, Slg. 2002, I-9919, Randnr. 60).

21 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Reyners (Randnr. 21) und Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94 (Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 25).

22 — Urteile vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-221/89 (Factortame u. a., Slg. 1991, I-3905, Randnr. 20) und Kommission/Vereinigtes Königreich (Randnr. 21).

23 — Urteil vom 27. September 1988 in der Rechtssache 81/87 (Slg. 1988, 5483).

24 — Urteil vom 9. März 1999 in der Rechtssache C-212/97 (Slg. 1999, I-1459).

25 — Nach den dänischen Vorschriften war die Gründung einer GmbH von der Einzahlung eines Mindestgesellschaftskapitals von 200 000 DKR abhängig, während die geltenden Vorschriften des Vereinigten Königreichs die Gründung von Gesellschaften dieses Typus keiner Voraussetzung hinsichtlich der Einzahlung eines Mindestgesellschaftskapitals unterwarfen.

Gründung einer Zweitniederlassung in seinem Hoheitsgebiet wegen der Gründe verweigern kann, aus denen die Gesellschafter beschlossen hatten, ihre Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu errichten. Konnten mit anderen Worten die Gründe, von denen sich die Gesellschafter hatten leiten lassen, diese an der Geltendmachung der Rechte aus Artikel 43 EG hindern, obwohl sie sich auf diese Bestimmung im Einklang mit deren Zweck berufen hatten, es nämlich einer nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats rechtmäßig errichteten Gesellschaft zu ermöglichen, eine sekundäre Geschäftstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben?

46. Der Gerichtshof hat dem Zweck des durch den EG-Vertrag verliehenen Niederlassungsrechts Vorrang eingeräumt. So hat er im Urteil Centros ausgeführt, dass das Recht, eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaats zu errichten und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen zu gründen, im Binnenmarkt unmittelbar aus der vom Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit folge. Es könne für sich allein keine missbräuchliche Ausnutzung des Niederlassungsrechts darstellen, wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Gesellschaft gründen möchte, diese in dem Mitgliedstaat errichte, dessen gesellschaftsrechtliche Vorschriften ihm die größte Freiheit ließen, und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen gründe [26].

47. Diese Lösung, die im Plenum angenommen worden ist, ist nicht vereinzelt geblieben. Sie ist im Urteil Inspire Art [27] bestätigt worden, in dem sie auf niederländische Vorschriften erstreckt worden ist, die bei einem Sachverhalt, der mit dem in der Rechtssache Centros vergleichbar war, nicht der Eintragung einer Zweigniederlassung entgegenstanden, sondern die Gründung dieser Zweitniederlassung der Erfüllung bestimmter Voraussetzungen des innerstaatlichen Rechts für die Errichtung von Gesellschaften unterwarfen.

48. Im Urteil Inspire Art hat der Gerichtshof ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Gründe, aus denen eine Gesellschaft in einem bestimmten Mitgliedstaat errichtet werde, sehe man vom Fall des Betrugs ab, für die Anwendung der Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit irrelevant seien [28]. Er hat bestätigt, dass der Umstand, dass eine Gesellschaft, die sich auf die Artikel 43 EG und 48 EG beruft, in einem Mitgliedstaat nur gegründet worden ist, um in den Genuss vorteilhafterer Rechtsvorschriften zu kommen, keinen Missbrauch darstellt, und zwar auch dann nicht, wenn die betreffende Gesellschaft ihre Tätigkeiten hauptsächlich oder ausschließlich im Staat der Gründung der Zweitniederlassung ausübt [29].

49. Dieser Rechtsprechung lässt sich für die vorliegende Rechtssache entnehmen, dass dann, wenn die kontrollierte Tochtergesellschaft eine tatsächliche und echte Geschäftstätigkeit in dem Mitgliedstaat ihrer Grün-

26 — Urteil Centros (Randnr. 27).

27 — Urteil vom 30. September 2003 in der Rechtssache C-167/01 (Slg. 2003, I-10155).

28 — Urteil Inspire Art (Randnr. 95).

29 — A. a. O. (Randnr. 96).

dung ausübt, die Gründe, aus denen die Muttergesellschaft beschlossen hat, sie in diesem Aufnahmestaat zu errichten, nicht die Rechte in Frage stellen können, die die Mutter aus dem EG-Vertrag herleitet [30].

50. Im vorliegenden Fall hängt also die Möglichkeit von Cadbury, sich auf den durch die Artikel 43 EG und 48 EG verliehenen Schutz zu berufen, von der Beantwortung der Frage ab, ob CSTS und CSTI wirklich tatsächliche und echte Tätigkeiten in Irland ausüben. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, diese Frage zu beantworten, die zwischen den Klägerinnen und dem Vereinigten Königreich sehr streitig ist. Ich meine jedoch, bereits in diesem Stadium sagen zu können, dass eine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit nicht schon deshalb zu bejahen ist, weil sich Cadbury für eine Errichtung ihrer Tochtergesellschaften in Irland nur entschlossen hat, damit diese der beim International Financial Services Centre geltenden sehr günstigen Steuerregelung unterliegen.

51. Es erscheint legitim, wenn eine Gesellschaft bei der Wahl des Aufnahmestaats, in dem sie eine Tochtergesellschaft zu gründen beabsichtigt, das Besteuerungsniveau berücksichtigt. Sie kann, ohne gegen den Sinn und Zweck von Artikel 43 EG zu verstoßen, beschließen, eine sekundäre Geschäftstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben, um bei der Besteuerung der dort steuerbaren Tätigkeiten in den Genuss der günstigeren Steuerregelung dieses anderen Mitgliedstaats zu kommen.

52. Für diese Auffassung spricht die ständige Rechtsprechung, wonach ein Mitgliedstaat eine Gesellschaft daran, von ihrem Recht auf Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat Gebrauch zu machen, nicht mit der Begründung hindern darf, dass ihm durch diese Transaktion ein Steuerverlust hinsichtlich derjenigen Steuern entstehen würde, die er wegen einer künftigen Geschäftstätigkeit, die die Gesellschaft in ihrem Ursprungsstaat ausgeübt hätte, erheben könnte [31].

53. Ebenso kann nach gefestigter Rechtsprechung der bloße Umstand, dass eine gebietsansässige Gesellschaft eine Zweitniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat errichtet, keine allgemeine Annahme einer Steuerhinterziehung oder Steuerflucht begründen und eine Maßnahme rechtfertigen,

30 — Sind dagegen die Ziele der Niederlassungsfreiheit nicht erreicht, so kann sich die Gesellschaft auf die Bestimmungen des Artikels 43 EG nicht berufen. Vgl. Urteil Daily Mail und General Trust. In dieser Rechtssache beabsichtigte die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Gesellschaft Daily Mail, den Sitz ihrer Geschäftsleitung und ihrer Hauptverwaltung aus dem Vereinigten Königreich zu verlegen, ohne ihre Rechtspersönlichkeit oder ihre Eigenschaft als Gesellschaft britischen Rechts zu verlieren, wie es das Recht dieses Mitgliedstaats vorsieht. Sie war jedoch nicht damit einverstanden, dass sie sich der Voraussetzung nach britischen Rechts unterwerfen sollte, zur Sitzverlegung eine Zustimmung des Fiskus einzuholen. Daily Mail wollte den Sitz ihrer Geschäftsleitung nämlich in die Niederlande verlegen, um nach Errichtung des steuerlichen Sitzes in diesem Mitgliedstaat einen erheblichen Teil der Papiere ihres Betriebsvermögens zu verkaufen und aus dem Erlös eigene Aktien zurückkaufen zu können, ohne die Steuern entrichten zu müssen, die nach britischem Steuerrecht aus Anlass dieser Transaktionen zu zahlen gewesen wären. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass das Gemeinschaftsrecht bei seinem derzeitigen Stand Rechtsvorschriften wie den in jener Rechtssache fraglichen nicht entgegenstehe, da es den Gesellschaften nationalen Rechts kein Recht gewähre, den Sitz ihrer Geschäftsleitung und ihrer Hauptverwaltung unter Bewahrung ihrer Eigenschaft als Gesellschaften des Mitgliedstaats ihrer Gründung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.

31 — Vgl. u. a. Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28), Urteil De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 60) und Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03 (Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 44).

die die Wahrnehmung einer durch den Vertrag gewährleisteten Grundfreiheit beeinträchtigt [32]. Wie der Gerichtshof mehrfach entschieden hat, impliziert die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als solche keine Steuerumgehung, da die betreffende Gesellschaft auf jeden Fall den Rechtsvorschriften dieses Staates unterliegt [33].

54. Der Rechtsprechung lässt sich schließlich auch entnehmen, dass ein Mitgliedstaat nicht die Ausübung der Grundfreiheiten in einem anderen Mitgliedstaat beschränken darf, indem er das in diesem bestehende niedrige Besteuerungsniveau zum Vorwand nimmt [34].

55. Angesichts dieser Erwägungen ist in Ermangelung einer Gemeinschaftsharmonisierung einzuräumen, dass die Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten auf diese Weise einem Wettbewerb untereinander ausgesetzt werden können. Dieser Wettbewerb, der sich insbesondere darin äußert, dass die Steuersätze zur Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen von einem zum anderen Mitgliedstaat stark voneinander abweichen, kann einen erheblichen Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschaften für den Standort ihrer Tätigkeiten in der Europäischen Union haben [35]. Bedauerlicherweise kann es in diesem Bereich zu einem schrankenlosen Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten kommen. Hierbei handelt es sich allerdings um ein politisches Problem.

56. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Rat „Wirtschaft und Finanzen" (Ecofin) einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung [36] angenommen hat, der „die Maßnahmen, die den Standort für wirtschaftliche Aktivitäten in der Gemeinschaft spürbar beeinflussen oder beeinflussen können", betrifft und nach dem die Mitgliedstaaten in Bezug auf diese Maßnahmen eine Stillhalte- und eine Rücknahmeverpflichtung eingegangen sind. An dieser Stelle sollte hervorgehoben werden, dass die irische Steuerregelung, die auf beim International Financial Services Centre gegründete Gesellschaften anwendbar ist, im Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex", die mit der Beurteilung der nationalen Maßnahmen, die in dessen Anwendungsbereich fallen könnten, beauftragt war, als „schädliche Maßnahme" aufgeführt worden ist. Diese Steuerregelung war daher einem Auslaufen zuzuführen [37].

32 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-478/98 (Kommission/Belgien, Slg. 2000, I-7587, Randnr. 45). Vgl. auch Urteil X und Y (Randnr. 62).

33 — Urteil ICI (Randnr. 26) sowie Urteile vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 57) sowie vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-324/00 (Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 37).

34 — Urteil Eurowings Luftverkehr (Randnr. 44). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 26. Juni 2003 in der Rechtssache C-422/01 (Skandia und Ramstedt, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 52) und vom 11. Dezember 2003 in der Rechtssache C-364/01 (Barbier, Slg. 2003, I-15013, Randnr. 71).

35 — Vgl. dazu die Arbeiten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften zur Unternehmensbesteuerung in der Union, insbesondere die Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss *„Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse"* (KOM[2001] 582 endg.) und den Bericht der Kommissionsdienststellen über die Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt (SEK[2001] 1681 endg.).

36 — Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (ABl. 1998, C 2, S. 2).

37 — Dieser Bericht ist im Internet unter http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/de/misc/04901.d9.html zugänglich.

57. Diese Gesichtspunkte können sich indessen nicht auf die Tragweite der den Wirtschaftsteilnehmern in den Artikeln 43 EG und 48 EG verliehenen Rechte auswirken. Nach seiner Präambel stellt der Verhaltenskodex eine politische Verpflichtung dar und berührt nicht die Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten und die jeweiligen Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft, wie sie sich aus dem Vertrag ergeben. Durch die Annahme des Verhaltenskodex und die Nennung der fraglichen irischen Steuerregelung im Rahmen der schädlichen nationalen steuerlichen Maßnahmen für den einheitlichen Markt kann daher das Recht einer die Voraussetzungen des Artikels 48 EG erfüllenden Gesellschaft, eine Zweitniederlassung in dem Mitgliedstaat ihrer Wahl, einschließlich des Staates, in dem eine als für den einheitlichen Markt schädlich angesehene Steuerregelung gilt, zu gründen, nicht begrenzt und erst recht nicht rückwirkend beschränkt werden.

58. Dass diese Steuerregelung auch als eine mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe angesehen werden könnte[38], ändert an dieser Beurteilung nichts. Wie die Kommission in ihren Erklärungen ausgeführt hat, enthält der EG-Vertrag in den Artikeln 87 EG und 88 EG besondere Bestimmungen, deren Zweck es ist, die Kontrolle der Vereinbarkeit einer solchen Maßnahme mit dem Gemeinsamen Markt zu gewährleisten und deren schädliche Wirkungen für den Gemeinsamen Markt zu beseitigen. Der Umstand, dass eine solche Steuerregelung nicht mit den Vorschriften des EG-Vertrags in Einklang steht, gibt einem Mitgliedstaat somit nicht das Recht, einseitig Maßnahmen zu treffen, mit denen die Wirkungen dieser Regelung durch eine Beschränkung der Grundfreiheiten bekämpft werden sollen.

59. Gegen diese Beurteilung ließe sich außerdem einwenden, dass das Problem der in den allgemein geltenden Regelungen der Mitgliedstaaten festgelegten unterschiedlichen Steuersätze ungelöst bleibt. Zum einen hat sich nämlich die Beurteilung der steuerlichen Maßnahmen, die von der Gruppe „Verhaltenskodex" als schädlich angesehen wurden und deren Abschaffung geplant worden ist, nur auf besondere oder spezifische Regelungen bezogen. Zum anderen gilt nach Artikel 94 EG für die Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften auf dem Gebiet der anwendbaren Steuersätze immer noch die Regel der Einstimmigkeit im Rat. Wie jedoch die Mitgliedstaaten in der Sitzung hervorgehoben haben, ist bis heute keine entsprechende Maßnahme getroffen worden und ist wohl auch in naher Zukunft nicht absehbar.

60. Das Problem der schädlichen Wirkungen des völligen Fehlens einer Harmonisierung der Steuersätze für Gesellschaftsgewinne ist aber, wie gesagt, einer politischen Lösung zuzuführen und kann es meines Erachtens nicht rechtfertigen, den Umfang der Rechte aus den Artikeln 43 EG und 48 EG, wie er in der Rechtsprechung festgelegt worden ist, in Frage zu stellen. Meiner Ansicht nach ist daher festzuhalten, dass die Tatsache, dass eine in einem Mitglied-

38 — Aus dem Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex" ergibt sich, dass die Kommission die Gründung des International Financial Services Centre im Jahr 1987 genehmigte, dass sie dann zu der Auffassung gelangte, dass die bei diesem eingeführte steuerliche Vorzugsbehandlung mit den Vorschriften des Vertrages nicht in Einklang stehende Betriebsbeihilfen darstelle, und dass sie sich schließlich mit den irischen Behörden auf das Auslaufen dieser Regelung einigte.

staat ansässige Muttergesellschaft beim International Financial Services Centre eine Tochtergesellschaft zu dem erklärten Zweck gründet, in den Genuss der dort geltenden günstigeren Steuerregelung zu kommen, für sich genommen keine missbräuchliche Ausnutzung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

61. Ich werde nunmehr prüfen, ob die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften die Niederlassungsfreiheit beschränken.

B — *Zum Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

62. Zunächst ist daran zu erinnern, dass Artikel 43 EG nicht nur Beschränkungen bei der Gründung einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat, die vom Aufnahmestaat ausgehen, sondern auch jene Beschränkungen verbietet, die dem Ursprungsstaat zuzuschreiben sind. So gilt nach gefestigter Rechtsprechung, dass die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit, auch wenn sie ihrem Wortlaut nach insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, es doch ebenfalls verbieten, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat beschränkt [39]. Dieses Verbot „herkunftsseitiger" Beschränkungen gilt auch für steuerliche Maßnahmen [40].

63. Aus der Rechtsprechung ergibt sich weiter, dass die nach Artikel 43 EG verbotenen Beschränkungen verschiedene Formen annehmen können. Dabei kann es sich um offensichtliche Diskriminierungen aus Gründen der Staatsangehörigkeit oder — bei Gesellschaften — des Sitzes handeln. Sie können aber auch die Gestalt „mittelbarer Diskriminierungen" annehmen, d. h. von Maßnahmen, die, ohne an den Sitz der Gesellschaft anzuknüpfen, auf unterschiedslos anwendbaren Voraussetzungen beruhen, die aber bewirken, dass vor allem Angehörige anderer Mitgliedstaaten benachteiligt werden, wie dies etwa beim Kriterium des steuerlichen Sitzes der Fall ist [41]. In seiner neueren Rechtsprechung schließlich prüft der Gerichtshof nicht, ob die betreffende Maßnahme als unmittelbare oder als mittelbare Diskriminierung zu qualifizieren ist. Er stellt lediglich fest, dass eine unterschiedliche steuerliche Behandlung vorliegt, die zu einer Benachteiligung des Wirtschaftsteilnehmers, der von den Rechten aus Artikel 43 EG Gebrauch gemacht hat, führt und sich auf die Ausübung solcher Rechte abschreckend auswirken könnte [42].

39 — Urteile Daily Mail und General Trust (Randnr. 16) sowie Marks & Spencer (Randnr. 31).

40 — Das Verbot herkunftsseitiger Beschränkungen durch eine steuerliche Maßnahme ist erstmals im Urteil ICI im Verhältnis zu Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs ausgesprochen worden, die eine Steuerermäßigung gebietsansässigen Gesellschaften vorbehielten, die ausschließlich oder hauptsächlich Tochtergesellschaften mit Sitz im Inland kontrollierten (vgl. insbesondere Urteile vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-200/98, X und Y, Slg. 1999, I-8261, und De Lasteyrie du Saillant sowie hinsichtlich einer Anwendung in jüngster Zeit Urteil vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-471/04, Keller Holding, Slg. 2006, I-2107).

41 — Urteil vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnrn. 14 und 15).

42 — Vgl. insbesondere Urteile vom 14. Dezember 2000 in der Rechtssache C-141/99 (AMID, Slg. 2000, I-11619, Randnrn. 22 und 23), X und Y vom 21. November 2002 (Randnr. 36 bis 39), Lankhorst-Hohorst (Randnrn. 27 bis 32), vom 18. September 2003 in der Rechtssache C-168/01 (Bosal, Slg. 2003, I-9409, Randnr. 27) sowie Marks & Spencer (Randnrn. 32 bis 34) und Keller Holding (Randnrn. 31 bis 35).

64. Der letzte Aspekt, auf den hier im Rahmen der Rechtsprechung zur Prüfung nationaler Steuerregelungen im Hinblick auf die Grundfreiheiten aufmerksam zu machen ist, betrifft die möglichen Rechtfertigungsgründe für eine Beschränkung. Grundsätzlich können aus Gründen der Staatsangehörigkeit vorgenommene offensichtliche Diskriminierungen nur aus einem in Artikel 46 Absatz 1 EG genannten Grund der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sein. Nur unterschiedslos anwendbare Maßnahmen können dies auch aus einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses sein, d. h. einem Grund, der zwar in dieser Bestimmung nicht genannt, jedoch in der Rechtsprechung als in einem berechtigten Interesse liegend anerkannt ist. Im Zusammenhang mit den Artikeln 43 EG und 48 EG dient im Übrigen der Gesellschaftssitz, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu, die Zugehörigkeit der Gesellschaft zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen [43]. Im Steuerrecht schließt es jedoch die Feststellung, dass eine unterschiedliche Behandlung aus Gründen des Sitzes der Gesellschaft vorliegt, nicht aus, dass diese Ungleichbehandlung aus einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [44].

65. Unter Berücksichtigung dieser Erwägungen werde ich nunmehr prüfen, ob die fraglichen Rechtsvorschriften die Niederlassungsfreiheit beschränken. Das vorlegende Gericht fragt sich hierzu, ob diese Rechtsvorschriften als Beschränkung der Inanspruchnahme der Niederlassungsfreiheit oder als Diskriminierung anzusehen sind.

66. Zur ersten Alternative fragt es, ob die Möglichkeit, dass Cadbury keine höheren Steuern zahlt als die, die CSTS und CSTI gezahlt hätten, wenn sie ihren Sitz im Vereinigten Königreich gehabt hätten, oder ob sich die Tatsache, dass die diesen ausländischen Tochtergesellschaften entstandenen Verluste nicht auf die im Vereinigten Königreich steuerpflichtigen Gewinne angerechnet werden können, während eine solche Anrechnung möglich gewesen wäre, wenn diese Tochtergesellschaften ihren Sitz dort gehabt hätten, auf das Vorliegen einer Beschränkung auswirkt.

67. Zur zweiten Alternative fragt das vorlegende Gericht, welcher Vergleich anzustellen ist, um das Vorliegen einer Diskriminierung nachzuweisen. So möchte es wissen, ob die Situation von Cadbury mit der einer gebietsansässigen Gesellschaft zu vergleichen ist, die eine Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich gegründet hat, oder vielmehr mit derjenigen einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine solche Zweitniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat gegründet hat, in dem der Steuersatz nicht so günstig ist, dass die Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften anzuwenden ist.

68. Das Vereinigte Königreich trägt vor, die streitige Regelung stelle keine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Es macht zunächst geltend, die Situation von Cadbury sei nur mit derjenigen einer gebietsansässigen Gesellschaft zu vergleichen, deren Tochtergesellschaft ihren

43 — Urteil ICI (Randnr. 20 und die angeführte Rechtsprechung).

44 — Vgl. u. a. Urteil ICI zu den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs, die die Gewährung einer Steuererleichterungsmaßnahme gebietsansässigen Gesellschaften eines Konsortiums vorbehielten, die ausschließlich oder hauptsächlich Tochtergesellschaften mit Sitz im Inland kontrollieren (Randnrn. 23 und 24), sowie Urteil Lankhorst-Hohorst zur deutschen Regelung über die Besteuerung von durch die Tochtergesellschaften an die Muttergesellschaft gezahlten Zinsen, die je nachdem, ob sich der Sitz der Muttergesellschaft im Inland oder im Ausland befand, eine unterschiedliche Behandlung vorsah.

Sitz im Inland habe. Weiter führt das Vereinigte Königreich — mit Unterstützung der dänischen, der deutschen, der französischen, der portugiesischen, der finnischen und der schwedischen Regierung — aus, diese Regelung sei nicht diskriminierend, da der von Cadbury verlangte Steuerbetrag nicht höher sei als die Steuer, die von dieser Gesellschaft und ihren Tochtergesellschaften insgesamt zu tragen gewesen wäre, wenn Letztere im Vereinigten Königreich ansässig gewesen wären. Die wirtschaftliche Wirkung für das Vermögen von Cadbury wäre somit bei beiden Fallgestaltungen die gleiche gewesen.

69. Nach Ansicht dieser Mitgliedstaaten wird mit der Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften mithin ein Ziel der steuerlichen Neutralität verfolgt, indem sie dafür sorgt, dass die steuerliche Gesamtbelastung der aus einer britischen Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften bestehenden wirtschaftlichen Einheit unabhängig davon, ob die Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, die gleiche ist.

70. Die deutsche und die französische Regierung legen schließlich dar, die in der fraglichen Regelung vorgesehene unterschiedliche Behandlung je nach dem Standort der Tochtergesellschaften sei aufgrund des Unterschieds zwischen den Steuersätzen, denen diese Tochtergesellschaften im Staat ihrer jeweiligen Niederlassung unterlägen, sachlich gerechtfertigt.

71. Diese Auffassung teile ich aus folgenden Gründen nicht.

72. Wie wir gesehen haben, wird mit der fraglichen Regelung eine besondere Regelung eingeführt, die nur auf gebietsansässige Gesellschaften anwendbar sein soll, die eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat gegründet haben, der für die Besteuerung der Gewinne der Gesellschaften einen viel niedrigeren Steuersatz vorsieht als den im Vereinigten Königreich geltenden. Die Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften ist, wir erinnern uns, nicht anwendbar, wenn die Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig ist oder aber in einem anderen Mitgliedstaat, dessen Steuerrecht nicht zu einer Besteuerung der Gewinne dieser Tochtergesellschaft in Höhe von weniger als drei Vierteln derjenigen Steuer führen würde, die für dieselben Gewinne im Vereinigten Königreich zu zahlen wäre.

73. Nach der fraglichen Regelung können die Gewinne der kontrollierten Tochter in die Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden, sobald sie anfallen.

74. Diese Regelung führt daher zu einer Benachteiligung für die Muttergesellschaft, auf die sie anwendbar ist, im Verhältnis einerseits zu einer gebietsansässigen Gesellschaft, die ihre Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich gegründet hat, und andererseits zu einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine solche Tochter in einem Mitgliedstaat gegründet hat, dessen Steuerrecht nicht so günstig ist, dass es in ihren Anwendungsbereich fällt. Im ersten Fall werden nämlich die Gewinne der inländischen Tochtergesellschaften nie bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert. Im zweiten Fall werden die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft nicht schon mit ihrem Anfallen bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert. Bei dieser kann eine Besteuerung erst in Betracht kommen, wenn diese Gewinne an sie in Form von Dividenden ausgeschüttet werden.

75. Wir haben es hier also mit einer differenzierenden steuerlichen Behandlung zu tun, die diejenigen Gesellschaften benachteiligt, die, wie Cadbury, eine Tochtergesellschaft beim International Financial Services Centre in Irland gegründet haben; diese steuerliche Behandlung ist durchaus geeignet, eine gebietsansässige Gesellschaft von der Inanspruchnahme ihres Rechts auf Niederlassung abzuhalten.

76. Diese Bewertung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass der von Cadbury verlangte Steuerbetrag angeblich nicht über den Gesamtsteuerbetrag hinausgeht, mit dem die aus der Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften bestehende wirtschaftliche Einheit dann belastet worden wäre, wenn die Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich ansässig gewesen wären. Dieser Umstand beseitigt nämlich nicht die Ungleichbehandlung auf der Stufe der Muttergesellschaften.

77. Selbst wenn man jedoch annähme, dass die streitige Regelung, auf einen rein internen Sachverhalt angewandt, steuerlich neutral ist, würde dies doch nicht gegen das Vorliegen einer Ungleichbehandlung und die Benachteiligung von Cadbury gegenüber einer gebietsansässigen Gesellschaft sprechen, die eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gegründet hat, dessen Steuerrecht weniger günstig ist als das beim International Financial Services Centre geltende.

78. Im Gegensatz zum Vereinigten Königreich kann ich nicht erkennen, warum die Situation von Cadbury nicht mit derjenigen einer solchen Gesellschaft verglichen werden sollte. Die Beurteilung der Vereinbarkeit der fraglichen Regelung mit dem Gemeinschaftsrecht muss es meiner Ansicht nach ermöglichen, diese unter Berücksichtigung aller ihrer Implikationen zu prüfen. Bekanntlich wird der Begriff „Diskriminierung" so definiert, dass diese in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf gleiche Situationen oder in der Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Situationen besteht [45]. Die einzige Frage, die sich im Rahmen der Prüfung stellt, ob die unterschiedliche Behandlung zweier Situationen eine Diskriminierung bewirkt, ist danach die, ob diese beiden Situationen gleich sind. Das ist meines Erachtens der Fall bei der Situation von Cadbury und derjenigen einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine Tochter in einem anderen Mitgliedstaat gegründet hat, dessen Steuerrecht weniger günstig ist als das beim International Financial Services Centre geltende, denn in beiden Fällen hat eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gegründet.

79. Gegen meine Auffassung ist eingewandt worden, dass die in der Europäischen Union geltenden unterschiedlichen Steuersätze für die Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen einen sachlichen Unterschied in der Situation darstellten, der die in der fraglichen Regelung vorgesehene differenzierende Behandlung rechtfertige.

80. Wenn dieser Ansicht zu folgen wäre, würde dies auf die Annahme hinauslaufen, dass ein Mitgliedstaat, ohne gegen die Vorschriften des EG-Vertrags zu verstoßen, berechtigt wäre, die anderen Mitgliedstaaten auszuwählen, in denen die in ihm ansässigen

45 — Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97 (Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 26 und die angeführte Rechtsprechung).

Gesellschaften unter Inanspruchnahme der im Aufnahmestaat geltenden Steuerregelung Tochtergesellschaften gründen dürften. Wie jedoch die Klägerinnen und Irland geltend gemacht haben, würde eine solche Lösung offensichtlich zu einem Ergebnis führen, das im Widerspruch zu dem Begriff des „einheitlichen Marktes" als solchem stehen würde.

81. Die Festsetzung eines Steuersatzes zur Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen gehört, wie wir gesehen haben, zu den hoheitlichen Befugnissen jedes Mitgliedstaats, und die Artikel 43 EG und 48 EG verleihen jeder die Voraussetzung des Artikels 48 EG erfüllenden Gesellschaft das Recht, eine Tochtergesellschaft am Ort ihrer Wahl innerhalb der Union zu gründen. Die Mitgliedstaaten sind daher nicht befugt, die gebietsansässigen Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten Tochtergesellschaften errichten, nach Maßgabe des im Aufnahmemitgliedstaat anwendbaren Steuersatzes unterschiedlich zu behandeln.

82. Eine solche Lösung liefe auch der Feststellung des Gerichtshofes in den Urteilen Eurowings Luftverkehr und Barbier zuwider, dass eine in einem Mitgliedstaat geltende geringere steuerliche Belastung keine ungünstige steuerliche Behandlung eines anderen Mitgliedstaats rechtfertigen kann [46] und dass ein Gemeinschaftsangehöriger das Recht, sich auf die Bestimmungen des EG-Vertrags zu berufen, nicht deshalb verliert, weil er steuerliche Vorteile nutzt, die ihm nach den in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Wohnstaat geltenden Vorschriften legal offen stehen [47].

46 — Urteil Eurowings Luftverkehr (Randnr. 44).

47 — Urteil Barbier (Randnr. 71).

83. Allein wegen der in der Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehenen unterschiedlichen Behandlung je nach dem im Mitgliedstaat der Niederlassung geltenden Steuersatz ist meines Erachtens davon auszugehen, dass diese Regelung die Niederlassungsfreiheit beschränkt und dass der Gerichtshof notwendig für eine Kontrolle ihrer Vereinbarkeit mit den Vorschriften des EG-Vertrags zuständig ist.

84. Ich werde nunmehr prüfen, ob diese Beschränkung zu rechtfertigen ist.

C — Zur Rechtfertigung aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht

85. Wie sich aus den Akten ergibt, wurde die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften erlassen, um eine spezifische Art der Steuerflucht zu bekämpfen, die durch eine künstliche Umleitung von im Vereinigten Königreich erzielten Gewinnen erreicht wird. Nach Auffassung dieses Mitgliedstaats geht es darum, zu bekämpfen, dass eine gebietsansässige Gesellschaft Gewinne umleitet, indem sie eine Tochtergesellschaft in einem Staat mit niedrigem Besteuerungsniveau gründet und konzerninterne Transaktionen durchführt, deren Hauptzweck die Übertragung der Gewinne auf diese Tochtergesellschaft ist. Das vorlegende Gericht fragt, ob die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften mit diesem Zweck zu rechtfertigen sind.

86. Die Bekämpfung der Steuerflucht gehört zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen können. Dies hat der Gerichtshof mehrfach bestätigt, indem er es akzeptiert hat, zu prüfen, ob die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die betreffenden nationalen Rechtsvorschriften aus einem solchen Grund gerechtfertigt sein kann [48]. Ich habe bereits darauf hingewiesen, dass der Gerichtshof im Urteil ICI eine solche Prüfung anlässlich der Regelung des Vereinigten Königreichs vorgenommen hat, in der zur Einführung einer differenzierenden steuerlichen Behandlung der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Konzerngesellschaften auf das Kriterium des Sitzes der kontrollierten Tochtergesellschaften abgestellt wurde.

87. Der Möglichkeit einer tatsächlichen Zulassung eines solchen Rechtfertigungsgrundes sind allerdings verhältnismäßig enge Grenzen gesetzt. So kann eine Beschränkung einer durch den EG-Vertrag garantierten Grundfreiheit nach einer in der Rechtsprechung regelmäßig wiederkehrenden Formulierung nur dann aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht gerechtfertigt sein, wenn die betreffenden Rechtsvorschriften speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des nationalen Steuerrechts ausgerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen [49].

88. Der Rückgriff auf diese Formulierung, deren Wortlaut die Definition des Begriffes „Rechtsmissbrauch" [50] aufgreift, ist so zu verstehen, dass damit verhindert werden soll, dass die Bekämpfung der Steuerflucht nur als Vorwand für eine protektionistische Verhaltensweise dient. Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nur verweigert werden, wenn sich die betreffende Gesellschaft in missbräuchlicher Weise auf dieses beruft, weil sie eine künstliche Konstruktion geschaffen hat, um der Steuer zu entgehen.

89. Der Gerichtshof hat es daher abgelehnt, die Möglichkeit einer Rechtfertigung einer beschränkenden nationalen Maßnahme aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht zu bejahen, wenn die betreffende Regelung eine in zu allgemeinen Worten umschriebene Situation betrifft. So hat er festgestellt, dass dieser Rechtfertigungsgrund nur eingreifen kann, wenn die streitigen nationalen Rechtsvorschriften nicht „generell jede Situation erfassen, in der die Mehrzahl der Tochtergesellschaften eines Konzerns ihren Sitz, aus welchen Gründen auch immer, außerhalb des Vereinigten Königreichs hat" [51], oder wenn sie nicht „allgemein alle Sachverhalte [erfassen], bei denen die Aktien zu einem ermäßigten Preis auf eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft, an der der Übertragende beteiligt ist, oder auf die im Königreich Schweden errichtete Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft übertragen werden" [52].

90. Die Rechtsvorschriften dürfen auch nicht „generell jede Situation erfassen, in der die Muttergesellschaft — aus welchem Grund auch immer — ihren Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland hat" [53],

48 — Urteile ICI (Randnr. 26), X und Y vom 21. November 2002 (Randnrn. 60 und 61), Lankhorst-Hohorst (Randnr. 37) und De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 50).

49 — A. a. O.

50 — Vgl. u. a. Urteil vom 14. Dezember 2000 in der Rechtssache C-110/99 (Emsland-Stärke, Slg. 2000, I-11569, Randnr. 56).

51 — Urteil ICI (Randnr. 26).

52 — Urteil X und Y vom 21. November 2002 (Randnr. 61).

53 — Urteil Lankhorst-Hohorst (Randnr. 37).

oder „allgemein alle Fälle [erfassen], in denen ein Steuerpflichtiger, der wesentliche Beteiligungen an einer körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft hält, seinen Wohnsitz aus welchem Grund auch immer ins Ausland verlegt“ [54].

91. Dagegen können die nationalen Gerichte im Einzelfall das missbräuchliche oder betrügerische Verhalten der Betroffenen auf der Grundlage objektiver Kriterien in Rechnung stellen, um ihnen die Berufung auf das einschlägige Gemeinschaftsrecht zu verwehren [55].

92. Daraus folgt, dass die nationalen Rechtsvorschriften nur dann aus Gründen der Bekämpfung der Steuerflucht gerechtfertigt sein können, wenn sie nicht nur eine allgemein definierte Situation erfassen, sondern es dem nationalen Gericht ermöglichen, bestimmten Steuerpflichtigen oder Gesellschaften im Einzelfall die Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu versagen, wenn sie eine künstliche Konstruktion geschaffen haben, um der Steuer zu entgehen.

93. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof — meines Wissens zum ersten Mal — den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung der Steuerflucht in einem weiteren Sinne gelten lassen, und zwar in dem besonderen Zusammenhang der Regelung des Vereinigten Königreichs über den „Konzernabzug“. Nach dieser Regelung können die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften ein und desselben Konzerns untereinander ihre Gewinne und Verluste verrechnen. Diese Möglichkeit ist jedoch gebietsansässigen Muttergesellschaften in Bezug auf die Verluste verwehrt, die ihren in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften entstanden sind. Diese unterschiedliche Behandlung der Tochtergesellschaften je nach ihrem Sitz ist, wie vorherzusehen war, als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gewertet worden.

94. Zur Rechtfertigung der fraglichen unterschiedlichen Behandlung waren drei Gründe angeführt worden. Erstens war geltend gemacht worden, dass die Gewinne und Verluste im Rahmen eines Steuersystems spiegelbildlich zu behandeln seien, um eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Zweitens habe eine doppelte Berücksichtigung der Verluste verhindert werden sollen. Mit dem dritten Rechtfertigungsgrund war geltend gemacht worden, dass einer Steuerfluchtgefahr habe vorgebeugt werden sollen.

95. Die Prüfung dieser Rechtfertigungsgründe durch den Gerichtshof hat Gesichtspunkte hervorgebracht, die meines Erachtens für die vorliegende Rechtssache einschlägig sind. Es erscheint zweckmäßig, ihren Inhalt hier wiederzugeben.

54 — Urteil De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 50).

55 — Urteile Centros (Randnr. 25) und X und Y vom 21. November 2002 (Randnr. 42).

96. Wegen des ersten Rechtfertigungsgrundes hat der Gerichtshof auf seine ständige Rechtsprechung verwiesen, wonach der Rückgang von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden kann, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann [56].

97. Er hat jedoch Folgendes klargestellt. Zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten könne es erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden. „Würde nämlich den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so würde dadurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, da die Besteuerungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde." [57]

98. Was die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung angeht, so hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Mitgliedstaaten eine solche verhindern können müssten [58].

99. Hinsichtlich der Steuerfluchtgefahr schließlich hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten einer gebietsfremden Tochtergesellschaft auf eine gebietsansässige Gesellschaft die Gefahr berge, dass die Verlustübertragungen innerhalb eines Gesellschaftskonzerns in Richtung der Gesellschaften geleitet würden, die in den Mitgliedstaaten ansässig seien, in denen die höchsten Steuersätze gälten und folglich der steuerliche Wert der Verluste am höchsten sei. Ein Ausschluss des Konzernabzugs für Verluste von gebietsfremden Tochtergesellschaften verhindere solche Übertragungen, die durch das Bestehen deutlicher Unterschiede in den Steuersätzen der verschiedenen Mitgliedstaaten veranlasst sein könnten [59].

100. Der Gerichtshof hat aus diesen drei Gründen insgesamt geschlossen, dass die fragliche Beschränkung berechtigte Ziele verfolge und zu deren Erreichung geeignet sei. Anschließend hat er die Verhältnismäßigkeit dieser Beschränkung geprüft und die Voraussetzungen festgelegt, unter denen diese gerechtfertigt sein kann.

101. Dieser Begründung lassen sich zwei Erwägungen entnehmen, die für die vorliegende Rechtssache von Bedeutung sind.

56 — Urteil Marks & Spencer (Randnr. 44).

57 — A. a. O. (Randnrn. 45 und 46).

58 — A. a. O. (Randnrn. 47 und 48).

59 — A. a. O. (Randnrn. 49 und 50).

102. Die erste Erwägung bezieht sich darauf, dass die mit dem Vertrag eingeführten Grundfreiheiten es den Gesellschaften nicht erlauben sollen, ihre Verluste oder Gewinne nach Belieben von einem Mitgliedstaat in einen anderen zu transferieren. Der Gerichtshof bestätigt mit anderen Worten, dass diese Regeln nicht die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der Mitgliedstaaten durch diese und das Recht jedes Mitgliedstaats, die in seinem Mitgliedstaat ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten zu besteuern, in Frage stellen sollen. Die Mitgliedstaaten können solchen Übertragungen, mit denen die unterschiedlichen Steuersätze zur Besteuerung bereits erzielter Gewinne ausgenutzt werden sollen, daher entgegentreten.

103. Die zweite dem Urteil Marks & Spencer zu entnehmende Erwägung bezieht sich darauf, dass durch die erste Erwägung nicht die Tragweite der Artikel 43 EG und 48 EG, die ich im ersten Teil meiner Untersuchung beschrieben habe, in Frage gestellt werden darf. In Randnummer 44 dieses Urteils bestätigt der Gerichtshof nämlich seine ständige Rechtsprechung, wonach der Rückgang von Steuereinnahmen keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, der eine Beschränkung der Ausübung der vom EG-Vertrag garantierten Freiheiten rechtfertigen kann. Daher kann sich der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, der Gründung einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat z. B. nicht etwa unter dem Vorwand widersetzen, dass die von der Tochtergesellschaft in diesem Mitgliedstaat ausgeübten Tätigkeiten auch in seinem eigenen Hoheitsgebiet ausgeübt und seiner Steuerhoheit unterworfen werden könnten.

104. Die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit Umsätze zwischen einer beherrschten ausländischen Gesellschaft und ihrer Muttergesellschaft, die zu einem Rückgang des steuerpflichtigen Gewinns der Muttergesellschaft führen, den Tatbestand einer Steuerflucht verwirklichen, ist im Wege der Abwägung dieser beiden Grundsätze zu beantworten.

105. Diese Abwägung hat meiner Ansicht nach von dem bei der Prüfung des Vorliegens einer missbräuchlichen Praxis heranzuziehenden Kriterium auszugehen, ob dem mit der geltend gemachten gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung verfolgten Zweck entsprochen wurde [60]. Zu prüfen ist also, ob die Gründung der beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem Staat mit niedrigem Besteuerungsniveau und die von dieser gegenüber der Muttergesellschaft getätigten Umsätze, die eine Herabsetzung der Steuerbelastung der Muttergesellschaft im Herkunftsstaat zur Folge haben, wirklich Geschäfte darstellen, die dem Zweck der Niederlassungsfreiheit entsprechen.

106. Wie wir gesehen haben, setzt der Begriff „Niederlassung" im Sinne der Artikel 43 EG ff. die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmestaat voraus. Wenn die Tochtergesellschaft eine solche Tätigkeit in diesem Staat tatsächlich ausübt und in diesem Rahmen der Muttergesellschaft tatsächliche und echte Leis-

60 — Urteile vom 2. Mai 1996 in der Rechtssache C-206/94 (Paletta, Slg. 1996, I-2357, Randnr. 25), vom 23. März 2000 in der Rechtssache C-373/97 (Diamantis, Slg. 2000, I-1705, Randnr. 34) und Emsland-Stärke (Randnr. 52).

tungen erbringt, kann diese Situation als solche meiner Ansicht nach nicht die Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung oder Steuerflucht verwirklichen, selbst wenn die Bezahlung der betreffenden Leistungen zu einer Minderung der steuerpflichtigen Gewinne der Muttergesellschaft im Herkunftsstaat führen sollte.

107. Da die Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat eine echte wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, besteht im Hinblick auf den Zweck der Niederlassungsfreiheit kein Unterschied zwischen der Erbringung von Dienstleistungen an Dritte und der Erbringung der gleichen Dienstleistungen an Gesellschaften, die demselben Konzern wie die Tochtergesellschaft angehören.

108. Überdies stellt die Erbringung von Dienstleistungen durch die Tochter- an die Muttergesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die sich in Umsätzen zwischen unterschiedlichen juristischen Personen äußert. Der Umstand, dass diese Gesellschaften verbunden sind, schließt es nicht aus, dass der Preis dieser Transaktionen unter normalen Wettbewerbsbedingungen bestimmt wird [61]. Die Gefahr einer Steuerflucht bei solchen Umsätzen ist somit nicht vergleichbar mit der Gefahr, die von der Übertragung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft wie die, um die es in der Rechtssache Marks & Spencer ging, ausgeht, da ein solcher Verlusttransfer durch bloße Buchungsvorgänge vollzogen würde. Da zwischen einer beherrschten ausländischen Gesellschaft und ihrer Muttergesellschaft getätigte Umsätze zu einer Minderung der steuerpflichtigen Gewinne der Muttergesellschaft führen, können sie nur dann einen Steuerfluchttatbestand verwirklichen, wenn die Gründung dieser Tochtergesellschaft und diese Umsätze nach der bereits in Erinnerung gerufenen Rechtsprechung eine rein künstliche Konstruktion darstellen, die auf die Umgehung des nationalen Steuerrechts ausgerichtet ist.

109. Ebenso wenig stellt es meines Erachtens für sich genommen eine missbräuchliche Praxis dar, wenn eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat mit niedrigem Besteuerungsniveau die Ausübung bestimmter für den gesamten Konzern nützlicher Tätigkeiten bündelt und damit die Gesamtsteuerbelastung dieses Konzerns herabzusetzen sucht. In einem solchen Fall liegt dem ersten Anschein nach keine Beeinträchtigung der territorialen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten vor, da die Tochtergesellschaft, die mit der Erbringung dieser konzerninternen Leistungen betraut ist, eine echte wirtschaftliche Tätigkeit im Aufnahmestaat ausübt, dessen Steuerhoheit sie unterliegt. Die vom Herkunftsstaat als solche empfundene Einbuße an steuerbaren Gewinnen ist nämlich das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit, die im Aufnahmestaat ausgeübt und dort besteuert wird.

61 — Diese Art konzerninterner Transaktionen hat die OECD zur Aufstellung von Grundsätzen auf dem Gebiet der Transferpreise veranlasst, in denen vorgegeben wird, auf welche Weise die Preise bei solchen Transaktionen von den nationalen Verwaltungsbehörden berechnet werden sollten, um die in jedem einzelnen Land geschuldete Steuer korrekt festzusetzen und Doppelbesteuerungen zu vermeiden (vgl. u. a. *Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables — Note d'application consolidée — Indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels* [Entwurf der OECD zu schädlichen steuerlichen Praktiken — Konsolidierter Anwendungvermerk — Hinweise zur Anwendung des Berichts von 1998 über Steuervergünstigungsregelungen], S. 30 ff., im Internet unter http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf zugänglich).

110. Daraus lässt sich somit ableiten, dass die Beurteilung der Frage, ob eine rein künstliche Konstruktion vorliegt, die darauf ausgerichtet ist, das nationale Steuerrecht im Rahmen der Beziehungen zwischen einer Muttergesellschaft und einer beherrschten ausländischen Gesellschaft zu umgehen, notwendig im Wege einer Einzelfallprüfung der Frage vorzunehmen ist, ob die Gründung der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat und deren dortige inhaltliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit den der Muttergesellschaft erbrachten Leistungen, deren Bezahlung zu einer Minderung der Steuerbelastung der Mutter im Herkunftsstaat geführt hat, echt sind.

111. Das Vereinigte Königreich und die Kommission haben hierzu drei Kriterien angeführt, die mir relevant erscheinen. Es handelt sich erstens um den Grad der materiellen Präsenz der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat, zweitens um die Echtheit der von ihr ausgeübten Tätigkeit und drittens um den wirtschaftlichen Wert dieser Tätigkeit für die Muttergesellschaft und den gesamten Konzern.

112. Das erste dieser Kriterien betrifft die Realität des Standorts der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat. Danach ist zu prüfen, ob die Tochter über die Räumlichkeiten, das Personal und die Ausrüstung verfügt, die zur Erbringung derjenigen Leistungen an die Muttergesellschaft erforderlich sind, die zur Minderung der Steuerbelastung im Herkunftsstaat geführt haben. Ist das zu verneinen, stellt sich die Anknüpfung dieser Leistungen an die Steuerhoheit dieses Staates tatsächlich als rein künstliche Konstruktion dar, die darauf ausgerichtet ist, der Steuer zu entgehen.

113. Das zweite dieser Kriterien bezieht sich darauf, dass die von der Tochtergesellschaft erbrachten Leistungen echt sind. In diesem Rahmen ist die Kompetenz des Personals der Tochtergesellschaft für die Erbringung der betreffenden Leistungen zu untersuchen und zu prüfen, auf welcher Ebene die Entscheidungen bei der Erbringung dieser Leistungen getroffen werden. Erweist sich die Tochtergesellschaft z. B. als bloßes Vollzugsorgan, weil die Entscheidungen, die zur Erbringung der ihr vergüteten Leistungen erforderlich sind, auf anderer Ebene getroffen werden, so kann ebenfalls mit gutem Grund davon ausgegangen werden, dass die Unterwerfung dieser Leistungen unter die Steuerhoheit des Aufnahmestaats eine rein künstliche Konstruktion darstellt.

114. Das dritte Kriterium, das sich auf die Wertschöpfung durch die Tätigkeit der Tochtergesellschaft bezieht, ist, wenn es sich bei den von der Tochter erbrachten Leistungen tatsächlich um eine Ausübung echter Tätigkeiten im Aufnahmestaat handelt, wahrscheinlich schwieriger anzuwenden. Dieses Kriterium scheint mir aber insoweit relevant zu sein, als es ermöglichen könnte, die objektive Situation in Rechnung zu stellen, die dann vorliegt, wenn die Leistungen der Tochtergesellschaft für die Tätigkeit der Muttergesellschaft ganz ohne wirtschaftliches Interesse sind. Ist dies der Fall, so kann meines Erachtens von einer rein künstlichen Konstruktion ausgegangen werden, da sich die Vergütung der fraglichen Leistungen durch die Muttergesellschaft dann so darstellt, dass sie gewissermaßen ohne Gegen-

leistung erfolgt. Die Bezahlung solcher Leistungen könnte also als reine Übertragung von Gewinnen der Mutter- auf die Tochtergesellschaft gewertet werden.

115. Dagegen meine ich — mit der Kommission und entgegen dem Vereinigten Königreich — nicht, dass die Begründung für die Errichtung der Tochtergesellschaft und für die Wahl des Landes, in dem diese Errichtung erfolgt, ein maßgebliches Kriterium darstellen kann. Das Vorhandensein einer rein künstlichen Konstruktion lässt sich mit anderen Worten nicht aus der erklärten Absicht der Muttergesellschaft ableiten, eine Minderung ihrer Steuerlast im Herkunftsstaat zu erreichen.

116. Wie wir gesehen haben, können die Beweggründe, aus denen ein Wirtschaftsteilnehmer die ihm durch den EG-Vertrag verliehenen Freizügigkeitsrechte ausgeübt hat, den ihm aufgrund dieser Rechte zustehenden Schutz nicht in Frage stellen, wenn der mit diesen verfolgte Zweck erfüllt ist. Ist dies der Fall, kann der Umstand, dass eine Muttergesellschaft beschlossen hat, bestimmte für die Ausübung ihrer Geschäftstätigkeit erforderliche Dienste zum Zweck der Minderung ihrer Steuerbelastung in einen Staat mit niedrigem Besteuerungsniveau zu verlagern, kein Tatbestandsmerkmal einer Steuerflucht verwirklichen.

117. Das Bestehen einer rein künstlichen Konstruktion, die darauf ausgerichtet ist, dem nationalen Steuerrecht zu entgehen, lässt sich somit nur auf der Grundlage objektiver Kriterien feststellen.

118. Zu der gleichen Schlussfolgerung gelange ich, wenn ich mich wiederum auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zum Begriff „Rechtsmissbrauch" beziehe. Nach dieser Rechtsprechung ist das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis aufgrund objektiver Umstände festzustellen [62]. Wie der Gerichtshof kürzlich im Urteil Halifax u. a. befunden hat, kann das Bestehen einer solchen Praxis nur bejaht werden, wenn anhand „einer Reihe objektiver Anhaltspunkte" festgestellt wird, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil angestrebt wird, dessen Gewährung dem mit diesen Rechtsvorschriften verfolgten Ziel zuwiderliefe [63].

119. Von den zuständigen nationalen Behörden, denen diese Feststellung obliegt, wird mithin nicht verlangt, die Beweggründe der Parteien zu ermitteln, die sehr schwer nachzuweisen wären, was zu Rechtsunsicherheit führen würde. Diese Behörden müssen sich auf Gesichtspunkte wie ein kollusives Zusammenwirken zwischen einem Exporteur und einem Importeur [64] oder den

62 — Vgl. Urteil Emsland-Stärke (Randnrn. 52 und 53) sowie die Analyse der in diesem Urteil aufgestellten Kriterien durch Generalanwalt Poiares Maduro in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-255/02 (Halifax u. a., Urteil vom 21. Februar 2006, Slg. 2006, I-1609).

63 — Urteil Halifax u. a. (Randnrn. 74 und 75).

64 — Urteil Emsland-Stärke (Randnr. 53). Emsland-Stärke hatte Waren in ein Drittland ausgeführt, die fast sofort wieder in die Gemeinschaft zurückgesandt wurden; dies erforderte zwar die Zahlung der entsprechenden Einfuhrzölle, doch waren diese niedriger als die dem Exporteur gewährten Ausfuhrerstattungsbeträge. Bei dieser Fallgestaltung stellte sich die Frage, ob der Exporteur Anspruch auf die Ausfuhrerstattungen hatte.

rein willkürlichen Charakter der betreffenden Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern, die in den Steuersparplan einbezogen sind, stützen [65].

120. Übertragen wir diese Beurteilung auf die vorliegende Rechtssache, so begegnen wir erneut den vom Vereinigten Königreich und von der Kommission vorgeschlagenen objektiven Kriterien. Wir haben es nämlich mit einer Situation zu tun, in der eine gebietsansässige Gesellschaft eine von ihr kontrollierte Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit günstigerer Steuerregelung als der des Herkunftsstaats gründete, mit der sie Geschäfte tätigte, die zur Minderung ihrer Steuerbelastung in diesem Staat geführt haben.

121. In einem solchen Fall ist der Beweis, dass mit dem Standort dieser Tochtergesellschaft und den betreffenden Umsätzen nur das Ziel der Herbeiführung einer Steuerminderung verfolgt werden konnte, die dem Zweck der Niederlassungsfreiheit zuwiderliefe, tatsächlich, wie gesagt, im Wege der Prüfung der Frage zu führen, ob der Standort der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat und die genannten Umsätze echt sind, ohne dass es auf die Beweggründe oder die subjektiven Absichten der Gesellschafter ankäme.

122. In Anbetracht dessen werde ich prüfen, ob die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften zur Bekämpfung der Steuerflucht geeignet ist und nicht über dieses Ziel hinausgeht [66].

123. Wie ich bereits dargelegt habe, hat die fragliche Regelung zum Zweck, Gewinnumleitungen durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft zu bekämpfen, die dazu eine Tochtergesellschaft in einem Staat mit niedrigem Besteuerungsniveau gegründet und konzerninterne Transaktionen durchgeführt hat, deren Hauptzweck die Übertragung der betreffenden Gewinne auf diese Tochtergesellschaft ist.

124. Das beanstandete Vorgehen besteht also darin, dass eine Muttergesellschaft ihre steuerpflichtigen Gewinne durch Bezahlung von Leistungen an ihre Tochtergesellschaft mindert, indem sie darauf setzt, dass deren Gewinne im Aufnahmemitgliedstaat zu einem viel niedrigeren Satz als dem im Herkunftsstaat geltenden besteuert werden.

65 — Urteil Halifax u. a. (Randnr. 81). In dieser Sache ging es um Praktiken von Steuerpflichtigen, die steuerbefreite Umsätze tätigten und demgemäß die im Rahmen von Arbeiten zum Bau von Räumlichkeiten entrichtete Mehrwertsteuer nicht oder nur zum Teil als Vorsteuer in Abzug bringen konnten. Diese Praktiken bestanden in der Übertragung der Miete oder Pacht des errichteten Gebäudes auf ein von ihnen kontrolliertes Rechtssubjekt, das berechtigt war, für die Besteuerung der Miete oder Pacht dieses Gebäudes zu optieren und damit die gesamte auf die Baukosten entrichtete Vorsteuer abzuziehen.

66 — Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26 und die angeführte Rechtsprechung) sowie Urteile X und Y vom 21. November 2002 (Randnr. 49) und De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 49).

125. Ohne Zweifel hebt die fragliche Regelung die Wirkungen einer solchen Praxis auf, indem sie die von der beherrschten ausländischen Gesellschaft erzielten Gewinne in die Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezieht. Diese Regelung ist also tatsächlich geeignet, die Erfüllung des Zweckes zu gewährleisten, zu dem sie erlassen wurde.

126. Bleibt noch zu prüfen, ob sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zweckes erforderlich ist.

127. Die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften greift, wie gesagt, dann ein, wenn eine Tochtergesellschaft einer sie kontrollierenden gebietsansässigen Gesellschaft in einem Staat ansässig ist, in dem ihre Gewinne zu einem Steuersatz besteuert werden, der zu einer Steuer führt, die sich auf weniger als drei Viertel des Steuerbetrags beläuft, der bei einer Besteuerung dieser Gewinne im Vereinigten Königreich zu zahlen gewesen wäre.

128. Diese Regelung sieht zudem fünf Ausnahmen für ihre Anwendung vor. Diese Ausnahmen greifen, wir erinnern uns, dann ein, wenn die Tochtergesellschaft einen erheblichen Teil ihrer Gewinne an die Muttergesellschaft ausschüttet, wenn sie bestimmte Tätigkeiten, wie u. a. Handelsaktivitäten, ausübt, wenn sie „die Voraussetzung der Börsenotierung" erfüllt oder wenn der steuerpflichtige Gewinn der beherrschten ausländischen Gesellschaft einen bestimmten Betrag nicht übersteigt. Ist keine dieser vier Voraussetzungen erfüllt, scheidet eine Anwendung des Gesetzes über beherrschte ausländische Gesellschaften nur aus, wenn die gebietsansässige Gesellschaft den Anforderungen des „Motivtests" entspricht.

129. Der „Motivtest" umfasst zwei kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen, von denen die erste die zwischen der beherrschten ausländischen Gesellschaft und ihrer Muttergesellschaft getätigten Umsätze und die zweite den Standort der Tochtergesellschaft betrifft.

130. Erstens hat der Steuerpflichtige dann, wenn die Erträge von Umsätzen, die sich im jeweiligen Abrechnungszeitraum in den Gewinnen der Tochter niedergeschlagen haben, zu einer Minderung der Steuer führen, die im Vereinigten Königreich zu entrichten gewesen wäre, falls diese Umsätze nicht getätigt worden wären, und wenn diese Minderung über einen bestimmten Betrag hinausgeht, nachzuweisen, dass die Minderung der Steuer im Vereinigten Königreich nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke dieser Umsätze war.

131. Zweitens hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass der Hauptgrund oder einer der Hauptgründe für das Bestehen der Tochtergesellschaft im fraglichen Abrechnungszeitraum nicht darin lag, eine Minderung der Steuer im Vereinigten Königreich durch Abzug von Gewinnen aus diesem Mitgliedstaat herbeizuführen.

132. Es existiert auch eine Liste von Ländern, in denen die Anwendung der Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen ausgeschlossen ist.

133. Schließlich ist auch darauf hinzuweisen, dass die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften ein System der Zurechnung der von der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat entrichteten Steuer umfasst, um zu vermeiden, dass diese Gewinne wegen ihrer Zurechnung zur Muttergesellschaft doppelt besteuert werden.

134. Irland macht geltend, das mit diesen Rechtsvorschriften verfolgte Ziel könnte auch durch weniger einschneidende Maßnahmen, wie einen Informationsaustausch im Rahmen der Richtlinie 77/799, erreicht werden. Ein solcher Informationsaustausch könne auch im Rahmen des am 2. Juni 1976 geschlossenen Abkommens zwischen dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland sowie Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung im Hinblick auf Einkommen- und Vermögenszuwachssteuer stattfinden. Außerdem würde den Muttergesellschaften, die im Vereinigten Königreich ansässig seien und eine Tochtergesellschaft in Irland hätten, mit der Anwendung der fraglichen Regelung eine erhebliche und unverhältnismäßige Belastung auferlegt.

135. Diese Einschätzung Irlands überzeugt mich nicht wirklich. Es ist zwar richtig, dass der Informationsaustausch im Rahmen der Richtlinie 77/799 eine Bekämpfung der Steuerflucht ermöglichen soll und dass diese Richtlinie oft vom Gerichtshof unter Hinweis darauf angeführt worden ist, dass sie den Mitgliedstaaten hinreichende Möglichkeiten biete, um die administrativen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Situation gebietsfremder Steuerpflichtiger zu überwinden [67]. Auch trifft es zu, dass mit der Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften eine Vermutung eingeführt wird. So obliegt es dem Steuerpflichtigen, nachzuweisen, dass keine Steuerflucht gegeben ist, wenn keine der ersten vier genannten Voraussetzungen erfüllt ist und wenn die zwischen der Tochter- und der Muttergesellschaft getätigten Umsätze zu einer Minderung der Steuer, die von der Mutter zu zahlen gewesen wäre, wenn diese Umsätze nicht getätigt worden wären, um einen über einen Mindestbetrag hinausgehenden Betrag geführt hat.

136. Angesichts des besonderen Sachverhalts, auf den sich die fragliche Regelung bezieht, bin ich jedoch nicht davon überzeugt, dass der Informationsaustausch im Rahmen der Richtlinie 77/799 zu einer Effizienz führen könnte, die mit derjenigen dieser Regelung vergleichbar wäre. Auch teile ich nicht die Auffassung, es sei davon auszugehen, dass den Gesellschaften, auf die diese Regelung anwendbar ist, wegen der mit ihr eingeführten Vermutung eine unangemessene Belastung auferlegt werde.

67 — Vgl. u. a. Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 45) und vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98 (Vestergaard, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 26). Zu einem Beispiel aus jüngster Zeit vgl. Urteil vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02 (Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 31).

137. Zum einen soll nämlich die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften, berücksichtigt man alle ihre Tatbestandsmerkmale und Ausnahmetatbestände, nur unter genau bestimmten Umständen anwendbar sein, die auf den Fall zugeschnitten sind, dass die Gefahr einer Steuerflucht am wahrscheinlichsten ist.

138. So ist es, wie die Kommission in der Sitzung ausgeführt hat, viel leichter, eine künstliche beherrschte ausländische Gesellschaft zu gründen, der die Erbringung von Dienstleistungen zugeschrieben wird, als wenn sie eine Produktionstätigkeit zur Herstellung eines Verbrauchsguts ausüben soll. Bestehen also die betreffenden Dienstleistungen, wie im vorliegenden Fall, in der Beschaffung von Geldmitteln und deren Vergabe an die Tochtergesellschaften des Weltkonzerns Cadbury, so können sie der beherrschten ausländischen Gesellschaft dank moderner Kommunikationsmittel durch Personal und mit informationstechnischen Hilfsmitteln erbracht werden, die sich körperlich und materiell nicht in Irland befinden. Bei solchen Dienstleistungen ist es möglich, dass die in Dublin formal gegründete Gesellschaft keine materielle Substanz hat und nur eine so genannte Briefkastenfirma darstellt.

139. Überdies sind solche Konstruktionen wahrscheinlich noch mehr zu befürchten, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft in einem Staat mit sehr niedrigem Besteuerungsniveau gegründet wird. Schließlich stellen auch die Feststellung, dass die zwischen der beherrschten ausländischen Gesellschaft und ihrer Muttergesellschaft getätigten Umsätze zu einer Minderung der im Vereinigten Königreich zu zahlenden Steuer um einen den fraglichen Mindestbetrag übersteigenden Betrag geführt hat, sowie das Fehlen einer Ausschüttung von Dividenden, die im Herkunftsstaat zu versteuern gewesen wären, objektive Gesichtspunkte dar, die für die Annahme einer Steuerflucht sprechen können.

140. In einem solchen Fall halte ich es angesichts der Leichtigkeit, mit der solche Dienstleistungen verlagert werden können, nicht für überzogen, dass ein Mitgliedstaat die Vermutung einer Steuerflucht einführt, anstatt sich auf eine nachträgliche Erteilung von Auskünften zu verlassen.

141. Zum anderen ist das Bestehen einer solchen Regelung insofern von Interesse, als sie zur Rechtssicherheit der Wirtschaftsteilnehmer beiträgt. Sie ermöglicht diesen nämlich von vornherein die Kenntnis des Umstands, dass bei der genannten Fallgestaltung eine Steuerflucht vermutet wird. Diese Wirtschaftsteilnehmer sind somit darüber im Bilde, dass sie gegebenenfalls nachweisen müssen, dass der Standort ihrer Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat und die mit dieser getätigten Umsätze echt sind.

142. Ich glaube gleichwohl nicht, dass die Vorbereitung dieser Rechtfertigungsgründe mit unangemessenem Arbeitsaufwand verbunden ist. Es darf wohl angenommen werden, dass diese Rechtfertigungsgründe gegebenenfalls auch im Rahmen einer „gewöhnlichen" Steuerprüfung geltend gemacht werden müssen, die nach der allgemeinen nationalen Regelung zur Bekämpfung der

Steuerflucht vorgenommen wird [68]. Dass die fragliche Regelung den Fall, in dem solche Rechtfertigungsgründe geltend zu machen sind, im Voraus festlegt, scheint mir für die Wirtschaftsteilnehmer eher von Vorteil zu sein.

143. Wichtig erscheint hingegen, dass die mit dem fraglichen Gesetz eingeführte Vermutung wirklich widerleglich ist. Wie mehrere Mitgliedstaaten und die Kommission zu Recht hervorgehoben haben, genügt es für den Nachweis des Vorliegens einer rein künstlichen Konstruktion nicht schon, dass keine der ersten vier Ausnahmen eingreift und dass die zwischen der Tochter- und der Muttergesellschaft getätigten Umsätze zu einer erheblichen Minderung der Steuerbelastung im Vereinigten Königreich geführt haben.

144. Es ist nicht auszuschließen, dass es sich bei den Dienstleistungen, die Gegenstand der fraglichen Umsätze waren, um von der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat ausgeübte reale Tätigkeiten handelt. Auch kann eine Tochtergesellschaft berechtigte Gründe dafür haben, Gewinne einer Höhe, wie sie in der fraglichen Regelung vorgesehen ist, nicht auszuschütten. Es kommt also darauf an, dass die mit der streitigen Regelung eingeführte Vermutung widerlegt und damit die Anwendung dieses Gesetzes auf rein künstliche Konstruktionen beschränkt werden kann, die darauf ausgerichtet sind, das nationale Steuerrecht zu umgehen.

145. Der Rechtsprechung zufolge muss der Steuerpflichtige diesen Beweis nach den Beweisregeln des nationalen Rechts erbringen können, soweit dies nicht die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigt [69].

146. Es ist der Motivtest, der es den nationalen Behörden nach dem System der streitigen Regelung ermöglichen soll, die besondere Situation jedes Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

147. Die Kommission, insoweit unterstützt durch die belgische und die zypriotische Regierung, trägt vor, der Motivtest sei nicht völlig zufrieden stellend, da zum einen nichts darauf hindeute, dass die britische Steuerverwaltung eine irgendwie geartete Prüfung der tatsächlichen Tätigkeiten der Tochtergesellschaft vornehme, und da der Motivtest zum anderen bewirke, dass diejenigen Gesellschaften in den Anwendungsbereich der

68 — Das vorlegende Gericht hat hierzu nichts ausgeführt. Vermutlich fiele jedoch die künstliche Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft zum Zweck der Umgehung der inländischen Steuer unter den Grundsatz, den das House of Lords in der Rechtssache W. T. Ramsay Ltd/Inland Revenue Commissioners, [1982] A.C. 300, aufgestellt hat und wonach dann, wenn der steuerlich relevante Vorgang in einer Reihe künstlicher Umsätze besteht, die ausschließlich eine Minderung der Steuern bezwecken, so vorzugehen ist, dass der Vorgang in seiner Gesamtwirkung zu besteuern ist (Simon's Direct Tax Service, Butterworths, London, 2005, Vol. 7, I2.203 bis I2.211).

69 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Emsland-Stärke (Randrn. 52 bis 54 und die angeführte Rechtsprechung).

Regelung über beherrschte ausländische Gesellschaften fielen, die im Aufnahmestaat in den Genuss eines niedrigeren Steuersatzes hätten kommen wollen. Eine solche Entscheidung stellt nach Ansicht der Kommission keine rein künstliche Konstruktion dar.

148. Wenn sich die Auslegung des Motivtests durch die Kommission als zutreffend erweisen sollte, wäre auch ich der Auffassung, dass die Regelung des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften über das hinausgeht, was zur Bekämpfung der Steuerflucht erforderlich ist. Wie wir gesehen haben, beweist der Umstand, dass sich eine Gesellschaft dafür entschieden hat, die Erbringung von Dienstleistungen in einem Mitgliedstaat mit sehr günstigem Steuerrecht zu bündeln, um ihre Steuerbelastung zu verringern, nicht, dass hier eine rein künstliche Konstruktion vorliegt.

149. Es steht jedoch angesichts der Beschreibung des rechtlichen Rahmens durch das vorlegende Gericht nicht fest, ob der Motivtest auch tatsächlich so auszulegen ist. So wissen wir nicht mit Sicherheit, ob es dem Steuerpflichtigen aufgrund des ersten Aspekts dieser Prüfung, der die Leistungen betrifft, die eine erhebliche Minderung der im Vereinigten Königreich geschuldeten Steuer bewirken, möglich ist, sich durch Anführung von Gründen, die die Echtheit dieser Leistungen belegen sollen, zu entlasten. Auch ist nicht klar, ob der zweite Aspekt auf die Beweggründe der Gesellschafter abstellt oder ob ihm dann Genüge getan ist, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Standort der Tochtergesellschaft im Aufnahmestaat echt ist.

150. Ich bin in diesem Stadium der Auffassung, dass das vorlegende Gericht, dem es obliegt, die Vereinbarkeit seines nationalen Gesetzes über beherrschte ausländische Gesellschaften mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen, letztlich zu beurteilen hat, ob sich der Motivtest in einer Weise auslegen lässt, die es ermöglicht, die Anwendung dieses Gesetzes auf künstliche Konstruktionen zu beschränken, die darauf ausgerichtet sind, das nationale Steuerrecht zu umgehen.

151. Aufgrund aller vorstehenden Erwägungen meine ich, dass auf die Vorlagefrage geantwortet werden sollte, dass die Artikel 43 EG und 48 EG einer nationalen Steuerregelung, wonach in die Besteuerungsgrundlage einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die Gewinne einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen beherrschten ausländischen Gesellschaft einbezogen werden, wenn diese Gewinne in dem anderen Staat einem viel niedrigeren Besteuerungsniveau als dem im Staat der Ansässigkeit der Muttergesellschaft geltenden unterliegen, nicht entgegenstehen, sofern diese Regelung nur für rein künstliche Konstruktionen gilt, die auf die Umgehung des nationalen Steuerrechts ausgerichtet sind. Diese Regelung muss es daher dem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich durch den Nachweis zu entlasten, dass die von ihm kontrollierte Tochtergesellschaft tatsächlich im Niederlassungsstaat ansässig ist und dass es sich bei den Umsätzen, die zu einer Minderung der Steuerbelastung der Muttergesellschaft geführt haben, um in diesem Staat tatsächlich erbrachte Leistungen handelt, die nicht ohne wirtschaftliches Interesse für die Tätigkeit der Muttergesellschaft waren.

V — Ergebnis

152. Nach alledem schlage ich vor, die von den Special Commissioners vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Steuerregelung, wonach in die Besteuerungsgrundlage einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die Gewinne einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen beherrschten ausländischen Gesellschaft einbezogen werden, wenn diese Gewinne in dem anderen Staat einem viel niedrigeren Besteuerungsniveau als dem im Staat der Ansässigkeit der Muttergesellschaft geltenden unterliegen, nicht entgegenstehen, sofern diese Regelung nur für rein künstliche Konstruktionen gilt, die auf die Umgehung des nationalen Steuerrechts ausgerichtet sind. Diese Regelung muss es daher dem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich durch den Nachweis zu entlasten, dass die von ihm kontrollierte Tochtergesellschaft tatsächlich im Niederlassungsstaat ansässig ist und dass es sich bei den Umsätzen, die zu einer Minderung der Steuerbelastung der Muttergesellschaft geführt haben, um in diesem Staat tatsächlich erbrachte Leistungen handelt, die nicht ohne wirtschaftliches Interesse für die Tätigkeit der Muttergesellschaft waren.