SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT vom 12. September 2006 [1]

I — Einleitung

1. Gegenstand dieses Vorabentscheidungsersuchens des Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht, Finnland) sind Regelungen des Konserniavutuksesta verotuksessa annettu laki (Gesetz über Konzernbeiträge im Rahmen der Besteuerung). Danach sind Konzernbeiträge Beiträge, die innerhalb eines Konzerns entweder von der Mutter- an die Tochtergesellschaft oder von der Tochter- an die Muttergesellschaft gewährt werden. Konzernbeiträge werden von dem steuerpflichtigen Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit der gewährenden Gesellschaft abgezogen und zählen als steuerpflichtiges Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit der Gesellschaft, die den Beitrag erhalten hat. Als abzugsfähig werden aber nur Konzernbeiträge zwischen inländischen Aktiengesellschaften anerkannt.

2. Grundgedanke dieser finnischen Regelung ist, den aus Mutter- und Tochtergesellschaften bestehenden Konzern einer Firma mit mehreren Betriebsstätten gleichzustellen. Zu diesem Zweck soll ein Konzernbeitrag, den sich konzernangehörige Gesellschaften untereinander gewähren, nur einmal besteuert werden, indem er bei der gewährenden Gesellschaft von dem zu versteuernden Einkommen abgezogen und bei der empfangenden Gesellschaft zu dem versteuernden Einkommen hinzugerechnet wird.

3. Diese steuerliche Behandlung des Konzernbeitrags erlaubt es daher insbesondere, den an sich steuerbaren Gewinn einer Konzerngesellschaft zur Deckung eines Verlustes einer anderen Konzerngesellschaft zu verwenden und dadurch eine Besteuerung des Gewinns zu vermeiden.

4. Daher ist die vorliegende Konstellation mit derjenigen vergleichbar, die der Rechtssache Marks & Spencer [2] zugrunde lag. Dort erlaubten die britischen Regelungen, innerhalb eines Konzerns den Verlust einer Gesellschaft zu dem Gewinn einer anderen Gesellschaft zu „ziehen", um die Besteuerung des Gewinns zu vermindern. Hier liegt der

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837).

umgekehrte Fall vor, dass der Gewinn einer Gesellschaft zu dem Verlust einer anderen Gesellschaft „gezogen" werden kann.

5. In beiden Fällen liegt die gemeinschaftsrechtliche Problematik darin, dass grenzüberschreitende Konzerne von dieser Steuervergünstigung ausgenommen sind. In der Rechtssache Marks & Spencer sah der Gerichtshof hierin eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die jedoch — vorbehaltlich des Sonderfalls, dass ein im Ausland entstandener Verlust auf keine andere Weise steuerlich berücksichtigt werden kann — gerechtfertigt war. Dabei stützte er die Rechtfertigung auf eine Gesamtbetrachtung dreier Gesichtspunkte, die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung und die Verhinderung der Steuerflucht.

6. In diesem Verfahren ist daher zu untersuchen, inwieweit die Grundsätze, die der Gerichtshof in der Rechtssache Marks & Spencer aufgestellt hat, auf die vorliegende Situation übertragen werden können. Dabei stellt sich auch die Frage, welche Bedeutung dem Grundsatz der Kohärenz des Steuersystems zukommt, auf den der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer nicht eingegangen ist.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Gemeinschaftsrecht*

7. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG [3] lautet:

„Fließen einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebstätte aufgrund ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft Gewinne zu, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

— besteuern der Staat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebstätte diese Gewinne entweder nicht oder

— lassen im Falle einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft und die Betriebstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichtet, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft und die ihr

3 — Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 255, S. 6), geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG (ABl. 2004, L 7, S. 41).

nachgeordnete Gesellschaft auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 2 und Artikel 3 erfüllen."

steuerpflichtigen Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit einen unmittelbar an die Tochtergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag abziehen. Der gezahlte Konzernbeitrag zählt als steuerpflichtiges Einkommen aus gewerblicher Tätigkeit der Tochtergesellschaft.

B — *Nationales Recht*

8. §§ 1 bis 5 des Konserniavutuksesta verotuksessa annettu laki 825/1986 (Gesetz über Konzernbeiträge im Rahmen der Besteuerung) enthalten sinngemäß folgende Regelungen:

Als Tochtergesellschaft zählt auch eine Aktiengesellschaft, an der die Muttergesellschaft zusammen mit einer oder mehreren Tochtergesellschaften zumindest 9/10 des Kapitals halten.

§ 1 Dieses Gesetz regelt im Rahmen der Besteuerung den Abzug des Konzernbeitrags vom Einkommen des Gebers und die Anrechnung des Beitrags als Einnahme des Empfängers.

Die Regelung nach Abs. 1 gilt entsprechend auch für den Konzernbeitrag, den eine Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft oder an eine andere Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft entrichtet.

§ 2 Der Konzernbeitrag ist ein Beitrag, der von einer Aktiengesellschaft, die eine Geschäftstätigkeit ausübt, einer anderen Aktiengesellschaft für deren Geschäftstätigkeit gewährt wird, keine Investition darstellt und nicht nach dem Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (Gesetz über die Besteuerung der Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit) 360/1968 vom Einkommen abgezogen werden kann.

§ 4 Ein Konzernbeitrag wird bei der Besteuerung des Gebers als Ausgabe und bei der Besteuerung des Empfängers als Einnahme in dem Steuerjahr der Zuwendung des Beitrags angesehen.

§ 3 Wenn eine inländische Aktiengesellschaft (Muttergesellschaft) Eigentümerin von mindestens 9/10 des Aktienkapitals einer anderen einheimischen Aktiengesellschaft (Tochtergesellschaft) ist, kann sie von ihrem

§ 5 Der Steuerpflichtige kann den von ihm zugewendeten Konzernbeitrag nur als Ausgabe abziehen, wenn die entsprechenden Ausgaben und Einnahmen in der Buchführung des Gebers und des Empfängers eingetragen sind.

III — Sachverhalt und Verfahren

9. Das Unternehmen Oy AA mit Sitz in Finnland gehört zum AA-Konzern, dessen Muttergesellschaft, die AA Ltd. mit Sitz in England, mittelbar über zwei in den Niederlanden ansässige Zwischengesellschaften 100 % der Anteile an der Oy AA hält. [4]

10. Die Oy AA hat, im Unterschied zu der AA Ltd., in den letzten Jahren Gewinne erzielt. Da die Geschäftstätigkeit der AA Ltd. auch für die Oy AA von Bedeutung ist, wurde erwogen, den Betrieb der AA Ltd. mit Hilfe eines Beitrags der Oy AA zu stützen. Die Oy AA hat daher einen Antrag auf Erteilung eines Vorbescheids bezüglich der Frage, ob dieser Beitrag einen Konzernbeitrag im Sinne von § 3 des Gesetzes über Konzernbeiträge darstellt, an den Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss) gestellt.

11. Der Keskusverolautakunta hat in seinem Vorbescheid für die Steuerjahre 2004 und 2005 festgestellt, dass ein Beitrag der Oy AA an AA Ltd. kein Konzernbeitrag im Sinne des Gesetzes über Konzernbeiträge und daher keine abzugsfähige Ausgabe im Rahmen der Veranlagung der Oy AA zur Einkommenssteuer darstellt, weil es sich bei der AA Ltd. um eine ausländische Gesellschaft handelt.

4 — Die Namen der Gesellschaften wurden auf ihren Antrag hin anonymisiert.

12. Der mit dem Rechtsmittel der Oy AA gegen den Vorbescheid befasste Korkein hallinto-oikeus hat mit Beschluss vom 23. Mai 2005 das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung gemäß Art. 234 EG vorgelegt:

Sind die Art. 43 EG und 56 EG unter Berücksichtigung von Art. 58 EG und der Richtlinie 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dahin auszulegen, dass sie einer Regelung wie der finnischen Konzernbeitragsregelung entgegenstehen, wonach Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit des Konzernbeitrags bei der Besteuerung ist, dass sowohl der Geber des Beitrags als auch dessen Empfänger in Finnland ansässige Gesellschaften sind?

IV — Rechtliche Würdigung

13. Vorab ist festzustellen, dass die Richtlinie 90/435 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten für den vorliegenden Fall nicht entscheidungserheblich ist. Diese Richtlinie regelt die steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen einer in einem andern Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft.

14. Vorliegend geht es jedoch nicht um Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft an die unmittelbar an ihr beteiligte Muttergesellschaft, sondern um Zuwendungen einer Gesellschaft aus deren unversteuertem Vermögen an eine nur mittelbar an ihr beteiligte Konzernobergesellschaft. Zudem regelt die Richtlinie nur die steuerliche Behandlung der Ausschüttung bei der Muttergesellschaft, nicht aber die steuerlichen Konsequenzen, die die Ausschüttung für die Tochtergesellschaft hat.

15. Weiterhin ist an die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs zu erinnern, wonach zwar die direkten Steuern als solche nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fallen, jedoch die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen. [5]

16. Schließlich ist festzuhalten, dass die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit, die beide Gegenstand der Vorlagefrage sind, grundsätzlich nebeneinander zur Anwendung kommen können. [6] Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Bouanich [7] ausgeführt habe, verdrängt keine der Grundfreiheiten die andere. Allerdings hat der Gerichtshof Sachverhalte, die in den Anwendungsbereich beider Grundfreiheiten fielen, teils vorrangig am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft [8] und teils vorrangig am Maßstab der Niederlassungsfreiheit. [9]

17. So führte der Gerichtshof im Urteil X und Y aus, dass der Kapitalverkehrsfreiheit keine eigenständige Bedeutung zukomme, soweit eine Regelung bereits in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit falle, da es um den Erwerb einer Kapitalbeteiligung mit bestimmendem Einfluss auf die Entscheidungen des betreffen Unternehmens gehe. [10]

5 — Urteil Marks & Spencer, (zitiert in Fn. 2, Randnr. 29) sowie Urteile vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 37), vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 19) und vom 7. September 2006, N (C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 33).

6 — Urteil vom 1. Juni 1999, Konle (C-302/97, Slg. 1999, I-3099, Randnr. 22).

7 — Schlussanträge vom 14. Juli 2005, Bouanich (C-265/04, Slg, 2006, I-923, Nr. 71). Siehe auch Schlussanträge des Generalanwalts Alber vom 14. Oktober 1999, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Nrn. 12 ff. m.w.N.) und Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 29. Juni 2006, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nr. 35).

8 — Vgl. etwa die sog. golden shares betreffenden Urteile vom 4. Juni 2002, Kommission/Portugal (C-367/98, Slg. 2002, I-4731), Kommission/Frankreich (C-483/99, Slg. 2002, I-4781) und Kommission/Belgien (C-503/99, Slg. 2002, I-4809), sowie vom 13. Mai 2003, Kommission/Spanien (C-463/00, Slg. 2003, I-4581) und Kommission/Vereinigtes Königreich (C-98/01, Slg. 2003, I-4641). Siehe auch die Schlussanträge von Generalanwalt Poiares Maduro vom 6. April 2006, Kommission/Niederlande (C-282/04 und C-283/04, Slg. 2006, I-9141, Nr. 41).

9 — Vgl. die Urteile vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787), vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, Slg. 2002, I-10829) und vom 23. Februar 2006, Keller Holding (C-471/04, Slg. 2006, I-2107).

10 — Urteil X und Y (zitiert in Fn. 9, Randnrn. 37 und 66). So auch Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen vom 2. Mai 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nr. 32).

18. Mir scheint es sinnvoll, vorrangig die Grundfreiheit zu prüfen, die unter Berücksichtigung des Ziels der einschlägigen nationalen Regelung und des Sachverhalts des Ausgangsrechtsstreits im Schwerpunkt betroffen ist. [11]

19. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um die Anwendung des Gesetzes über Konzernbeiträge auf einen Finanztransfer von einer Gesellschaft an eine andere Gesellschaft, die mittelbar 100 % der Anteile der den Beitrag gewährenden Gesellschaft hält. Zwar diente der Finanztransfer nicht zum Erwerb einer Kapitalbeteiligung. Die Leistung erfolgte jedoch von der Tochter- an die sie beherrschende Muttergesellschaft und steht damit im Zusammenhang mit der Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch die Muttergesellschaft.

20. Sinn und Zweck des Konzernbeitrags ist nämlich der Ausgleich von Gewinnen und Verlusten innerhalb des in mehrere Gesellschaften aufgegliederten Konzerns. Die Konzernstruktur, die sich auf mehrere Mitgliedstaaten erstreckt, ist in Ausübung der Niederlassungsfreiheit entstanden. Folglich ist im Schwerpunkt die Niederlassungsfreiheit betroffen und nicht die Kapitalverkehrsfreiheit, auch wenn der Vorgang seiner äußeren Form nach einen grenzüberschreitenden Kapitalfluss darstellt.

11 — Ähnlich Generalanwalt Alber in seinen Schlussanträgen Baars (zitiert in Fn. 7, Randnrn. 32 bis 34), der danach differenzieren will, welche Grundfreiheit unmittelbar und welche mittelbar betroffen ist. Zustimmend dazu Generalanwalt Geelhoed in den Schlussanträgen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 7, Nr. 35).

A — *Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

21. Die in Art. 43 EG garantierte Niederlassungsfreiheit erkennt den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten das Recht zu, in einem anderen Mitgliedstaat unter den gleichen Bedingungen wie Inländer selbständige Erwerbstätigkeiten aufzunehmen und auszuüben sowie Unternehmen zu gründen und zu leiten. Gemäß Art. 48 EG ist mit der Niederlassungsfreiheit für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben. [12]

22. Nach ständiger Rechtsprechung steht Art. 43 EG auch jeder nationalen Regelung entgegen, die zwar ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, die aber geeignet ist, die Ausübung der durch den EG-Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten durch die Gemeinschaftsangehörigen einschließlich der Staatsangehörigen des Mitgliedstaats, der die Regelung erlassen hat, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. [13]

12 — Vgl. Urteile vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 20), vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35), Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 30) und Keller Holding (zitiert in Fn. 9, Randnr. 29).

13 — Urteile vom 30. November 1995, Gebhard (C-55/94, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 37), vom 31. März 1993, Kraus (C-19/92, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 32) und vom 21. April 2005, Kommission/Griechenland (C-140/03, Slg 2005, I-3177, Randnr. 27).

23. Nach dem Gesetz über Konzernbeiträge sind nur Beiträge inländischer Gesellschaften an ihre ebenfalls im Inland ansässigen Muttergesellschaften steuerlich absetzbar; Konzernbeiträge inländischer Gesellschaften an Muttergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat dagegen nicht.

24. Transnationale Konzerne werden also gegenüber inländischen Konzernen benachteiligt. Aus Sicht der Muttergesellschaft liegt darin eine Diskriminierung wegen ihres Sitzes, was bei juristischen Personen einer Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit gleichkommt. Der Eingriff entfällt auch nicht, wenn man auf den Adressat der streitigen nationalen Regelung, der Oy AA, abstellt. Der von ihr an die AA Ltd. geleistete Konzernbeitrag wird anders behandelt als Konzernbeiträge, die inländische Gesellschaften an inländische Konzernunternehmen leisten. Aus Sicht der Oy AA liegt darin eine Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Vorgangs.

25. Diese steuerliche Ungleichbehandlung ist geeignet, ausländische Muttergesellschaften in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in Finnland abgehalten werden können. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Konzernbeiträgen an inländische Muttergesellschaften und an Muttergesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, beschränkt damit die Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 EG und 48 EG.

26. Einige der am Verfahren vor dem Gerichtshof beteiligten Mitgliedstaaten machen der Sache nach geltend, dass die Tochtergesellschaften gebietsansässiger Muttergesellschaften und die Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften von vornherein nicht vergleichbar seien. Denn gebietsfremde Muttergesellschaften unterlägen nicht ausschließlich der Steuerhoheit des finnischen Staates; dieser könne daher nicht für die ungleiche Besteuerung verantwortlich sein, die sich aus der parallelen Ausübung mehrerer Steuerhoheiten ergebe. Mit diesem Argument zielen die Mitgliedstaaten darauf ab, eine in Übereinstimmung mit internationalem Steuerrecht stehende Besteuerung grenzüberschreitender Konzerne aus dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten auszuschließen.

27. Diesem Ansatz kann nicht gefolgt werden. Er widerspricht dem grundlegenden Wesen der Niederlassungsfreiheit als Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot. Als solches fordert die Niederlassungsfreiheit gerade den Vergleich eines rein internen Sachverhalts mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt und statuiert, wenn eine Ungleichbehandlung festgestellt wird, eine Rechtfertigungspflicht. Damit ist es im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit ausgeschlossen, bereits die Grenzüberschreitung als solche als einen Gesichtspunkt anzusehen, welcher der Vergleichbarkeit der Sachverhalte entgegensteht. Daher kann auch der mit dem grenzüberschreitenden

Charakter zwangsläufig einhergehende Umstand, dass ein Sachverhalt unterschiedlichen Hoheitsgewalten unterworfen ist, nicht zu der Annahme führen, die Ungleichbehandlung sei noch nicht einmal rechtfertigungsbedürftig.

28. Dementsprechend hat der Gerichtshof in der Rechtssache Marks & Spencer ausgeführt, dass „im Steuerrecht der Sitz des Steuerpflichtigen ein Kriterium sein kann, das nationale Regelungen, die zu einer Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen führen, rechtfertigen kann. Jedoch ist der Sitz nicht immer ein gerechtfertigtes Unterscheidungskriterium. Könnte nämlich der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine Ungleichbehandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde diese Vorschrift [Artikel 43 EG] ihres Sinnes entleert." [14]

29. Die Regierung des Vereinigten Königreichs stützt die These der mangelnden Vergleichbarkeit der internen und grenzüberschreitenden Konzerne außerdem mit einem Verweis auf das Urteil Schempp [15]. In jener Rechtssache stand die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen Herrn Schempps an seine frühere Ehefrau im Streit. Nach der einschlägigen deutschen Regelung konnte der Unterhalt leistende Ehegatte die Zahlungen in Abzug bringen, wenn die Leistungen bei dem unterhaltsberechtigten Ehegatten steuerpflichtig sind, was im Inland der Fall gewesen wäre. Dagegen galten entsprechende Leistungen in Österreich, wo die frühere Ehefrau von Herrn Schempp wohnte, als nicht steuerpflichtig.

30. Der Gerichtshof entschied, dass es keine gegen Art. 12 verstoßende diskriminierende Behandlung darstellt, wenn Herrn Schempp der Abzug der Leistungen an seine Frau in Österreich verweigert wird. Denn die gerügte nachteilige Behandlung ergebe sich in Wirklichkeit daraus, dass die Regelungen über die steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen in dem Mitgliedstaat, in dem die frühere Ehefrau von Herrn Schempp wohnt, anders ist als in dem Mitgliedstaat, in dem er selbst wohnt. [16]

31. Die streitigen finnischen Regelungen über den Konzernbeitrag knüpfen dagegen nicht an die steuerliche Behandlung der Zuwendungen in dem Sitzstaat der begünstigten Gesellschaft an. Vielmehr werden von vornherein nur Konzernbeitrage als abzugsfähig anerkannt, die an inländische Konzerngesellschaften geleistet werden. Wie ein nationale Regelung zu beurteilen wäre, die nicht an den Sitz der empfangenden Gesellschaft anknüpft, sondern an die Steuerpflichtigkeit entsprechender Zuwendungen am Sitz dieser Gesellschaft, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

14 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 37) unter Verweis auf das Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich (270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 18) — „avoir fiscal".

15 — Urteil vom 12. Juli 2005, Schempp (C-403/03, Slg. 2005, I-6421).

16 — Urteil Schempp (zitiert in Fn. 15, Randnr. 32).

B — *Rechtfertigung der Beschränkung*

32. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kann nur zulässig sein, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem solchen Fall muss ihre Anwendung zur Erreichung des damit verfolgten Zieles geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist. [17] Ferner muss sie auch verhältnismäßig im engeren Sinne sein.

33. Die beteiligten Regierungen und die Kommission bringen eine Reihe von Rechtfertigungsgründen vor. Trotz der im Einzelnen unterschiedlichen Terminologie und rechtlichen Qualifikation lassen sich im Kern folgende Argumente gegen die Erstreckung des Abzugs von Konzernbeiträgen an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat herauskristallisieren.

— Es entspricht dem Grundsatz der steuerlichen Kohärenz bzw. Symmetrie, dass der Abzug in Finnland nur gewährt wird, wenn dem finnischen Fiskus zugleich das Recht zusteht, die Einkünfte bei der empfangenden Gesellschaft zu besteuern.

— Die Unternehmen könnten frei wählen, in welchem Staat sie die Einkünfte versteuern wollen, was die Aufteilung der Steuerhoheit unter den Mitgliedstaaten unterlaufen würde.

— Da nicht gesichert ist, dass die Leistungen bei der empfangenden Gesellschaft im Ausland tatsächlich besteuert werden, würden die Einkünfte u. U. gänzlich steuerfrei bleiben (doppelte Nichtbesteuerung oder so genannte „weiße Einkünfte").

1. Kohärenz des Steuersystems

34. Der Gerichtshof hat grundsätzlich anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. [18] Allerdings kann ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Vorbringen nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte

17 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 35), Urteile vom 15. Mai 1997, Futura Participations und Singer (C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26), vom 11. März 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 49) und N (zitiert in Fn. 5, Randnr. 40).

18 — Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 28) Kommission/Belgien (C-300/90, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21). Siehe auch Urteile Manninen (zitiert in Fn. 5, Randnr. 42) und Keller Holding (zitiert in Fn. 9, Randnr. 40).

steuerliche Belastung besteht.[19] Die weitere Voraussetzung, dass die steuerliche Be- und Entlastung bei ein und demselben Steuerpflichtigen zusammentreffen müssen,[20] scheint der Gerichtshof im Urteil Manninen aufgegeben zu haben.[21]

35. In der Praxis hat der Gerichtshof die Rechtfertigung eines nationalen Steuersystems, das allein auf inländische Sachverhalte Anwendung findet, davon abhängig gemacht, ob diese Beschränkung für die Wahrung der Kohärenz geboten ist und in- und ausländische Sachverhalte nicht ohne Grund unterschiedlich behandelt.[22] Wie Generalanwalt Poiares Maduro in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Marks & Spencer nämlich zu Recht herausgearbeitet hat, dient die Beachtung der Kohärenz des nationalen Steuersystems dazu, die Integrität dieser Systeme, für deren Gestaltung die Mitgliedstaaten zuständig sind, zu schützen, soweit sie den Binnenmarkt nicht über das erforderlich Maß hinaus beeinträchtigen.[23]

36. Befinden sich Steuerpflichtige, die von ihren Grundfreiheiten Gebrauch gemacht haben, in einer vergleichbaren Lage wie die Steuerpflichtigen, die von dem nationalen Steuersystem begünstigt werden, so ist die nationale Regelung auch auf die Fälle mit grenzüberschreitenden Bezug anzuwenden, wenn dadurch die Kohärenz des nationalen Systems nicht gefährdet wird. Dies gebietet das aus der Niederlassungsfreiheit fließende Gleichbehandlungsgebot.[24]

37. Ausgangspunkt für die Prüfung des Gleichbehandlungsgrundsatzes ist dabei das mit der nationalen Regelung verfolgte Ziel.[25] Nicht gerechtfertigt ist eine Maßnahme dann, wenn das mit der Regelung verfolgte Ziel auch erreicht werden kann, ohne inländische und transnationale Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln, oder wenn eine weniger stark von einander abweichende Behandlung ebenso zum Ziel führt.

38. Dem Gesetz über Konzernbeiträge liegt die Zielsetzung zugrunde, einen Konzern als wirtschaftliche Einheit zu betrachten, also den aus Mutter- und Tochtergesellschaften bestehenden Konzern einem Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten gleichzustellen. Die Regelung ermöglicht ähnlich wie der in

19 — Urteil vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson (C-484/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18) und ICI (zitiert in Fn. 12, Randnr. 29). Urteile Manninen (zitiert in Fn. 5, Randnr. 42), Keller Holding (zitiert in Fn. 9, Randnr. 40).

20 — Kritisch zu der früheren Rechtsprechung meine Schlussanträge vom 18. März 2004, Manninen (C-484/93, zitiert in Fn. 5, Nrn. 53 ff).

21 — Diese Einschätzungen teilt Generalanwalt Geelhoed in seinen Schlussanträgen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 7, Nr. 88).

22 — Vgl. in diesem Sinne die Urteile Manninen (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 45 und 46) und Keller Holding (zitiert in Fn. 9, Randnrn. 41 bis 43).

23 — Schlussanträge vom 7. April 2005, Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Nr. 66).

24 — Zu Recht hebt Generalanwalt Geelhoed in seinem Schlussantrag Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 7, Nr. 89) hervor, dass der Gerichtshof bei der Prüfung der Kohärenz die grundlegenden Prinzipien der Nichtdiskriminierung zum Ausdruck gebracht hat.

25 — Urteile De Lasteyrie du Saillant (zitiert in Fn. 17, Randnr. 67) und Manninen (zitiert in Fn. 5, Randnr. 43) sowie Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro, Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Nr. 72).

der Rechtssache Marks & Spencer streitgegenständliche Konzernabzug (group relief), dass Gewinne und Verluste auch dann mit einander verrechnet werden können, wenn sie bei verschiedenen juristischen Personen anfallen.

39. Könnte der Verlust einer Gesellschaft nicht sofort mit dem Gewinn, den ihr eine andere Gesellschaft übertragen hat, verrechnet werden, müsste dieser Gewinn versteuert werden. Der Verlust der anderen Konzerngesellschaft könnte nur auf ein späteres Steuerjahr übertragen werden, um ihn dann mit eigenen Gewinnen zu verrechnen. Durch den Konzernbeitrag erhalten Konzerne also den Liquiditätsvorteil, den auch ein Unternehmen mit Betriebsstätten hätte.

40. Zu diesem Zweck soll ein Konzernbeitrag, den sich konzernangehörige Gesellschaften untereinander gewähren, nur einmal besteuert werden, indem er bei der gewährenden Gesellschaft von dem zu versteuernden Einkommen abgezogen und bei der empfangenden Gesellschaft zu dem versteuernden Einkommen hinzugerechnet wird.

41. Grenzüberschreitende Konzerne befinden sich hinsichtlich des Interesses an einer Verrechnung von Gewinnen und Verlusten verschiedener Konzerngesellschaften grundsätzlich in einer vergleichbaren Lage wie Konzerne, die nur aus inländischen Gesellschaften bestehen. Daher müsste der Konzernbeitrag grundsätzlich auch dann als abzugsfähig anerkannt werden, wenn er verbundenen Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gewährt wird.

42. Systemkonform wäre dies jedoch nur, wenn die Besteuerung des Beitrags bei der empfangenden Gesellschaft gewährleistet ist. Andernfalls käme es zu einer Steuervergünstigung ohne entsprechende Kompensationen durch eine damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende Belastung.

43. Die beteiligten Regierungen heben in diesem Zusammenhang hervor, dass der Mitgliedstaat, in dem die gewährende Gesellschaft ansässig ist, keinen Einfluss auf die Besteuerung der empfangenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat hat. Dies hinderte den erstgenannten Staat aber nicht daran, den steuerlichen Abzug des Beitrags an den Nachweis zu knüpfen, dass der Beitrag bei der empfangenden Gesellschaft tatsächlich steuerpflichtig ist. Die streitige finnische Regelung ermöglicht einen solchen Nachweis nicht, sondern schließt die Abzugsfähigkeit der Beiträge an ausländische Gesellschaften in jedem Fall aus. Sie geht damit über das hinaus, was zur Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems erforderlich ist.

44. Diesem Ergebnis kann nicht entgegengehalten werden, dass dann derartige Konzernbeiträge nicht mehr in Finnland, sondern im Ausland besteuert werden. Denn nach ständiger Rechtsprechung kann die

Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßende Maßnahme angeführt werden kann.[26] Folglich kann eine nationale Regelung nicht allein deshalb als kohärent betrachtet werden, weil sie die Verringerung von Steuereinnahmen ausschließt.

45. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die aus der Ungleichbehandlung von Leistungen zwischen inländischen und gebietfremden Konzerngesellschaften einerseits und von Leistungen zwischen inländischen Gesellschaften andererseits herrührt, ist im Ergebnis also nicht aus Gründen der Wahrung der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt. Zu prüfen bleibt aber, ob andere Rechtfertigungsgründe durchgreifen, insbesondere die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten.

2. Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten

46. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof drei Rechtfertigungsgründe (éléments justificatifs) anerkannt und aus ihnen „insgesamt (pris ensemble)" hergeleitet, „dass eine beschränkende Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige zum einen ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt und zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht und dass sie zum anderen zur Erreichung dieser Ziele geeignet ist".[27]

47. Bei den drei anerkannten Rechtfertigungsgründen handelt es sich um:

— die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten,

— die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und

— die Steuerfluchtgefahr.

48. Schon aus der eingangs zitierten Formulierung ergibt sich, dass alle drei Elemente eng mit einander zusammenhängen und nicht isoliert betrachtet werden können. Den Kern dieser Elemente bildet dabei die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.

26 — Urteile Manninen (zitiert in Fn. 5, Randnr. 49) und Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 44).

27 — Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 51).

49. Die Erhebung der direkten Steuern liegt, wie bereits festgestellt, beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts in der Hand der Mitgliedstaaten. [28] Mangels einer Harmonisierung durch das Gemeinschaftsrecht ist es ebenfalls Sache der Mitgliedstaaten, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerbefugnisse durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen oder durch einseitige Maßnahmen festzulegen. [29]

50. Dabei ist es nicht sachfremd, wenn die Mitgliedstaaten sich zum Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren. [30]

51. Mit dem — im internationalen Steuerrecht geltenden und vom Gemeinschaftsrecht anerkannten — Territorialitätsprinzip steht es insbesondere im Einklang, wenn der Mitgliedstaat des Sitzes der Muttergesellschaft die gebietsansässigen Gesellschaften für ihren weltweit erwirtschafteten Gewinn und die gebietsfremden Gesellschaften ausschließlich für den Gewinn aus ihrer inländischen Tätigkeit besteuert. [31]

52. Im Urteil Marks & Spencer stellte der Gerichtshof eine Beeinträchtigung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis mit folgenden Worten fest: „Würde ... 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." [32]

53. Diese Feststellung gilt entsprechend für den Fall, dass die Übertragung von Gewinnen wie sie im Gesetz über Konzernbeiträge vorgesehen ist, auf grenzüberschreitende Transfers ausgeweitet würde. Es unterliefe ebenfalls die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nach dem Territorialitätsprinzip, wenn die Steuerpflichtigen frei wählen könnten, in welchem Mitgliedstaat Gewinne der Besteuerung unterliegen, indem sie den Gewinn einer Gesellschaft aus deren steuerlicher Bemessungsgrundlage ausklammern und in die Bemessungsgrundlage einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Konzerngesellschaft einstellen könnten.

28 — Siehe oben, Nr. 15.

29 — Vgl. Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30), vom 12. Dezember 2002, De Groot (C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 93), vom 5. Juli 2005, D. (C-376/03, Slg. 2005, I-5821, Randnrn. 50 und 51), vom 23. Februar 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 47) und N (zitiert in Fn. 5, Randnr. 43 und 44).

30 — Urteile Futura Participations und Singer (zitiert in Fn. 17. Randnr. 22), Van Hilten-Van der Heijden (zitiert in Fn. 29, Randnr. 48) und N (zitiert in Fn. 5, Randnr. 45).

31 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 39). Siehe zur Aufteilung nach dem Welteinkommens- und dem Quellenstaatsprinzip Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 23. Februar 2006, Test Claimants in the ACT Group Litigation (C-374/04, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Nrn. 49 bis 51).

32 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 46).

54. Das zweite im Urteil Marks & Spencer anerkannte Rechtfertigungselement, die Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung, steht in engem Zusammenhang mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.

55. Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nach Gesichtspunkten der Territorialität (Sitz des Unternehmens oder Quelle der Einkünfte im Inland) dient dazu, einem Staat das vorrangige Besteuerungsrecht für bestimmte Einkünfte einzuräumen. Gemeinsam mit den Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, besteht damit ein internationales Zuständigkeitssystem für die Besteuerung. Dieses — wenn auch im Einzelnen nicht lückenlose –System soll grundsätzlich gewährleisten, dass alle Einkünfte genau einmal besteuert werden. [33]

56. Könnten Verluste mehrfach mit Gewinnen verrechnet werden, blieben Gewinne völlig unversteuert, obwohl ihnen tatsächlich keine noch verrechenbaren Verluste gegenüberstehen. Dies verstieße gegen den Gedanken der Einmalbesteuerung, der der internationalen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zugrunde liegt.

57. Auch die Anerkennung grenzüberschreitender Konzernbeiträge könnte zu einer (doppelten) Nichtbesteuerung von Einkünften führen, wenn die Beiträge von dem zu versteuernden Einkommen der gewährenden Gesellschaft abgezogen werden könnten, obwohl sie am Sitz der empfangenden Gesellschaft nicht steuerpflichtig sind.

58. Dazu soll es nach den Angaben der Regierung des Vereinigten Königreichs sogar im konkreten Fall des Ausgangsrechtsstreits kommen. Denn nach dem Recht des Vereinigten Königreichs fielen Konzernbeiträge unter keine der steuerpflichtigen Einkunftsarten und könnten demnach bei der empfangenden Gesellschaft AA Ltd. nicht besteuert werden, was Oy AA indes bestreitet.

59. Ungeachtet der konkreten Behandlung von Konzernbeiträgen, die britischen Gesellschaften zufließen, ist festzuhalten, dass eine Regelung, die generell nur Konzernbeiträge zwischen inländischen Gesellschaften als steuerlich abziehbar anerkennt, abstrakt geeignet ist, die doppelte Nichtbesteuerung auszuschließen. Denn bei rein innerstaatlichen Transfers kann ein Mitgliedstaat jedenfalls sicherstellen, dass die Beiträge der Besteuerung unterliegen. Die weitere Frage, ob die Maßnahme in dieser Form nicht über das zur Erreichung des Ziels erforderliche hinausgeht, ist sogleich zu klären. [34]

33 — Diese einmalige Besteuerung kann — etwa bei der Anwendung der Anrechungsmethode — auch in auf einander abgestimmter Weise durch zwei Staaten erfolgen.

34 — Siehe unten, Nr. 67.

60. Auch die Gefahr der Steuerflucht als drittes Rechtsfertigungselement steht in engem Kontext mit den beiden anderen Rechtfertigungselementen. Als Steuerflucht könnte man es bereits ansehen, wenn die Konzernbeiträge an Gesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaaten geleistet werden, in denen derartige Zuwendungen nicht steuerpflichtig sind. Insoweit fällt dieser Rechtfertigungsgrund mit dem zweiten Rechtfertigungsgrund zusammen.

61. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof es darüber hinaus als Fall der Steuerflucht angesehen, wenn die Unternehmen durch die Verschiebung von Verlusten aus Niedrig- in Hochsteuerländer in den Staat „fliehen", in dem die Verluste den höchsten Wert haben und damit die Steuerlast am stärksten reduzieren. Als Steuerflucht in diesem Sinne wäre es ebenfalls anzusehen, wenn Einkünfte durch Konzernbeiträge gezielt an Gesellschaften mit Sitz in Niedrigsteuerländer übertragen werden.

62. Genau genommen handelt es sich jedoch auch bei der Verhinderung einer derartigen „Steuerflucht" nicht um einen eigenständigen Rechtfertigungsgrund, der die Beschränkung einer Grundfreiheit rechtfertigen kann. Dass Unternehmen versuchen, von den Unterschieden zwischen den nationalen Steuersystemen zu profitieren, ist eine legitime Form wirtschaftlichen Handelns und in einem Binnenmarkt, in dem die Unternehmensbesteuerung nicht harmonisiert ist, unausweichlich. So darf ein Unternehmen etwa nicht ohne weiteres an der Verlegung seines Sitzes in einen anderen Mitgliedstaat gehindert werden, der günstigere steuerliche Rahmenbedingungen bietet. [35]

63. Erst dann, wenn eine derartige „Steueroptimierung" zugleich die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten untergräbt, können Beschränkungen der Grundfreiheiten gerechtfertigt sein.

64. Die Anerkennung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nach Maßgabe des Territorialitätsprinzips als Rechtfertigungsgrund steht auch nicht im Widerspruch zu dem Grundsatz, dass Beschränkungen der Grundfreiheiten nicht mit dem Ziel gerechtfertigt werden können, den Rückgang von Steuereinnahmen zu vermeiden. [36] Dieser Grundsatz schließt es lediglich aus, Grundfreiheiten aus rein fiskalischen Erwägungen einzuschränken. Hier geht es jedoch um das grundsätzliche Interesse, den Mitgliedstaaten überhaupt eine Besteuerungsmöglichkeit entsprechend dem Territorialitätsprinzip einzuräumen.

65. Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Konzernbeiträgen auf die Gewährung von

35 — Vgl. zu den sich in diesem Zusammenhang stellenden Fragen der Wegzugsbesteuerung das kürzlich ergangene Urteil N (zitiert in Fn. 5).

36 — Urteile Manninen (zitiert in Fn. 5, Randnr. 49) und Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 44).

Beiträgen an inländische Gesellschaften geeignet, ist die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten, die Nichtbesteuerung übertragener Einkünfte auszuschließen und der Steuerflucht zu begegnen. Sie stellt sicher, dass Erträge, die von Konzerngesellschaften in Finnland erwirtschaftet worden sind, dort einer Besteuerung entsprechend dem Territorialitätsprinzip unterliegen.

66. Zu prüfen bleibt, ob die Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich und verhältnismäßig im engeren Sinne ist.

67. Ginge es allein darum, die Nichtbesteuerung von übertragenen Einkünften und die Steuerflucht auszuschließen, wäre die generelle Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Konzernbeiträgen auf die Gewährung von Beiträgen an inländische Gesellschaften allerdings zu weitgehend. Diese beiden Ziele ließen sich nämlich auch durch eine Regelung erreichen, die die Niederlassungsfreiheit in geringerem Maße beschränkt. So könnte der steuerliche Abzug des Konzernbeitrags — wie bereits ausgeführt — an den Nachweis geknüpft werden, dass die Einkünfte bei der empfangenden Gesellschaft tatsächlich besteuert werden.

68. Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, mit der die beiden anderen Rechtfertigungsgründe unmittelbar zusammenhängen, wäre jedoch durch eine entsprechende weniger beschränkende nationale Regelung nicht erreichbar. Eine Regelung, nach der der Sitzstaat der Gesellschaft, die den Konzernbeitrag gewährt, den Abzug im Falle der Besteuerung bei der empfangenden Gesellschaft zulassen muss, würde die Verlagerung der Besteuerungsbefugnis gerade nicht ausschließen.

69. Unter Abwägung der verschiedenen Interessen erscheint eine Regelung wie sie das finnische Gesetz über Konzernbeiträge vorsieht auch als verhältnismäßig im engeren Sinne.

70. Im Urteil Marks & Spencer [37] hat der Gerichtshof es zwar in einer bestimmten Ausnahmesituation, wie sie im damaligen Rechtsstreit vorlag, als unverhältnismäßig angesehen, die grenzüberschreitende Verlustübertragung nicht anzuerkennen, nämlich wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung des Verlustes ausgeschöpft hat und die Verluste auch in Zukunft nicht mehr berücksichtigt werden können. Unter diesen Umständen tritt das Interesse an der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gegenüber der Niederlassungsfreiheit zurück, und die Übertragung des Verlustes

37 — Siehe Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnrn. 53 bis 56).

an die gebietsfremde Muttergesellschaft muss ermöglicht werden.

71. Aus den Sachverhaltsangaben im Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich jedoch nicht, dass im Fall der Oy AA eine entsprechende Ausnahmesituation wie in der Rechtssache Marks & Spencer vorliegt. Folglich besteht kein Anlass zu prüfen, ob aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ausnahmsweise Abweichungen von der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse geboten sind.

C — *Zur Kapitalverkehrsfreiheit*

72. Die Regelungen über Konzernbeiträge könnten zwar neben der Niederlassungsfreiheit auch am Maßstab der Kapitalverkehrsfreiheit, wie sie in den Art. 56 und 58 EG gewährleistet ist, gemessen werden. Abgesehen vom territorialen und zeitlichen Geltungsbereich, auf die es vorliegend nicht ankommt, gelten jedoch hierbei dieselben Grundsätze wie bei der Prüfung der Niederlassungsfreiheit. Folglich sind auch Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit, die mit den Regelungen über Konzernbeiträge einhergehen, gerechtfertigt, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten zu wahren.

V — Ergebnis

73. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich vor, die Vorlagefrage des Korkein Hallinto-Oikeus wie folgt zu beantworten:

Die Art. 43 EG und 48 EG, die Art. 56 EG und 58 EG sowie die Richtlinie 90/435/EWG des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten stehen unter den im Vorabentscheidungsersuchen dargelegten Umständen einer Regelung wie der finnischen Konzernbeitragsregelung, wonach Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit des Konzernbeitrags bei der Besteuerung ist, dass sowohl der Geber des Beitrags als auch dessen Empfänger in Finnland ansässige Gesellschaften sind, nicht entgegen.