URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

8. März 2001 *

In den verbundenen Rechtssachen C-397/98 und C-410/98

betreffend dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Vereinigtes Königreich), in den bei diesem anhängigen Rechtsstreitigkeiten

Metallgesellschaft Ltd u. a. (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst (UK) Ltd (C-410/98)

gegen

Commissioners of Inland Revenue,

HM Attorney General

vorgelegte Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 6 und 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 12 EG und 43 EG), 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) und/oder 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG)

* Verfahrenssprache: Englisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. La Pergola sowie der Richter M. Wathelet (Berichterstatter), D. A. O. Edward, P. Jann und L. Sevón,

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Metallgesellschaft Ltd u. a., vertreten durch J. Gardiner, QC, und F. Fitzpatrick, barrister, beauftragt durch Slaughter and May, solicitors

— der Hoechst AG und der Hoechst (UK) Ltd, vertreten durch M. Barnes, QC, beauftragt durch Slaughter and May, solicitors,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von D. Wyatt, QC, und R. Singh, barrister,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fierstra als Bevollmächtigten,

— der finnischen Regierung, vertreten durch H. Rotkirch und T. Pynnä als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal, H. Michard und M. Patakia als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Metallgesellschaft Ltd u. a., vertreten durch J. Gardiner und F. Fitzpatrick, der Hoechst AG und der Hoechst (UK) Ltd, vertreten durch M. Barnes, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch G. Amodeo als Bevollmächtigte im Beistand von D. Wyatt, der deutschen Regierung, vertreten durch B. Muttelsee-Schön als Bevollmächtigte, der französischen Regierung, vertreten durch S. Seam als Bevollmächtigten, der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fierstra, und der Kommission, vertreten durch R. Lyal und H. Michard, in der Sitzung vom 25. Mai 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. September 2000,

folgendes

Urteil

1 Der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hat mit zwei Beschlüssen vom 2. Oktober 1998, beim Gerichtshof eingegangen am 6. November 1998 (C-397/98) und am 17. November 1998 (C-410/98), gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) fünf Fragen nach der Auslegung der

Artikel 6 und 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 12 EG und 43 EG), 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) und/oder 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in Rechtsstreitigkeiten der Metallgesellschaft Ltd, der Metallgesellschaft AG, der Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG und der The Metal and Commodity Company Ltd in der Rechtssache C-397/98 sowie der Hoechst AG und der Hoechst (UK) Ltd in der Rechtssache C-410/98 gegen die Commissioners of Inland Revenue wegen der Verpflichtung der im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften, auf die ihren Muttergesellschaften gezahlten Dividenden im Voraus Körperschaftsteuer zu entrichten.

Nationales Recht

3 Nach Teil I des Income and Corporation Taxes Act 1988 (Gesetz von 1988 über die Einkommen- und Körperschaftsteuern, im Folgenden: ICTA) unterliegen Gewinne, die im Laufe eines Abrechnungszeitraums von Gesellschaften erzielt werden, die im Vereinigten Königreich ansässig sind oder dort zwar nicht ansässig sind, aber durch eine Zweigniederlassung oder Agentur Handel treiben, der Körperschaftsteuer (corporation tax).

4 Nach Section 12 ICTA umfasst der Abrechnungszeitraum in der Regel zwölf Monate. Für die vor dem 1. Oktober 1993 abgeschlossenen Abrechnungszeiträume wurde die Körperschaftsteuer je nach Wahl des Steuerpflichtigen neun Monate nach dem Zeitpunkt des Abschlusses oder einen Monat nach Erlass des Steuerbescheids für diesen Zeitraum fällig. Für die nach dem 1. Oktober 1993 abgeschlossenen Abrechnungszeiträume wird die Körperschaftsteuer neun Monate und einen Tag nach dem Abschluss des Abrechnungszeitraums fällig.

Körperschaftsteuer-Vorauszahlung (advance corporation tax)

5 Nach Section 14 ICTA müssen im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften, die bestimmte Ausschüttungen wie z. B. Dividendenzahlungen an ihre Anteilseigner vornehmen, eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung (advance corporation tax) leisten, die auf der Grundlage eines Betrages berechnet wird, der dem Betrag oder dem Wert der Ausschüttung entspricht.

6 Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung ist kein Betrag, der von der Dividende einbehalten wird — diese wird vielmehr vollständig ausgezahlt —, sondern sie ist vom Wesen her eine Körperschaftsteuer zu Lasten der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft, die im Voraus entrichtet und auf die in jedem Abrechnungszeitraum abschließend geschuldete Körperschaftsteuer (mainstream corporation tax, im Folgenden auch: Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung) angerechnet wird.

7 Gesellschaften müssen grundsätzlich für jedes Quartal eine Steuererklärung abgeben, in der der Betrag sämtlicher in diesem Zeitraum vorgenommenen Ausschüttungen und der Betrag der im Voraus zu zahlenden Körperschaftsteuer angegeben wird. Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung für eine Ausschüttung ist innerhalb von vierzehn Tagen nach dem Ende des Quartals zu leisten, in dem die Ausschüttung erfolgte.

8 Nach den Sections 239 und 240 ICTA ist die Körperschafts-Vorauszahlung, die eine Gesellschaft für eine in einem bestimmten Abrechnungszeitraum vorgenommene Ausschüttung leistet, grundsätzlich (vorbehaltlich des Rechts dieser Gesellschaft auf Verzicht) entweder auf den Betrag anzurechnen, den die Gesellschaft für diesen Abrechnungszeitraum abschließend als Körperschaftsteuer schuldet, oder auf die Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft zu übertragen, die die Vorauszahlung auf den Betrag anrechnen lassen können, den sie selbst abschließend als Körperschaftsteuer schulden. Schuldet die Gesellschaft für den betreffenden Abrechnungszeitraum keine Körperschaftsteuer (etwa mangels ausreichender Gewinne), so kann sie entweder die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung auf die für spätere Abrechnungszeiträume geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen lassen oder eine Anrechnung für frühere Abrechnungszeiträume beantragen.

9 Während die Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung neun Monate oder (seit dem 1. Oktober 1993) neun Monate und einen Tag nach Abschluss des Abrechnungszeitraums zu leisten ist, muss die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung innerhalb von vierzehn Tagen nach dem Ende des Quartals geleistet werden, in dem die Ausschüttung vorgenommen wurde. Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung erfolgt somit stets vor Fälligkeit der Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung, auf die sie im Regelfall angerechnet wird. Das vorlegende Gericht betont, dass die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung für die Gewinne ausschüttende Gesellschaft somit dazu führe, dass der Zeitpunkt der Zahlung der Körperschaftsteuer für Gewinnausschüttungen um einen Zeitraum von achteinhalb Monaten (wenn eine Ausschüttung am letzten Tag eines Abrechnungszeitraums erfolgt) bis zu einem Jahr und fünfeinhalb Monaten (wenn die Ausschüttung am ersten Tag des Abrechnungszeitraums erfolgt) vorverlegt werde.

10 Da die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, wenn für den betreffenden Abrechnungszeitraum keine Körperschaftsteuer geschuldet wird, sogar auf die in späteren Abrechnungszeiträumen gemachten Gewinne angerechnet werden kann, erfolgt sie nach den Angaben des vorlegenden Gerichts in diesem Fall längere, unter Umständen sogar unbestimmte Zeit im Voraus.

Steuergutschrift (tax credit)

11 Eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft unterliegt bezüglich der Dividenden, die sie von einer ebenfalls im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft erhält, nicht der Körperschaftsteuer (Section 208 ICTA). Jede der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliegende Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft führt daher bei der Gesellschaft, die die Dividenden erhält, zu einer Steuergutschrift (tax credit) (Section 231 [1] ICTA).

12 Diese Steuergutschrift entspricht dem Betrag der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, die die Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, für diese Ausschüttung leistet (Section 231 [1] ICTA).

13 Erhält eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft von ihrer ebenfalls dort ansässigen Tochtergesellschaft eine Ausschüttung, die Anspruch auf eine Steuergutschrift gibt, so kann sie den Betrag der von ihrer Tochtergesellschaft im Voraus gezahlten Körperschaftsteuer von dem Betrag abziehen, den sie selbst im Voraus als Körperschaftsteuer zu zahlen hat, wenn sie Ausschüttungen an ihre eigenen Anteilseigner vornimmt, so dass sie nur für den Restbetrag eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung leistet.

14 Erhält eine im Vereinigten Königreich ansässige, aber vollständig von der Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung befreite Gesellschaft von einer ebenfalls dort ansässigen Tochtergesellschaft eine Dividende, für die im Voraus Körperschaftsteuer gezahlt wurde, so hat sie Anspruch auf Erstattung eines Betrages in Höhe der Steuergutschrift (Section 231 [2] ICTA).

15 Gesellschaften, die nicht im Vereinigten Königreich ansässig sind und dort nicht durch eine Zweigniederlassung oder Agentur Handel treiben, sind im Vereinigten Königreich nicht körperschaftsteuerpflichtig. Sie unterliegen dort jedoch bezüglich der aus einer Quelle in diesem Mitgliedstaat stammenden Einkünfte einschließlich der Dividenden, die ihnen von ihren dort ansässigen Tochtergesellschaften gezahlt werden, grundsätzlich der Einkommensteuer (income tax).

16 Nach Section 233 (1) ICTA unterliegt jedoch eine gebietsfremde Muttergesellschaft, da sie grundsätzlich — vorbehaltlich einer entsprechenden Bestimmung eines zwischen dem Vereinigten Königreich und ihrem Sitzstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens — keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift hat, im Vereinigten Königreich bezüglich der Dividenden, die von ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft stammen, nicht der Einkommensteuer.

17 Hat die gebietsfremde Muttergesellschaft dagegen aufgrund eines zwischen dem Vereinigten Königreich und ihrem Sitzstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens Anspruch auf eine Steuergutschrift, so unterliegt sie im Vereinigten Königreich bezüglich der Dividenden, die sie von ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft erhält, der Einkommensteuer.

18 Das am 26. November 1964 zwischen dem Vereinigten Königreich und der Bundesrepublik Deutschland geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen in der Fassung vom 23. März 1970 sieht keine Steuergutschrift für in Deutschland ansässige Gesellschaften vor, die an im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften beteiligt sind und von ihnen Dividenden erhalten.

19 Folglich hat eine Muttergesellschaft, die ihren Sitz in Deutschland hat und von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft eine der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliegende Ausschüttung erhält, im Vereinigten Königreich keinen Anspruch auf eine der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entsprechende Steuergutschrift und ist nach dem Steuerrecht des Vereinigten Königreichs bezüglich der Dividenden, die sie von ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft erhält, im Vereinigten Königreich nicht steuerpflichtig.

20 Hat eine nicht im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft aufgrund eines zwischen dem Vereinigten Königreich und ihrem Sitzstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens Anspruch auf eine Steuergutschrift, so kann sie beantragen, dass diese Steuergutschrift mit der Einkommensteuer verrechnet wird, die sie im Vereinigten Königreich für die Dividenden schuldet, die sie von ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft erhalten hat, und dass ihr, wenn der Betrag der Steuergutschrift den der Steuer übersteigt, der Restbetrag erstattet wird. Wird der Antrag abgelehnt, so kann die Antragstellerin dagegen bei den Special Commissioners oder den General Commissioners und danach gegebenenfalls beim High Court vorgehen.

Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens (group income election)

21 Nach Section 247 ICTA können zwei im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften, von denen eine zu mindestens 51 % an der anderen beteiligt ist, für eine Besteuerung des Gruppeneinkommens optieren (group income election).

22 Die Ausübung dieser Option führt dazu, dass die Tochtergesellschaft für die Dividenden, die sie ihrer Muttergesellschaft zahlt, nicht im Voraus Körperschaftsteuer entrichtet, es sei denn, sie erklärt, dass bei einer bestimmten Dividendenzahlung keine solche Besteuerung erfolgen soll.

23 Der Antrag auf Besteuerung des Gruppeneinkommens ist bei einem Inspector of Taxes zu stellen. Wird der Antrag abgelehnt, so kann die Antragstellerin gegen diese Entscheidung bei den Special Commissioners oder bei den General Commissioners vorgehen und gegebenenfalls ein auf Rechtsfragen beschränktes Rechtsmittel beim High Court einlegen.

24 Zahlt eine im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft ihrer ebenfalls dort ansässigen Muttergesellschaft nach Ausübung der Option eine Dividende, so schuldet die Tochtergesellschaft keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, und die Muttergesellschaft hat keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift. Eine Gruppe von Gesellschaften kann nämlich nicht für ein und dieselbe Dividende zugleich die Besteuerung des Gruppeneinkommens und eine Steuergutschrift in Anspruch nehmen.

25 Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung wurde durch Section 31 des Finance Act von 1998 zum 6. April 1999 abgeschafft. In den Randnummern 5 bis 24 dieses Urteils ist die Rechtslage vor diesem Zeitpunkt dargestellt.

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens

26 In der Rechtssache C-397/98 zahlten die im Vereinigten Königreich ansässigen Firmen Metallgesellschaft Ltd und The Metal and Commodity Company Ltd ihren in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften Metallgesellschaft AG und

Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG Dividenden und hatten hierfür Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen zu entrichten. Die beiden Tochtergesellschaften konnten anschließend die Vorauszahlung von der von ihnen abschließend geschuldeten Körperschaftsteuer abziehen.

27 Die vier Firmen erhoben beim High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, Klage gegen die Commissioners of Inland Revenue auf Feststellung, dass sie einen Schaden erlitten haben, weil die Dividendenausschüttungen der Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliegen. Das Ausgangsverfahren betrifft die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen der Metallgesellschaft Ltd in der Zeit vom 16. April 1974 bis zum 1. November 1995 und der The Metal and Commodity Company Ltd in der Zeit vom 11. April 1991 bis zum 13. Oktober 1995.

28 In der Rechtssache C-410/98 schüttete die im Vereinigten Königreich ansässige Hoechst (UK) Ltd Dividenden an ihre in Deutschland ansässige Muttergesellschaft Hoechst AG aus und leistete im Vereinigten Königreich auf diese Dividenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen. Anschließend konnte sie die Vorauszahlung von der von ihr abschließend geschuldeten Körperschaftsteuer abziehen.

29 Auch diese beiden Firmen erhoben beim High Court Klage gegen die Commissioners of Inland Revenue auf Feststellung, dass sie einen Schaden erlitten haben, weil die Dividendenausschüttungen durch die Hoechst (UK) Ltd an die Hoechst AG zwischen dem 16. Januar 1989 und dem 26. April 1994 der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliegen. Das Ausgangsverfahren betrifft die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen in der Zeit vom 14. April 1989 bis zum 13. Juli 1994.

30 In beiden Ausgangsverfahren machen die Muttergesellschaften geltend, da sie und ihre Tochtergesellschaften nicht für die Besteuerung des Gruppeneinkommens hätten optieren können, bei der die Tochtergesellschaften keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung hätten zu leisten brauchen, hätten Letztere einen Liquiditätsnachteil erlitten, den die Tochtergesellschaften von im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaften, die aufgrund der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens die Beträge, die sie andernfalls für die Dividendenausschüttung an ihre Muttergesellschaften im Voraus als Körperschaftsteuer hätten

zahlen müssen, bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der von ihnen abschließend geschuldeten Körperschaftsteuer hätten behalten können, nicht erlitten hätten. Dieser Nachteil komme einer gegen den EG-Vertrag verstoßenden mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gleich.

31 Hilfsweise machen die Metallgesellschaft AG und die Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG in der Rechtssache C-397/98 geltend, sie müssten eine Steuergutschrift in Höhe zumindest eines Teils der von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften geleisteten Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen erhalten, gleich einer im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft, die Anspruch auf diese Steuergutschrift habe, oder einer Muttergesellschaft, die zwar nicht im Vereinigten Königreich ansässig sei, aber aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens Anspruch auf eine Steuergutschrift habe.

32 Für den Fall, dass der Gerichtshof der Auffassung sein sollte, dass die Hoechst (UK) Ltd keinen Anspruch auf Erstattung der auf die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung geschuldeten Zinsen hat, verlangt die Hoechst AG in der Rechtssache C-410/98 hilfsweise Steuergutschriften in Höhe dieser Vorauszahlung oder einen Betrag in Höhe der Gutschriften, die eine in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft erhalten hätte. Nach Auffassung der Hoechst AG stellt es eine gegen den EG-Vertrag verstoßende ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der in den verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Muttergesellschaften dar, dass nach dem Steuerrecht des Vereinigten Königreichs gebietsfremden Muttergesellschaften für die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaften nur dann Steuergutschriften gewährt werden dürften, wenn das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen dies vorsehe, was bei dem zwischen dem Vereinigten Königreich und dem Königreich der Niederlande geschlossenen Abkommen der Fall sei, nicht aber bei dem Abkommen zwischen dem Vereinigten Königreich und der Bundesrepublik Deutschland.

Die Vorabentscheidungsfragen

33 Da der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, der Auffassung ist, dass die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten

eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts erforderlich macht, hat er die Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende in beiden Rechtssachen identische Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist es unter den im Vorlagebeschluss dargelegten Umständen mit dem Gemeinschaftsrecht, und insbesondere mit den Artikeln 6, 52, 58 und/oder 73b EG-Vertrag, vereinbar, wenn das Recht eines Mitgliedstaats die Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens (nach der eine Tochtergesellschaft Ausschüttungen an ihre Muttergesellschaft vornehmen kann, ohne Körperschaftsteuer-Vorauszahlung leisten zu müssen) nur dann zulässt, wenn sowohl die Tochtergesellschaft als auch die Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat haben?

2. Falls die erste Frage zu verneinen ist, verleihen dann die genannten Bestimmungen des EG-Vertrags einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft, deren Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, und/oder dieser Muttergesellschaft einen Erstattungsanspruch auf einen Geldbetrag als Zinsen auf die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, die die Tochtergesellschaft deswegen geleistet hat, weil die nationalen Gesetze ihr die Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens nicht ermöglichten, oder kann ein solcher Betrag, wenn überhaupt, nur im Rahmen einer Schadensersatzklage gemäß den vom Gerichtshof in den verbundenen Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du pêcheur und Factortame, Slg. 1996, I-1029) und der Rechtssache C-66/95 (Sutton, Slg. 1997, I-2163) aufgestellten Grundsätzen verlangt werden? Ist das nationale Gericht — im einen wie im anderen Fall — zu Abhilfe verpflichtet, selbst wenn nach nationalem Recht für Kapitalbeträge, die den Klägerinnen nicht mehr geschuldet werden, keine Zinsen zugesprochen werden können (weder unmittelbar noch als Erstattung oder Schadensersatz)?

3. Ist es unter den im Vorlagebeschluss dargelegten Umständen mit den genannten Bestimmungen des EG-Vertrags vereinbar, dass die Behörden eines Mitgliedstaats einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat jegliche Steuergutschrift versagen, solche Gutschriften jedoch gebietsansässigen Gesellschaften und Gesellschaften mit Sitz in bestimmten anderen

Mitgliedstaaten aufgrund von mit diesen anderen Mitgliedstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gewähren?

4. Falls die dritte Frage zu verneinen ist, ist und war dann der erste Mitgliedstaat während der entscheidungserheblichen Zeit verpflichtet, einer solchen Gesellschaft eine Steuergutschrift unter den gleichen Bedingungen zu gewähren wie gebietsansässigen Gesellschaften oder Gesellschaften mit Sitz in Mitgliedstaaten, deren Doppelbesteuerungsabkommen solche Gutschriften vorsehen?

5. Darf ein Mitgliedstaat gegen einen solchen Antrag auf Erstattung, Steuergutschrift oder Schadensersatz einwenden, dass die Klägerinnen keinen Anspruch hätten oder dass der Anspruch gekürzt werden müsse, da sie — trotz eines entgegenstehenden nationalen Gesetzes — für die Besteuerung des Gruppeneinkommens hätten optieren oder eine Steuergutschrift verlangen und unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts bei den Commissioners sowie, falls erforderlich, bei den Gerichten gegen die Entscheidung des Inspector of Taxes vorgehen müssen, mit der die Option oder die Forderung abgelehnt worden wäre?

34 Die Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 sind durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes vom 14. Dezember 1998 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zur ersten Vorabentscheidungsfrage

35 Mit seiner ersten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Artikel 6, 52, 58 und/oder 73b EG-Vertrag steuerrechtlichen Vor-

schriften eines Mitgliedstaats wie denen der Ausgangsverfahren entgegenstehen, die den in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften die Möglichkeit geben, für eine Besteuerungsregelung zu optieren, kraft deren sie auf Dividenden, die sie ihrer Muttergesellschaft zahlen, keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichten müssen, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig ist, ihnen diese Möglichkeit aber versagen, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

36 Nach Auffassung der Klägerinnen sind die in den Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften geeignet, in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften davon abzuhalten, im Vereinigten Königreich Tochtergesellschaften zu gründen, und stellen somit eine ungerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Nur hilfsweise machen sie geltend, dass diese Rechtsvorschriften auch mit den Bestimmungen des EG-Vertrages über den freien Kapitalverkehr unvereinbar seien.

37 Die direkten Steuern fallen nach ständiger Rechtsprechung zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen (Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36, vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19, und vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 17).

38 Artikel 6 EG-Vertrag, der ein allgemeines Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthält, kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes autonom nur auf gemeinschaftsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden, für die der EG-Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht (Urteile vom 30. Mai 1989 in der Rechtssache 305/87, Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 1461, Randnrn. 12 und 13, und vom 12. April 1994 in der Rechtssache C-1/93, Halliburton Services, Slg. 1994, I-1137, Randnr. 12, sowie Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 20, und Urteil Baars, Randnr. 23).

39 Im Bereich des Niederlassungsrechts hat das Diskriminierungsverbot in Artikel 52 EG-Vertrag seine Regelung gefunden (Urteil Halliburton Services, Randnr. 12, Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-193/94, Skanavi und Chryssanthakopoulos, Slg. 1996, I-929, Randnr. 21, und Urteil Baars, Randnr. 24).

40 Folglich findet Artikel 6 EG-Vertrag in den Ausgangsverfahren keine Anwendung. Daher ist zunächst im Hinblick auf Artikel 52 EG-Vertrag zu prüfen, ob Rechtsvorschriften wie die der Ausgangsverfahren zu einer ungerechtfertigten Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen.

41 Artikel 52 EG-Vertrag stellt eine der grundlegenden Vorschriften des Gemeinschaftsrechts dar und ist seit dem Ablauf der Übergangszeit in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar. Nach dieser Vorschrift umfasst die Niederlassungsfreiheit der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Sitzstaats für seine eigenen Angehörigen. Die Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auch auf Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind (Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 13, und Urteil Royal Bank of Scotland, Randnr. 22).

42 Mit dieser Niederlassungsfreiheit ist gemäß Artikel 58 EG-Vertrag für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 20, und dort zitierte Rechtsprechung, sowie Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35). In diesem Zusammenhang dient der Sitz einer Gesellschaft im genannten Sinne ebenso wie die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen (vgl. Urteil ICI, Randnr. 20, und dort zitierte Rechtsprechung, sowie Urteil Saint-Gobain ZN, Randnr. 36). Könnte der Mitgliedstaat der Niederlassung also nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb

vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde diese Vorschrift ihres Sinnes entleert (Urteil Kommission/ Frankreich, Randnr. 18).

43 Die in den Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften führen hinsichtlich der Möglichkeit, für die Besteuerung des Gruppeneinkommens zu optieren, zu einer unterschiedlichen Behandlung von solchen im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaften ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben, und solchen, deren Muttergesellschaften dort nicht ihren Sitz haben. Gebietsansässige Tochtergesellschaften von Gesellschaften, die ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben, können nämlich unter bestimmten Bedingungen für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optieren und so der Verpflichtung entgehen, auf Dividendenzahlungen an ihre Muttergesellschaften Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen zu entrichten. Hingegen wird dies gebietsansässigen Tochtergesellschaften von Gesellschaften, die ihren Sitz nicht im Vereinigten Königreich haben, versagt; diese können sich also der Pflicht, Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen zu entrichten, wenn sie ihren Muttergesellschaften Dividenden zahlen, nicht entziehen.

44 Die Tochtergesellschaft einer im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft hat somit unstreitig einen Liquiditätsvorteil, da sie die Beträge, die sie andernfalls als Körperschaftsteuer-Vorauszahlung hätte entrichten müssen, bis zur Fälligkeit der Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung behalten kann, also je nach dem Zeitpunkt der Ausschüttung während eines Zeitraums von achteinhalb Monaten bis zu siebzehneinhalb Monaten oder sogar länger, wenn für den jeweiligen Abrechnungszeitraum keine Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung geschuldet wird, da die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung auf die für spätere Abrechungszeiträume geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.

45 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der finnischen und der niederländischen Regierung ist die unterschiedliche steuerliche Behandlung von im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaften ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat haben, und Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaften dort nicht ihren Sitz haben, objektiv gerechtfertigt.

46 Als Erstes macht die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass die Situation der gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsansässiger Muttergesellschaften nicht mit der Situation der gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften vergleichbar sei.

47 Die gebietsansässige Tochtergesellschaft einer gebietsansässigen Muttergesellschaft werde zwar durch die Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens von der Verpflichtung zur Körperschaftsteuer-Vorauszahlung befreit, wenn sie ihrer Muttergesellschaft Dividenden zahle, doch sei diese Zahlung nur aufgeschoben, da die Muttergesellschaft als gebietsansässige Gesellschaft selbst Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen erbringen müsse, wenn sie dieser Steuer unterworfene Ausschüttungen vornehme. Die Verpflichtung, bei Dividendenzahlungen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen zu entrichten, werde somit von der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen, und die Befreiung der Tochtergesellschaft von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung werde durch die Verpflichtung der Muttergesellschaft zur Körperschaftsteuer-Vorauszahlung kompensiert.

48 Könnten dagegen die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optieren, so würde im Vereinigten Königreich überhaupt keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung geleistet. Die Tochtergesellschaft wäre bei Dividendenzahlungen an ihre Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung befreit, ohne dass diese Befreiung dadurch kompensiert würde, dass die gebietsfremde Muttergesellschaft später bei eigenen Ausschüttungen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen entrichten würde, da sie im Vereinigten Königreich nicht der Körperschaftsteuer und somit auch nicht der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliege.

49 Die niederländische Regierung macht geltend, es entspreche dem Territorialitätsprinzip, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit, für eine Regelung wie die Besteuerung des Gruppeneinkommens zu optieren, gebietsansässigen Muttergesellschaften vorbehalte, denn selbst wenn der Staat im Rahmen einer solchen Regelung darauf verzichte, die Steuer bei der Tochtergesellschaft zu erheben, gebe er sein Recht auf Besteuerung nicht auf, da die betreffende Regelung nur dazu führe, dass die Erhebung der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung auf eine andere Ebene innerhalb derselben Gruppe verlagert werde. Würde dagegen die aus der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens folgende Befreiung von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung den Tochtergesellschaften nicht im Vereinigten Königreich ansässiger Muttergesellschaften gewährt, so würde im Vereinigten Königreich auf gruppeninterne Geschäfte überhaupt keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung erhoben, da sich die übrigen Gesellschaften der Gruppe in einem anderen Mitgliedstaat befänden und im Vereinigten Königreich nicht der Körperschaftsteuer unterlägen; dies komme einer Steuerumgehung gleich.

50 Auch nach Auffassung der finnischen Regierung würde Tochtergesellschaften nicht im Vereinigten Königreich ansässiger Muttergesellschaften, die für die Be-

steuerung des Gruppeneinkommens optieren könnten, ermöglicht, die Steuer im Vereinigten Königreich zu umgehen, da ihre Muttergesellschaften in diesem Mitgliedstaat nicht steuerpflichtig seien.

51 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

52 Erstens ist die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung keine auf die Dividenden erhobene Steuer, sondern eine vorgezogene Zahlung der Körperschaftsteuer, so dass die Annahme nicht zutrifft, gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften, die für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optieren könnten, würde ermöglicht, die Zahlung jeglicher Steuer auf Gewinne in Form von Dividenden im Vereinigten Königreich zu umgehen.

53 Der Teil der Körperschaftsteuer, den die gebietsansässige Tochtergesellschaft, die für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optiert hat, nicht im Voraus entrichten muss, wenn sie ihrer Muttergesellschaft Dividenden zahlt, wird nämlich grundsätzlich zu dem Zeitpunkt entrichtet, zu dem die von der Tochtergesellschaft zu leistende Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung fällig wird. Die gebietsansässige Tochtergesellschaft einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft unterliegt im Vereinigten Königreich bezüglich ihrer Gewinne in derselben Weise der Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung wie eine gebietsansässige Tochtergesellschaft einer ebenfalls gebietsansässigen Muttergesellschaft.

54 Folglich würde gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Gesellschaften, die für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optieren könnten, lediglich ermöglicht, die andernfalls als Körperschafts-Vorauszahlung geschuldeten Beträge bis zu dem Zeitpunkt zu behalten, zu dem die Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung fällig wird, und so denselben Liquiditätsvorteil in Anspruch zu nehmen wie gebietsansässige Tochtergesellschaften gebietsansässiger Muttergesellschaften, ohne dass — bei gleicher Steuerbemessungsgrundlage — ein weiterer Unterschied zwischen den Beträgen der Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung bestünde, die die jeweiligen Tochtergesellschaften für denselben Abrechnungszeitraum schulden.

55 Zweitens kann der gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Muttergesellschaft die Möglichkeit, bei Dividendenzahlungen an die Muttergesellschaft Befreiung von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu erlangen, nicht unter Berufung darauf verweigert werden, dass die Muttergesellschaft anders als eine gebietsansässige Muttergesellschaft bei eigenen Dividendenzahlungen nicht der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliege.

56 Dass die gebietsfremde Muttergesellschaft keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu leisten hat, ergibt sich nämlich daraus, dass sie im Vereinigten Königreich nicht der Körperschaftsteuer unterliegt, da sie dieser Steuer in ihrem Sitzstaat unterliegt. Es ist nur sachgerecht, dass eine Gesellschaft keine Vorauszahlungen auf eine Steuer entrichtet, der sie zu keinem Zeitpunkt unterliegt.

57 Drittens hat der Gerichtshof zur Gefahr einer Steuerumgehung bereits festgestellt, dass die Niederlassung einer Gesellschaft außerhalb des Vereinigten Königreichs als solche nicht die Steuerumgehung impliziert, da die betreffende Gesellschaft zumindest dem Steuerrecht des Sitzstaats unterliegt (Urteil ICI, Randnr. 26).

58 Im Übrigen lässt das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs im Falle gebietsansässiger Muttergesellschaften zu, dass Gesellschaften, die für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optiert haben, letztlich überhaupt keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung leisten. In bestimmten Fällen leistet nämlich die Muttergesellschaft, an die die Dividenden im Rahmen einer solchen Option ausgeschüttet wurden, selbst keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung. Sie kann insbesondere davon absehen, der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterliegende Ausschüttungen vorzunehmen, oder im Rahmen der Besteuerung des Gruppeneinkommens Ausschüttungen vornehmen, die andernfalls der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung unterlägen. Die Verpflichtung der gebietsansässigen Muttergesellschaft einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zur Körperschaftsteuer-Vorauszahlung kompensiert somit nicht einmal zwangsläufig die Befreiung ihrer Tochtergesellschaft von der Verpflichtung zur Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, die sich aus der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens ergibt.

59 Was viertens schließlich die finanzielle Einbuße betrifft, die den Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs entstünde, wenn die gebietsansässigen Tochterge-

sellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften die Möglichkeit erhielten, für die Besteuerung des Gruppeneinkommens zu optieren und so Befreiung von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu erlangen, so sind die Steuermindereinnahmen nach ständiger Rechtsprechung nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann (vgl. für Artikel 52 des Vertrages Urteil ICI, Randnr. 28).

60 Dass gebietsansässige Muttergesellschaften einer anderen Steuerregelung unterliegen als gebietsfremde Muttergesellschaften, kann es folglich, wie der Generalanwalt in Nummer 25 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nicht rechtfertigen, dass im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften von Muttergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ein Steuervorteil versagt wird, den im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaften von ebenfalls dort ansässigen Muttergesellschaften in Anspruch nehmen können, da alle Tochtergesellschaften ungeachtet des Sitzes ihrer Muttergesellschaft für ihre Gewinne der Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung unterliegen.

61 Als Zweites macht die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften das Recht versagt werde, für die Besteuerung des Gruppeneinkommens zu optieren, sei durch die Notwendigkeit gerechtfertigt, die Kohärenz des Steuersystems des Vereinigten Königreichs zu wahren.

62 Das Steuersystem des Vereinigten Königreichs beruhe auf dem Grundsatz, dass sowohl die Gesellschaften bezüglich ihrer Gewinne als auch die Anteilseigner dieser Gesellschaften bezüglich derselben Gewinne, die die Gesellschaften ihnen gegebenenfalls als Dividenden zahlten, besteuert würden. Zur wirtschaftlichen Milderung dieser Doppelbelastung würden die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften, die Anteilseigner seien, bezüglich der Dividenden, die sie von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften erhielten, von der Körperschaftsteuer befreit; diese Befreiung werde dadurch kompensiert, dass auf Dividenden, die die Tochtergesellschaften ihren Muttergesellschaften zahlten, Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen erhoben würden.

63 Somit bestehe ein direkter Zusammenhang zwischen der Befreiung der Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer bezüglich der Dividenden, die sie von ihrer Tochtergesellschaft erhalte, und der Verpflichtung dieser Tochtergesellschaft, bei Zahlung derselben Dividenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen zu entrichten. Die Dividenden ausschüttende Gesellschaft müsse Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen entrichten, damit gewährleistet sei, dass der die Dividenden erhaltenden Gesellschaft erst eine Befreiung gewährt werde, wenn die ausschüttende Gesellschaft bezüglich derselben Dividenden unabhängig davon besteuert werde, ob sie bezüglich der Gewinne, die sie im Laufe des Abrechnungszeitraums erzielt habe, in dem die Dividenden gezahlt worden seien, der Körperschaftsteuer unterliege oder nicht.

64 Wenn die gebietsansässige Tochtergesellschaft bei Dividendenzahlungen keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichten müsse, weil sie mit ihrer gebietsansässigen Muttergesellschaft für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optiert habe, werde die Befreiung von der Körperschaftsteuer bezüglich der von der begünstigten Muttergesellschaft erhaltenen Dividenden durch die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung kompensiert, die die Muttergesellschaft bei eigenen Dividendenausschüttungen leiste.

65 Würden die Dividendenzahlungen einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung befreit, so würde die Steuerbefreiung der Muttergesellschaft bezüglich der Dividenden, die sie erhalte, nicht durch eine auf diese Dividendenzahlungen erhobene Steuer kompensiert, was mit der Kohärenz des Steuersystems des Vereinigten Königreichs unvereinbar sei.

66 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

67 Zwar hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, eine Regelung rechtfertigen kann, die geeignet ist, Grundfreiheiten einzuschränken (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305).

68 So verhält es sich hier aber nicht.

69 Während in den Rechtssachen Bachmann und Kommission/Belgien ein direkter Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von im Rahmen von Alters- und Todesfallversicherungsverträgen gezahlten Beiträgen und der Besteuerung der in Erfüllung dieser Verträge erhaltenen Beträge bestand, der zur Erhaltung der Kohärenz des betreffenden Steuersystems zu wahren war, besteht im vorliegenden Fall kein direkter Zusammenhang dieser Art zwischen dem Umstand, dass im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften die Möglichkeit verweigert wird, durch Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens Befreiung von der Verpflichtung zur Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu erlangen, und dem Umstand, dass im Vereinigten Königreich keine Körperschaftsteuer bei Muttergesellschaften erhoben wird, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben und von ihren Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich Dividenden erhalten.

70 Die Muttergesellschaften sind nämlich unabhängig davon, ob sie gebietsansässig sind oder nicht, bezüglich der Dividenden, die sie von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften erhalten, im Vereinigten Königreich von der Körperschaftsteuer befreit. Für die Gewährung eines Steuervorteils wie der Befreiung von der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung, die sich aus der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens ergibt, ist es unerheblich, dass die Befreiung von der Körperschaftsteuer bei gebietsansässigen Muttergesellschaften verhindern soll, dass die Steuer die Gewinne der Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich zweimal trifft, während sie bei gebietsfremden Muttergesellschaften bereits daraus folgt, dass diese in diesem Mitgliedstaat schon deshalb nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, weil sie ihr in dem Staat unterliegen, in dem sie ihren Sitz haben.

71 Im Übrigen hat eine gebietsfremde Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich für die Dividenden, die ihr ihre gebietsansässige Tochtergesellschaft zahlt, lediglich Einkommensteuer zu entrichten, doch ist die Entstehung dieser Steuerschuld nach Maßgabe eines zwischen dem Vereinigten Königreich und dem Sitzstaat der Muttergesellschaft geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens mit der Gewährung von Steuergutschriften verknüpft.

72 Im Fall der Klägerinnen wird im Vereinigten Königreich von in Deutschland ansässigen Muttergesellschaften bezüglich der Dividenden, die sie von ihren im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften erhalten, keine Einkommensteuer erhoben, da das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Vereinigten Königreich und der Bundesrepublik Deutschland keine Steuergutschriften vorsieht, die der von den Tochtergesellschaften geleisteten Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entsprechen.

73 Dass im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften das Recht versagt wird, für die Besteuerung des Gruppeneinkommens zu optieren, kann folglich nicht durch Gründe gerechtfertigt werden, die mit der Notwendigkeit zusammenhängen, die Kohärenz des Steuersystems des Vereinigten Königreichs zu gewährleisten.

74 Im Übrigen ist der Umstand, dass die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung inzwischen abgeschafft wurde, ein Hinweis darauf, dass diese für das ordnungsgemäße Funktionieren des Systems der Besteuerung von Gesellschaften im Vereinigten Königreich nicht unentbehrlich war.

75 Da die Bestimmungen des EG-Vertrages über die Niederlassungsfreiheit somit nationalen Rechtsvorschriften wie denen der Ausgangsverfahrens entgegenstehen, braucht nicht geprüft zu werden, ob dasselbe für die Bestimmungen des EG-Vertrages über den freien Kapitalverkehr gilt.

76 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Artikel 52 EG-Vertrag steuerrechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaats wie denen der Ausgangsverfahren entgegensteht, die den in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften die Möglichkeit geben, für eine Besteuerungsregelung zu optieren, kraft deren sie auf Dividenden, die sie ihrer Muttergesellschaft zahlen, keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichten müssen, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig ist, ihnen diese Möglichkeit aber versagen, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage

77 Unter Berücksichtigung der Antwort auf die erste Vorabentscheidungsfrage geht die zweite Frage dahin, ob eine im betreffenden Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft und/oder ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft dann, wenn sie zu Unrecht von einer Besteuerungsregelung ausgeschlossen wurden, kraft deren die Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft hätte Dividenden zahlen können, ohne Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichten zu müssen, nach Artikel 52 EG-Vertrag einen Anspruch auf Erstattung der Zinsen haben, die auf die vorzeitigen Zahlungen der Tochtergesellschaft vom Zeitpunkt der Zahlung bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer angefallen sind, auch wenn das nationale Recht die Zuerkennung von Zinsen für einen nicht geschuldeten Kapitalbetrag untersagt. Das vorlegende Gericht stellt diese Frage sowohl für den Fall, dass der Anspruch der Tochtergesellschaft und/oder der Muttergesellschaft mit einer Klage auf Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Abgaben erhoben wird, als auch für den Fall, dass er mit einer Klage auf Ersatz des durch Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht entstandenen Schadens erhoben wird.

78 Hierzu macht die Regierung des Vereinigten Königreichs erstens geltend, wenn der Ausschluss der im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften von der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt werden sollte, müsse diesem Verstoß nach Gemeinschaftsrecht nicht durch eine Erstattungsklage, sondern durch eine Klage auf Haftung des Staates für die durch einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht entstandenen Schäden abgeholfen werden. Die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung sei keine unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Steuer, da die Tochtergesellschaften die im Wege der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung geleisteten Beträge auf jeden Fall abschließend als Körperschaftsteuer schuldeten. Dass der Gesetzgeber des Vereinigten Königreichs für eine ansässige Tochtergesellschaft und eine gebietsfremde Muttergesellschaft nicht die Möglichkeit vorgesehen habe, für die Besteuerung des Gruppeneinkommens zu optieren, habe die Ausgangsverfahren ausgelöst und könne die außervertragliche Haftung des Vereinigten Königreichs begründen. Im bereits erwähnten Urteil Sutton vom 22. April 1997 habe der Gerichtshof aber u. a. entschieden, dass das Gemeinschaftsrecht im Fall eines durch einen Verstoß gegen eine Richtlinie entstandenen Schadens nicht verlange, dass ein Mitgliedstaat einen Betrag zahle, der den Zinsen auf eine verspätet gezahlte Summe, im betreffenden Fall auf rückständige Leistungen der sozialen Sicherheit, entspreche. Daraus folge, dass das Gemeinschaftsrecht nicht verlange, dass Zinsen zugesprochen

würden, weil aufgrund einer gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßenden vorzeitigen Steuererhebung eine Geldsumme während eines bestimmten Zeitraums nicht habe genutzt werden können.

79 Zweitens könnte den Klagen der Klägerinnen selbst dann nicht stattgegeben werden, wenn sie als Klage auf Erstattung der unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Beträge angesehen werden sollten, da es nach ständiger Rechtsprechung Sache des nationalen Rechts sei, zu bestimmen, ob zur Erstattung von im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht zu Unrecht erhobenen Abgaben Zinsen zu zahlen seien. Im englischen Recht hänge der Zinsanspruch davon ab, ob das Verfahren vor der Zahlung des Betrages angestrengt worden sei, für den Zinsen verlangt würden.

80 Folglich könnten die Klägerinnen weder im Rahmen eines Erstattungsantrags noch im Rahmen eines Schadensersatzantrags Zinsen verlangen, da die Kapitalbeträge dadurch erstattet worden seien, dass die Körperschaftsteuer-Vorauszahlung kompensatorisch auf die abschließend geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet worden sei, die die Tochtergesellschaften vor Verfahrensbeginn hätten zahlen müssen.

81 Es ist nicht Sache des Gerichtshofes, die Klagen, die die Klägerinnen beim vorlegenden Gericht erhoben haben, rechtlich einzuordnen. Im vorliegenden Fall obliegt es den Klägerinnen, Wesen und Grundlage ihrer Klagen (Erstattungsklage oder Schadensersatzklage) unter Aufsicht des vorlegenden Gerichts näher darzulegen.

82 Falls diese Klagen als Klage auf Erstattung einer unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobenen Steuer zu verstehen sind, ist zunächst zu klären, ob unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren der Verstoß gegen Artikel 52 EG-Vertrag durch einen Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Erstattung der Zinsen gibt, die auf die von ihnen gezahlte Steuer vom Zeitpunkt

der vorzeitigen Zahlung bis zu dem Zeitpunkt angefallen sind, zu dem die Steuer erhoben werden durfte.

83 In den Ausgangsverfahren besteht der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nicht darin, dass im Vereinigten Königreich bei Dividendenzahlungen einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft eine Steuer erhoben wird, sondern darin, dass die im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften verpflichtet wurden, Vorauszahlungen auf diese Steuer zu entrichten, während die gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsansässiger Muttergesellschaften dieser Verpflichtung entgehen konnten.

84 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes stellt das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen (Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12, vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 309/85, Barra, Slg. 1988, 355, Randnr. 17, vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 40, vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96, Dilexport, Slg. 1999, I-579, Randnr. 23, und vom 21. September 2000 in den Rechtssachen C-441/98 und C-442/98, Michaïlidis, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 30). Der Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Abgaben zu erstatten (Urteil vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95, Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 20, Urteil Dilexport, Randnr. 23, und Urteil Michaïlidis, Randnr. 30).

85 Mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener inländischer Abgaben ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, sofern diese Modalitäten nicht weniger günstig ausgestaltet sind als die entsprechender innerstaatlicher Klagen (Äquivalenzgrundsatz) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. insbesondere Urteile vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96, Edis, Slg. 1998, I-4951, Randnrn. 19 und 34, in der Rechtssache C-260/96, Spac, Slg. 1998,

I-4997, Randnr. 18, und vom 17. November 1998 in der Rechtssache C-228/96, Aprile, Slg. 1998, I-7141, Randnr. 18, sowie Urteil Dilexport, Randnr. 25).

86 Es ist ferner Sache des nationalen Rechts, alle mit der Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben zusammenhängenden Nebenfragen wie etwa die Zahlung von Zinsen einschließlich des Zeitpunkts, von dem an die Zinsen zu berechnen sind, und des Zinssatzes zu regeln (Urteile vom 21. Mai 1976 in der Rechtssache 26/74, Roquette Frères/Kommission, Slg. 1976, 677, Randnrn. 11 und 12, und vom 12. Juni 1980 in der Rechtssache 130/79, Express Dairy Foods, Slg. 1980, 1887, Randnrn. 16 und 17).

87 In den Ausgangsverfahren betrifft der Antrag auf Zahlung von Zinsen in Höhe der Kosten der fehlenden Verfügbarkeit der als Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichteten Beträge keine Nebenfrage, sondern ist der Streitgegenstand der Ausgangsverfahren. Da somit der Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nicht aus der Zahlung der Steuer selbst folgt, sondern aus deren vorzeitiger Fälligkeit, stellt die Zuerkennung von Zinsen die „Erstattung" des ohne Rechtsgrund Geleisteten dar und erscheint unerlässlich, um die durch Artikel 52 EG-Vertrag garantierte Gleichbehandlung wieder herzustellen.

88 Da laut vorlegendem Gericht Streit darüber herrscht, ob das englische Recht Ersatz des aus der fehlenden Verfügbarkeit von Geldbeträgen resultierenden Schadens vorsehe, wenn kein Kapitalbetrag mehr geschuldet werde, ist hervorzuheben, dass im Rahmen einer Erstattungsklage der Kapitalbetrag gerade der Zinsbetrag ist, der auf die infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer nicht mehr verfügbare Summe angefallen wäre.

89 Folglich gibt Artikel 52 EG-Vertrag einer im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft und/oder ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft einen Anspruch auf die Zinsen, die auf die von der Tochtergesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer-Vorauszahlung in der Zeit zwischen der Vorauszahlung und der Fälligkeit der Abschlusszahlung angefallen sind; dieser Betrag kann mit einer Erstattungsklage verlangt werden.

90 Falls die Klagen hingegen als Klagen auf Ersatz eines durch den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht entstandenen Schadens zu verstehen sind, ist sodann zu klären, ob unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren der Verstoß gegen Artikel 52 EG-Vertrag durch einen Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Schadensersatz in Höhe der Zinsen gibt, die auf die von ihnen gezahlte Steuer vom Zeitpunkt der vorzeitigen Zahlung bis zu dem Zeitpunkt angefallen sind, zu dem die Steuer erhoben werden durfte.

91 Wie der Gerichtshof in Randnummer 87 des bereits erwähnten Urteils Brasserie du pêcheur und Factortame vom 5. März 1996 festgestellt hat, darf der entgangene Gewinn bei einem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nicht vollständig vom ersatzfähigen Schaden ausgeschlossen werden, da andernfalls insbesondere bei Rechtsstreitigkeiten wirtschaftlicher oder kommerzieller Natur ein Ersatz des Schadens tatsächlich unmöglich werden könnte.

92 Dem Vorbringen des Vereinigten Königreichs, dass die Klägerinnen keine Zinsen fordern könnten, wenn sie im Rahmen von Schadensersatzklagen Wiedergutmachung verlangten, kann nicht gefolgt werden.

93 Zwar hat der Gerichtshof im Urteil Sutton entschieden, dass die Gemeinschaftsrichtlinie, um die es damals ging, nur einen Anspruch auf Zahlung der Leistungen gebe, auf die der Betroffene ohne die Diskriminierung Anspruch gehabt hätte, und dass die Zahlung von Zinsen auf verspätet gezahlte rückständige Leistungen kein wesentlicher Bestandteil dieses Rechts sei. In den Ausgangsverfahren sind es jedoch gerade die Zinsen, über die die Klägerinnen bei Gleichbehandlung verfügt hätten, und die den wesentlichen Bestandteil des ihnen zuerkannten Anspruchs darstellen.

94 In den Randnummern 23 bis 25 des Urteils Sutton hat der Gerichtshof im Übrigen zwischen dem damaligen Sachverhalt und demjenigen unterschieden, der dem

Urteil vom 2. August 1993 in der Rechtssache C-271/91 (Marshall, Slg. 1993, I-4367, Urteil Marshall II) zugrunde lag. In der letztgenannten Rechtssache, die die Zuerkennung von Zinsen auf Beträge betraf, die als Ersatz des durch eine diskriminierende Entlassung entstandenen Schadens zu zahlen waren, hat der Gerichtshof entschieden, dass für die völlige Wiedergutmachung des Schadens nicht von Umständen abgesehen werden könne, die, wie der Zeitablauf, den Wert der Wiedergutmachung verringern könnten, und dass die Zuerkennung von Zinsen ein unerlässlicher Bestandteil einer Entschädigung sei, die die tatsächliche Gleichbehandlung wiederherstellen solle (Urteil Marshall II, Randnrn. 24 bis 32). Zinsen waren danach als unerlässlicher Bestandteil der gemeinschaftsrechtlich im Fall einer diskriminierenden Entlassung geforderten Entschädigung angesehen worden.

95 Unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren ist die Zuerkennung von Zinsen daher für den Ersatz des durch den Verstoß gegen Artikel 52 EG-Vertrag entstandenen Schadens unerlässlich.

96 Folglich ist auf die zweite Vorabentscheidungsfrage zu antworten:

— Ist eine in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft verpflichtet, für die ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft gezahlten Dividenden eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu entrichten, während die Tochtergesellschaften von im ersten Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften unter vergleichbaren Umständen für eine Besteuerung optieren konnten, die sie von dieser Verpflichtung befreit, so müssen die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften nach Artikel 52 EG-Vertrag über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, um Erstattung oder Entschädigung für die durch die Steuervorauszahlung der Tochtergesellschaften entstandene finanzielle Einbuße zu erlangen, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenübersteht.

— Es stellt für sich allein keinen Grund dar, diesen Rechtsbehelf abzuweisen, dass er allein die Zahlung der Zinsen zum Gegenstand hat, die die durch die fehlende Verfügbarkeit der vorzeitig gezahlten Beträge entstandene finanzielle Einbuße ausmachen.

— Mangels einer Gemeinschaftsregelung ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der betreffenden Mitgliedstaaten, die Verfahrensmodalitäten derartiger Rechtsbehelfe einschließlich von Nebenfragen wie der Zahlung von Zinsen zu regeln. Jedoch dürfen solche Vorschriften die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

Zur dritten und zur vierten Vorabentscheidungsfrage

97 Angesichts der Antwort auf die erste Vorabentscheidungsfrage brauchen die dritte und die vierte Frage nicht beantwortet zu werden.

Zur fünften Vorabentscheidungsfrage

98 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob das Gemeinschaftsrecht es dem nationalen Gericht verbietet, einen Anspruch, den eine gebietsansässige Tochtergesellschaft und ihre gebietsfremde Muttergesellschaft bei ihm auf Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße geltend gemacht haben, die sie wegen der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung der Tochtergesellschaft erlitten haben, allein deshalb zurückzuweisen oder zu kürzen, weil diese Gesellschaften bei den Steuerbehörden die Anwendung der Besteuerungsregelung, kraft deren die Tochtergesellschaft von der Verpflichtung zur Vorauszahlung befreit gewesen wäre, nicht beantragt und somit die ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten nicht ausgeschöpft haben, um unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts gegen die ablehnenden Entscheidungen der Steuerbehörden vorzugehen, obwohl das nationale Recht die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften sowieso von dieser Besteuerungsregelung ausschloss.

99 Nach Auffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs wäre der angemessene Rechtsbehelf eine Klage auf Feststellung der Haftung des Staates entsprechend den vom Gerichtshof im Urteil Brasserie du pêcheur und Factortame aufgestellten Kriterien, falls der Ausschluss der im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften von der Besteuerung des Gruppeneinkommens für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt werden sollte. Das Vereinigte Königreich könne derartigen Schadensersatzklagen entgegenhalten, dass die Klägerinnen nicht die erforderliche Sorgfalt gezeigt hätten, indem sie nicht sofort für die Besteuerung des Gruppeneinkommens optiert hätten, was ihnen ermöglicht hätte, gegen die Ablehnung durch die Steuerbehörden vorzugehen und sich auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts zu berufen, um insbesondere so rasch wie möglich eine Vorabentscheidungsvorlage zum Gerichtshof zu erwirken.

100 Dieses Vorbringen beruht nicht auf einer innerstaatlichen Verjährungs- oder Präklusionsvorschrift.

101 Die Regierung des Vereinigten Königreichs hält ihren Standpunkt vielmehr insbesondere im Hinblick auf das Urteil Brasserie du pêcheur und Factortame (Randnummern 84 und 85) für begründet, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass sich der Geschädigte nach einem allgemeinen, den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsamen Grundsatz in angemessener Form um die Begrenzung des Schadens bemühen muss, wenn er nicht Gefahr laufen will, den Schaden selbst tragen zu müssen, und dass das nationale Gericht mithin bei der Bestimmung des ersatzfähigen Schadens prüfen kann, ob sich der Geschädigte in angemessener Form um die Verhinderung oder Begrenzung des Schadens bemüht hat und ob er insbesondere rechtzeitig von allen ihm zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten Gebrauch gemacht hat.

102 Klagen wie die der Ausgangsverfahren unterliegen den nationalen Verfahrensvorschriften, die den Klägerinnen insbesondere vorschreiben können, sich in angemessener Form um die Verhinderung oder Begrenzung des Schadens zu bemühen.

103 In den Ausgangsverfahren hat das Steuerrecht des Vereinigten Königreichs die gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften unstreitig von der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens ausgeschlossen, so dass man den Klägerinnen nicht vorwerfen kann, sie hätten nicht ihre Absicht zu erkennen gegeben, für diese Besteuerung zu optieren. Nach den Vorlagebeschlüssen wäre eine Option der Klägerinnen auf Besteuerung des Gruppeneinkommens vom Inspector of Taxes unstreitig abgelehnt worden, da die Muttergesellschaften nicht im Vereinigten Königreich ansässig waren.

104 Schließlich geht aus den Vorlagebeschlüssen hervor, dass die Klägerinnen gegen eine solche ablehnende Entscheidung der Steuerbehörden bei den Special Commissioners oder den General Commissioners und danach gegebenenfalls beim High Court hätten vorgehen können. Laut vorlegendem Gericht hätten die Tochtergesellschaften, bevor über einen solchen Rechtsbehelf entschieden worden wäre, gleichwohl für alle von ihnen gezahlten Dividenden Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichten müssen; falls dem Rechtsbehelf stattgegeben worden wäre, wären ihnen die Vorauszahlungen nicht erstattet worden, da es einen solchen Anspruch im englischen Recht nicht gebe. Hätten die Tochtergesellschaften vor der Entscheidung über den Rechtsbehelf für die von ihnen gezahlten Dividenden keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichtet, wäre gleichwohl eine Vorauszahlung von ihnen verlangt worden, hätten sie Zinsen auf die betreffenden Beträge zahlen müssen und wäre ihnen möglicherweise eine Geldstrafe auferlegt worden, wenn ihr Verhalten als ohne triftigen Grund säumig angesehen worden wäre.

105 Somit wirft die Regierung des Vereinigten Königreichs den Klägerinnen mangelnde Sorgfalt vor, da sie nicht zu einem früheren Zeitpunkt mittels anderer Rechtsbehelfe als der von ihnen genutzten die Unvereinbarkeit der nationalen Vorschriften, die den Tochtergesellschaften gebietsfremder Muttergesellschaften einen Steuervorteil versagten, mit dem Gemeinschaftsrecht gerügt hätten. Den Klägerinnen wird vorgehalten, dass sie das nationale Recht beachtet und Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichtet hätten, ohne zu versuchen, eine Besteuerung des Gruppeneinkommens zu erwirken, und ohne von den ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten Gebrauch gemacht zu haben, um gegen die unweigerliche Ablehnung der Steuerbehörden vorzugehen.

106 Die Ausübung der Rechte, die den Einzelnen aus den unmittelbar anwendbaren Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erwachsen, würde jedoch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert, wenn ihre auf den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gestützten Erstattungs- oder Schadensersatzklagen bereits deswegen abgewiesen oder die erhobenen Ansprüche gekürzt werden müssten, weil die Betroffenen es unterlassen hatten, einen ihnen nach nationalem Recht nicht zustehenden Steuervorteil zu beantragen, um mittels Rechtsbehelfen unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts gegen die Ablehnung durch die Steuerbehörden vorzugehen.

107 Somit ist auf die fünfte Vorabentscheidungsfrage zu antworten, dass das Gemeinschaftsrecht es dem nationalen Gericht verbietet, einen Anspruch, den eine gebietsansässige Tochtergesellschaft und ihre gebietsfremde Muttergesellschaft bei ihm auf Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße geltend gemacht haben, die sie wegen der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung der Tochtergesellschaft erlitten haben, allein deshalb zurückzuweisen oder zu kürzen, weil diese Gesellschaften bei den Steuerbehörden die Anwendung der Besteuerungsregelung, kraft deren die Tochtergesellschaft von der Verpflichtung zur Vorauszahlung befreit gewesen wäre, nicht beantragt und somit die ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten nicht ausgeschöpft haben, um unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts gegen die ablehnenden Entscheidungen der Steuerbehörden vorzugehen, obwohl das nationale Recht die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften sowieso von dieser Besteuerungsregelung ausschloss.

Kosten

108 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs, der deutschen, der französischen, der niederländischen und der finnischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, mit Beschlüssen vom 2. Oktober 1998 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) steht steuerrechtlichen Vorschriften eines Mitgliedstaats wie denen der Ausgangsverfahren entgegen, die den in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften die Möglichkeit geben, für eine Besteuerungsregelung zu optieren, kraft deren sie auf Dividenden, die sie ihrer Muttergesellschaft zahlen, keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung entrichten müssen, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig ist, ihnen diese Möglichkeit aber versagen, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

2. Ist eine in einem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft verpflichtet, für die ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft gezahlten Dividenden eine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu entrichten, während die Tochtergesellschaften von im ersten Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften unter vergleichbaren Umständen für eine Besteuerung optieren konnten, die sie von dieser Verpflichtung befreit, so müssen die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften nach Artikel 52 EG-Vertrag über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, um Erstattung oder Entschädigung für die durch die Steuervorauszahlung der Tochtergesellschaften entstandene finanzielle Einbuße zu erlangen, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenübersteht.

Es stellt für sich allein keinen Grund dar, diesen Rechtsbehelf abzuweisen, dass er allein die Zahlung der Zinsen zum Gegenstand hat, die die durch die

fehlende Verfügbarkeit der vorzeitig gezahlten Beträge entstandene finanzielle Einbuße ausmachen.

Mangels einer Gemeinschaftsregelung ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der betreffenden Mitgliedstaaten, die Verfahrensmodalitäten derartiger Rechtsbehelfe einschließlich von Nebenfragen wie der Zahlung von Zinsen zu regeln. Jedoch dürfen solche Vorschriften die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

3. Das Gemeinschaftsrecht verbietet es dem nationalen Gericht, einen Anspruch, den eine gebietsansässige Tochtergesellschaft und ihre gebietsfremde Muttergesellschaft bei ihm auf Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße geltend gemacht haben, die sie wegen der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung der Tochtergesellschaft erlitten haben, allein deshalb zurückzuweisen oder zu kürzen, weil diese Gesellschaften bei den Steuerbehörden die Anwendung der Besteuerungsregelung, kraft deren die Tochtergesellschaft von der Verpflichtung zur Vorauszahlung befreit gewesen wäre, nicht beantragt und somit die ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten nicht ausgeschöpft haben, um unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts gegen die ablehnenden Entscheidungen der Steuerbehörden vorzugehen, obwohl das nationale Recht die gebietsansässigen Tochtergesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften sowieso von dieser Besteuerungsregelung ausschloss.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. März 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Fünften Kammer

A. La Pergola