URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

12. Dezember 2006 *

In der Rechtssache C-446/04

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 13. Oktober 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Oktober 2004, in dem Verfahren

Test Claimants in the FII Group Litigation

gegen

Commissioners of Inland Revenue

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (Berichterstatter), P. Kūris und E. Juhász sowie der Richter J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet und M. Ilešič,

* Verfahrenssprache: Englisch

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,
Kanzler: K. Sztranc, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 29. November 2005,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Test Claimants in the FII Group Litigation, vertreten durch G. Aaronson, QC, sowie P. Farmer und D. Cavender, Barristers, im Auftrag von S. Whitehead und M. Anderson, Solicitors,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten zunächst durch E. O'Neill, dann durch C. Gibbs als Bevollmächtigte im Beistand von G. Barling, QC, sowie D. Ewart und S. Stevens, Barristers,

— von Irland, vertreten durch D. O'Hagan als Bevollmächtigten im Beistand von G. Clohessy, BL, und A. Collins, SC,

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

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 6. April 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 43 EG und 56 EG sowie der Artikel 4 Absatz 1 und 6 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften und den Commissioners of Inland Revenue (Steuerverwaltung des Vereinigten Königreichs) über die steuerliche Behandlung von Dividenden, die diese Gesellschaften von nicht in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften erhalten haben.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 sah in seiner ursprünglichen Fassung vor:

„Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

— besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder

— lässt er im Fall einer Besteuerung zu, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmebestimmungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann."

4 Nach Artikel 6 dieser Richtlinie kann der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft keinen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vornehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht.

5 Artikel 7 der Richtlinie 90/435 bestimmt:

„(1) Der in dieser Richtlinie verwendete Ausdruck ‚Steuerabzug an der Quelle' umfasst nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft.

(2) Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen."

Nationales Recht

6 Nach den im Vereinigten Königreich geltenden Steuervorschriften unterliegen Gewinne, die eine dort ansässige Gesellschaft oder eine Gesellschaft, die nicht dort

ansässig ist, dort jedoch über eine Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung einer Geschäftstätigkeit nachgeht, im Laufe eines Geschäftsjahrs erzielt, in diesem Staat der Körperschaftsteuer.

7 Seit 1973 wendet das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland ein Besteuerungssystem der sogenannten „Teilanrechnung" an, wonach bei Gewinnausschüttungen durch eine gebietsansässige Gesellschaft zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ein Teil der von dieser Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer deren Anteilseignern angerechnet wird. Bis 6. April 1999 beruhte dieses System auf der Vorauszahlung der Körperschaftsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft einerseits und einer den Dividenden beziehenden Anteilseignern gewährten Steuergutschrift andererseits, die für die im Vereinigten Königreich ansässigen Dividenden beziehenden Gesellschaften mit einer Befreiung der von einer ebenfalls dort ansässigen Gesellschaft erhaltenen Dividenden von der Körperschaftsteuer einherging.

Körperschaftsteuervorauszahlung

8 Nach Artikel 14 des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes von 1988 (Income and Corporation Taxes Act 1988, im Folgenden: ICTA) in der auf den Ausgangssachverhalt anwendbaren Fassung muss eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die Dividenden an ihre Anteilseigner ausschüttet, eine Körperschaftsteuervorauszahlung leisten (advance corporation tax, im Folgenden: ACT), die sich nach der Höhe oder dem Wert der Ausschüttung richtet.

9 Eine Gesellschaft kann die ACT, die sie für eine im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres vorgenommene Ausschüttung geleistet hat, innerhalb bestimmter Grenzen mit der Körperschaftsteuer verrechnen, die sie für dieses Geschäftsjahr schuldet („mainstream corporation tax"). Reicht die Körperschaftsteuerschuld eines

Unternehmens für eine vollständige Verrechnung der ACT nicht aus, so kann die überschüssige ACT entweder auf ein früheres oder künftiges Geschäftsjahr oder auf Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft übertragen werden, die sie mit ihrer eigenen Körperschaftsteuerschuld verrechnen können. Die überschüssige ACT kann nur auf Tochtergesellschaften übertragen werden, die im Vereinigten Königreich ansässig sind.

10 Eine Gruppe von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften kann auch für eine Gruppenbesteuerung optieren; dies ermöglicht es den zu dieser Gruppe gehörenden Gesellschaften, die Leistung der ACT aufzuschieben, bis die Muttergesellschaft dieser Gruppe eine Dividendenausschüttung vornimmt. Um diese Regelung, die Gegenstand des Urteils vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727) war, geht es im vorliegenden Fall nicht.

Die Situation gebietsansässiger Anteilseigner, die Dividenden von gebietsansässigen Gesellschaften erhalten

11 Nach Section 208 ICTA muss ein im Vereinigten Königreich ansässiges Unternehmen auf Dividenden, die es von einer ebenfalls dort ansässigen Gesellschaft erhält, keine Körperschaftsteuer entrichten.

12 Außerdem führt nach Section 231 (1) ICTA jede der ACT unterliegende Dividendenausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft an eine andere gebietsansässige Gesellschaft bei Letzterer zu einer Steuergutschrift in Höhe des entsprechenden Teils der von der erstgenannten Gesellschaft geleisteten ACT. Nach Section 238 (1) ICTA stellen die erhaltene Dividende und die Steuergutschrift zusammen für die Empfängergesellschaft den „befreiten Kapitalertrag" (Franked Investment Income oder FII) dar.

13 Eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden erhalten hat, deren Ausschüttung zu einer Steuergutschrift berechtigt hat, kann den von dieser anderen Gesellschaft geleisteten ACT-Betrag übernehmen und ihn von dem ACT-Betrag abziehen, den sie selbst bei einer Dividendenausschüttung an ihre Anteilseigner zu zahlen hat, so dass sie die ACT nur für den Überschuss zahlt.

14 Nach Anhang F des ICTA muss eine im Vereinigten Königreich ansässige natürliche Person auf Dividenden, die sie von einer dort ansässigen Gesellschaft erhält, Einkommensteuer entrichten. Sie hat jedoch Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe des entsprechenden Teils der von dieser Gesellschaft geleisteten ACT. Diese Gutschrift kann von der Einkommensteuer abgezogen werden, die diese Person auf die Dividende zu zahlen hat, oder bar ausgezahlt werden, wenn die Gutschrift die von dieser Person zu zahlende Steuer übersteigt.

Die Situation gebietsansässiger Anteilseigner, die Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften erhalten

15 Erhält eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft Dividenden von einer nicht dort ansässigen Gesellschaft, so muss sie auf diese Dividenden Körperschaftsteuer zahlen.

16 In einem solchen Fall hat die Gesellschaft, die diese Dividenden erhält, keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift, und die erhaltenen Dividenden werden nicht als FII qualifiziert. Nach Sections 788 und 790 ICTA erhält sie jedoch eine Steuerentlastung aufgrund der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat gezahlten Steuer; diese Entlastung wird entweder nach den im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften oder nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden: DBA) zwischen diesem und dem betreffenden anderen Staat gewährt.

17 Das nationale Recht ermöglicht es somit, die Quellensteuer, die auf von einer gebietsfremden Gesellschaft ausgeschüttete Dividende erhoben wurde, auf die Körperschaftsteuer anzurechnen, die die gebietsansässige Gesellschaft, die diese Dividenden erhält, zu zahlen hat. Kontrolliert diese gebietsansässige Empfängergesellschaft unmittelbar oder mittelbar 10 % oder mehr der Stimmrechte der ausschüttenden Gesellschaft oder ist sie Tochtergesellschaft einer Gesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar 10 % oder mehr der Stimmrechte der ausschüttenden Gesellschaft kontrolliert, so erstreckt sich die Entlastung auf die zugrunde liegende ausländische Körperschaftsteuer, die auf die Gewinne entrichtet wurde, aus denen die Dividenden gezahlt werden. Für diese ausländische Steuer kann eine Entlastung nur bis zur Höhe der im Vereinigten Königreich auf die betreffenden Einkünfte zu zahlenden Körperschaftsteuer gewährt werden.

18 Ähnliche Regelungen gelten nach den vom Vereinigten Königreich abgeschlossenen DBA.

19 Schüttet eine gebietsansässige Gesellschaft Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner aus, so muss sie ACT entrichten.

20 Was die Möglichkeit der Verrechnung der aufgrund einer solchen Ausschüttung entrichteten ACT mit der von der betreffenden gebietsansässigen Gesellschaft geschuldeten Körperschaftsteuer angeht, so kann der Umstand, dass diese gebietsansässige Gesellschaft Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, aus zwei Gründen zu einer überschüssigen ACT führen.

21 Zum einen wird bei der Ausschüttung von Dividenden durch eine gebietsfremde Gesellschaft, wie in Randnummer 16 des vorliegenden Urteils ausgeführt, keine Steuergutschrift erteilt, die die gebietsansässige Gesellschaft von der ACT abziehen könnte, die sie bei einer Dividendenausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner entrichten muss.

22 Zum anderen verringert, wenn eine gebietsansässige Gesellschaft eine Entlastung für die von der gebietsfremden Gesellschaft im Ausland gezahlte Steuer erhält, die Anrechnung dieser Steuer auf die Körperschaftsteuerschuld für die gebietsansässige Gesellschaft den Betrag, von dem sie die ACT abziehen kann.

Die FID-Regelung

23 Seit 1. Juli 1994 kann eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, bei der Ausschüttung einer Dividende an ihre eigenen Anteilseigner bestimmen, dass diese als „ausländischer Dividendenertrag" (Foreign Income Dividend, im Folgenden: FID) qualifiziert wird; auf den FID ist ACT zu entrichten, er ermöglicht es der Gesellschaft jedoch, soweit er dem Betrag ihrer Dividenden aus ausländischen Quellen entspricht, eine Erstattung der gezahlten überschüssigen ACT zu verlangen.

24 Während die ACT innerhalb von vierzehn Tagen nach dem Quartal, in dem die Dividende gezahlt wurde, zu entrichten ist, kann die überschüssige ACT von dem Zeitpunkt an erstattet werden, von dem an die gebietsansässige Gesellschaft die Körperschaftsteuer schuldet, d. h. neun Monate nach Ende des Geschäftsjahrs.

25 Wird eine als FID qualifizierte Dividende an einen Anteilseigner gezahlt, der eine natürliche Person ist, so hat dieser keinen Anspruch mehr auf eine Steuergutschrift, sondern wird im Rahmen der Einkommensteuer so behandelt, als hätte er ein Einkommen erhalten, das zum niedrigsten Steuersatz besteuert wurde. Auch die steuerbefreiten Anteilseigner, wie Pensionsfonds des Vereinigten Königreichs, die einen FID erhalten, haben keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift.

26 Das ACT-System wurde einschließlich des FID-Systems (im Folgenden: FID-Regelung) für vom 6. April 1999 an vorgenommene Dividendenausschüttungen abgeschafft.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

27 Das Ausgangsverfahren ist ein Verfahren des Typs „Group Litigation" über befreite Kapitalerträge (Franked Investment Income Group Litigation), das aus mehreren Klagen besteht, die im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften, die Beteiligungen an in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässigen Gesellschaften halten, beim High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, erhoben haben.

28 Die vom vorlegenden Gericht für die Zwecke des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens als „Musterverfahren" ausgewählten Verfahren betreffen Klagen, die von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften eingereicht wurden, die zum Konzern British American Tobacco (BAT) gehören (im Folgenden: Klägerinnen des Ausgangsverfahrens). An der Spitze des Konzerns stand eine Muttergesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar 100 % des Kapitals anderer Gesellschaften hielt, die wiederum 100 % des Kapitals von in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums sowie in Drittstaaten niedergelassenen Gesellschaften hielten.

29 Diese Verfahren betreffen erstens Dividenden, die den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vom am 30. September 1973 endenden Geschäftsjahr an und nach der Vorlageentscheidung mindestens bis zum Datum derselben von gebietsfremden Gesellschaften gezahlt wurden, zweitens Dividenden, die die Muttergesellschaft des BAT-Konzerns vom genannten Geschäftsjahr an bis zum 31. März 1999 an ihre Anteilseigner gezahlt hat, drittens ACT-Zahlungen der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vom genannten Geschäftsjahr an bis zum 14. April 1999 und viertens als FID qualifizierte Dividenden, die zwischen dem 30. September 1994 und dem 30. September 1997 gezahlt wurden.

30 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens verlangen Erstattung von Zahlungen und/oder Ausgleich von Einbußen, die sich aus der Anwendung der im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften auf sie ergeben haben, insbesondere in Bezug auf:

— Körperschaftsteuer, die auf Dividenden aus ausländischen Quellen gezahlt wurde, sowie Steuerentlastungen und -gutschriften, die auf diese Steuer angewandt wurden und die, hätte es diese Steuer nicht gegeben, hätten genutzt oder übertragen werden können, um von anderen Steuern abgezogen zu werden;

— ACT, die auf ihren Anteilseignern ausgezahlte Beträge entrichtet wurde, die aus Dividenden aus ausländischen Quellen stammten, soweit es einen Überschuss gab;

— im letztgenannten Fall, die Verhinderung der Nutzung der betreffenden Beträge zwischen dem Zeitpunkt der Entrichtung der ACT und dem Zeitpunkt der Verrechnung der ACT mit der Körperschaftsteuer;

— die Verhinderung der Nutzung der als ACT entrichteten Beträge bei der Ausschüttung von als FID qualifizierten Dividenden zwischen dem Zeitpunkt der Entrichtung der ACT und dem Zeitpunkt ihrer Erstattung sowie die zusätzlichen Beträge, die die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ihren Anteilseignern als Ausgleich für die fehlenden Steuergutschriften hätten zahlen müssen.

31 Der High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Verstößt ein Mitgliedstaat gegen Artikel 43 EG oder Artikel 56 EG, wenn er Rechtsvorschriften aufrechterhält und anwendet, die Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat (im Folgenden auch: gebietsansässige Gesellschaft) von anderen gebietsansässigen Gesellschaften bezogen werden, von der Körperschaftsteuer befreien, hingegen Dividenden, die von der

gebietsansässigen Gesellschaft von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten (im Folgenden auch: gebietsfremde Gesellschaften) bezogen werden, der Körperschaftsteuer unterwerfen (nach Doppelbesteuerungsentlastung für jede auf die Dividende erhobene Quellensteuer und unter bestimmten Voraussetzungen für die Basissteuer, die gebietsfremde Gesellschaften auf ihre Gewinne im Land ihres Sitzes gezahlt haben)?

2. Verstößt es, wenn ein Mitgliedstaat ein System hat, das unter bestimmten Umständen bei der Ausschüttung von Dividenden durch eine gebietsansässige Gesellschaft an ihre Anteilseigner eine ACT vorsieht und den in diesem Mitgliedstaat ansässigen Anteilseignern Steuergutschriften für diese Dividenden erteilt, gegen die Artikel 43 EG oder 56 EG oder gegen die Artikel 4 Absatz 1 oder 6 der Richtlinie 90/435, wenn dieser Mitgliedstaat Maßnahmen aufrechterhält und anwendet, wonach die gebietsansässige Gesellschaft bei der Ausschüttung von Dividenden an ihre Anteilseigner keine ACT zu entrichten hat, soweit sie Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat (entweder unmittelbar oder mittelbar über andere Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat) bezogen hat, und die nicht zugleich festlegen, dass die gebietsansässige Gesellschaft bei der Ausschüttung von Dividenden an ihre Anteilseigner keine ACT zu entrichten braucht, soweit sie Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften bezogen hat?

3. Verstößt es gegen die in Frage 2 genannten Vorschriften des EG-Rechts, wenn ein Mitgliedstaat Maßnahmen aufrechterhält und anwendet, wonach die ACT-Schuld mit der Körperschaftsteuerschuld der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft und derjenigen anderer Gesellschaften des Konzerns in diesem Mitgliedstaat auf ihre Gewinne verrechnet wird,

   a) die jedoch keinerlei Verrechnung der ACT oder keine sonstige gleichwertige Entlastung (wie die Erstattung von ACT) für Gewinne vorsehen, die entweder in diesem oder in anderen Mitgliedstaaten Gesellschaften des Konzerns, die keinen Sitz in diesem Mitgliedstaat haben, zugeflossen sind, und/oder

b) die vorsehen, dass jede Doppelbesteuerungsentlastung, die eine Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat beanspruchen kann, die Körperschaftsteuerschuld mindert, mit der die ACT-Schuld verrechnet werden kann?

4. Verstößt es, wenn ein Mitgliedstaat Maßnahmen festlegt, wonach unter bestimmten Umständen gebietsansässigen Gesellschaften nach ihrer Wahl die ACT auf Ausschüttungen an ihre Anteilseigner erstattet wird, soweit sie Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften (insoweit einschließlich Gesellschaften mit Sitz in einem Drittland) erhalten, gegen die Artikel 43 EG oder 56 EG oder gegen die Artikel 4 Absatz 1 oder 6 der Richtlinie 90/435, wenn die betreffenden Maßnahmen

a) gebietsansässige Gesellschaften verpflichten, zunächst die ACT zu leisten und sie dann zurückzuverlangen, und

b) nicht festlegen, dass die Anteilseigner der gebietsansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift erhalten, die sie bei einer Dividende einer gebietsansässigen Gesellschaft erhalten hätten, die selbst keine Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften bezogen hat?

5. Ist, wenn ein Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 die in den Fragen 1 und 2 angeführten Maßnahmen und danach die weiteren Maßnahmen im Sinne der Frage 4 erlassen hat und wenn die letztgenannten Maßnahmen eine nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung darstellen, diese Beschränkung als eine neue Beschränkung anzusehen, die nicht bereits am 31. Dezember 1993 bestand?

6. Ist, falls eine der in den Fragen 1 bis 5 aufgeführten Maßnahmen gegen die dort genannten Gemeinschaftsvorschriften verstoßen sollte, im Fall, dass die inländische Gesellschaft oder andere Gesellschaften des gleichen Konzerns folgende Ansprüche aufgrund der jeweiligen Rechtsverstöße erheben:

   a) Anspruch auf Erstattung von Körperschaftsteuer, die unter den in Frage 1 genannten Umständen zu Unrecht erhoben wurde;

   b) Anspruch auf Wiedereinsetzung (oder Ausgleich für den Verlust) von Entlastungsmaßnahmen gegenüber Körperschaftsteuer, die unter den in Frage 1 genannten Umständen zu Unrecht erhoben wurde;

   c) Anspruch auf Rückzahlung (oder auf Ausgleich) von ACT, die nicht mit der Körperschaftsteuerschuld der Gesellschaft verrechnet oder anderweitig zurückerlangt wurde und die ohne den Verstoß nicht gezahlt (oder die erstattet) worden wäre;

   d) Anspruch wegen Verhinderung der Nutzung der im Voraus gezahlten Beträge zwischen dem Zeitpunkt der ACT und der Verrechnung, wenn die ACT mit Körperschaftsteuer verrechnet worden ist;

   e) Anspruch auf Erstattung von Körperschaftsteuerzahlungen der Gesellschaft oder einer anderen Konzerngesellschaft, wenn eine dieser Gesellschaften körperschaftsteuerpflichtig wurde, weil sie andere Ausgleichsmaßnahmen ablehnte, um ihre ACT-Schuld mit ihrer Körperschaftsteuerschuld verrechnen zu können (wobei die festgelegten Grenzen für die Verrechnung von ACT zu einer Restkörperschaftsteuerschuld führten);

f) Anspruch wegen Verhinderung der Nutzung der als Körperschaftsteuer entrichteten Beträge, die früher gezahlt wurden als sonst üblich, oder wegen Ausgleichsmaßnahmen, die unter den unter e) angeführten Umständen verloren gingen;

g) Anspruch der inländischen Gesellschaft wegen Zahlung von überschüssiger ACT (oder als Ausgleich dafür), die diese Gesellschaft einer anderen Gesellschaft des Konzerns übertragen hatte und die nicht zur Erstattung gelangte, weil die andere Gesellschaft verkauft wurde, aus dem Konzern ausschied oder in Konkurs geriet;

h) Anspruch wegen Verhinderung der Nutzung der Beträge, die als ACT geleistet wurden, dann aber nach den in Frage 4 aufgeführten Bestimmungen zurückgefordert wurden, zwischen dem Zeitpunkt der Leistung der ACT und dem Zeitpunkt der Zurückforderung;

i) Anspruch auf Ausgleich, wenn die gebietsansässige Gesellschaft sich dafür entschied, die ACT unter den in Frage 4 angeführten Maßgaben zurückzufordern, und ihren Anteilseigner für die Unmöglichkeit, eine Steuergutschrift zu erhalten, durch Erhöhung der Dividende einen Ausgleich zu bieten;

in Bezug auf jeden dieser vorstehend angeführten Ansprüche davon auszugehen, dass es sich

— um einen Anspruch auf Rückzahlung unrechtmäßig erhobener Beträge handelt, der als Folge des Verstoßes gegen die oben genannten Gemeinschaftsvorschriften entsteht und mit diesem verknüpft ist; oder

— um einen Anspruch auf Ausgleich oder Schadensersatz handelt, so dass die im Urteil vom 5. März 1996 in den Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame, Slg. 1996, I-1029) angeführten Voraussetzungen erfüllt sein müssen; oder

— um einen Anspruch auf Zahlung eines Betrages handelt, der einer zu Unrecht versagten Vergünstigung entspricht?

7. Ist für den Fall, dass auf einen Teil der Frage 6 zu antworten ist, dass es sich um einen Anspruch auf Zahlung eines Betrages handelt, der einer zu Unrecht versagten Vergünstigung entspricht,

a) ein solcher Anspruch Ausfluss des Rechts, das aufgrund der oben genannten Gemeinschaftsvorschriften entstanden ist, oder mit diesen verknüpft; oder

b) müssen die im Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame angeführten Voraussetzungen für einen Ausgleich erfüllt sein; oder

c) müssen andere Voraussetzungen erfüllt sein?

8. Macht es bei der Beantwortung der Fragen 6 und 7 irgendeinen Unterschied, wenn nach inländischem Recht die in Frage 6 angeführten Ansprüche als Erstattungsansprüche geltend gemacht werden oder aber als Schadensersatzansprüche geltend gemacht werden oder werden müssen?

9. Welche sachdienlichen Hinweise hält der Gerichtshof im vorliegenden Fall gegebenenfalls im Hinblick auf die Umstände für angebracht, die das vorlegende Gericht bei der Feststellung berücksichtigen sollte, ob ein hinreichend qualifizierter Verstoß im Sinne des Urteils Brasserie du Pêcheur und Factortame vorliegt und insbesondere ob in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auslegung der maßgebenden Gemeinschaftsvorschriften der Verstoß entschuldbar war oder ob in einem besonders gelagerten Fall ein ausreichender Kausalzusammenhang vorliegt, der einen „unmittelbaren Kausalzusammenhang" im Sinne dieses Urteils darstellt?

32 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass sich aus Artikel 57 Absatz 1 EG ergebe, dass eine am 31. Dezember 1993 bestehende Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten nicht als Verstoß gegen Artikel 56 EG angesehen werden könne. Da die ersten drei Fragen vor diesem Zeitpunkt geltende Vorschriften beträfen, beschränke sich deren Tragweite auf innergemeinschaftliche Sachverhalte. Die vierte und die fünfte Frage beträfen, da sie sich auf nach diesem Zeitpunkt geltende Vorschriften bezögen, in Bezug auf die Anwendung von Artikel 56 EG sowohl innergemeinschaftliche Sachverhalte als auch solche mit Bezug zu Drittstaaten.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

33 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 43 EG und 56 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer ebenfalls gebietsansässigen Gesellschaft erhält (im Folgenden: Dividenden aus inländischen

Quellen), von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält (im Folgenden: Dividenden aus ausländischen Quellen), dieser Steuer unterwerfen, wobei jedoch im letzteren Fall für jede im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhobene Quellensteuer und, wenn die Dividenden beziehende gebietsansässige Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar 10 % oder mehr der Stimmrechte der ausschüttenden Gesellschaft hält, für die Körperschaftsteuer, die die ausschüttende Gesellschaft auf die den ausgeschütteten Dividenden zugrunde liegenden Gewinne gezahlt hat, eine Steuerentlastung gewährt wird.

34 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sind der Ansicht, dass solche nationalen Rechtsvorschriften gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstießen, da sie zum einen gebietsansässige Gesellschaften davon abhalten könnten, Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu gründen oder in das Kapital von Gesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu investieren, und zum anderen weder durch Unterschiede zwischen der Lage bei Dividenden aus inländischen und der bei Dividenden aus ausländischen Quellen noch durch das Ziel, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt werden könnten.

35 Einleitend ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 32, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 37, und vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-471/04, Keller Holding, Slg. I-2107, Randnr. 28).

36 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nationale Rechtsvorschriften, die den Bezug von Dividenden durch eine gebietsansässige Gesellschaft einer Steuer unterwerfen, bei der nicht nur die Besteuerungsgrundlage, sondern auch die Möglichkeit, von dieser Steuer die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer abzuziehen, vom Ursprung der Dividenden, ob aus inländischer oder ausländischer Quelle, sowie dem Umfang der Beteiligung der Empfängergesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft abhängen, sowohl unter Artikel 43 EG über die Niederlassungsfreiheit als auch unter Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehr fallen können.

37 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass es in den Verfahren, die im Rahmen des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits als „Musterverfahren" ausgewählt wurden, um im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften geht, die Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften erhalten haben, die sie zu 100 % kontrollieren. Da es sich um eine Beteiligung handelt, die dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschafft und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, finden die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit Anwendung (Urteile vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnrn. 21 und 22, vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00, X und Y, Slg. 2002, I-10829, Randnrn. 37 und 66 bis 68, und vom 12. September 2006 in der Rechtssache C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 31).

38 Wie der Generalanwalt in Nummer 33 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist die Art der Beteiligung anderer Gesellschaften, die in diesem Rechtsstreit Partei sind, dem Gerichtshof nicht mitgeteilt worden. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass dieser Rechtsstreit auch die Auswirkungen der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften auf die Situation von gebietsansässigen Gesellschaften betrifft, die Dividenden auf der Grundlage einer Beteiligung erhalten haben, die ihnen keinen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft verschafft und es ihnen nicht ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen. Die nationalen Rechtsvorschriften sind daher auch anhand der Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr zu prüfen.

Zur Niederlassungsfreiheit

39 Was, erstens, die Situation der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass mit der Niederlassungsfreiheit, die Artikel 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Mitgliedstaat der Niederlassung für dessen eigene Angehörige festgelegten umfasst, gemäß Artikel 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden ist, ihre Tätigkeit in

dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. u. a. Urteile vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35, vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 30, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 41).

40 In Bezug auf Gesellschaften ist hervorzuheben, dass ihr Sitz im Sinne von Artikel 48 EG, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen. Könnte 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 Artikel 43 EG seines Sinnes entleert (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 18, vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91, Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 13, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 42, und Marks & Spencer, Randnr. 37). Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat gewährleisten, indem jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes einer Gesellschaft untersagt wird (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 14, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 35).

41 Im Ausgangsverfahren sehen die streitigen nationalen Rechtsvorschriften für eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen Gesellschaft erhält, an der sie unmittelbar oder mittelbar mindestens 10 % der Stimmrechte hält, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung vor, je nachdem, ob sie die Dividenden von einer ebenfalls im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft oder von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft bezieht. Im ersten Fall sind die Dividenden nämlich von der Körperschaftsteuer befreit; im zweiten Fall unterliegen sie dieser Steuer, doch besteht ein Anspruch auf eine Entlastung für jede bei der Dividendenausschüttung im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhobene Quellensteuer und die von dieser Gesellschaft auf die zugrundeliegenden Gewinne gezahlte Körperschaftsteuer.

42 Nach Ansicht der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens führt der Umstand, dass die im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften für gebietsansässige Gesellschaften, an die Dividenden ausgeschüttet werden, bei Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem und bei Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem vorsehen, dazu, dass Letztere steuerlich ungünstiger behandelt werden als Erstere.

43 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass einem Mitgliedstaat, der die mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne vermeiden oder abschwächen möchte, mehrere Systeme zur Verfügung stehen. Diese Systeme führen beim Dividenden beziehenden Anteilseigner nicht notwendig zum selben Ergebnis. So zahlt der berechtigte Anteilseigner bei einem Befreiungssystem grundsätzlich keine Steuer auf die erhaltenen Dividenden, und dies unabhängig vom Steuersatz, dem die zugrunde liegenden Gewinne bei der ausschüttenden Gesellschaft unterliegen, und der Höhe der Steuer, die diese tatsächlich darauf gezahlt hat. Bei einem Anrechnungssystem wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden kann der Anteilseigner hingegen mit der auf die erhaltenen Dividenden zu entrichtenden Steuer nur den Steuerbetrag verrechnen, den die ausschüttende Gesellschaft tatsächlich für die zugrunde liegenden Gewinne zahlen musste, und dieser Betrag ist nur bis zur Höhe der von dem Anteilseigner geschuldeten Steuer anrechenbar.

44 In Bezug auf Dividenden, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet, die am Kapital ihrer Tochtergesellschaft eine Beteiligung von mindestens 25 % hält, lässt Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 den Mitgliedstaaten ausdrücklich die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem. Es ist nämlich vorgesehen, dass der Staat der Muttergesellschaft, wenn eine solche Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft Gewinne bezieht, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, entweder diese Gewinne nicht besteuert oder im Fall einer Besteuerung zulässt, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

45 Die Mitgliedstaaten müssen jedoch bei der Errichtung ihres Steuersystems, vor allem bei der Einführung eines Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Anforderungen erfüllen, insbesondere diejenigen, die in den Bestimmungen des Vertrages über die Verkehrsfreiheiten vorgesehen sind.

46 Nach der Rechtsprechung verletzt es somit unabhängig davon, welcher Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eingesetzt wird, die im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten, wenn ein Mitgliedstaat Dividenden aus ausländischen Quellen ungünstiger behandelt als Dividenden aus inländischen Quellen, es sei denn, diese Ungleichbehandlung betrifft Situationen, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02, Lenz, Slg. 2004, I-7063, Randnrn. 20 bis 49, und vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Randnrn. 20 bis 55). Ferner hat der Gerichtshof zu den Möglichkeiten, die die Richtlinie 90/435 den Mitgliedstaaten einräumt, ausgeführt, dass von diesen nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, insbesondere derjenigen über die Niederlassungsfreiheit, Gebrauch gemacht werden kann (Urteil Keller Holding, Randnr. 45).

47 Zu der Frage, ob ein Mitgliedstaat für Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem vorsehen kann, während er auf Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem anwendet, ist festzustellen, dass es Sache jedes Mitgliedstaats ist, unter Beachtung des Gemeinschaftsrechts sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu errichten und insbesondere die anwendbare Besteuerungsgrundlage und den anwendbaren Steuersatz zu bestimmen, sofern diese Gewinnausschüttungen bei der ausschüttenden Gesellschaft und/oder dem empfangenden Anteilseigner in diesem Mitgliedstaat der Steuer unterliegen.

48 Nach dem Gemeinschaftsrecht ist es einem Mitgliedstaat somit grundsätzlich nicht verboten, eine mehrfache Belastung der an eine gebietsansässige Gesellschaft

ausgeschütteten Dividenden zu vermeiden, indem er bei Zahlung der Dividenden durch eine gebietsansässige Gesellschaft eine Regelung über die Steuerbefreiung dieser Dividenden, dagegen bei Zahlung durch eine gebietsfremde Gesellschaft ein Anrechnungssystem anwendet.

49 Damit die Anwendung eines Anrechnungssystem in einem solchen Fall mit dem Gemeinschaftsrecht im Einklang steht, dürfen zunächst die Dividenden aus ausländischen Quellen in diesem Mitgliedstaat nicht zu einem höheren Steuersatz besteuert werden als die Dividenden aus inländischen Quellen.

50 Sodann muss dieser Mitgliedstaat eine mehrfache Belastung der Dividenden aus ausländischen Quellen vermeiden, indem er die von der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer auf die von der gebietsansässigen Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer bis zur Höhe der letztgenannten Steuer anrechnet.

51 Werden die den Dividenden aus ausländischen Quellen zugrunde liegenden Gewinne im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft niedriger besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, muss der letztgenannte Staat somit eine Steuergutschrift in voller Höhe der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat gezahlten Steuer erteilen.

52 Werden diese Gewinne im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft hingegen höher besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, so muss der letztgenannte Staat eine Steuergutschrift nur bis zur Höhe der von der Empfängergesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer erteilen. Er muss die Differenz, d. h. den im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Betrag, der die im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer übersteigt, nicht erstatten.

53 Auch wenn ein Anrechnungssystem, verglichen mit einem Befreiungssystem, den Steuerpflichtigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abverlangt, da die tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer nachgewiesen werden muss, kann dies nicht schon als gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Ungleichbehandlung angesehen werden, da der den gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, abverlangte besondere Verwaltungsaufwand mit der Funktionsweise eines Steuergutschrift-Systems zusammenhängt.

54 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens führen jedoch an, dass die Empfängergesellschaft nach den im Vereinigten Königreich geltenden Rechtsvorschriften bei einer Ausschüttung von Dividenden aus inländischen Quellen keine Körperschaftsteuer auf diese Dividenden zahlen müsse, und zwar unabhängig von der Steuer, die die ausschüttende Gesellschaft entrichtet habe, d. h., auch wenn diese aufgrund der ihr gewährten Entlastungen überhaupt keine Steuer entrichten müsse oder eine unter dem im Vereinigten Königreich geltenden Nominalsatz liegende Körperschaftsteuer zahle.

55 Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat dies nicht bestritten, macht jedoch geltend, dass die Anwendung unterschiedlicher Besteuerungsniveaus auf die ausschüttende Gesellschaft und die Empfängergesellschaft nur unter ganz außergewöhnlichen Umständen vorkomme, die im Ausgangsverfahren nicht vorlägen.

56 Es ist insoweit Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die Steuersätze wirklich gleich sind und unterschiedliche Besteuerungsniveaus nur in bestimmten Fällen aufgrund einer Änderung der Besteuerungsgrundlage infolge bestimmter ausnahmsweise gewährter Entlastungen vorkommen.

57 Was die im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften betrifft, verstößt es daher nicht gegen den Grundsatz der in Artikel 43 EG festgelegten Niederlassungsfreiheit, wenn auf Dividenden aus inländischen Quellen ein Befrei-

ungssystem und auf Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem angewandt wird, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift zumindest genauso hoch ist wie der im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festgesetzten Steuer.

Zum freien Kapitalverkehr

58 Was, zweitens, gebietsansässige Gesellschaften angeht, die Dividenden von einer Gesellschaft erhalten haben, an der sie 10 % oder mehr der Stimmrechte halten, ohne dass diese Beteiligung ihnen einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft verschafft oder es ihnen ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, so findet im Vereinigten Königreich auch für diese Gesellschaften beim Bezug von Dividenden aus inländischen Quellen ein Befreiungssystem und von Dividenden aus ausländischen Quellen ein Anrechnungssystem Anwendung.

59 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sind der Ansicht, dass eine Ungleichbehandlung vorliege, die die im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften davon abhalte, in das Kapital von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften zu investieren, und mangels objektiver Rechtfertigung einen Verstoß gegen Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehr darstelle.

60 Hierzu reicht der Hinweis aus, dass Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen nach den Ausführungen in den Randnummern 47 bis 56 des vorliegenden Urteils Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, nicht diskriminieren. Die Schlussfolgerung in Randnummer 57 des vorliegenden Urteils gilt daher auch in Bezug auf die Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr.

61 Was schließlich gebietsansässige Gesellschaften betrifft, die Dividenden von Gesellschaften erhalten haben, an denen sie weniger als 10 % der Stimmrechte halten, so ergibt sich aus den im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften, dass Dividenden aus inländischen Quellen von der Körperschaftsteuer befreit sind, während Dividenden aus ausländischen Quellen dieser Steuer unterliegen und nur zu einer Entlastung für die auf diese Dividenden eventuell im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhobene Quellensteuer berechtigen.

62 Die Situation einer Aktiengesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, ist in Bezug auf eine Steuerregelung, die die Besteuerung ausgeschütteter Gewinne vermeiden oder abschwächen soll, derjenigen einer Aktiengesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, vergleichbar, da es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Belastung der erzielten Gewinne kommen kann.

63 Während jedoch die Gefahr einer mehrfachen Belastung der ausgeschütteten Gewinne bei einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer andern gebietsansässigen Gesellschaft erhält, durch das angewandte Befreiungssystem beseitigt wird, ist dies bei von gebietsfremden Gesellschaften ausgeschütteten Gewinnen nicht der Fall. Gewährt im letzteren Fall der Sitzstaat der Empfängergesellschaft eine Entlastung für die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhobene Quellensteuer, so bewirkt diese Entlastung nur, dass eine rechtliche Doppelbesteuerung bei der Empfängergesellschaft vermieden wird. Diese Entlastung verhindert hingegen nicht, dass die ausgeschütteten Gewinne mehrfach belastet werden, wenn sie zunächst im Rahmen der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat zu entrichtenden Körperschaftsteuer und anschließend im Rahmen der von der Empfängergesellschaft zu zahlenden Körperschaftsteuer besteuert werden.

64 Eine solche Ungleichbehandlung führt dazu, dass im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften davon abgehalten werden, ihr Kapital bei in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaften anzulegen. Außerdem wirkt sie sich auch gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften als Beschränkung aus, da sie für diese ein Hindernis bei der Beschaffung von Kapital im Vereinigten Königreich darstellt. Denn da Kapitaleinkünfte ausländischer Herkunft

steuerlich weniger günstig behandelt werden als Dividenden, die von im Vereinigten Königreich niedergelassenen Gesellschaften ausgeschüttet werden, sind Aktien in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Gesellschaften für im Vereinigten Königreich wohnende Investoren weniger attraktiv als die von Gesellschaften, die ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat haben (vgl. Urteile Verkooijen, Randnrn. 34 und 35, Lenz, Randnrn. 20 und 21, und Manninen, Randnrn. 22 und 23).

65 Die durch Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen vorgenommene Ungleichbehandlung von Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften erhalten, an denen sie weniger als 10 % der Stimmrechte halten, stellt daher eine grundsätzlich nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

66 Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, dass es legitim und verhältnismäßig sei, diesen gebietsansässigen Gesellschaften nur eine Körperschaftsteuerentlastung bis zur Höhe der eventuell auf die Dividende erhobenen Quellensteuer zu erteilen. Der Gewährung einer Steuergutschrift in Höhe der tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Steuer an eine Gesellschaft, die an der ausschüttenden Gesellschaft nur eine Beteiligung von weniger als 10 % halte, stünden praktische Hindernisse entgegen. Im Gegensatz zu einer Steuergutschrift für einen Steuerabzug an der Quelle könne eine solche Steuergutschrift nur nach langwierigen und komplexen Prüfungen erteilt werden. Es sei daher legitim, nach Maßgabe des Umfangs der gehaltenen Beteiligung einen Schwellenwert festzulegen. Der vom Vereinigten Königreich festgelegte Schwellenwert von 10 % sei im Übrigen großzügiger als der Schwellenwert von 25 %, der in dem im Rahmen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erstellten Musterabkommen und in der ursprünglichen Fassung der Richtlinie 90/435 angegeben sei.

67 Zwar ist es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, bei der Einführung von Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung ausgeschütteter Gewinne die Kategorie von Steuerpflichtigen zu bestimmen, auf die diese Mechanismen angewandt werden können, und dazu Schwellenwerte nach Maßgabe der Beteiligungen festzulegen, die diese Steuerpflichtigen an den betreffenden ausschüttenden Gesellschaften halten. Nur bei Gesellschaften eines Mitgliedstaats, die am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats eine

Mindestbeteiligung von 25 % halten, müssen die Mitgliedstaaten nach Artikel 4 der Richtlinie 90/435 in Verbindung mit Artikel 3 dieser Richtlinie in der auf den Ausgangssachverhalt anwendbaren Fassung einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, wenn sie die Gewinne, die ihr von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft zufließen, nicht von der Steuer befreien, die Möglichkeit geben, von ihrer Steuer nicht nur die vom Sitzstaat der Tochtergesellschaft erhobene Quellensteuer, sondern auch den diesen Gewinnen entsprechenden Teil der Steuer der Tochtergesellschaft abzuziehen.

68 Auch wenn es bei nicht unter die Richtlinie 90/435 fallenden Beteiligungen also nicht gegen Artikel 4 dieser Richtlinie verstößt, wenn ein Mitgliedstaat die von einer gebietsfremden Gesellschaft an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne besteuert, ohne der letztgenannten Gesellschaft irgendeine Entlastung für die von der erstgenannten Gesellschaft in deren Sitzstaat gezahlte Körperschaftsteuer zu gewähren, kann ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis doch nur dann Gebrauch machen, wenn die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, nach seinem nationalen Recht ebenfalls bei der Empfängergesellschaft besteuert werden, ohne dass dieser eine Entlastung für die von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer gewährt werden kann.

69 Die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die Entscheidung bei solchen Beteiligungen, ob und inwieweit die mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, bedeutet nämlich nicht schon, dass sie eine Regelung anwenden dürfen, nach der Dividenden aus ausländischen Quellen und Dividenden aus inländischen Quellen nicht gleichwertig behandelt werden.

70 Außerdem können eventuelle Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer, abgesehen davon, dass einem Mitgliedstaat jedenfalls verschiedene mögliche Systeme zur Verfügung stehen, um die mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne zu vermeiden oder abzuschwächen, ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr, wie es sich aus den im Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften ergibt, nicht rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 29, und Manninen, Randnr. 54).

71 Steuervorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen verstoßen somit gegen den in Artikel 56 EG niedergelegten Grundsatz des freien Kapitalverkehrs.

72 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 56 EG dahin auszulegen sind, dass ein Mitgliedstaat, der bei von gebietsansässigen Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige gezahlten Dividenden ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung anwendet, für von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlte Dividenden eine gleichwertige Behandlung vorsehen muss.

73 Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der die gebietsansässige Gesellschaft mindestens 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen — wobei jedoch im letzteren Fall eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlte Steuer erteilt wird –, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift mindestens genauso hoch ist wie der im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festgesetzten Steuer.

74 Artikel 56 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der sie weniger als 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen, ohne dass der gebietsansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichtete Steuer erteilt wird.

Zur zweiten Frage

75 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 43 EG und 56 EG und/oder die Artikel 4 Absatz 1 und 6 der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, eine Steuergutschrift für die von Letzterer bei dieser Ausschüttung gezahlte ACT gewähren und es ihr damit ermöglichen, an ihre eigenen Anteilseigner Dividenden auszuschütten, ohne ACT entrichten zu müssen, während eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhalten hat, in einem solchen Fall die ACT in voller Höhe zahlen muss.

76 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 90/435 in Bezug auf Gewinnausschüttungen an Gesellschaften eines Mitgliedstaats von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften nach Artikel 3 Absatz 1 der auf den Ausgangssachverhalt anwendbaren Fassung auf Muttergesellschaften Anwendung findet, die am Kapital ihrer Tochtergesellschaften eine Beteiligung von mindestens 25 % halten. Wie in Randnummer 38 des vorliegenden Urteils ausgeführt, kann, da das Vorabentscheidungsersuchen zur Art der Beteiligung anderer Gesellschaften, die in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit Partei sind, keine Angaben enthält, nicht ausgeschlossen werden, dass dieser Rechtsstreit auch Beteiligungen betrifft, die aufgrund ihrer Art nicht in den materiellen Anwendungsbereich dieser Richtlinie fallen.

77 Da es in den „Musterausgangsverfahren" um Dividendenzahlungen aus dem am 31. Dezember 1973 endenden Geschäftsjahr geht, handelt es sich außerdem zumindest teilweise um Sachverhalte, die nicht in den zeitlichen Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435 fallen.

78 Zur Beantwortung der vorgelegten Frage ist daher vorab zu prüfen, ob Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren streitigen mit den Bestimmungen des Vertrages im Einklang stehen.

Zu den Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr

79 Nach den im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften wird einer gebietsansässigen Gesellschaft, die von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft Dividenden erhält, eine Steuergutschrift in Höhe des entsprechenden Teils der von dieser anderen Gesellschaft entrichteten ACT erteilt, die es ihr ermöglicht, bei der Zahlung von Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner die dafür zu entrichtende ACT mit der bereits von dieser anderen Gesellschaft geleisteten ACT zu verrechnen. Eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen bezieht, erhält hingegen keine solche Steuergutschrift und muss daher bei einer Ausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner die ACT in voller Höhe entrichten.

80 Da diese Rechtsvorschriften für Dividendenausschüttungen an Aktiengesellschaften unabhängig vom Umfang der Beteiligungen der Gesellschaften gelten, können sie sowohl unter Artikel 43 EG über die Niederlassungsfreiheit als auch unter Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehr fallen.

81 Sofern es sich jedoch um Beteiligungen handelt, die ihrem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betroffenen Gesellschaften verschaffen und es ihm ermöglichen, deren Tätigkeiten zu bestimmen, finden die Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit Anwendung. Angesichts der in den „Musterausgangsverfahren" vorgetragenen Umstände sind die im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften somit zunächst unter dem Blickwinkel des Artikels 43 EG zu prüfen (vgl. Randnr. 37 des vorliegenden Urteils).

82 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vortragen, muss eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat und Dividenden in derselben Höhe an ihre eigenen Anteilseigner ausschüttet, nach Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren streitigen die ACT in voller Höhe entrichten, während die ACT-Schuld einer gebietsansässigen Gesellschaft, die

Dividenden aus inländischen Quellen erhalten hat und Dividenden in Höhe der erhaltenen Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner ausschüttet, durch die erteilte Steuergutschrift ausgeglichen wird, so dass eine solche Gesellschaft keine ACT mehr entrichten muss.

83 Für eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, gewährleistet dieses System, dass die ACT, wenn die Empfängergesellschaft ihrerseits Gewinne an ihre eigenen Anteilseigner ausschüttet, nur ein Mal entrichtet wird. Die Befreiung von der ACT, die der Empfängergesellschaft auf diese Weise gewährt wird, steht mit der Körperschaftsteuerbefreiung im Einklang, die ihr für Dividenden erteilt wird, die sie von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält.

84 Nicht zur Entrichtung der ACT verpflichtet zu sein, bedeutet einen Liquiditätsvorteil, da die betroffene Gesellschaft die Beträge, die sie andernfalls als ACT hätte entrichten müssen, bis zur Fälligkeit der Körperschaftsteuer behalten kann (Urteil Metallgesellschaft u. a., Randnr. 44).

85 Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, dass diese Ungleichbehandlung keine nach dem Gemeinschaftsrecht verbotene Diskriminierung darstelle, da sie nicht auf einer Unterscheidung zwischen Dividenden aus inländischen Quellen und Dividenden aus ausländischen Quellen, sondern zwischen Dividenden, auf die ACT entrichtet wurde, und Dividenden, auf die keine ACT entrichtet wurde, beruhe. Die Steuergutschrift, die einer gebietsansässigen Gesellschaft erteilt werde, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhalte, solle eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung in Bezug auf die ACT vermeiden. Bei einer Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhalte, bestehe in Bezug auf die ACT keine Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, da die gebietsfremde Gesellschaft keine ACT entrichtet habe.

86 Nach den im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften hängt der Umfang der ACT, die eine gebietsansässige Gesellschaft bei einer Dividendenausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner leisten muss, zwar tatsächlich davon ab, ob

diese Gesellschaft Dividenden von einer Gesellschaft erhalten hat, die bereits ACT entrichtet hat, diese Methode führt in der Praxis jedoch dazu, dass eine Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, ungünstiger behandelt wird als eine Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält. Erstere muss bei einer späteren Dividendenausschüttung nämlich die ACT in voller Höhe zahlen, während Letztere die ACT nur entrichten muss, soweit die Ausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner diejenige übersteigt, die sie selbst erhalten hat.

87 Entgegen der Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs befindet sich jedoch eine Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, in Bezug auf das mit der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung verfolgte Ziel der Vermeidung der mehrfachen Belastung in einer Situation, die derjenigen einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, vergleichbar ist, selbst wenn diese Dividenden erhält, auf die ACT entrichtet wurde.

88 Wie nämlich der Generalanwalt in den Nummern 65 bis 68 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft zu entrichtende ACT nichts anderes als eine vorgezogene Zahlung der Körperschaftsteuer, auch wenn sie bei einer Dividendenausschüttung erhoben und nach der Höhe dieser Dividenden berechnet wird. Die anlässlich einer Dividendenausschüttung entrichtete ACT kann grundsätzlich auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden, die eine Gesellschaft für das betreffende Geschäftsjahr auf ihre Gewinne zahlen muss. Ebenso wird, wie der Gerichtshof in seiner Entscheidung über die in den gleichen Steuervorschriften des Vereinigten Königreichs vorgesehene Gruppenbesteuerungsregelung ausgeführt hat, der Teil der Körperschaftsteuer, den eine gebietsansässige Gesellschaft nach dieser Regelung nicht im Voraus entrichten muss, wenn sie ihrer Muttergesellschaft Dividenden zahlt, grundsätzlich zu dem Zeitpunkt entrichtet, zu dem die von der erstgenannten Gesellschaft zu leistende Körperschaftsteuer fällig wird (vgl. Urteil Metallgesellschaft u. a., Randnr. 53).

89 Die Gesellschaften, die aufgrund ihres Sitzes außerhalb des Vereinigten Königreichs bei einer Dividendenausschüttung an eine gebietsansässige Gesellschaft keine ACT entrichten müssen, sind jedoch in ihrem Sitzstaat ebenfalls körperschaftsteuerpflichtig.

90 Dass eine gebietsfremde Gesellschaft bei einer Dividendenausschüttung an eine gebietsansässige Gesellschaft keine ACT entrichten muss, kann daher nicht als Argument dienen, um Letzterer die Möglichkeit zu verweigern, die ACT zu verringern, die sie bei einer späteren Dividendenausschüttung zahlen muss. Dass eine solche gebietsfremde Gesellschaft keine ACT zu entrichten hat, resultiert nämlich daraus, dass sie nicht im Vereinigten Königreich, sondern in ihrem Sitzstaat der Körperschaftsteuer unterliegt. Man kann jedoch von einer Gesellschaft nicht verlangen, dass sie eine Vorauszahlungen auf eine Steuer leistet, der sie zu keinem Zeitpunkt unterliegt (vgl. in diesem Sinne Urteil Metallgesellschaft u. a., Randnrn. 55 und 56).

91 Da sowohl gebietsansässige Gesellschaften, die Dividenden an andere gebietsansässige Gesellschaften ausschütten, als auch gebietsfremde Gesellschaften, die eine solche Ausschüttung vornehmen, in ihrem Sitzstaat der Körperschaftsteuer unterliegen, lässt sich eine nationale Maßnahme, die die mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne nur für Gesellschaften, die Dividenden von anderen gebietsansässigen Gesellschaften erhalten, vermeiden soll, Gesellschaften, die Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften erhalten, aber einem Liquiditätsnachteil aussetzt, nicht mit einem entscheidenden Unterschied zwischen den beiden Situationen begründen.

92 Dem Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs, dass diese Ungleichbehandlung in Wirklichkeit nicht bestehe, da eine außerhalb des Vereinigten Königreichs ansässige Gesellschaft, die Dividenden ausgeschüttet habe, ohne ACT entrichten zu müssen, höhere Beträge an ihre Anteilseigner auszahlen könne, kann nicht gefolgt werden. Es lässt nämlich außer Acht, dass eine solche Gesellschaft in ihrem Sitzstaat ebenfalls nach den dort geltenden Regeln und Steuersätzen der Körperschaftsteuer unterliegt.

93 Die Ungleichbehandlung lässt sich auch nicht durch die Notwendigkeit rechtfertigen, die aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen gewährtem Steuervorteil — nämlich der Steuergutschrift, die einer gebietsansässigen Gesellschaft erteilt wird, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält — und ausgleichender Steuerschuld — nämlich der von der letztgenannten

Gesellschaft bei dieser Ausschüttung entrichteten ACT — bestehende Kohärenz des im Vereinigten Königreich geltenden Steuersystems zu wahren. Die Notwendigkeit eines solchen unmittelbaren Zusammenhangs müsste nämlich genau dazu führen, dass dieser Steuervorteil auch Gesellschaften gewährt wird, die Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften erhalten, da auch Letztere in ihrem Sitzstaat Körperschaftsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne zahlen müssen.

94 Artikel 43 EG steht somit einer nationalen Maßnahme entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhalten hat, ermöglicht, von der von ihr zu entrichtenden ACT die von der letztgenannten Gesellschaft gezahlte ACT abzuziehen, während einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhalten hat, in Bezug auf die von letzterer in deren Sitzstaat zu zahlende Körperschaftsteuer kein solcher Abzug erlaubt ist.

95 Da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der bei dem vorlegenden Gericht anhängige Rechtsstreit auch gebietsansässige Gesellschaften betrifft, die Dividenden auf der Grundlage einer Beteiligung erhalten haben, die ihnen keinen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft verschafft und es ihnen nicht ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, ist diese Maßnahme auch anhand des Artikels 56 EG über den freien Kapitalverkehr zu prüfen.

96 Insoweit ist daran zu erinnern, dass gebietsansässige Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, eine unterschiedliche Behandlung, nämlich einen Liquiditätsnachteil, erfahren, der sich nicht mit einem entscheidenden Unterschied zwischen den in Rede stehenden Situationen begründen lässt.

97 Eine solche Ungleichbehandlung führt dazu, dass im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften davon abgehalten werden, ihr Kapital bei einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft anzulegen, und wirkt sich auch gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften als Beschränkung aus, da sie für diese ein Hindernis bei der Beschaffung von Kapital im Vereinigten Königreich darstellt.

98 Da die Gründe, die die Regierung des Vereinigten Königreichs zur Rechtfertigung dieser Behinderung des freien Kapitalverkehrs anführt, denjenigen entsprechen, die bereits bei der Prüfung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Maßnahme im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zurückgewiesen wurden, ist auch Artikel 56 EG dahin auszulegen, dass er einer solchen Maßnahme entgegensteht.

Zur Richtlinie 90/435

99 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sind der Ansicht, dass die in der zweiten Vorlagefrage genannten nationalen Steuervorschriften auch gegen die Artikel 4 Absatz 1 und 6 der Richtlinie 90/435 verstießen.

100 Zum einen liege ein Verstoß gegen Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie vor, da eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalte, anders als eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhalte, bei einer Ausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner die ACT in voller Höhe entrichten müsse, ohne dass ihr dabei eine Entlastung für die von der Tochtergesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte ausländische Körperschaftsteuer gewährt würde.

101 Zum anderen stelle die für Dividenden aus ausländischen Quellen zu entrichtende ACT einen nach Artikel 6 der Richtlinie 90/435 verbotenen Steuerabzug an der Quelle dar, der auch nicht nach Artikel 7 dieser Richtlinie zulässig sei.

102 Insoweit ist zum einen daran zu erinnern, dass nach Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 ein Mitgliedstaat, der die Gewinne, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft

erhält, nicht von der Steuer befreit, zulassen muss, dass die Muttergesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

103 Wie sich insbesondere aus der dritten Begründungserwägung der Richtlinie ergibt, bezweckt diese, durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen und damit den Zusammenschluss von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene zu erleichtern (Urteile vom 17. Oktober 1996 in den Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Denkavit u. a., Slg. 1996, I-5063, Randnr. 22, und vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99, Athinaïki Zythopoïïa, Slg. 2001, I-6797, Randnr. 25).

104 Was die den Mitgliedstaaten durch Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 auferlegte Verpflichtung zur Anrechnung der von der gebietsfremden Tochtergesellschaft in deren Sitzmitgliedstaat gezahlten Steuer auf die von der gebietsansässigen Muttergesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne geschuldete Steuer betrifft, so kann das Ziel dieser Bestimmung, nämlich die Vermeidung der mehrfachen Belastung der ausgeschütteten Gewinne, nur erreicht werden, wenn das Steuersystem des Sitzmitgliedstaats der Muttergesellschaft dieser die Garantie bietet, dass die von ihrer Tochtergesellschaft im Ausland auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte Steuer in voller Höhe auf die in diesem Mitgliedstaat geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet wird.

105 Entgegen der Ansicht der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ist ein Mitgliedstaat, der ein System der vorgezogenen Zahlung der Körperschaftsteuer besitzt, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft zu entrichten hat, wenn sie ihrerseits die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft erhaltenen Dividenden ausschüttet, aufgrund der genannten Bestimmung jedoch nicht verpflichtet, zu gewährleisten, dass sich der im Voraus zu entrichtende Betrag unter allen Umständen nach der von der Tochtergesellschaft in deren Sitzmitgliedstaat gezahlten Körperschaftsteuer bestimmt.

106 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass die streitigen nationalen Maßnahmen entgegen der Ansicht der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens nicht unter das in Artikel 6 der Richtlinie 90/435 für die Mitgliedstaaten aufgestellte Verbot fallen, einen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vorzunehmen, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft von ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaft bezieht.

107 Der Begriff „Steuerabzug an der Quelle" im Rahmen dieser Richtlinie ist nämlich nicht auf bestimmte feststehende Arten innerstaatlicher Besteuerung beschränkt, und die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr ist nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen (vgl. insbesondere Urteil Athinaïki Zythopoïïa, Randnrn. 26 und 27, und Urteil vom 25. September 2003 in der Rechtssache C-58/01, Océ van der Grinten, Slg. 2003, I-9809, Randnr. 46).

108 Zu dem in Artikel 5 der Richtlinie 90/435 für die Mitgliedstaaten aufgestellten Verbot, einen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vorzunehmen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine Abgabe, die auf die in dem Staat der Dividendenausschüttung erzielten Einkünfte erhoben wird und deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, eine Quellensteuer darstellt, wenn die Erträge dieser Wertpapiere die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer sind und der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist (Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-375/98, Epson Europe, Slg. 2000, I-4243, Randnr. 23, Athinaïki Zythopoïïa, Randnrn. 28 und 29, und Océ van der Grinten, Randnr. 47).

109 Der Begriff „Steuerabzug an der Quelle" ist im Rahmen des Artikels 6 der Richtlinie 90/435 genauso auszulegen. Ein „Steuerabzug an der Quelle" im Sinne dieser Bestimmung ist daher eine auf die Einkünfte, die eine Muttergesellschaft von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft erhalten hat, erhobene Steuer, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, wenn die Erträge dieser Wertpapiere die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer sind und der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist.

110 Nach den Ausführungen der Regierung des Vereinigten Königreichs muss eine gebietsansässige Gesellschaft die ACT jedoch entrichten, wenn sie Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner ausschüttet. Der auslösende Tatbestand der ACT, die von einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, zu entrichten ist, ist somit nicht der Bezug dieser Dividenden, sondern die Ausschüttung von Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner.

111 Infolgedessen fällt die von einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, bei einer späteren Dividendenausschüttung zu entrichtende ACT nicht unter das Verbot eines Steuerabzugs an der Quelle im Sinne von Artikel 6 der Richtlinie 90/435.

112 Auf die zweite Frage ist somit zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 56 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, ermöglichen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung, die die erstgenannte Gesellschaft zu leisten hat, die von der letztgenannten Gesellschaft geleistete Körperschaftsteuervorauszahlung abzuziehen, während ein solcher Abzug im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, in Bezug auf die Steuer, die von der letztgenannten Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne in ihrem Sitzstaat gezahlt worden ist, nicht möglich ist.

Zur dritten Frage

113 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 43 EG und 56 EG und/oder die Artikel 4 Absatz 1 und 6 der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die

— vorsehen, dass jede Entlastung, die einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt wird, den Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem sie die ACT-Schuld verrechnen kann;

— es einer gebietsansässigen Gesellschaft nicht ermöglichen, den gezahlten ACT-Betrag, der nicht auf die für das betreffende Geschäftsjahr oder für frühere oder spätere Geschäftsjahre geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet werden kann, auf gebietsfremde Tochtergesellschaften zu übertragen, damit diese ihn auf die von ihnen zu zahlende Körperschaftsteuer anrechnen können.

114 Diese Frage spricht einige Probleme an, denen eine gebietsansässige Gesellschaft, die gebietsfremde Tochtergesellschaften hat und/oder Dividenden aus ausländischen Quellen bezieht, in Bezug auf die Anrechnung der von ihr bei einer Dividendenausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner geschuldeten ACT auf die von ihr zu entrichtende Körperschaftsteuer ausgesetzt ist.

115 Einleitend ist zum zweiten Teil der vorgelegten Frage zu bemerken, dass sich die Erörterung vor dem Gerichtshof auf die für eine gebietsansässige Gesellschaft bestehende Unmöglichkeit beschränkt hat, überschüssige ACT auf gebietsfremde Tochtergesellschaften zu übertragen, damit diese sie auf die Körperschaftsteuer anrechnen können, die sie im Vereinigten Königreich für dort ausgeübte Tätigkeiten zahlen müssen.

116 Aus den in den Randnummern 76 bis 78 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen ist zur Beantwortung der vorgelegten Frage vorab zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften gegen die Bestimmungen des Vertrages verstoßen.

117 Die nationalen Maßnahmen, um die es in der dritten Vorlagefrage geht, können sowohl unter Artikel 43 EG über die Niederlassungsfreiheit als auch unter Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehr fallen. Die im Rahmen der Beantwortung der ersten Vorlagefrage durchgeführte Prüfung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften hat gezeigt, dass die Entlastungen, die gebiets-

ansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt werden, je nach Umfang der von diesen Gesellschaften gehaltenen Beteiligungen unterschiedlich sind.

118 Der zweite Aspekt der in der dritten Vorlagefrage genannten streitigen nationalen Rechtsvorschriften fällt, da er nur Gruppen von Gesellschaften betrifft, unter Artikel 43 EG und nicht unter Artikel 56 EG.

119 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sind der Auffassung, dass die streitigen Rechtsvorschriften gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstießen, da sie eine Gesellschaft, die ausländische Einkünfte beziehe und/oder zu einer Gruppe mit gebietsfremden Gesellschaften gehöre, in ihren Möglichkeiten beschränkten, die überschüssige ACT mit der im Vereinigten Königreich zu zahlenden Körperschaftsteuer zu verrechnen. Diese Rechtsvorschriften führten zu offensichtlichen Ungleichbehandlungen in Bezug auf die Anrechnung und Übertragung der ACT zum Nachteil der gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhielten und/oder gebietsfremde Tochtergesellschaften hätten. Diese Unterschiede seien im Hinblick auf das Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Dividenden weder angemessen noch erforderlich.

120 Festzustellen ist, dass jede Entlastung, die in Bezug auf die Körperschaftsteuer, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, geschuldet wird, aufgrund der ausländischen Steuer — sei es eine auf diese Dividenden erhobene Quellensteuer oder eine von der gebietsfremden Gesellschaft auf ihre zugrunde liegenden Gewinne gezahlte Körperschaftsteuer — eintritt, zwangsläufig den von der gebietsansässigen Gesellschaft geschuldeten Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem sie die ACT verrechnen kann, die sie bei einer späteren Dividendenausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner entrichtet.

121 Was die ACT betrifft, die eine Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, bei einer Dividendenausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner entrichten muss, so stehen jedenfalls die Artikel 43 EG und 56 EG

jeder ungleichen Behandlung von Gesellschaften, die Dividenden aus inländischen Quellen erhalten, und solchen, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, bei der Erhebung der ACT entgegen (vgl. Randnr. 112 des vorliegenden Urteils).

122 Allerdings lässt sich nicht ausschließen, dass eine Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen in beträchtlicher Höhe erhält, auch dann möglicherweise einen ACT-Betrag zahlt, der ihre Körperschaftsteuerschuld übersteigt und somit zu einer überschüssigen ACT führt, wenn es eine solche Diskriminierung nicht gibt. Diese Situation ergibt sich jedoch unmittelbar aus der Anwendung einer nationalen Vorschrift, die die Besteuerung der in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne vermeiden oder abschwächen soll.

123 Im Rahmen eines zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung ausgeschütteter Gewinne eingeführten Mechanismus kann eine solche Vorschrift nur dann als nicht mit den Bestimmungen des Vertrages über die Verkehrsfreiheiten vereinbar angesehen werden, wenn sie von ausländischen Gesellschaften stammende Dividenden ungünstiger behandelt als von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschüttete, obwohl es sich um objektiv vergleichbare Situationen handelt und eine Ungleichbehandlung nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

124 Den Akten lässt sich nicht entnehmen, dass allein schon die Verringerung der im Vereinigten Königreich zu zahlenden Körperschaftsteuer durch die Entlastung, die Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt wird, eine ungünstigere Behandlung dieser Dividenden gegenüber Dividenden aus inländischen Quellen darstellt. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend macht, kann es nämlich auch im Fall einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, zu einer solchen überschüssigen ACT kommen, wenn der von ihr gezahlte ACT-Betrag ihre Körperschaftsteuerschuld übersteigt, insbesondere, wenn der Gesellschaft Befreiungen oder Entlastungen gewährt wurden, die ihre Körperschaftsteuerschuld verringert haben.

125 Der Umstand, dass sich für eine Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält und der eine Entlastung für die ausländische Körperschaftsteuer gewährt wurde, der Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem die überschüssige ACT verrechnet werden kann, führt nur dann zu einer Diskriminierung dieser Gesellschaft gegenüber einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, wenn die erstgenannte Gesellschaft in Wirklichkeit nicht über dieselben Mittel wie die letztgenannte verfügt, um die überschüssige ACT mit der Körperschaftsteuer zu verrechnen.

126 Aus der Beschreibung der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften durch das vorlegende Gericht ergibt sich jedoch nicht, dass eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, insoweit anders behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält.

127 Die Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit stehen somit einer nationalen Maßnahme nicht entgegen, die vorsieht, dass jede Entlastung, die einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt wird, den Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem sie die ACT verrechnen kann.

128 Da eine solche Maßnahme keine Diskriminierung einer Gesellschaft darstellt, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, gilt die Schlussfolgerung in der vorstehenden Randnummer auch für die Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr.

129 Was den in der dritten Vorlagefrage angeführten zweiten Aspekt der nationalen Rechtsvorschriften betrifft, so kann, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, eine gebietsansässige Gesellschaft den ACT-Betrag, der nicht auf die für ein bestimmtes Geschäftsjahr oder frühere oder spätere Geschäftsjahre geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet werde konnte, zwar auf ihre gebietsansässigen Tochtergesell-

schaften übertragen, die ihn dann auf die von ihnen zu zahlende Körperschaftsteuer anrechnen können, doch kann eine solche Gesellschaft die überschüssige ACT nicht auf gebietsfremde verbundene Gesellschaften übertragen, damit diese sie mit der im Vereinigten Königreich zu zahlenden Körperschaftsteuer verrechnen können.

130 Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, dass eine gebietsansässige Gesellschaft nicht geltend machen könne, dass ihre gebietsfremden Tochtergesellschaften die überschüssige ACT nicht auf die von ihnen geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen könnten, da diese gebietsansässigen Gesellschaften dadurch nicht benachteiligt würden.

131 Die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit verbieten es jedoch, dass ein Mitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. u. a. Urteile vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21, Marks & Spencer, Randnr. 31, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 42).

132 Die in den streitigen nationalen Rechtsvorschriften für eine Gruppe von Gesellschaften vorgesehene Möglichkeit, einen bestimmten Steuerbetrag, den eine Gesellschaft der Gruppe nicht auf die von ihr im Vereinigten Königreich geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen kann, auf eine andere Gesellschaft dieser Gruppe zu übertragen, damit diese sie mit der von ihr im Vereinigten Königreich geschuldeten Körperschaftsteuer verrechnen kann, stellt für die betreffenden Gesellschaften eine Steuervergünstigung dar. Der Ausschluss der gebietsfremden Gesellschaften der betreffenden Gruppe von einer solchen Vergünstigung ist geeignet, die gebietsansässigen Gesellschaften der Gruppe in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten werden (vgl. in diesem Sinne wegen eines Konzernabzugs im Hinblick auf Verluste gebietsfremder Tochtergesellschaften, Urteil Marks & Spencer, Randnrn. 32 und 33).

133 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften ausgeführt haben, stellt der Umstand, dass eine gebietsansässige Gesellschaft überschüssige ACT nicht auf gebietsfremde Tochtergesellschaften übertragen kann, die im Vereinigten Königreich Körperschaftsteuer schulden, somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Weder im Vorabentscheidungsersuchen, noch in den Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs wird irgendein legitimes mit dem Vertrag vereinbares Ziel genannt, das eine solche Beschränkung rechtfertigen könnte.

134 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass Artikel 43 EG einer nationalen Maßname entgegensteht, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft nicht ermöglicht, überschüssige ACT auf ihre gebietsfremden Tochtergesellschaften zu übertragen, selbst wenn diese in dem betreffenden Staat körperschaftsteuerpflichtig sind.

135 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens machen schließlich geltend, dass diese Aspekte der nationalen Rechtsvorschriften auch gegen die Artikel 4 Absatz 1 und 6 der Richtlinie 90/435 verstießen, da sie dazu führten, dass eine gebietsansässige Muttergesellschaft einen überschüssigen ACT-Betrag zu zahlen habe.

136 Wie in den Randnummern 106 bis 111 des vorliegenden Urteils ausgeführt, fallen die relevanten Aspekte der im Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften nicht unter Artikel 6 dieser Richtlinie.

137 Zu Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 genügt der Hinweis, dass dieser einen Mitgliedstaat zwar verpflichtet, einer Muttergesellschaft, die Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft erhält, zu garantieren, dass die von ihrer Tochtergesellschaft im Ausland auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte Steuer in voller Höhe auf die von der Muttergesellschaft im ersteren Mitgliedstaat zu zahlende Körperschaftsteuer angerechnet wird (vgl. Randnr. 104 des vorliegenden Urteils), dass sich aus dieser Bestimmung für

diesen Staat jedoch nicht die Verpflichtung ergibt, in einem solchen Fall dafür zu sorgen, dass die dieser Muttergesellschaft für die ausländische Steuer gewährte Entlastung nicht den Betrag verringert, mit dem sie den bei einer Dividendenausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner als Vorauszahlung geleisteten Teil der Körperschaftsteuer verrechnen kann, oder die für diese Muttergesellschaft bestehende Möglichkeit einer Übertragung eines als Vorauszahlung geleisteten Steuerbetrags, den sie nicht auf ihre Steuerschuld anrechnen kann, auf gebietsfremde Tochtergesellschaften auszudehnen, die in dem genannten Staat körperschaftsteuerpflichtig sind.

138 Auf die dritte Frage ist somit zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 56 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die vorsehen, dass jede Entlastung, die einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt wird, den Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem sie die als Vorauszahlung entrichtete Körperschaftsteuer verrechnen kann.

139 Artikel 43 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft ermöglichen, den als Vorauszahlung geleisteten Körperschaftsteuerbetrag, den sie nicht auf die von ihr für das betreffende Geschäftsjahr oder für frühere oder spätere Geschäftsjahre geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen kann, auf gebietsansässige Tochtergesellschaften zu übertragen, damit diese ihn auf die von ihnen zu zahlende Körperschaftsteuer anrechnen können, es einer gebietsansässigen Gesellschaft jedoch nicht ermöglichen, diesen Betrag auf gebietsfremde Tochtergesellschaften zu übertragen, die in diesem Mitgliedstaat auf die dort erzielten Gewinne Steuern zahlen müssen.

Zur vierten Frage

140 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Artikel 43 EG und 56 EG sowie die Artikel 4 Absatz 1 und 6 der Richtlinie 90/435 nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, zwar die Möglichkeit einräumen, eine Regelung zu

wählen, die es ihnen erlaubt, die bei einer späteren Ausschüttung an ihre eigenen Anteilseigner entrichtete ACT zurückzuerlangen, diese Gesellschaften jedoch zum einen verpflichten, die ACT zu entrichten und dann ihre Erstattung zu beantragen und zum anderen keine Steuergutschrift für ihre Anteilseigner vorsehen, obwohl diese eine Steuergutschrift erhalten hätten, wenn die gebietsansässigen Gesellschaften eine Ausschüttung auf der Grundlage von Dividenden aus inländischen Quellen vorgenommen hätten.

141 Die Anwendung der Bestimmungen der Richtlinie 90/435 auf das vom vorlegenden Gericht aufgezeigte Problem lässt sich von vornherein ausschließen. Zum einen regelt Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie, wie in Randnummer 137 des vorliegenden Urteils ausgeführt, nämlich nicht, unter welchen Bedingungen eine Verpflichtung zu einer Vorauszahlung der Körperschaftsteuer auferlegt werden kann. Diese Bestimmung sieht Regeln vor, die die mehrfache Belastung von Gewinnen vermeiden sollen, die eine gebietsfremde Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausschüttet, und findet somit keine Anwendung, wenn es sich bei den Anteilseignern um natürliche Personen handelt. Zum anderen ist daran zu erinnern, dass die ACT kein Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 6 der genannten Richtlinie ist (vgl. Randnr. 111 des vorliegenden Urteils).

142 Zu den Bestimmungen des Vertrages über die Verkehrsfreiheiten ist darauf hinzuweisen, dass die streitigen Rechtsvorschriften, da sie für Dividendenausschüttungen an gebietsansässige Gesellschaften unabhängig vom Umfang der von ihnen gehaltenen Beteiligungen gelten, sowohl unter Artikel 43 EG über die Niederlassungsfreiheit, als auch unter Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehr fallen können.

143 Aufgrund der Umstände des Ausgangsverfahren (siehe Randnr. 37 des vorliegenden Urteils) ist mit der Prüfung der in den Ausgangsverfahren streitigen nationalen Rechtsvorschriften im Hinblick auf Artikel 43 EG zu beginnen.

144 Wie der Generalanwalt in Nummer 94 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, möchte das vorlegende Gericht mit dieser Frage vom Gerichtshof wissen, ob die im Vereinigten Königreich ab 1. Juli 1994 eingeführte FID-Regelung rechtmäßig ist.

Diese Regelung räumt gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, einen Anspruch auf Erstattung der überschüssigen ACT ein, d. h. des ACT-Betrags, der nicht auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden kann.

145 Die steuerliche Behandlung der gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten und sich für die FID-Regelung entscheiden, ist jedoch in zweifacher Hinsicht ungünstiger als die der gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus inländischen Quellen erhalten.

146 Was, erstens, die Möglichkeit angeht, die überschüssige ACT zurückzuerlangen, so ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die ACT zwar innerhalb von vierzehn Tagen nach dem Quartal, in dem die betroffene Gesellschaft ihren Anteilseignern Dividenden gezahlt hat, zu entrichten ist, die überschüssige ACT jedoch erst von dem Zeitpunkt an erstattet werden kann, von dem an die Körperschaftsteuer geschuldet wird, d. h. neun Monate nach Ende des Geschäftsjahrs. Je nachdem, wann die Gesellschaft die Dividenden gezahlt hat, muss sie somit achteinhalb bis siebzehneinhalb Monate auf die Erstattung der von ihr entrichteten ACT warten.

147 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens geltend machen, haben gebietsansässige Gesellschaften, die sich wegen des Bezugs von Dividenden aus ausländischen Quellen für diese Regelung entscheiden, folglich einen Liquiditätsnachteil, den gebietsansässige Gesellschaften, die Dividenden aus inländischen Quellen erhalten, nicht haben. Letzteren wird nämlich, da die gebietsansässige ausschüttende Gesellschaft bereits die ACT auf die ausgeschütteten Gewinne entrichtet hat, eine Steuergutschrift erteilt, die es ihnen ermöglicht, Dividenden in Höhe der erhaltenen Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner auszuschütten, ohne eine ACT leisten zu müssen.

148 Zweitens haben Anteilseigner, an die eine gebietsansässige Gesellschaft auf der Grundlage von als FID qualifizierten Dividenden aus ausländischen Quellen

Dividenden ausgeschüttet hat, keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift, sondern werden so behandelt, als hätten sie Einkünfte erhalten, die für das fragliche Steuerjahr zum niedrigsten Zinssatz besteuert wurden. Mangels Steuergutschrift haben solche Anteilseigner, wenn sie nicht einkommensteuerpflichtig sind oder die geschuldete Einkommensteuer niedriger ist als die Steuer auf die Dividende zum niedrigsten Steuersatz, keinen Anspruch auf eine Erstattung.

149 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens vortragen, führt dies dazu, dass eine Gesellschaft, die sich für die FID-Regelung entschieden hat, den Betrag ihrer Ausschüttungen erhöhen muss, wenn sie den Anteilseignern eine Rendite gewährleisten will, die derjenigen entspricht, die sich aus einer Ausschüttung von Dividenden aus inländischen Quellen ergibt.

150 Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, dass in diesen Ungleichbehandlungen keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit liege.

151 Zur Verpflichtung einer Gesellschaft, die sich für die FID-Regelung entschieden hat, in Erwartung einer späteren Erstattung ACT zu zahlen, wiederholt die Regierung ihr Vorbringen, dass die Situation einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalte, insoweit nicht mit derjenigen einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhalte, vergleichbar sei, als die Verpflichtung der erstgenannten Gesellschaft, bei einer späteren Dividendenausschüttung eine ACT zu leisten, deshalb bestehe, weil sie anders als die letztgenannte Gesellschaft Dividenden erhalte, auf die keinerlei ACT entrichtet worden sei. Wenn einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalte und sich für die FID-Regelung entschieden habe, vor diesem unterschiedlichen Hintergrund das Recht auf eine Erstattung der entrichteten ACT gewährt werde, könne diese Behandlung keinesfalls eine Diskriminierung darstellen.

152 Da jedoch, wie in den Randnummern 87 bis 91 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne in deren Sitzstaat der Körperschaftsteuer unterliegen, gewährt ein auf die Dividenden beziehende Gesellschaft anwendbares System der Körperschaftsteuervorauszahlung, wenn es

für die Bestimmung der Steuerschuld zwar die von einer gebietsansässigen ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte Steuer, nicht jedoch die von einer gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft im Ausland gezahlte Steuer berücksichtigt, einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, eine weniger günstige Behandlung als einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, obwohl sich beide in einer vergleichbaren Situation befinden.

153 Die Situation der erstgenannten Gesellschaft wird zwar durch die Möglichkeit der Erstattung einer auf die Körperschaftsteuerschuld nicht anrechenbaren Steuervorauszahlung verbessert, doch befindet sich die Gesellschaft immer noch insoweit in einer ungünstigeren Lage als eine Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, als sie einen Liquiditätsnachteil erleidet.

154 Eine solche Ungleichbehandlung, die bewirkt, dass eine Beteiligung an einer gebietsfremden Gesellschaft weniger attraktiv ist als eine Beteiligung an einer gebietsansässigen Gesellschaft, verstößt mangels objektiver Rechtfertigung gegen die Niederlassungsfreiheit.

155 Entgegen der Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs kann der Liquiditätsnachteil, den die Gesellschaften erleiden, die sich für die FID-Regelung entschieden haben, nicht durch praktische Zwänge gerechtfertigt werden, die damit zusammenhängen, dass ein Mitgliedstaat im Rahmen der Besteuerung der betreffenden Dividende einige Zeit benötigt, um alle — in Inland oder im Ausland — auf die ausgeschütteten Gewinne erhobenen Steuern zu berücksichtigen.

156 Es trifft zwar zu, dass ein Mitgliedstaat einige Zeit benötigt, um bei der Bestimmung des letztlich zu zahlenden Körperschaftsteuerbetrags alle Steuern zu berücksichtigen, die bereits auf die ausgeschütteten Gewinne erhoben wurden. Dies kann jedoch nicht rechtfertigen, dass ein Mitgliedstaat bei Dividenden aus inländischen Quellen bereit ist, zur Bestimmung des ACT-Betrags, der von einer Dividenden

ausschüttenden Gesellschaft zu zahlen ist, den ACT-Teilbetrag zu berücksichtigen, den die gebietsansässige Gesellschaft, von der die ausschüttende Gesellschaft selbst Dividenden erhalten hat, gezahlt hat — und zwar zu einem Zeitpunkt zu berücksichtigen, zu dem der Körperschaftsteuerbetrag, den diese andere gebietsansässige Gesellschaft letztlich zahlen muss, noch gar nicht bestimmt werden konnte –, während er bei Dividenden aus ausländischen Quellen den zu zahlenden ACT-Betrag festlegt, ohne der gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner ausschüttet, die Möglichkeit zu bieten, die Steuer auf die Gewinne, die eine gebietsfremde Gesellschaft an sie ausgeschüttet hat, auf diesen Betrag anzurechnen.

157 Würde sich herausstellen, dass die auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte Steuer im Rahmen eines Systems der Körperschaftsteuervorauszahlung aus praktischen Gründen nur bei Dividenden aus inländischen Quellen berücksichtigt werden kann, müsste der betreffende Mitgliedstaat den einen oder anderen Aspekt seines Systems der Besteuerung gebietsansässiger Gesellschaften ändern, um diese Ungleichbehandlung zu beseitigen.

158 Zu dem Umstand, dass die FID-Regelung keine Steuergutschrift für den Anteilseigner vorsieht, trägt die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, dass eine solche Steuergutschrift einem Anteilseigner, der Dividenden erhalten habe, nur gewährt werde, wenn eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vorliege, die vermieden oder abgeschwächt werden müsse. Eine solche liege bei der FID-Regelung nicht vor, da zum einen keine ACT auf die Dividenden aus ausländischen Quellen entrichtet worden sei und zum anderen die ACT, die die gebietsansässige Gesellschaft, die diese Dividenden erhalte, bei der Ausschüttung an ihre Anteilseigner entrichten müsse, anschließend erstattet werde.

159 Dieses Vorbringen ist jedoch ebenfalls auf die unzutreffende Prämisse gestützt, dass die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nur bei Dividenden bestehe, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft stammten, die zur Entrichtung einer ACT auf ihre Dividendenausschüttungen verpflichtet sei; diese Gefahr besteht in Wirklichkeit jedoch auch bei Dividenden, die von einer gebietsfremden Gesellschaft ausgeschüttet werden, deren Gewinne ebenfalls in deren Sitzstaat nach den dort geltenden Steuersätzen und Regeln der Körperschaftsteuer unterliegen.

160 Aus diesem Grund kann die Regierung des Vereinigten Königreichs die Tatsache, dass von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogene Dividenden steuerlich ungünstiger behandelt werden, auch nicht mit der Begründung abstreiten, dass eine solche Gesellschaft ihren Anteilseignern höhere Dividenden zahlen könne, weil sie keine ACT entrichten müsse.

161 Das Vorbringen, dass die ungleiche Behandlung der Ausschüttung von Dividenden aus ausländischen Quellen im Rahmen der FID-Regelung keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellten, da diese Regelung lediglich Optionscharakter habe, ist ebenfalls zurückzuweisen.

162 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ausgeführt haben, ist eine die Verkehrsfreiheiten beschränkende nationale Regelung nämlich auch dann mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, wenn ihre Anwendung fakultativ ist.

163 Mit dem Argument, dass die streitigen Beschränkungen durch die Notwendigkeit gerechtfertigt seien, die Kohärenz des Steuersystems des Vereinigten Königreichs zu wahren, wiederholt die Regierung des Vereinigten Königreichs lediglich ihr Vorbringen, das bereits im Rahmen der Prüfung der zweiten Frage zurückgewiesen wurde (vgl. Randnr. 93 des vorliegenden Urteils).

164 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die vom vorlegenden Gericht in seiner vierten Frage angeführten Merkmale der FID-Regelung gegen Artikel 43 EG verstoßen.

165 Da diese Frage nach Ansicht des vorlegenden Gerichts auch den Fall von in Drittländern niedergelassenen und damit nicht unter Artikel 43 EG über die Niederlassungsfreiheit fallenden Gesellschaften betrifft, sowie aus dem im Randnummer 38 des vorliegenden Urteils dargelegten Grund stellt sich die Frage, ob nationale Maßnahmen wie die im Ausgangsverfahren streitigen auch gegen Artikel 56 EG über den freien Kapitalverkehr verstoßen.

166 Die ungleiche Behandlung der Dividenden aus ausländischen Quellen, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezogen werden, die sich für die FID-Regelung entschieden hat (vgl. Randnrn. 145 bis 149 des vorliegenden Urteils), führt dazu, dass eine solche Gesellschaft davon abgehalten wird, ihr Kapital bei einer in einem anderen Staat niedergelassenen Gesellschaft anzulegen, und wirkt außerdem als Beschränkung für in anderen Staaten niedergelassene Gesellschaften, da sie für diese ein Hindernis bei der Beschaffung von Kapital im Vereinigten Königreich darstellt.

167 Eine solche ungleiche Behandlung ist nur dann mit den Bestimmungen des Vertrages über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

168 Da die Regierung des Vereinigten Königreichs sich in diesem Zusammenhang auf die Erklärungen bezogen hat, die sie auch hinsichtlich der Prüfung des Artikels 43 EG geltend gemacht hat, reicht der Hinweis aus, dass diese Ungleichbehandlung aus den in den Randnummern 150 bis 163 des vorliegenden Urteils dargelegten Gründen Situationen betrifft, die objektiv miteinander vergleichbar sind, und eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, für die nicht nachgewiesen wurde, dass sie gerechtfertigt wäre.

169 Gerade in Bezug auf den freien Kapitalverkehr hat die Regierung allein vorgetragen, dass es in einem Fall mit in Drittstaaten niedergelassenen ausschüttenden Gesellschaften schwieriger sein könne, die von diesen Gesellschaften in deren Sitzstaat gezahlte Steuer zu überprüfen, als in einem rein gemeinschaftlichen Kontext.

170 Tatsächlich ist aufgrund des Grades der unter den Mitgliedstaaten der Union bestehenden rechtlichen Integration, insbesondere angesichts der gesetzgeberischen Maßnahmen der Gemeinschaft in Bezug auf die Zusammenarbeit zwischen nationalen Steuerbehörden wie der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15), die von einem Mitgliedstaat vorgenommene Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten mit die Grenzen innerhalb der Gemeinschaft überschreitenden Bezügen nicht immer mit der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten vergleichbar, die die Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten berühren.

171 Wie der Generalanwalt in Nummer 121 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, lässt sich außerdem nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde.

172 Was die streitigen nationalen Rechtsvorschriften angeht, hat die Regierung des Vereinigten Königreichs die mit der Überprüfung der im Ausland gezahlten Steuer verbundenen Schwierigkeiten jedoch nur als Erklärung für die Länge der Zeit zwischen der Entrichtung und der Erstattung der ACT geltend gemacht. Dies kann jedoch, wie in Randnummer 156 des vorliegenden Urteils dargelegt, keine Rechtfertigung für Rechtsvorschriften sein, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, verwehren, auf die zu leistende Körperschaftsteuervorauszahlung die im Ausland auf die ausgeschütteten Gewinne erhobene Steuer anzurechnen, während dieser Steuerbetrag bei Dividenden aus inländischen Quellen von der Steuer, die die gebietsansässige ausschüttende Gesellschaft — und sei es auch nur als Vorauszahlung — entrichtet, automatisch abgezogen wird.

173 Auf die vierte Frage ist somit zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 56 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, die gebietsansässige Gesellschaften, die an ihre Anteilseigner Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus inländischen

Quellen stammen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung befreien, dagegen gebietsansässigen Gesellschaften, die an ihre Anteilseigner Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus ausländischen Quellen stammen, die Möglichkeit einräumen, sich für eine Regelung zu entscheiden, nach der sie die als Vorauszahlung geleistete Körperschaftsteuer zurückerlangen können, dabei jedoch diese Gesellschaften zum einen verpflichten, die genannte Steuervorauszahlung zu leisten und dann deren Erstattung zu beantragen, und zum anderen keine Steuergutschrift für die Anteilseigner vorsehen, obwohl diese eine solche Gutschrift bei einer Ausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft auf der Grundlage von Dividenden aus inländischen Quellen erhalten hätten.

Zur fünften Frage

174 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob angesichts der Tatsache, dass die in der ersten und der zweiten Frage angeführten nationalen Maßnahmen vor dem 31. Dezember 1993 erlassen wurden, die in der vierten Frage angeführten Maßnahmen, die nach diesem Datum erlassen wurden, jedoch die erstgenannten nationalen Maßnahmen ändern, für den Fall, dass sie ebenfalls grundsätzlich nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkungen des Kapitalverkehrs darstellen, als am 31. Dezember 1993 bestehende Beschränkungen im Sinne von Artikel 57 Absatz 1 EG zulässig sind.

175 Nach der letztgenannten Bestimmung berührt Artikel 56 EG nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestanden.

176 Es ist also festzustellen, ob die in der vierten Frage angeführten nationalen Maßnahmen als Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Zusammenhang mit Direktinvestitionen, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten unter Artikel 57 Absatz 1 EG fallen.

177 Der Begriff „Direktinvestitionen" ist im Vertrag nicht definiert.

178 Dieser Begriff wurde im Gemeinschaftsrecht jedoch in der Nomenklatur für den Kapitalverkehr in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages [dieser Artikel wurde durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben] (ABl. L 178, S. 5) definiert, die dreizehn Kategorien von Kapitalbewegungen umfasst.

179 Da Artikel 56 EG im Wesentlichen den Inhalt des Artikels 1 der Richtlinie 88/361 übernommen hat, behält diese Nomenklatur nach ständiger Rechtsprechung ungeachtet dessen, dass diese Richtlinie auf die Artikel 69 und 70 Absatz 1 EWG-Vertrag gestützt ist (die Artikel 67 bis 73 EWG-Vertrag sind durch die Artikel 73 b bis 73 g EG-Vertrag ersetzt worden, jetzt Artikel 56 EG bis 60 EG), den Charakter einer Richtschnur für die Definition des Begriffes des Kapitalverkehrs, den sie vor dem Inkrafttreten der letztgenannten Artikel hatte, wobei die in ihr enthaltene Aufzählung gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend ist (vgl. insbesondere Urteile vom 16. März 1999 in der Rechtssache C-222/97, Trummer und Mayer, Slg. 1999, I-1661, Randnr. 21, und vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 39).

180 Für die Auslegung des Begriffes der Direktinvestitionen ist dieser Nomenklatur ein solcher Richtschnurcharakter beizumessen. In der ersten Rubrik dieser Nomenklatur stehen unter der Überschrift „Direktinvestitionen" die Gründung und

Erweiterung von Zweigniederlassungen oder neuen Unternehmen, die ausschließlich dem Geldgeber gehören, und die vollständige Übernahme bestehender Unternehmen, die Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen, langfristige Darlehen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen sowie Reinvestitionen von Erträgen zur Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen.

181 Wie sich aus dieser Auflistung und den zugehörigen Begriffsbestimmungen ergibt, bezieht sich der Begriff der Direktinvestitionen auf Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind.

182 Bei Beteiligungen an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen setzt das Ziel der Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen, wie auch aus den Begriffsbestimmungen hervorgeht, voraus, dass die Aktien ihrem Inhaber entweder nach den bestehenden nationalen aktienrechtlichen Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen.

183 Entgegen den Behauptungen der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erfassen die Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Zusammenhang mit Direktinvestitionen oder der Niederlassung im Sinne von Artikel 57 Absatz 1 EG nicht nur nationale Maßnahmen, die bei ihrer Anwendung auf den Kapitalverkehr mit dritten Ländern Investitionen oder die Niederlassung beschränken, sondern auch solche, die die sich daraus ergebenden Dividendenzahlungen beschränken.

184 Aus der Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass jede ungünstigere Behandlung von Dividenden aus ausländischen Quellen gegenüber Dividenden aus inländischen

Quellen als Beschränkung des freien Kapitalverkehrs anzusehen ist, da sie dazu führen kann, dass der Erwerb von Beteiligungen an in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften weniger attraktiv ist (Urteile Verkooijen, Randnr. 35, Lenz, Randnr. 21, und Manninen, Randnr. 23).

185 Eine Beschränkung des Kapitalverkehrs in Form einer ungünstigeren steuerlichen Behandlung von Dividenden aus ausländischen Quellen fällt somit unter Artikel 57 Absatz 1 EG, wenn sie sich auf Beteiligungen bezieht, die zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und der betroffenen Gesellschaft erworben wurden, und die es dem Anteilseigner ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen.

186 Ist dies nicht der Fall, darf eine nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs nicht angewandt werden, auch nicht in Beziehungen zu Drittländern.

187 Aus Artikel 57 Absatz 1 EG ergibt sich jedoch, dass ein Mitgliedstaat in Beziehungen zu Drittländern die in den sachlichen Geltungsbereich dieser Bestimmung fallenden Beschränkungen des Kapitalverkehrs anwenden kann, auch wenn sie gegen den in Artikel 56 EG niedergelegten Grundsatz des freien Kapitalverkehrs verstoßen, sofern sie bereits am 31. Dezember 1993 bestanden.

188 Nach Auffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs gilt, wenn der Gerichtshof der Ansicht sein sollte, dass die im Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften über die Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen gegen Artikel 56 EG verstoßen, dies nicht nur für die in der ersten bis dritten Vorlagefrage angeführten Maßnahmen, die vor dem 31. Dezember 1993 worden seien, sondern auch für die am 1. Juli 1994 in Kraft getretene FID-Regelung, da diese in Bezug auf die bestehenden Maßnahmen keine neuen Beschränkungen eingeführt, sondern im Gegenteil lediglich bestimmte beschränkende Wirkungen der bestehenden Rechtsvorschriften begrenzt habe.

189 Zunächst ist der Begriff der am 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkungen im Sinne von Artikel 57 Absatz 1 EG zu klären.

190 Wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission vorgeschlagen haben, ist das Urteil vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-302/97 (Konle, Slg. 1999, I-3099) heranzuziehen, in dem der Gerichtshof den Begriff der „bestehenden Rechtsvorschriften" auszulegen hatte, der in einer Ausnahmevorschrift der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 1994, C 241, S. 21, und ABl. 1995, L 1, S. 1) enthalten ist, die es der Republik Österreich erlaubte, vorübergehend ihre bestehenden Rechtsvorschriften über Zweitwohnsitze beizubehalten.

191 Grundsätzlich hat zwar das nationale Gericht den Inhalt der Rechtsvorschriften festzustellen, die zu einem in einem Gemeinschaftsrechtsakt festgelegten Zeitpunkt bestehen, doch hat der Gerichtshof in diesem Urteil klargestellt, dass es ihm zukommt, die Kriterien für die Auslegung des gemeinschaftsrechtlichen Begriffes zu liefern, der den Bezugspunkt für die Anwendung einer gemeinschaftlichen Ausnahmeregelung auf zu einem festgelegten Zeitpunkt „bestehende" nationale Rechtsvorschriften darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil Konle, Randnr. 27).

192 Wie der Gerichtshof in diesem Urteil ausgeführt hat, ist nicht jede nationale Maßnahme, die nach einem dergestalt festgelegten Zeitpunkt erlassen wird, schon allein deswegen von der Ausnahmeregelung des fraglichen Gemeinschaftsrechtsakts ausgeschlossen. Eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt nämlich unter die Ausnahmeregelung. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so kann sie den Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden Gemeinschaftsrechtsakt genannten Zeitpunkt bestehen, nicht gleichgestellt werden (vgl. Urteil Konle, Randnrn. 52 und 53).

193 Was das vom vorlegenden Gericht angeführte Verhältnis zwischen der FID-Regelung und den bestehenden nationalen Rechtsvorschriften über die Besteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen betrifft, so hat diese Regelung ersichtlich den Zweck, die sich aus den bestehenden Rechtsvorschriften ergebenden beschränkenden Wirkungen für gebietsansässige Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, zu begrenzen, insbesondere indem sie diesen Gesellschaften die Möglichkeit einer Erstattung der bei einer Ausschüttung von Dividenden an ihre eigenen Anteilseigner zu entrichtenden überschüssigen ACT einräumt.

194 Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob es, wie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens meinen, als neue Beschränkung anzusehen ist, dass Anteilseigner, an die als FID qualifizierte Dividenden ausgeschüttet werden, keine Steuergutschrift erhalten. Zwar trifft es zu, dass die Gewährung einer solchen Steuergutschrift an einen von einer Ausschüttung begünstigten Anteilseigner in dem nationalen Steuersystem, zu dem die FID-Regelung gehört, der von der ausschüttenden Gesellschaft auf diese Ausschüttung entrichteten ACT entspricht, doch lässt sich der Beschreibung der nationalen Steuervorschriften im Vorlagebeschluss nicht entnehmen, dass der Umstand, dass eine Gesellschaft, die sich für die FID-Regelung entschieden hat, Anspruch auf Erstattung der entrichteten überschüssigen ACT hat, nach der Konzeption der am 31. Dezember 1993 bestehenden Rechtsvorschriften es rechtfertigt, dass deren Anteilseignern keine Steuergutschrift gewährt wird.

195 Jedenfalls kann die FID-Regelung entgegen der Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs nicht allein deswegen als bestehende Beschränkung qualifiziert werden, weil aufgrund ihres fakultativen Charakters für die betroffenen Gesellschaften immer noch die Möglichkeit der Anwendung der vorher erlassenen Regelung — mit den sich daraus ergebenden beschränkenden Wirkungen — besteht. Wie in Randnummer 162 des vorliegenden Urteils ausgeführt, ist eine die Verkehrsfreiheiten beschränkende Regelung nämlich auch dann mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar, wenn ihre Anwendung fakultativ ist.

196 Auf die fünfte Frage ist somit zu antworten, dass Artikel 57 Absatz 1 EG dahin auszulegen ist, dass im Fall, dass ein Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 Rechtsvorschriften erlassen hat, die nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkungen

des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern enthalten, und nach diesem Zeitpunkt Maßnahmen erlässt, die zwar ebenfalls eine Beschränkung dieses Kapitalverkehrs darstellen, im Wesentlichen jedoch mit der früheren Regelung übereinstimmen oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildern oder beseitigen, die Anwendung der letzteren Maßnahmen auf Drittländer nicht gegen Artikel 56 EG verstößt, sofern sie auf Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten angewandt werden. Beteiligungen an einer Gesellschaft, die nicht zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und dieser Gesellschaft erworben wurden und es dem Anteilseigner nicht ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen, können insoweit nicht als Direktinvestitionen angesehen werden.

Zu den Fragen 6 bis 9

197 Mit seinen Fragen 6 bis 9, die zusammen zu behandeln sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob im Fall, dass die in den vorangegangenen Fragen angeführten nationalen Maßnahmen mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar sind, Klagen, wie sie die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens zur Beseitigung der Folgen dieser Unvereinbarkeit eingereicht haben, als Klagen auf Erstattung zu Unrecht erhobener Beträge oder Gewährung zu Unrecht versagter Vergünstigungen oder vielmehr als Klagen auf Ersatz eines erlittenen Schadens zu qualifizieren sind. In Bezug auf letzteren Fall fragt es, ob die im Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame genannten Voraussetzungen erfüllt sein müssen und ob insoweit die Form zu berücksichtigen ist, in der solche Klagen nach dem nationalen Recht erhoben werden müssen.

198 Zur Anwendung der Voraussetzungen, unter denen ein Mitgliedstaat Schäden, die dem Einzelnen durch einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, zu ersetzen hat, fragt das vorlegende Gericht, ob der Gerichtshof Hinweise zum Erfordernis eines hinreichend qualifizierten Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht sowie eines Kausalzusammenhangs zwischen dem Verstoß gegen die dem Mitgliedstaat obliegende Verpflichtung und dem den Betroffenen entstandenen Schaden geben könne.

199 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens tragen vor, dass sämtliche in der sechsten Frage beschriebene Klagen in die Kategorie der Erstattungsklagen fielen, ob sie nun auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen überschüssigen Steuer oder auf Ausgleich der ihnen aufgrund der Verhinderung der Nutzung der als vorzeitige Steuerzahlung entrichteten Beträge entstandenen Einbußen oder auf die Wiedererlangung von Steuerentlastungen oder auf die Erstattung des Betrages gerichtet seien, um den die betroffenen gebietsansässigen Gesellschaften die als FID qualifizierten Dividenden hätten erhöhen müssen, um den Verlust der Steuergutschrift ihrer Anteilseigner auszugleichen. Ließe das Gemeinschaftsrecht zu, dass das nationale Recht nur eine Schadensersatzklage vorsehe, so wäre diese jedenfalls von anderer Art als die Klage, um die es im Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame gegangen sei.

200 Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist dagegen der Ansicht, dass jede der von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens begehrten Abhilfen einen Schadensersatzantrag darstelle, der die im Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame genannten Voraussetzungen erfüllen müsse. Es sei für die Qualifizierung der Klagen nach dem Gemeinschaftsrecht unerheblich, unter welchem Aspekt des nationalen Rechts sie erhoben worden seien.

201 Es ist nicht Sache des Gerichtshofes, die Klagen, die die Betroffenen beim vorlegenden Gericht erhoben haben, rechtlich einzuordnen. Im vorliegenden Fall obliegt es diesen Klägerinnen, Wesen und Grundlage ihrer Klagen (Erstattungsklage oder Schadensersatzklage) unter Aufsicht des vorlegenden Gerichts näher darzulegen (vgl. Urteil Metallgesellschaft u. a., Randnr. 81).

202 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes stellt das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat, jedoch eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen (vgl. u. a. Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82, San Giorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12, und Metallgesellschaft u. a., Randnr. 84). Der Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Abgaben zu erstatten (Urteile vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95, Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 20, und Metallgesellschaft u. a., Randnr. 84).

203 Mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener inländischer Abgaben ist es Aufgabe des innerstaatlichen Rechts 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. u. a. Urteile vom 16. Dezember 1976 in den Rechtssachen 33/76, Rewe, Slg. 1976, 1989, Randnr. 5, und 45/76, Comet, Slg. 1976, 2043, Randnrn. 13 und 16, sowie in jüngerer Zeit Urteile vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96, Edis, Slg. 1998, I-4951, Randnrn. 19 und 34, vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96, Dilexport, Slg. 1999, I-579, Randnr. 25, und Metallgesellschaft u. a., Randnr. 85).

204 Wie der Gerichtshof außerdem in Randnummer 96 seines Urteils Metallgesellschaft u. a. festgestellt hat, müssen, wenn einer gebietsansässigen Gesellschaft oder ihrer Muttergesellschaft durch eine Körperschaftsteuervorauszahlung, die die gebietsansässige Gesellschaft für die ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft gezahlten Dividenden entrichten musste, von der eine gebietsansässige Gesellschaft, die Dividenden an eine ebenfalls gebietsansässige Muttergesellschaft gezahlt hat, jedoch befreit war, eine finanzielle Einbuße entstanden ist, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenübersteht, die gebietsansässigen Gesellschaften und ihre gebietsfremden Muttergesellschaften nach den Bestimmungen des Vertrages über die Verkehrsfreiheiten über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, um Erstattung oder Entschädigung für diese Einbuße zu erlangen.

205 Nach dieser Rechtsprechung haben die Einzelnen, wenn ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts Steuern erhoben hat, Anspruch auf Erstattung nicht nur der zu Unrecht erhobenen Steuer, sondern auch der Beträge, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind. Wie der Gerichtshof in den Randnummern 87 und 88 des Urteils Metallgesellschaft u. a. festgestellt hat, fallen darunter auch die Einbußen aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Geldbeträgen infolge der vorzeitigen Fälligkeit der Steuer.

206 Sofern die Vorschriften des nationalen Rechts über Steuerentlastungen verhindert haben, dass eine Steuer wie die ACT, die unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben wurde, von dem Steuerpflichtigen, der sie entrichtet hat, zurückerlangt wird, hat dieser Anspruch auf Erstattung dieser Steuer.

207 Entgegen der Ansicht der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens können jedoch weder die Entlastungen, auf die die Steuerpflichtigen verzichtet hätten, um eine zu Unrecht erhobene Steuer, wie die ACT, in voller Höhe auf eine andere Steuerschuld anrechnen zu können, noch der Schaden, der den gebietsansässigen Gesellschaften, die sich für die FID-Regelung entschieden hätten, entstanden sei, weil sie den Betrag ihrer Dividenden hätten erhöhen müssen, um den Verlust der Steuergutschrift ihrer Anteilseigner auszugleichen, auf der Grundlage des Gemeinschaftsrechts durch eine Klage ausgeglichen werden, die auf Erstattung der zu Unrecht erhobenen Steuer oder der in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den betreffenden Mitgliedstaat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge gerichtet ist. Derartige Verzichte auf Entlastungen oder derartige Erhöhungen des Dividendenbetrags beruhen nämlich auf Entscheidungen dieser Gesellschaften und ergeben sich nicht zwangsläufig aus der Weigerung des Vereinigten Königreichs, den genannten Anteilseignern eine Behandlung zuteil werden zu lassen, die derjenigen der Anteilseigner gleichwertig ist, an die eine Ausschüttung auf der Grundlage von Dividenden aus inländischen Quellen erfolgt.

208 Es ist daher Sache des nationalen Gerichts, zu bestimmen, ob der Verzicht auf Entlastungen oder die Erhöhung des Dividendenbetrags für die betroffenen Gesellschaften finanzielle Einbußen darstellen, die aufgrund eines dem betreffenden Mitgliedstaat zuzurechnenden Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind.

209 Ohne auszuschließen, dass die Haftung des Staates auf der Grundlage des nationalen Rechts unter weniger strengen Voraussetzungen ausgelöst werden kann, hat der Gerichtshof festgestellt, dass ein Mitgliedstaat Schäden, die einem Einzelnen durch dem Staat zuzurechnende Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, ersetzen muss, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind: Die verletzte Rechtsnorm bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert, und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den Betroffenen entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang (Urteile Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnrn. 51 und 66, und vom 30. September 2003 in der Rechtssache C-224/01, Köbler, 2003, Slg. I-10239, Randnrn. 51 und 57).

210 Die konkrete Anwendung der Voraussetzungen für die Haftung der Mitgliedstaaten für Schäden, die Einzelnen durch Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, obliegt entsprechend den vom Gerichtshof hierfür entwickelten Leitlinien (Urteile Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnrn. 55 bis 57, vom 26. März 1996 in der Rechtssache C-392/93, British Telecommunications, Slg. 1996, I-1631, Randnr. 41, Denkavit u. a., Randnr. 49, und Konle, Randnr. 58) grundsätzlich den nationalen Gerichten (Urteile Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnr. 58, und Köbler, Randnr. 100).

211 Im Ausgangsverfahren ist die erste Voraussetzung in Bezug auf die Artikel 43 EG und 56 EG offensichtlich erfüllt. Diese Bestimmungen verleihen nämlich dem Einzelnen Rechte (vgl. jeweils Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnrn. 23 und 54, sowie Urteil vom 14. Dezember 1995 in den Rechtssachen C-163/94, C-165/94 und C-250/94, Sanz de Lera u. a., Slg. 1995, I-4821, Randnr. 43).

212 Zur zweiten Voraussetzung ist darauf hinzuweisen, dass ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht hinreichend qualifiziert ist, wenn der betreffende Mitgliedstaat bei der Wahrnehmung seiner Rechtsetzungsbefugnis die Grenzen offenkundig und erheblich überschritten hat, die der Ausübung seiner Befugnisse gesetzt sind (vgl. Urteile Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnr. 55, und British Telecommunications, Randnr. 42, sowie Urteil vom 4. Juli 2000 in der Rechtssache

C-424/97, Haim, Slg. 2000, I-5123, Randnr. 38). Die bloße Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch einen Mitgliedstaat, der zum Zeitpunkt dieser Rechtsverletzung nur über einen erheblich verringerten oder gar auf Null reduzierten Gestaltungsspielraum verfügte, kann ausreichen, um einen hinreichend qualifizierten Verstoß anzunehmen (vgl. Urteile vom 23. Mai 1996 in der Rechtssache C-5/94, Hedley Lomas, Slg. 1996, I-2553, Randnr. 28, und Haim, Randnr. 38).

213 Um festzustellen, ob ein hinreichend qualifizierter Verstoß vorliegt, sind alle Gesichtspunkte zu berücksichtigen, die für den dem nationalen Gericht vorgelegten Sachverhalt kennzeichnend sind. Zu diesen Gesichtspunkten gehören u. a. das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift, die Frage, ob der Verstoß oder der Schaden vorsätzlich begangen bzw. zugefügt wurde oder nicht, die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit eines etwaigen Rechtsirrtums und der Umstand, dass das Verhalten eines Gemeinschaftsorgans möglicherweise dazu beigetragen hat, dass nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise eingeführt oder aufrechterhalten wurden (Urteile Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnr. 56, und Haim, Randnrn. 42 und 43).

214 Jedenfalls ist ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht offenkundig qualifiziert, wenn er trotz des Erlasses eines Urteils, in dem der zur Last gelegte Verstoß festgestellt wird, oder eines Urteils im Vorabentscheidungsverfahren oder aber einer gefestigten einschlägigen Rechtsprechung des Gerichtshofes, aus denen sich die Pflichtwidrigkeit des fraglichen Verhaltens ergibt, fortbestanden hat (Urteil Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnr. 57).

215 Im vorliegenden Fall muss das nationale Gericht bei der Beurteilung, ob ein vom betroffenen Mitgliedstaat begangener Verstoß gegen Artikel 43 EG hinreichend qualifiziert ist, berücksichtigen, dass die Folgen, die sich aus den durch den EG-Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten ergeben, in einem Bereich wie der direkten Besteuerung erst nach und nach deutlich geworden sind, u. a. durch die vom Gerichtshof seit seinem Urteil vom 28. Januar 1986 (Kommission/Frankreich) entwickelten Grundsätze. Was die Besteuerung von Dividenden angeht, die gebietsansässige Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften erhalten haben, hatte der Gerichtshof außerdem erst in den Urteilen Verkooijen, Lenz und Manninen Gelegenheit, die Anforderungen zu erläutern, die sich aus diesen Verkehrsfreiheiten insbesondere in Bezug auf den freien Kapitalverkehr ergeben.

216 Das Gemeinschaftsrecht verpflichtete einen Mitgliedstaat nämlich außerhalb der von der Richtlinie 90/435 erfassten Fälle nicht ausdrücklich, für eine gleichwertige Behandlung der von gebietsansässigen Gesellschaften und von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlten Dividenden im Rahmen der Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu sorgen. Das im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen aufgeworfene Problem ist somit bis zu den Urteilen Verkooijen, Lenz und Manninen in der Rechtsprechung des Gerichtshofes noch nicht als solches behandelt worden.

217 Das nationale Gericht muss im Licht dieser Erwägungen die in Randnummer 213 des vorliegenden Urteils genannten Faktoren beurteilen, insbesondere das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschriften und die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit etwaiger Rechtsirrtümer.

218 In Bezug auf die dritte Voraussetzung, nämlich das Erfordernis eines unmittelbaren Kausalzusammenhangs zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den Betroffenen entstandenen Schaden, muss das vorlegende Gericht prüfen, ob sich der behauptete Schaden mit hinreichender Unmittelbarkeit aus dem Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht ergibt, um den Mitgliedstaat zu dessen Ersatz zu verpflichten (vgl. in diesem Sinne hinsichtlich der außervertraglichen Haftung der Gemeinschaft Urteil vom 4. Oktober 1979 in den Rechtssachen 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 und 45/79, Dumortier frères u. a./Rat, Slg. 1979, 3091, Randnr. 21).

219 Vorbehaltlich des Anspruchs auf Entschädigung, der seine Grundlage unmittelbar im Gemeinschaftsrecht hat, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, hat der Staat die Folgen des entstandenen Schadens im Rahmen des nationalen Haftungsrechts zu beheben, wobei die im nationalen Schadensersatzrecht festgelegten Voraussetzungen nicht ungünstiger sein dürfen als bei ähnlichen Rechtsbehelfen, die nur nationales Recht betreffen, und nicht so ausgestaltet sein dürfen, dass sie die Erlangung der Entschädigung praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Urteile vom 19. November 1991 in den Rechtssachen C-6/90 und C-9/90, Francovich u. a., Slg. 1991, I-5357, Randnrn. 41 bis 43, Brasserie du Pêcheur und Factortame, Randnr. 67, sowie Köbler, Randnr. 58).

220 Auf die Fragen 6 bis 9 ist somit zu antworten, dass die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Gerichtsverfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte sicherstellen sollen, einschließlich der Qualifizierung der von den geschädigten Personen bei den nationalen Gerichten erhobenen Klagen mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten sind. Dieses Recht muss jedoch gewährleisten, dass die Einzelnen über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, der es ihnen ermöglicht, die zu Unrecht erhobene Steuer und die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den betreffenden Mitgliedstaat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge zurückzuerlangen. Sonstige Schäden, die einer Person aufgrund eines einem Mitgliedstaat zuzurechnenden Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, muss dieser unter den in Randnummer 51 des Urteils Brasserie du Pêcheur und Factortame genannten Voraussetzungen ersetzen, was jedoch nicht ausschließt, dass die Haftung des Staates auf der Grundlage des nationalen Rechts unter weniger strengen Voraussetzungen ausgelöst werden kann.

Zum Antrag auf zeitliche Begrenzung der Wirkungen des vorliegenden Urteils

221 In der mündlichen Verhandlung hat die Regierung des Vereinigten Königreichs beantragt, für den Fall, dass der Gerichtshof das Gemeinschaftsrecht dahin auslegt, dass es nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, die Wirkungen des Urteils auch in den Fällen, in denen vor Verkündung dieses Urteils gerichtlich Klage erhoben worden ist, zeitlich zu begrenzen.

222 Zur Stützung ihres Antrags führt sie an, dass die Vereinbarkeit der nationalen Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht seit deren Erlass im Jahre 1973 nie in Frage gestellt worden sei und dass sich aus den bei dem vorlegenden Gericht erhobenen Klagen schwerwiegende finanzielle Auswirkungen — schätzungsweise in Höhe von 4,7 Milliarden GBP (7 Milliarden Euro) — für das Vereinigte Königreich ergeben würden.

223 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens bestreiten die Höhe dieses Betrages, der vielmehr zwischen 100 Millionen und 2 Milliarden GBP liege. Außerdem seien die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften zwar nie zuvor vor den nationalen Gerichten unter dem Blickwinkel ihrer Vereinbarkeit mit den Artikeln 43 EG und 56 EG beanstandet worden, ihre Auswirkung auf grenzüberschreitende Tätigkeiten sei jedoch Gegenstand mehrerer Klagen gewesen.

224 Insoweit reicht die Feststellung aus, dass die Regierung des Vereinigten Königreichs einen Betrag genannt hat, der alle von den Klägerinnen des Ausgangsverfahrens erhobenen Klagen abdeckt, auf die sich die Vorlagefragen beziehen, und somit von der Hypothese ausgegangen ist — die sich nicht bewahrheitet hat –, dass die Antworten des Gerichtshofes auf jede dieser Fragen im Sinne der Klägerinnen des Ausgangsverfahrens ausfielen.

225 Die Wirkungen des vorliegenden Urteils sind infolgedessen nicht zeitlich zu begrenzen.

Kosten

226 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Artikel 43 EG und 56 EG sind dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der bei von gebietsansässigen Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige gezahlten Dividenden ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung anwendet, für von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlte Dividenden eine gleichwertige Behandlung vorsehen muss.**

   Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der die gebietsansässige Gesellschaft mindestens 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen — wobei jedoch im letzteren Fall eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlte Steuer erteilt wird –, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift mindestens genauso hoch ist wie der im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festzusetzenden Steuer.

   Artikel 56 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der sie weniger als 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen, ohne dass der gebietsansässigen Gesellschaft eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichtete Steuer erteilt würde.

2. **Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, ermöglichen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung, die die erstgenannte Gesellschaft zu leisten hat, die von der letztgenannten Gesellschaft geleistete Körperschaftsteuervorauszahlung abzuziehen, während ein solcher Abzug im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, in Bezug auf die Steuer, die von der letztgenannten Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne in ihrem Sitzstaat gezahlt worden ist, nicht möglich ist.**

3. **Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die vorsehen, dass jede Entlastung, die einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat, für die im Ausland gezahlte Steuer gewährt wird, den Körperschaftsteuerbetrag verringert, mit dem sie die als Vorauszahlung entrichtete Körperschaftsteuer verrechnen kann.**

   Artikel 43 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft ermöglichen, den als Vorauszahlung geleisteten Körperschaftsteuerbetrag, den sie nicht auf die von ihr für das betreffende Geschäftsjahr oder für frühere oder spätere Geschäftsjahre geschuldete Körperschaftsteuer anrechnen kann, auf gebietsansässige Tochtergesellschaften zu übertragen, damit diese ihn auf die von ihnen zu zahlende Körperschaftsteuer anrechnen können, es einer gebietsansässigen Gesellschaft jedoch nicht ermöglichen, diesen Betrag auf gebietsfremde Tochtergesellschaften zu übertragen, die in diesem Mitgliedstaat auf die dort erzielten Gewinne Steuern zahlen müssen.

4. **Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegen, die gebietsansässige Gesellschaften, die an ihre Anteilseigner Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus inländischen Quellen stammen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung befreien,**

dagegen gebietsansässigen Gesellschaften, die an ihre Anteilseigner Dividenden ausschütten, die aus von ihnen bezogenen Dividenden aus ausländischen Quellen stammen, die Möglichkeit einräumen, sich für eine Regelung zu entscheiden, nach der sie die als Vorauszahlung geleistete Körperschaftsteuer zurückerlangen können, dabei jedoch diese Gesellschaften zum einen verpflichten, die genannte Steuervorauszahlung zu leisten und dann deren Erstattung zu beantragen, und zum anderen keine Steuergutschrift für die Anteilseigner vorsehen, obwohl diese eine solche Gutschrift bei einer Ausschüttung durch eine gebietsansässige Gesellschaft auf der Grundlage von Dividenden aus inländischen Quellen erhalten hätten.

5. **Artikel 57 Absatz 1 EG ist dahin auszulegen, dass im Fall, dass ein Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 Rechtsvorschriften erlassen hat, die nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern enthalten, und nach diesem Zeitpunkt Maßnahmen erlässt, die zwar ebenfalls eine Beschränkung dieses Kapitalverkehrs darstellen, im Wesentlichen jedoch mit der früheren Regelung übereinstimmen oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der gemeinschaftlichen Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildern oder beseitigen, die Anwendung der letzteren Maßnahmen auf Drittländer nicht gegen Artikel 56 EG verstößt, sofern sie auf Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten angewandt werden. Beteiligungen an einer Gesellschaft, die nicht zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und dieser Gesellschaft erworben wurden und es dem Anteilseigner nicht ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen, können insoweit nicht als Direktinvestitionen angesehen werden.**

6. **Die Bestimmung der zuständigen Gerichte und die Ausgestaltung von Gerichtsverfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte sicherstellen sollen, einschließlich der Qualifizierung der von den geschädigten Personen bei den nationalen Gerichten erhobenen Klagen sind mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten. Dieses Recht muss jedoch gewährleisten, dass die Einzelnen über**

einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, der es ihnen ermöglicht, die zu Unrecht erhobene Steuer und die in unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Steuer an den betreffenden Mitgliedstaat gezahlten oder von diesem einbehaltenen Beträge zurückzuerlangen. Sonstige Schäden, die einer Person aufgrund eines einem Mitgliedstaat zuzurechnenden Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht entstanden sind, muss dieser unter den in Randnummer 51 des Urteils vom 5. März 1996 in den Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame) genannten Voraussetzungen ersetzen, was jedoch nicht ausschließt, dass die Haftung des Staates auf der Grundlage des nationalen Rechts unter weniger strengen Voraussetzungen ausgelöst werden kann.

Unterschriften