SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS MARCO DARMON
vom 17. März 1993 *

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

1. Eine steuerliche Vorschrift eines Mitgliedstaats gestaltet die Modalitäten der Rückforderung einer Nichtschuld derart, daß eine Gesellschaft im Fall einer zu Unrecht gezahlten Steuer Anspruch auf eine nach einem Prozentsatz der Rückzahlungsbeträge berechnete Entschädigung hat, vorausgesetzt, sie hat ihren Steuersitz in diesem Staat.

2. Verstößt eine solche Voraussetzung gegen Artikel 52 EWG-Vertrag? Dies ist im Kern die Frage, die Ihnen vom High Court of Justice of England and Wales vorgelegt wird.

3. Die Londoner Zweigniederlassung der Commerzbank (im folgenden: die Commerzbank) — die ihren Sitz im steuerlichen Sinn nicht im Vereinigten Königreich hat [1] — hat zwischen 1973 und 1976 amerikanischen Gesellschaften Darlehen gewährt. Sie hat die im Vereinigten Königreich auf die gezahlten Zinsen geforderten Steuern entrichtet.

4. Aus Artikel 15 des Abkommens vom 2. August 1946 [2] zwischen dem Vereinigten Königreich und den Vereinigten Staaten von Amerika geht jedoch hervor, daß die von einer amerikanischen Gesellschaft gezahlten Dividenden und Zinsen von der britischen Einkommensteuer befreit sind, es sei denn, daß der Zahlungsempfänger ein Staatsangehöriger, ein Ansässiger oder eine britische Gesellschaft ist.

5. Am 12. Februar 1990 bestätigte die Chancery Division des englischen High Court einen Beschluß des Commissioner for the special purposes of the Income Tax Acts durch die Feststellung, daß nach diesem Artikel die Steuer von der Commerzbank nicht geschuldet werde, so daß diese am selben Tag eine Rückzahlung in Höhe von 4 222 234 UKL erhielt.

6. In einem zweiten Verfahren verlangte diese als Entschädigung die Zinsen auf den zuviel gezahlten Betrag unter Berufung auf Section 825 Absatz 2 des Income and Corporation Taxes Act 1988, wonach die Rückzahlung des zuviel Geleisteten „um einen Betrag (den ‚Zuschlag zur Rückzahlung' [3]) erhöht [wird], der den Zinsen auf den gezahlten Betrag ... entspricht..."

7. Der Antrag wurde vom Board of Commissioners of the Inland Revenue mit der Begründung zurückgewiesen, Absatz 1 dieser Section behalte den Zinsanspruch denjenigen Gesellschaften vor, die ihren steuerlichen Sitz im Vereinigten Königreich hätten.

8. Im Mai 1990 erhob die Gesellschaft gegen den Beschluß der Behörde im Wege des „judicial review" Klage. Sie behauptete, die Voraussetzung der Ansässigkeit sei ein offen-

* Originalsprache: Französisch.

1 — Dieser Punkt ist unstreitig. Siehe Beschluß des vorlegenden Gerichts, Nr. 35.

2 — In der durch Zusatzprotokoll vom 20. September 1966 geänderten Fassung.

3 — Genannt „repayment supplement".

sichtlicher Verstoß gegen die Artikel 52, 53 und 58 sowie die Artikel 5 und 7 EWG-Vertrag [4].

9. Der High Court möchte also von Ihnen erfahren, ob die wegen der Nichtansässigkeit der Gläubigerin erfolgte Weigerung, einen Zuschlag zur Entschädigung zu zahlen, mit dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere mit den genannten Artikeln des EWG-Vertrags vereinbar ist. Er fragt Sie außerdem, ob die Antwort auf diese Frage davon beeinflußt wird, daß die Gesellschaft nicht von der Steuer befreit worden wäre, wenn sie gebietsansässig gewesen wäre [5].

10. Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt vor, im vorliegenden Fall habe keine gegen den Vertrag verstoßende Diskriminierung vorgelegen. Im Mittelpunkt ihres Vorbringens steht die Notwendigkeit, im Rahmen des fraglichen Steuersystems, *insgesamt betrachtet* [6], die Lage der Commerzbank mit der einer britischen Gesellschaft zu vergleichen. Die Commerzbank sei keineswegs wegen des britischen Steuersystems diskriminiert worden, sondern genieße eine Vorzugsbehandlung: Sie erhalte einen Vorteil, der nur Nichtansässigen gewährt werde (nämlich die Möglichkeit, eine Steuer zurückgezahlt zu bekommen, die Ansässige entrichten müßten). Wäre die Bank gebietsansässig gewesen, so hätte sie die Steuer zahlen müssen, ohne daß sich die Frage einer Rückzahlung gestellt hätte. Sie könne folglich nicht kumulativ die Vorteile der Nichtansässigen im Rahmen des Abkommens gegen die Doppelbesteuerung und die Vorteile der Ansässigen nach Section 825 Absatz 2 (im folgenden: Section 825) verlangen.

11. Um dieses Vorbringen angemessen zu würdigen, muß zuvor die von der Commerzbank geltend gemachte Diskriminierung sehr genau untersucht werden. Dazu sind die Auswirkungen einer ungerechtfertigten Bereicherung im Steuerrecht für die *ansässige* Gesellschaft einerseits und für die *nichtansässige* Gesellschaft andererseits in folgender Lage zu vergleichen: Nachdem sie irgendeine Steuer zu Unrecht gezahlt haben, erhalten sie deren Rückzahlung und verlangen die Zinsen auf die gezahlten Beträge für den Zeitraum, in dem sie nicht darüber verfügen konnten, und zwar *unabhängig vom Rückzahlungsgrund*. Nach der hier geprüften Vorschrift kann nur die erstgenannte Gesellschaft den Zuschlag zur Rückzahlung verlangen, während die zweitgenannte davon ausgeschlossen ist.

12. Meiner Ansicht nach geht es nämlich nicht darum, dem Vorschlag der Regierung des Vereinigten Königreichs entsprechend global die Situation der nichtansässigen, aufgrund eines Abkommens gegen die Doppelbesteuerung von der Steuer befreiten Gesellschaft, die die Steuer zu Unrecht gezahlt hat und das „repayment supplement" verlangt, mit der Situation der ansässigen Gesellschaft zu vergleichen, die diese Steuer *schuldet* und deshalb per definitionem deren Rückzahlung nicht unter Berufung auf die entsprechende Vorschrift verlangen kann.

13. Eine solche Vorschrift sollte nämlich meiner Ansicht nach unabhängig vom Rückforderungsgrund angewandt werden. Sie weist keine zwingende Verbindung zu den Abkommen gegen die Doppelbesteuerung auf.

14. Aufgrund des Abkommens unterliegt die nichtansässige Gesellschaft im Vereinigten Königreich, was die Zinsen auf die von ihr gewährten Darlehen angeht, zwar nicht der Steuerpflicht. Es ist jedoch nicht Sinn dieses

4 — Siehe Nr. 1.10 der Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs.

5 — Der Wortlaut der Vorabentscheidungsfrage steht im Sitzungsbericht (I-A).

6 — Siehe Nr. 2.3 der Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs.

Abkommens, Steuerbefreiungen anzuordnen, sondern, die Steuer auf die Staaten aufzuteilen, zu denen der betreffende Steuerpflichtige einen Bezug hat.

15. Selbst wenn man unterstellt, daß das, was nur eine Steuerverlagerung von einem Staat in einen anderen ist, zu einer echten Steuerbefreiung führt — mangels Besteuerung der Zinsen im Ursprungsstaat der nichtansässigen Gesellschaft —, so stammt der Vorteil, den diese Gesellschaft daraus zieht, meines Erachtens doch allein aus dem Steuersystem des letztgenannten Staates. Er hat folglich mit dem Anspruch auf einen Zuschlag, der zur Rückzahlung des zu Unrecht Geleisteten lediglich *akzessorisch* ist, nichts zu tun, und läßt die Diskriminierung nicht verschwinden, die aus der Anwendung einer Vorschrift folgt, die einen Steuerpflichtigen von einem Vorteil allein aus dem Grund ausschließen würde, weil er, steuerlich gesehen, nichtansässig ist.

16. Vergessen wir nämlich nicht, daß die nichtansässige Gesellschaft eine Steuer entrichtet hat, *die rechtlich nicht geschuldet war*, und daß sie deren Rückzahlung unter den gleichen Voraussetzungen verlangt wie eine ansässige Gesellschaft, wenn diese ebenfalls zu Unrecht gezahlt hätte. Der Zuschlag ist kein neuer, der nichtansässigen Gesellschaft gewährter „Vorteil" [7]; er ist für sie nur die gerechte Entschädigung für die während eines bestimmten Zeitraums entzogene Nutzungsmöglichkeit eines ihr zustehenden Betrages.

17. Die Situation der nichtansässigen Gesellschaft muß der ganz konkreten und völlig vergleichbaren Situation der ansässigen Gesellschaft gleichgestellt werden, die zu Unrecht geleistet hat, und nicht der jeder anderen Gesellschaft, die die tatsächlich geschuldete Steuer gezahlt hat.

18. Stellen wir uns vor, daß die nichtansässige Gesellschaft zu Unrecht eine Steuer gezahlt hätte, die weder ansässige noch nichtansässige Gesellschaften schulden, ist dann der diskriminierende Charakter einer Vorschrift wie der untersuchten nicht offensichtlich, da die nichtansässige Gesellschaft der Zinsen beraubt wäre, die die ansässige Gesellschaft erhalten würde?

19. Der Standpunkt des Vereinigten Königreichs stößt darüber hinaus auf einen noch grundlegenderen Einwand: Nach Ansicht dieses Staates hat das anglo-amerikanische Abkommen gegen die Doppelbesteuerung jede Möglichkeit einer Diskriminierung zum Nachteil der nichtansässigen Gesellschaften beseitigt, da diese von einer Steuer befreit seien, die allein ansässige Gesellschaften entrichten müßten. Die Anwendung eines Abkommens gegen die Doppelbesteuerung würde also dazu führen, daß eine Diskriminierung bezüglich der Voraussetzungen für die Herausgabe der ungerechtfertigten Bereicherung im Steuerrecht beseitigt würde.

20. Sie haben jedoch im Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich [8], entschieden:

„...die Rechte, die sich für die Begünstigten aus Artikel 52 EWG-Vertrag ergeben, [sind] *unbedingt*, und ein Mitgliedstaat kann ihre Beachtung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenen Abkommens abhängig machen." [9]

21. Hier kann die Wahrung des Gemeinschaftsrechts nicht von der Anwendung eines mit einem Drittstaat geschlossenen Abkommens gegen die Doppelbesteuerung abhängen.

7 — Beschluß des vorlegenden Gerichts, Anhang, S. 15 am Ende.

8 — Urteil 270/83 (Slg. 1986, 273).

9 — Randnr. 26, Hervorhebung von mir.

22. Sie haben nämlich aus Artikel 234 EWG-Vertrag abgeleitet, daß die vor dem EWG-Vertrag zwischen Drittstaaten und den Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen nicht herangezogen werden können, um Beschränkungen des innergemeinschaftlichen Handels zu rechtfertigen, wenn die Rechte der Drittstaaten nicht berührt sind [10].

23. Ebensowenig kann ein von einem Mitgliedstaat vor seinem Beitritt zur Gemeinschaft mit einem Drittstaat geschlossenes Abkommen angeführt werden, um Beschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen.

24. Um zu prüfen, ob die nichtansässige Gesellschaft im Rahmen der Voraussetzungen für die Anwendung des „repayment supplement" diskriminiert wird, kann man ihre Situation nicht mit derjenigen von ansässigen Gesellschaften vergleichen, die sich aufgrund ihrer Situation nicht auf diese Vorschrift berufen können.

25. Deshalb hat die Tatsache, daß eine Gesellschaft nicht von der Steuer befreit worden wäre (obwohl sich dann die Frage der Rückzahlung nicht gestellt hätte), wenn sie in dem die Steuer erhebenden Mitgliedstaat ansässig gewesen wäre, keinen Einfluß auf die Beantwortung der vorgelegten Frage.

26. Das durch Artikel 52 EWG-Vertrag anerkannte Recht umfaßt nicht nur das Recht, eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft zu haben, sondern auch das Recht, dort Agenturen, Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen zu gründen [11].

27. Auch Letztgenannte müssen von jeder Diskriminierung ausgeschlossen sein. Die Tatsache, daß eine Bank eine Tochtergesellschaft anstelle einer Zweigniederlassung hätte gründen können, kann keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen:

„Denn da Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit läßt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden." [12]

28. Kann eine Diskriminierung aufgrund der *Ansässigkeit* wie eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit gewertet werden?

29. Artikel 52 wurde wie die Artikel 30, 48 und 59 zunächst als „lex specialis" zu Artikel 7 und als bloße Anwendung des in diesem Artikel niedergelegten Grundsatzes der Nichtdiskriminierung angesehen.

30. Seit langem vertreten Sie die Ansicht, daß Artikel 52 offensichtliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit verbietet [13].

31. Er verbietet außerdem „alle versteckten Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis

10 — Siehe Urteile vom 11. März 1986 in der Rechtssache 121/85 (Conegate Limited, Slg. 1986, 1007, Randnr. 25) und vom 22. September 1988 in der Rechtssache 286/86 (Ministère public/Deserbais, Slg. 1988, 4907, Randnr. 18).

11 — Siehe Randnr. 17 des Urteils vom 17. September 1988 in der Rechtssache 81/87 (Daily Mail, Slg. 1988, 5483).

12 — Randnr. 22 des vorgenannten Urteils Kommission/Frankreich. Siehe auch Randnr. 16 des Urteils vom 10. Juli 1986 in der Rechtssache 79/85 (Segers, Slg. 1986, 2375).

13 — Urteil vom 21. Juni 1974 in der Rechtssache 2/74 (Reyners, Slg. 1974, 631). Übrigens stellt dieses Urteil den Grundsatz auf, daß Artikel 52 seit dem Ablauf der Übergangszeit unmittelbar anwendbar ist.

führen..." [14]. So haben Sie im Urteil vom 28. April 1977, Thieffry [15], das am 18. Dezember 1961 gemäß Artikel 54 EWG-Vertrag beschlossene Allgemeine Programm zur Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit zitiert, das vorsah, daß „alle versteckten Formen der Diskriminierung beseitigt werden; denn als Beschränkungen, die aufzuheben sind, [sind] in Abschnitt III Buchstabe B alle Voraussetzungen bezeichnet, ‚von denen die Aufnahme oder Ausübung einer selbständigen Tätigkeit aufgrund einer Rechts- oder Verwaltungsvorschrift oder aufgrund von Verwaltungspraktiken abhängt, soweit diese Voraussetzungen zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gelten [16], jedoch ausschließlich oder vorwiegend Ausländer bei der Erbringung dieser Dienstleistungen behindern'." [17]

32. Die Voraussetzung der Ansässigkeit kann eine versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellen, da sie in der Praxis hauptsächlich Angehörige anderer Mitgliedstaaten betrifft.

33. So haben Sie entschieden, daß Artikel 52 untersagt, daß ein Mitgliedstaat als Bedingung für die Eintragung eines Fischereifahrzeugs in sein nationales Register verlangt, daß die Eigentümer, Charterer und Betreiber des Schiffes Angehörige dieses Staates sind und ihren Aufenthaltsort oder ihr Domizil in diesem Staat haben [18].

34. Sie weisen dazu auf folgendes hin:

„Soweit die Eigentümer, Charterer, Manager und Betreiber des Schiffes sowie im Falle einer Gesellschaft die Anteilseigner und Geschäftsführer ihren Aufenthaltsort und ihr Domizil im Registrierungsstaat haben müssen, ist festzustellen, daß eine solche Bedingung, die keine Rechtfertigung in den Rechten und Pflichten findet, die durch die für ein Schiff erteilte Erlaubnis zur Führung einer Nationalflagge begründet werden, auf eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit hinausläuft. Die Staatsangehörigen des fraglichen Staats haben nämlich ganz überwiegend ihren Aufenthaltsort und ihr Domizil in diesem Staat und erfüllen somit diese Bedingung ohne weiteres, während die Staatsangehörigen der übrigen Mitgliedstaaten ihren Aufenthaltsort und ihr Domizil meist in diesen Staat verlegen müßten, um seinen gesetzlichen Anforderungen gerecht zu werden. Artikel 52 steht folglich einer solchen Bedingung entgegen." [19]

35. Eine Diskriminierung aufgrund des Kriteriums der Ansässigkeit kann also gegen Artikel 52 verstoßen.

36. Wie sieht es aber mit dem Kriterium der Ansässigkeit *im Steuerrecht* aus?

37. In einem derartigen Bereich kommt diesem Kriterium eine ganz besondere Bedeutung zu. Es wird dem der Staatsangehörigkeit vorgezogen, das die steuerliche Heranziehung solcher Personen durch einen Staat mit sich bringen würde, die jede tatsächliche, insbesondere wirtschaftliche Bindung an diesen Staat verloren haben können.

38. Dem Kriterium der Ansässigkeit wird im übrigen im Gemeinschaftsrecht Rechnung getragen. So beziehen sich die Richtlinien des Rates vom 23. Juli 1990 über das auf Fusionen und den Austausch von Anteilen

14 — Urteil vom 5. Dezember 1989 in der Rechtssache C-3/88 (Kommission/Italien, Slg. 1989, 4035, Randnr. 8).

15 — Urteil 71/76 (Slg. 1977, 765).

16 — Lies „distinction" de nationalité, wie es die englische, deutsche und italienische Fassung des Urteils ausdrücken: „although applicable irrespective of nationality", „unabhängig von der Staatsangehörigkeit", „senza distinzione di cittadinanza".

17 — Ebenda, Randnr. 13. Siehe auch Artikel 67 EWG-Vertrag.

18 — Urteil vom 25. Juli 1991 in der Rechtssache C-221/89 (Factortame, Slg. 1991, I-3905, siehe Tenor).

19 — Ebenda, Randnr. 32.

anwendbare Steuersystem und über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten [20] ausdrücklich auf den Begriff des „steuerlichen Domizils".

39. Durch Artikel 220 EWG-Vertrag haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Doppelbesteuerungen innerhalb der Gemeinschaft zu beseitigen. Gerade durch Festlegung des Kriteriums der Ansässigkeit haben die Staaten dies mit Hilfe bilateraler Abkommen erreicht.

40. Sie schließen nicht aus, daß eine Unterscheidung nach dem Sitz einer Gesellschaft oder dem Wohnsitz einer natürlichen Person in einem Bereich wie dem des Steuerrechts unter gewissen Voraussetzungen gerechtfertigt sein kann [21].

41. Sie setzen dieser Möglichkeit jedoch eine Grenze. Beim Erlaß von Vorschriften im Bereich des Steuerrechts dürfen die Mitgliedstaaten nicht die vom Gemeinschaftsrecht *sämtlichen* Angehörigen der Mitgliedstaaten garantierten Freiheiten beschränken. Insbesondere der Grundsatz der Niederlassungsfreiheit wäre ohne praktische Wirksamkeit, wenn er durch diskriminierende nationale Vorschriften über die Einkommensteuer beeinträchtigt werden könnte [22]. Da also die Nichtansässigen den Ansässigen gleichgestellt werden und beide demselben Steuersystem unterworfen sind, lassen Sie es nicht zu, daß dieses System in diskriminierender Weise *angewandt* werden könnte.

20 — Richtlinien 90/434/EWG und 90/435/EWG (ABl. L 225, S. 1 und 6.

21 — Siehe Randnr. 19 des Urteils vom 28. Januar 1986 (Kommission/Frankreich, a. a. O.).

22 — Siehe hinsichtlich des Grundsatzes der Gleichbehandlung auf dem Gebiet des Entgelts Randnr. 12 des Urteils vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1789).

42. Dies ist meiner Ansicht nach die Hauptlehre aus Ihrem genannten Urteil Kommission/Frankreich, in dem Sie festgestellt haben, daß

„... der französische Gesetzgeber ... dadurch, daß er die beiden Niederlassungsformen im Rahmen der Besteuerung der von ihnen erzielten Gewinne gleichbehandelt, anerkannt [hat], daß zwischen beiden Formen in bezug auf die Modalitäten und Voraussetzungen dieser Besteuerung kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte" [23].

Folglich wäre es eine Diskriminierung,

„sie ... im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Gewährung einer damit zusammenhängenden Vergünstigung, wie des Steuerguthabens, ungleich [zu] behandeln" [24].

43. Sie haben sich insbesondere auf diesen Widerspruch gestützt, um auf eine gegen Artikel 52 verstoßende Diskriminierung hinzuweisen.

44. Desgleichen kann ein Recht, das sowohl Ansässigen als auch Nichtansässigen zuerkannt wird, nicht in diskriminierender Weise angewandt werden: Wenn das Recht auf Rückforderung der zu Unrecht entrichteten Steuer sowohl nichtansässigen als auch ansässigen Gesellschaften gewährt wird, weil kein objektiver Unterschied rechtfertigen könnte, daß die Nichtansässigen davon ausgenommen sein sollten, muß dieses Recht in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, also ohne zwischen diesen Gesellschaften zu unterscheiden, was die Gewährung des Zuschlags zur Entschädigung

23 — Randnr. 20.

24 — Ebenda.

angeht, der, wie ich gesagt habe, darüber hinaus lediglich akzessorisch ist.

45. Eine Vorschrift, die dadurch, daß sie Gesellschaften unterschiedlich behandelt, die sich als Gläubigerinnen dem Fiskus gegenüber in der gleichen Situation befinden, die nichtansässigen Gesellschaften von der Zahlung von Zinsen ausschließt, schreibt also eine Diskriminierung zum Nachteil der letztgenannten Gesellschaften vor.

46. Verbirgt sich hinter dem Kriterium der Ansässigkeit in der dem vorlegenden Gericht unterbreiteten Rechtssache eine versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit?

47. Im Gesellschaftsrecht fällt der Steuersitz nicht zwangsläufig mit dem Domizil oder der Staatsangehörigkeit zusammen.

48. Das britische Beispiel ist in dieser Hinsicht besonders klar: Eine Gesellschaft ist britischer Nationalität, wenn sie im Vereinigten Königreich als Gesellschaft eingetragen („incorporated") ist und dort ihren satzungsmäßigen Sitz („registered office") hat, der auch ihr Domizil ist.

49. Die Ansässigkeit ist im wesentlichen ein steuerlicher Begriff: Sie besteht am Ort der tatsächlichen Leitung der Gesellschaft [25]. So ist entschieden worden, daß eine im Vereinigten Königreich gegründete Gesellschaft, die dort ihren satzungsmäßigen Sitz hatte, tatsächlich aber von Kairo aus geleitet wurde, wo der Direktor und das Personal ständig wohnten, in Ägypten und nicht im Vereinigten Königreich ihren Steuersitz hatte [26].

50. Sie verlangen für das Vorliegen einer versteckten Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit nicht, daß die Maßnahme nur Nichtansässige beeinträchtigt, sondern, daß sie sie „hauptsächlich" oder „besonders" [27] beeinträchtigt.

51. Es ist in der Tat unbestreitbar, daß sich das Kriterium des Ansässigkeit und das der Staatsangehörigkeit weitgehend überschneiden.

52. Sie haben im Urteil Biehl festgestellt, daß

„[das] Kriterium der ständigen Ansässigkeit im Inland für eine mögliche Erstattung zuviel einbehaltener Steuern ..., obwohl es unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen angewandt wird, die Gefahr [birgt], daß es sich besonders zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirkt, die Angehörige anderer Mitgliedstaaten sind" [28].

53. Unter solchen Umständen kann nicht behauptet werden, daß es für die im Ausland ansässigen Gesellschaften eine Gleichbehandlung gibt.

54. Was ist von den Rechtfertigungen zu halten, die in dieser Hinsicht von der Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragen werden?

55. Es ist die Ansicht geäußert worden, mangels einer entsprechenden Beschränkung bei der Rückforderung einer Nichtschuld seien die nichtansässigen Gesellschaften gegenüber den ansässigen Gesellschaften im Vorteil.

25 — „In tax law a company is ordinarily resident where the actual management of the company is carried on", Palmer's Company Law, Sweet and Maxwell, 1992, London, Absatz 2514.

26 — Egyptian Delta Land and Investment Co. Ltd. v. Todd, (1929), A. C.1, zitiert von Palmer's Company Law, a. a. O., Absatz 2514.

27 — Siehe Urteil vom 8. Mai 1990 (Biehl, a. a. O., Randnr. 14).

28 — Ebenda.

56. Sie haben ein solches Vorbringen im genannten Urteil Kommission/ Frankreich wie folgt zurückgewiesen:

„... die unterschiedliche Behandlung [kann] auch nicht durch mögliche Vorteile gerechtfertigt sein, die die Zweigniederlassungen und Agenturen im Verhältnis zu den Gesellschaften genießen und die nach Ansicht der französischen Regierung die aus der Verweigerung des Steuerguthabens entstehenden Nachteile ausgleichen. Selbst wenn man unterstellt, daß solche Vorteile bestehen, können sie keinen Verstoß gegen die Verpflichtung aus Artikel 52 EWG-Vertrag, die Inländerbehandlung hinsichtlich des Steuerguthabens zu gewähren, rechtfertigen." [29]

57. Die unterschiedliche Behandlung der nichtansässigen Gesellschaften kann auch nicht mit den Besonderheiten und Unterschieden der Steuersysteme in den verschiedenen Mitgliedstaaten oder mit den Voraussetzungen der Doppelbesteuerung gerechtfertigt werden.

58. Rufen wir uns auch hier noch einmal Ihr Urteil Kommission/Frankreich in die Erinnerung zurück:

„Zwar hängt bei Fehlen einer solchen Harmonisierung die steuerrechtliche Lage einer Gesellschaft von dem für sie geltenden nationalen Recht ab; Artikel 52 EWG-Vertrag verbietet jedoch jedem Mitgliedstaat, in seinen Rechtsvorschriften für die Personen, die von der Freiheit, sich in diesem Staat niederzulassen, Gebrauch machen, andere Bedingungen für die Ausübung ihrer Tätigkeit vorzusehen, als sie für seine eigenen Staatsangehörigen festgelegt sind." [30]

59. Schließlich erscheint mir die letzte von der Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragene Rechtfertigung ein wenig paradox [31]: Der Zuschlag zur Entschädigung sei für die Ansässigen gerechtfertigt, weil die steuerlichen Probleme in bezug auf diese schnell geregelt werden könnten, „ohne daß ein Zuschlag entsteht" [32]. Dagegen würden die Einsprüche der Nichtansässigen wegen ihrer eigenen Nachlässigkeit und der Schwierigkeiten aufgrund der Aufteilung der Steuerhoheit auf mehrere Mitgliedstaaten häufig zu spät geltend gemacht. Eine zu spät erhobene Forderung auf Rückzahlung einer zu Unrecht entrichteten Steuer könne sich für die Steuerbehörde als äußerst kostspielig [33] und für den nachlässigen Steuerpflichtigen als Quelle der Bereicherung erweisen.

60. Ich glaube nicht, daß man einem zu Unrecht herangezogenen Steuerpflichtigen die Komplexität der Aufteilung der Kompetenzen auf die Mitgliedstaaten im Bereich des Steuerrechts entgegenhalten kann. Darüber hinaus bin ich ziemlich skeptisch, was die Bereicherung angeht, die aus der Anwendung eines gesetzlichen Zinssatzes entstehen soll. Vor allem aber scheint es mir möglich, die Wahrung des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung und die Notwendigkeit, den Anspruch auf Rückzahlung der Nichtschuld zeitlich zu begrenzen, miteinander in Einklang zu bringen, nicht indem lediglich dem Nichtansässigen, ob seine Forderung nun

29 — Randnr. 21.

30 — Ebenda, Randnr. 24.

31 — Siehe Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs, S. 13 der französischen Übersetzung.

32 — Ebenda. Ich weise im übrigen darauf hin, daß die fragliche Vorschrift am 7. Dezember 1992 aufgehoben worden ist.

33 — Siehe Artikel 825: Die jährlichen Zinsen betragen 8, 25 % auf die zu Unrecht entrichteten Beträge.

verspätet ist oder nicht, jeder Zinsanspruch versagt wird, sondern indem eine vernünftige Ausschlußfrist für die Forderung auf Rückzahlung einer zu Unrecht entrichteten Steuer vorgesehen wird, die ohne Unterschied auf Ansässige und Nichtansässige anwendbar ist [34].

61. Mangels überzeugender Rechtfertigungsgründe verstößt die Weigerung eines Mitgliedstaats, einer Gesellschaft wegen ihrer Nichtansässigkeit einen Zuschlag zur Entschädigung zu zahlen, gegen die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag.

62. Die Vorlagefrage erwähnt außerdem Artikel 7, der im Geltungsbereich des Vertrages offensichtliche oder versteckte, auf der Staatsangehörigkeit beruhende Diskriminierungen verbietet [35].

63. Wie Sie im Urteil vom 9. Juni 1977, van Ameyde [36], und kürzlich im Urteil vom 26. Januar 1993, Werner [37], entschieden haben, ist, da Artikel 52 des Vertrages die Anwendung des in Artikel 7 enthaltenen Grundsatzes im Bereich der Niederlassungsfreiheit garantiert, folglich eine Regelung, die mit Artikel 52 im Einklang steht, auch mit Artikel 7 vereinbar [38].

64. Auf der anderen Seite haben Sie im Urteil vom 30. Mai 1989, Kommission/Griechenland [39], ausgeführt:

„...das allgemeine Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, das Artikel 7 EWG-Vertrag aufstellt, [ist] durch die Artikel 48, 52 und 59 EWG-Vertrag in den besonderen Bereichen, die sie regeln, umgesetzt worden ... Jede Regelung, die mit diesen Bestimmungen unvereinbar ist, ist folglich auch mit Artikel 7 EWG-Vertrag unvereinbar...

Artikel 7 EWG-Vertrag ... kann daher autonom nur auf durch das Gemeinschaftsrecht geregelte Fallgestaltungen angewendet werden, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht." [40]

65. Sobald keine anderen als die von Artikel 52 erfaßten Situationen in Rede stehen, besteht kein Anlaß zu der Prüfung, ob eine spezifische Verletzung des Artikels 7 vorliegt.

66. Schließlich weise ich darauf hin, daß die Ihnen vorgelegte Frage auch Artikel 5 EWG-Vertrag erwähnt.

67. Muß daran erinnert werden, daß die in diesem Artikel enthaltene Verpflichtung für die einzelnen keine Rechte erzeugt, die die nationalen Gerichte schützen müßten [41]?

34 — Das Urteil vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-163/90 (Administration des douanes et des droits indirects/Legros, Slg. 1992, I-4625) zeigt die Schwierigkeiten, die durch eine zu lange Verjährungsfrist für die Geltendmachung von Ansprüchen auf Rückzahlung zu Unrecht entrichteter Steuern entstehen. Zur Stützung ihres Antrags, die Wirkungen des Urteils zeitlich zu begrenzen, machte die französische Regierung geltend, daß für die Klage auf Rückzahlung der zu Unrecht entrichteten Dockgebühren die dreißigjährige Verjährungsfrist anwendbar sei.

35 — Urteil vom 12. Februar 1974 (Sotgiu, a. a. O.).

36 — Urteil 90/76 (Slg. 1977, 1091).

37 — Urteil C-112/91 (Slg. 1993, I-429, Randnr. 20).

38 — Urteil van Ameyde (a. a. O., Randnr. 27). Siehe auch Urteil vom 14. Januar 1988 in der Rechtssache 63/86 (Kommission/Italien, Slg. 1988, 29, Randnr. 12).

39 — Urteil 305/87 (Slg. 1989, 1461).

40 — Randnrn. 12 und 13.

41 — Urteil vom 24. Oktober 1973 in der Rechtssache 9/73 (Schlüter, Slg. 1973, 1135, Randnr. 39).

68. Ich schlage Ihnen daher vor, wie folgt für Recht zu erkennen:

Die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag verbieten es, daß das Recht eines Mitgliedstaats die Zahlung eines Zuschlags zur Rückzahlung einer zu Unrecht entrichteten Steuer den Gesellschaften vorbehält, die ihren Steuersitz in diesem Staat haben, und den nichtansässigen Gesellschaften verweigert, selbst wenn diese in einem anderen Mitgliedstaat eingetragen sind und dort ihren Steuersitz haben. Die Tatsache, daß die letztgenannten Gesellschaften nicht von der Steuer befreit wären, wenn sie in diesem Staat ansässig wären, ist insoweit unerheblich.