lung nicht geschuldeter Steuern unabhängig vom Sitz der Gesellschaft anwendbar; es droht sich jedoch besonders zu Lasten der Gesellschaften auszuwirken, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben, denn es werden zumeist diese sein, die ihren steuerlichen Sitz außerhalb des fraglichen Mitgliedstaats haben.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-330/91 *

I — Sachverhalt und Verfahren

A — *Sachverhalt*

Die Commerzbank AG (im folgenden: Commerzbank), eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, hat eine Zweigniederlassung im Vereinigten Königreich. Durch diese Zweigniederlassung gewährte sie zwischen 1973 und 1976 verschiedenen amerikanischen Gesellschaften Darlehen. Auf die Zinsen, die diese Gesellschaften ihr zahlten, entrichtete sie Steuern in Höhe von 4 222 234 UKL an die Inland Revenue Commissioners (im folgenden: Steuerbehörde).

In der Folgezeit beantragte die Commerzbank bei der Steuerbehörde die Rückzahlung dieses Betrages mit der Begründung, daß die Zinsen nach Artikel 15 des Abkommens vom 2. August 1946 zwischen der Regierung des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland und der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht im Bereich der Einkommensteuer (S. R. & O. 1946 Nr. 1327) in der Fassung des Protokolls vom 20. September 1966 (S. I. 1966 Nr. 1188) im Vereinigten Königreich steuerfrei seien. Diese Vorschrift sieht im wesentlichen vor, daß die von einer US-amerikanischen Gesellschaft gezahlten Zinsen im Vereinigten Königreich nur besteuert werden, wenn sie an eine britische Gesellschaft oder an eine Gesellschaft gezahlt werden, die ihren steuerlichen Sitz im Vereinigten Königreich hat. Die ohne Rechtsgrund gezahlten Steuern wurden 1990 an die Commerzbank zurückgezahlt.

Im Zusammenhang mit dieser Rückzahlung beantragte die Commerzbank bei der Steuerbehörde außerdem eine Entschädigung, die dem Einkommensausfall während des Zeitraums entsprach, in dem die Behörde im Besitz der zuviel gezahlten Steuern war; nach der von der Gesellschaft aufgestellten Berechnung belief sich der Ausfall zum Zeitpunkt der Rückzahlung auf 5 199 258 UKL, also auf einen höheren Betrag als die gezahlten Steuern.

Zur Begründung ihres Antrags berief sich die Commerzbank auf Section 825 des Income and Corporation Taxes Act (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz) 1988, wonach

* Verfahrenssprache: Englisch.

eine Gesellschaft im Fall einer Steuerrückzahlung Anspruch auf eine Entschädigung zum jährlichen Satz von 8,25 % des Rückzahlungsbetrags hat, vorausgesetzt, daß sie ihren steuerlichen Sitz im Vereinigten Königreich hat. Diese Vorschrift lautet folgendermaßen:

„1. Diese Section ist auf die folgenden Zahlungen anwendbar, die an eine Gesellschaft im Zusammenhang mit einem Abrechnungszeitraum, in dem sie im Vereinigten Königreich ansässig war, geleistet werden...:

a) die Rückzahlung der Körperschaftsteuer, die die Gesellschaft für diesen Zeitraum entrichtet hat ...

2. Wenn nach Ablauf von zwölf Monaten nach dem maßgeblichen Zeitraum vom Board [oberste Finanzbehörde] oder von einem Inspector eine Zahlung von mindestens 100 UKL, auf die diese Section anwendbar ist, geleistet wird, so wird diese Zahlung unbeschadet der folgenden Vorschriften dieser Section um einen Betrag (den ‚Zuschlag zur Rückzahlung') erhöht, der den Zinsen auf den gezahlten Betrag zum Satz von 8,25 % p. a. entspricht ..."

Das Ersuchen der Commerzbank wurde zurückgewiesen. Sie erhob daraufhin Klage beim High Court of Justice of England and Wales (im folgenden: High Court), mit der sie die gerichtliche Nachprüfung dieser Entscheidung beantragte. Vor dem Gericht machte sie geltend, die Weigerung, Nichtansässigen eine Entschädigung zu gewähren, stelle eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit dar, da die betroffenen Gesellschaften zumeist ausländische Gesellschaften seien.

Die Steuerbehörde wandte dagegen ein, die Commerzbank habe keineswegs einen Schaden erlitten, sondern sei in Wirklichkeit in den Genuß einer Vorzugsbehandlung gekommen, da ihr eine Befreiung gewährt worden sei.

Nach Ansicht des High Court hängt der Ausgang des Rechtsstreits von der zur Bewertung der steuerlichen Situation der Commerzbank angewandten Methode ab. Falls man sich auf die genaue Tatsache konzentriere, aufgrund deren der behauptete Schaden eingetreten sei, nämlich die Ablehnung der Entschädigung, erscheine die Diskriminierung offensichtlich. Betrachte man dagegen die der Commerzbank gewährte Befreiung, so sei der Schaden nicht mehr offenbar, und es werde schwierig, die Lage der Gesellschaft mit der ihrer britischen Konkurrenten zu vergleichen.

Unter diesen Umständen hat der High Court das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof mit Beschluß vom 12. April 1991 folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Verstößt in einem Fall, in dem

i) eine Gesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wurde und ihren Hauptsitz in diesem Staat hat, durch eine Zweigniederlassung in einem zweiten Mitgliedstaat Geschäfte tätigt,

ii) die Gesellschaft im zweiten Mitgliedstaat zur Zahlung einer Steuer auf von der Zweigniederlassung erwirtschaftete Gewinne aufgefordert wird und diese zahlt,

iii) diese Steuer in Wirklichkeit nicht geschuldet ist, wenn die Gesellschaft Anspruch auf Befreiung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem zweiten Mitgliedstaat und einem Drittland zugunsten von Gesellschaften hat, die weder inländische Gesellschaften des zweiten Mitgliedstaats sind noch dort ihren steuerlichen Sitz haben,

iv) die Gesellschaft erfolgreich die Befreiung verlangt und die Rückzahlung der gezahlten, aber nicht geschuldeten Steuer durchsetzt,

v) das Recht des zweiten Mitgliedstaats eine gesetzliche Entschädigung in Form von Zinsen (einen sogenannten „Zuschlag zur Rückzahlung") vorsieht, wenn die Gesellschaft, die die gezahlte, aber nicht geschuldete Steuer zurückerhält, in der maßgeblichen Zeit in diesem Mitgliedstaat ansässig war,

vi) die Gesellschaft den Zuschlag zur Rückzahlung verlangt, obwohl sie in der maßgeblichen Zeit nicht in diesem Mitgliedstaat ansässig war,

vii) der zweite Mitgliedstaat sich aus diesem Grund weigert, der Gesellschaft den Zuschlag zur Rückzahlung zu zahlen,

die Weigerung des zweiten Mitgliedstaats, der Gesellschaft einen Zuschlag zur Rückzahlung zu zahlen, weil sie nicht in diesem Staat ansässig sei, gegen das Gemeinschaftsrecht, namentlich gegen die Artikel 5, 7 und 52 bis 58 EWG-Vertrag? Spielt es für die Beantwortung dieser Frage eine Rolle, daß die Gesellschaft nicht von der Steuer befreit gewesen wäre (so daß sich die Frage der Rückzahlung der Steuer gar nicht stellen würde), wenn sie in diesem Mitgliedstaat ansässig gewesen wäre?

B — *Verfahren vor dem Gerichtshof*

Der Beschluß des High Court ist am 18. Dezember 1991 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften haben

— die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Thomas Cusack als Bevollmächtigten, am 15. April 1992,

— die Commerzbank, vertreten durch Gerald Barling, QC, und Barrister David Anderson, beauftragt von Stephen Kon, Solicitor, am 22. April 1992 und

— die Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Assistant Treasury Solicitor John Collins, Beistand: Alan Moses, QC, und Barrister Derrick Wyatt, am 23. April 1992

schriftliche Erklärungen eingereicht.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

II — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

A — *Erklärungen der Commerzbank*

Die *Commerzbank* trägt erstens vor, die ihr aufgrund ihrer Nichtansässigkeit widerfahrene unterschiedliche Behandlung stelle eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, die gegen Artikel 52 (in Verbindung mit Artikel 58) EWG-Vertrag verstoße.

Hierzu beruft sich die Commerzbank zunächst auf das Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, (Kommission/Frankreich, „Niederlassungsfreiheit der Versicherungen — Körperschaftsteuer und Steuerguthaben", Slg. 1986, 273), dessen Sachverhalt dem vorliegenden Fall ihrer Ansicht nach genau entspricht. Sie stellt ihn folgendermaßen dar. Es habe sich um ein französisches Gesetz gehandelt, das den Aktionären einen Steuervorteil unter der Bedingung gewähre, daß sie in Frankreich ihren tatsächlichen Wohnsitz (im Fall einer natürlichen Person) oder ihren Gesellschaftssitz (bei juristischen Personen) hätten. Ziel sei es gewesen, zu vermeiden, daß das Einkommen nach seiner Besteuerung bei der Gesellschaft nochmals bei seiner Ausschüttung beim Aktionär versteuert werde. Um diese Doppelbesteuerung zu vermeiden, habe das Gesetz dem Aktionär erlaubt, von seiner Steuer einen Teil der von der Gesellschaft auf dasselbe Einkommen gezahlten Steuer abzuziehen.

In dieser Rechtssache, führt die Commerzbank aus, habe der Gerichtshof die Ansicht vertreten, daß Frankreich, indem es den Ansässigen einen Steuervorteil vorbehalten habe, die Nichtansässigen diskriminiert und dadurch ihre Freiheit zur Errichtung einer Zweigniederlassung verletzt habe. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes sei auch im vorliegenden Fall anzuwenden, da hier ebenso wie in dem angeführten Urteil ein Steuervorteil aus dem Grund verweigert worden sei, weil die betroffene Gesellschaft ihren Sitz nicht im Vereinigten Königreich habe.

Im folgenden macht die Commerzbank geltend, das Verbot, Einwohner aus Mitgliedstaaten wegen ihres Wohnsitzes unterschiedlich zu behandeln, folge nicht nur aus den Artikeln 52 und 58 EWG-Vertrag, sondern auch aus dem Allgemeinen Programm zur Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit (ABl. 1962, Nr. 2, S. 36). Dieses Programm solle alle Maßnahmen beseitigen, die zwar unabhängig von der Staatsangehörigkeit gälten, jedoch ausschließlich oder vorwiegend die Aufnahme oder Ausübung einer selbständigen Tätigkeit durch Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten behinderten. Nach Ansicht der Commerzbank ist eine Maßnahme, die die Gewährung einer Entschädigung von einer Wohnvoraussetzung abhängig mache, geeignet, den Zugang von Angehörigen anderer Mitgliedstaaten zu einer beruflichen Tätigkeit und deren Ausübung durch diese Personen zu behindern.

Das Verbot von Diskriminierungen aufgrund der Ansässigkeit ergebe sich auch indirekt aus den Vorschriften über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, die Dienstleistungsfreiheit und die Freiheit des Kapitalverkehrs. Diese Vorschriften untersagten solche Diskriminierungen nämlich in den von ihnen geregelten Bereichen. Da das Niederlassungsrecht im übrigen „auf denselben Prinzipien beruhe" wie diese Vorschriften, müsse es auch dahin gehend ausgelegt werden, daß es ein solches Verbot enthalte.

Zweitens macht die Commerzbank geltend, die ihr widerfahrene unterschiedliche

Behandlung könne auch als indirekte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit aufgefaßt werden, die nach den Artikeln 7 und 52 (in Verbindung mit Artikel 58) EWG-Vertrag verboten sei.

Um das Vorhandensein einer solchen Diskriminierng aufzuzeigen, weist die Commerzbank darauf hin, daß die Gesellschaften, denen die Entschädigung verweigert werde, hauptsächlich ausländische Gesellschaften seien. Sie erklärt dies dadurch, daß die betroffenen Gesellschaften ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hätten, und auch mit der Staatsangehörigkeit, da mehrere dieser Staaten den Gesellschaftssitz als Kriterium für die Verleihung der Staatsangehörigkeit anwendeten.

Zur Unterstützung ihres Vorbringens zitiert die Commerzbank noch das Urteil vom 8. Mai 1990 in der Rechtssache C-175/88 (Biehl, Slg. 1990, I-1779), wonach das Erfordernis des dauernden Sitzes im Staatsgebiet zur Erlangung eines Vorteils (es habe sich in dem Fall um den Anspruch darauf gehandelt, eine zuviel gezahlte Steuer zurückzuerhalten) die Gefahr berge, die Steuerzahler anderer Mitgliedstaaten zu benachteiligen, selbst wenn es unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Steuerzahlers angewandt werde.

Drittens führt die Commerzbank nach Untersuchung der Behandlung, die Nichtansässigen widerfahre, an, daß eine unterschiedliche Behandlung — sei sie nun auf den Sitz oder die Staatsangehörigkeit zurückzuführen — als mit dem EWG-Vertrag vereinbar angesehen werden könne, wenn sie durch einen objektiven Grund gerechtfertigt sei.

Ihrer Ansicht nach erfüllt die von der Regierung des Vereinigten Königreichs vorgetragene Rechtfertigung nicht diese Voraussetzung.

Die Commerzbank bestreitet insoweit, daß die Gewährung der Entschädigung an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit zusätzlichen Verwaltungs- und Finanzbelastungen verbunden wäre, da die Satzung und das Einkommen dieser Gesellschaften geprüft werden müßten.

Sie bestreitet auch den Einwand der Regierung des Vereinigten Königreichs, daß die Weigerung, eine Entschädigung zu zahlen, dazu bestimmt sei, die Steuerbefreiung, in deren Genuß die Commerzbank gekommen sei, auszugleichen oder zu begrenzen. Hierzu macht sie zwei Argumente geltend. Zunächst hebt sie hervor, daß die Umstände der Entschädigung und insbesondere der Grund, warum die Steuer nicht geschuldet werde, für die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt sei, nicht in Betracht gezogen werden dürften; ihrer Ansicht nach kommt es nur darauf an, daß Steuerzahler, die im Fall einer nicht geschuldeten Zahlung denselben Verlust erlitten, bei der Entschädigung unterschiedlich behandelt würden. Sodann führt die Commerzbank an, nach dem genannten Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, könne die Weigerung, Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat einen steuerlichen Vorteil zu gewähren, nicht mit dem Bestreben gerechtfertigt werden, empfangene Steuervorteile auszugleichen; selbst wenn man davon ausgehe, daß es solche Vorteile gebe, könnten sie keinen Verstoß gegen die in Artikel 52 enthaltene Verpflichtung rechtfertigen, die Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten wie nationale Gesellschaften zu behandeln.

Die Commerzbank wendet sich außerdem gegen den Standpunkt der Regierung des Vereinigten Königreichs, wonach eine Vertragsverletzung nur in dem Fall vorliege, daß die Nichtansässigen einen Schaden erlitten. Dazu bezieht sie sich auf das genannte Urteil vom 8. Mai 1990, Biehl, und weist darauf hin, daß dort nationale Rechtsvorschriften, die in dem betreffenden Fall keinen Schaden

verursacht hätten, mit der Begründung als mit dem EWG-Vertrag unvereinbar angesehen worden seien, daß sie Nichtansässigen unter anderen Umständen möglicherweise schaden könnten. Diese Rechtsprechung sei in der vorliegenden Rechtssache anzuwenden. Nach Ansicht der Commerzbank sind die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs nämlich geeignet, Nichtansässigen in bestimmten Situationen Schaden zuzufügen, selbst wenn im vorliegenden Fall — unterstellt, die Ansicht des Vereinigten Königreichs sei zutreffend — die Gesellschaft keinen Schaden erlitten hätte. Zur Rechtfertigung ihres Standpunkts stellt die Commerzbank den Fall eines Ansässigen dem eines Nichtansässigen gegenüber, die beide einen Anspruch auf eine Steuerrückzahlung hätten. Dann würde nach den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs dem Ansässigen eine Entschädigung gewährt und dem Nichtansässigen nicht; der letztgenannte erleide aufgrund dieser Tatsache einen Schaden.

Die Commerzbank fügt hinzu, Artikel 220 EWG-Vertrag, der die Mitgliedstaaten auffordere, Verhandlungen mit dem Ziel einer Beseitigung der Doppelbesteuerung aufzunehmen, erlaube ihnen nicht, von den Verpflichtungen des Artikels 52 abzuweichen, indem Nichtansässige schlechter behandelt würden als Ansässige. Dazu weist die Commerzbank darauf hin, daß der Gerichtshof in dem genannten Urteil Kommission/Frankreich vom 28. Januar 1986 festgestellt habe, daß die Rechte aus Artikel 52 EWG-Vertrag unbedingt seien, und daß ein Mitgliedstaat ihre Wahrung nicht vom Inhalt eines mit einem anderen Staat geschlossenen Abkommens abhängig machen dürfe.

Schließlich führt die Commerzbank an, daß die Regierung des Vereinigten Königreichs im Bewußtsein der ausgeübten Diskriminierung im Jahr 1975 versprochen habe, eine Änderung der kritisierten Maßnahme vorzunehmen, und seitdem beschlossen habe, die Entschädigung von einem bestimmten, vom Finanzminister festzulegenden Zeitpunkt an auch Nichtansässigen zu gewähren.

Zum Abschluß ihres Vorbringens schlägt die Commerzbank vor, wie folgt auf die Frage des nationalen Gerichts zu antworten:

Die Artikel 5, 7, 52 und 58 EWG-Vertrag sind in dem Sinne auszulegen, daß ein Mitgliedstaat sich nicht weigern kann, einen Betrag wie Zinsen auf eine nicht geschuldete Steuer zu leisten, nur mit der Begründung, daß die antragstellende Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt keinen Sitz in diesem Mitgliedstaat gehabt habe, sondern in einem anderen Mitgliedstaat eingetragen und ansässig gewesen sei.

B — *Erklärungen der Regierung des Vereinigten Königreichs*

Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* vertritt die Ansicht, die in Frage stehende Maßnahme stehe weder in Widerspruch zu Artikel 7 noch zu den Artikeln 52 und 58 EWG-Vertrag.

Ihr Vorbringen befaßt sich vorwiegend mit der Untersuchung der steuerlichen Situation der Zweigniederlassung der Commerzbank. Hierzu weist sie zunächst darauf hin, daß der Streit um die Zahlung der Entschädigung aus einer Rückzahlung entstanden sei, auf die nur Nichtansässige einen Anspruch hätten. Die Zweigniederlassung sei nämlich nur wegen ihrer Nichtansässigkeit in den Genuß einer Befreiung gekommen, während eine britische Bank im Vereinigten Königreich unter denselben Umständen steuerpflichtig gewesen wäre.

Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht zur Vertiefung ihrer Analyse geltend, ihrer Kenntnis nach sei in keinem Mitglied-

staat irgendeine Steuer auf die von den amerikanischen Gesellschaften an die Commerzbank gezahlten Zinsen entrichtet worden. Ihrer Ansicht nach bestehe nicht nur im Vereinigten Königreich eine Steuerbefreiung, sondern aufgrund desselben Abkommens auch in den Vereinigten Staaten sowie in Deutschland aufgrund eines ähnlichen Abkommens zwischen dem Vereinigten Königreich und Deutschland.

Aus der Befreiung, in deren Genuß die Zweigniederlassung der Commerzbank gekommen ist, zieht die Regierung des Vereinigten Königreichs folgende Schlüsse.

Erstens sei die Weigerung, Nichtansässigen die Entschädigung zu zahlen, in ihrem Zusammenhang zu betrachten und im Licht der gewährten Befreiung zu prüfen. Der Gerichtshof habe einen solchen globalen Ansatz in seinem Urteil vom 12. Februar 1974 in der Rechtssache 152/73 (Sotgiu, Slg. 1974, 153) in bezug auf eine Entschädigung für Arbeitnehmer vertreten, die höher gewesen sei, wenn die Person im Inland und nicht in einem anderen Mitgliedstaat eingestellt worden sei. Die Regierung hebt hervor, daß die betreffenden Rechtsvorschriften trotz dieser Unterscheidung als mit dem Vertrag vereinbar angesehen worden seien, da der niedrigere Betrag bei der Einstellung in einem anderen Mitgliedstaat durch eine längere Dauer der Zahlung der Entschädigung kompensiert worden sei.

Zweitens habe das Niederlassungsrecht, auf das sich die Commerzbank berufe, im vorliegenden Fall keine dem Vertrag widersprechende Einschränkung erfahren, und da die Commerzbank in den Genuß einer Befreiung gekommen sei, habe sie keinen Schaden erlitten. Nach Ansicht der Regierung würde die Gewährung einer Entschädigung an die Commerzbank unter diesen Umständen deren bereits gegebene Vorzugsbehandlung noch verbessern. Das Ziel des Artikels 52 werde verfehlt, wenn er dahin gehend ausgelegt würde, daß Nichtansässigen ein zusätzlicher Vorteil gewährt werde.

Zur Unterstützung dieses Standpunkts bezieht sich die Regierung des Vereinigten Königreichs auf das Urteil vom 7. Mai 1981 in der Rechtssache 153/80 (Rumhaus Hansen, Slg. 1981, 1165), das im Bereich inländischer diskriminierender Abgaben (Artikel 95) erlassen worden sei; nach diesem Urteil verpflichte das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten nicht, die eingeführten Waren besser zu behandeln als die einheimische Produktion.

Drittens bestreitet die Regierung des Vereinigten Königreichs, daß der Commerzbank irgendeine Diskriminierung widerfahren sei. Dazu weist sie zunächst darauf hin, daß eine Diskriminierung voraussetze, daß Personen, die sich in der gleichen Lage befänden, unterschiedlich behandelt würden. Die der Commerzbank gewährte Befreiung lasse aber den Schluß zu, daß diese Gesellschaft sich nicht in einer mit der ihrer britischen Konkurrenten vergleichbaren Lage befunden habe; folglich sei es unmöglich, irgendeine Diskriminierung festzustellen.

Im gleichen Zusammenhang betont die Regierung des Vereinigten Königreichs ebenfalls, daß Artikel 52 nach der in dem genannten Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, verwendeten Formulierung auch verbiete, daß ein den Ansässigen gewährter Vorteil den Nichtansässigen versagt werde, falls diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen sonst zu Zwecken der Besteuerung ihres Einkommens gleichbehandelt würden. Daraus folge, daß keine Diskriminierung vorliege, wenn Gesellschaften bei der Besteuerung ihres Einkommens nicht gleichbehandelt würden, was vorliegend der Fall sei, da die Commerzbank eine Befreiung

erhalten habe, die den ansässigen Gesellschaften nicht gewährt werde.

Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht weiterhin geltend, daß die behauptete Diskriminierung keinesfalls auf der Staatsangehörigkeit beruhe. Ihrer Ansicht nach setzt eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit voraus, daß eine Maßnahme überwiegend die Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten beeinträchtige. Diese Regel müsse allerdings im Bereich des Steuerrechts differenziert werden, wo eine Diskriminierung ausgeschlossen sei, wenn ebenfalls eine „erhebliche" Anzahl von inländischen Steuerpflichtigen betroffen sei; der Gerichtshof habe diese Ausnahme in seiner Rechtsprechung bezüglich der indirekten Steuern entwickelt, müsse sie aber auch bei den direkten Steuern anwenden. Darüber hinaus macht die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, daß das im vorliegenden Fall geltende Recht zahlreiche britische Gesellschaften beeinträchtige, die ihren steuerlichen Sitz im Ausland hätten.

Schließlich trägt die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, daß die Weigerung, Nichtansässigen die Entschädigung zu gewähren, durch objektive Gründe gerechtfertigt sei. Dazu führt sie aus, die Entschädigung diene dazu, den Verzug bei der Rückzahlung einer zu Unrecht gezahlten Steuer auszugleichen. Dieser Verzug sei aber in vielen Fällen auf die Nachlässigkeit der Nichtansässigen zurückzuführen, die ihren Erstattungsantrag zu spät stellten. Der Verzug sei auch darauf zurückzuführen, daß die Steuerhoheit auf mehrere Mitgliedstaaten aufgeteilt sei; der Rückzahlungsbetrag könne aufgrund dieser Aufteilung von der in anderen Mitgliedstaaten erhobenen Steuer oder von der dort gewährten Befreiung abhängen. Von der britischen Steuerverwaltung könne nicht verlangt werden, daß sie mit einer Entschädigung einen Verzug ausgleiche, für den sie nicht verantwortlich sei.

Aus den obengenannten Gründen schlägt die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, auf die Frage des vorlegenden Gerichts folgendermaßen zu antworten:

Um im Rahmen des Artikels 52 EWG-Vertrag zu entscheiden, ob ein nichtansässiger Steuerpflichtiger im Hinblick auf einen Zuschlag zur Rückzahlung einer zuviel gezahlten Steuer durch das inländische Steuerrecht gleichbehandelt worden ist, müssen alle Umstände des Falles in Betracht gezogen werden, einschließlich der Tatsache, daß die Rückzahlung der Steuer aus dem Grund erfolgt ist, weil der Empfänger kein Staatsangehöriger und kein Ansässiger ist. Daraus folgt, daß eine in einem Mitgliedstaat eingetragene Gesellschaft, die eine Zweigniederlassung in einem zweiten Mitgliedstaat hat, sich gegenüber der Steuerverwaltung des zweiten Mitgliedstaats nicht auf Artikel 52 EWG-Vertrag berufen kann, um die Zahlung eines Zuschlags zur Rückzahlung einer zuviel gezahlten Steuer zu erhalten, wenn die Rückzahlung gemäß einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund der Nichtansässigkeit der betreffenden Gesellschaft erfolgt ist und eine solche Rückzahlung in keinem Fall von einem in dem zweiten Mitgliedstaat eingetragenen Unternehmen hätte gefordert werden können.

C — *Erklärungen der Kommission*

Die *Kommission* trägt vor, die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs verstießen klar gegen die Artikel 7, 52 und 58 EWG-Vertrag.

In ihrer Begründung weist sie erstens darauf hin, daß Artikel 7 das allgemeine Prinzip des Verbotes der Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit aufstelle, ein Prinzip, das Artikel 52 im Bereich der Niederlassungsfreiheit anwende und konkretisiere. Aus dem Verhältnis zwischen diesen Vor-

schriften folge, daß eine mit Artikel 52 unvereinbare Regelung ebenfalls gegen Artikel 7 verstoße.

Zweitens weist die Kommission darauf hin, daß man, um festzustellen, ob die Weigerung, Nichtansässigen die Entschädigung zu zahlen, gegen den EWG-Vertrag verstoße, diese Weigerung in ihren Zusammenhang stellen und im Licht der dieser Kategorie von Steuerpflichtigen gewährten Befreiung sehen müsse; diesen von ihr als global bezeichneten Ansatz habe der Gerichtshof in seinen genannten Urteilen vom 12. Februar 1974, Sotgiu, und vom 8. Mai 1990, Biehl, angewandt.

Drittens macht die Kommission geltend, daß die Verweigerung einer Entschädigung gegenüber einigen Gesellschaften mit der Begründung, daß sie nicht im Inland ansässig seien, eine durch die Artikel 7, 52 und 58 EWG-Vertrag verbotene Diskriminierung darstelle.

Zur Rechtfertigung ihres Standpunkts weist sie zunächst darauf hin, daß der Gerichtshof in dem genannten Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, entschieden habe, daß ein den Ansässigen gewährter Steuervorteil den Nichtansässigen nicht vorenthalten werden könne, wenn diese beiden Kategorien von Steuerpflichtigen „zum Zweck der Besteuerung ihrer Einkünfte auf gleicher Ebene" behandelt würden. Hierzu erläutert die Kommission, daß die im Vereinigten Königreich Ansässigen mit ihrem gesamten Einkommen steuerpflichtig seien, während die Nichtansässigen lediglich mit ihrem aus britischer Herkunft stammenden Einkommen steuerpflichtig seien. Ungeachtet dieses Unterschieds befänden sich beide Kategorien von Steuerpflichtigen aus steuerlicher Sicht auf gleicher Ebene, und zwar in dem Maße, wie sie der britischen Steuer unterworfen seien.

Im Zusammenhang damit erwähnt die Kommission den Fall zweier Gesellschaften, eine mit Sitz im Vereinigten Königreich und die andere in einem anderen Mitgliedstaat, die beide zuviel Steuern gezahlt hätten. Ihrer Ansicht nach müßten beide Gesellschaften gleichbehandelt werden und im Fall einer Rückzahlung die gesetzlich vorgesehene Entschädigung erhalten. Der bloße Umstand, daß einer Gesellschaft eine Entschädigung mit der Begründung verweigert werde, daß sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat habe, genügt nach Ansicht der Kommission, um auf das Vorliegen einer gegen die Artikel 7, 52 und 58 EWG-Vertrag verstoßenden Diskriminierung schließen zu lassen.

Anschließend macht die Kommission geltend, daß ein Mitgliedstaat nach dem genannten Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, eine Vorzugsbehandlung, in deren Genuß Nichtansässige kämen, nicht dadurch kompensieren könne, daß er ihnen einen den Ansässigen gewährten Steuervorteil versage. Hierzu weist die Kommission darauf hin, daß die der Commerzbank gewährte Befreiung keine Vorzugsbehandlung darstelle, sondern das Ergebnis einer Aufteilung der Steuerhoheit auf die verschiedenen betroffenen Mitgliedstaaten sei; im vorliegenden Fall habe Deutschland das Recht zur Besteuerung der an die britische Zweigniederlassung der Commerzbank gezahlten Zinsen gehabt, da deutsche Gesellschaften grundsätzlich mit ihren gesamten Einkünften der deutschen Steuer unterworfen seien, auch wenn diese von im Ausland befindlichen Zweigniederlassungen erwirtschaftet worden seien.

Die Kommission hebt insoweit noch hervor, daß die Entschädigung, die im Fall der Rückzahlung einer Steuer gewährt werde, ebenso wie die Steuerbefreiung einen Steuervorteil darstelle; diese Entschädigung beseitige nämlich nur den Einkommensverlust, der dadurch entstanden sei, daß die Steuerbe-

hörde einen ihr nicht zustehenden Betrag erhalten habe.

Zum Abschluß ihrer Ausführungen schlägt die Kommission vor, auf die Frage des nationalen Gerichts folgendermaßen zu antworten:

a) Die Weigerung des zweiten Mitgliedstaats, der Gesellschaft einen Zuschlag zur Rückzahlung zu gewähren, weil sie dort nicht ansässig sei, ist mit dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere mit den Artikeln 7, 52 bis 58 EWG-Vertrag nicht vereinbar.

b) Die Tatsache, daß die Gesellschaft nicht von der Steuer befreit worden wäre (obwohl sich dann die Frage der Rückzahlung dieser Steuer und infolgedessen eines Zuschlags zu dieser Rückzahlung nicht gestellt hätte), wenn die Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat ansässig gewesen wäre, ist insoweit unerheblich.

R. Joliet

Berichterstatter