SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

L. A. GEELHOED

vom 6. April 2006 [1]

I — Einführung

1. Dem vorliegenden Fall liegen dieselben Rechtsvorschriften zugrunde wie der anhängigen Rechtssache C-374/04 (Test Claimants in the ACT Group Litigation) [2], nämlich die Regelung der Advance Corporation Tax (Quellensteuer auf Gewinne, im Folgenden: ACT), die von 1973 bis 1999 galt. Während jene Rechtssache die steuerliche Behandlung von Dividenden betraf, die gebietsansässige Gesellschaften an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften als Anteilseigner gezahlt hatten, betrifft das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen die steuerliche Behandlung von Dividenden, die im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften als Anteilseigner von Gesellschaften erhalten, die in anderen Mitgliedstaaten oder, im Hinblick auf einen vom vorlegenden Gericht geltend gemachten Aspekt der Regelung des Vereinigten Königreichs, in dritten Ländern ansässig sind.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Vgl. meine Schlussanträge vom 23. Februar 2006 (Slg. 2006, I-11673, I-11676).

II — Rechtlicher und wirtschaftlicher Hintergrund des Vorabentscheidungsersuchens

A — *Überblick über den Kontext der Dividendenbesteuerung*

2. Vor einer Darstellung des einschlägigen Steuerrechts des Vereinigten Königreichs ist der weitere Rahmen der Besteuerung ausgeschütteter Gesellschaftsgewinne (Dividenden) innerhalb der EU zu umreißen, der den rechtlichen und wirtschaftlichen Hintergrund der Rechtssache bildet. Grundsätzlich kann die Besteuerung der Ausschüttung von Gesellschaftsgewinnen auf zwei Ebenen erfolgen. Die erste ist die Ebene der Gesellschaft, auf der Körperschaftsteuer auf deren Gewinne erhoben wird. Die Erhebung der Körperschaftsteuer auf der Ebene der Gesellschaft gibt es in allen Mitgliedstaaten. Die zweite ist die Ebene der Anteilseigner, auf der entweder Einkommensteuer auf den Bezug der Dividenden durch den Anteilseigner (eine Methode, die die meisten Mit-

gliedstaaten verwenden) und/oder eine Quellensteuer erhoben wird, die von der Gesellschaft bei der Ausschüttung einzubehalten ist [3].

3. Diese zwei möglichen Besteuerungsebenen können zu einer wirtschaftlichen (zweimalige Besteuerung desselben Einkommens in den Händen zweier verschiedener Steuerzahler) oder zu einer rechtlichen Doppelbesteuerung (zweimalige Besteuerung desselben Einkommens in den Händen desselben Steuerzahlers) führen. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise dieselben Gewinne zunächst in den Händen der Gesellschaft in Form der Körperschaftsteuer und dann in den Händen des Anteilseigners in Form der Einkommensteuer besteuert werden. Rechtliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise ein Anteilseigner erst die Quellensteuer und dann die Einkommensteuer zu tragen hat, die von verschiedenen Staaten auf denselben Gewinn erhoben werden.

4. Die vorliegende Rechtssache betrifft die Vereinbarkeit eines Systems mit dem Gemeinschaftsrecht, das das Vereinigte Königreich mit dem Hauptziel und der Hauptwirkung aufgestellt hat, Anteilseigner in gewissem Umfang von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu befreien.

5. Den Mitgliedstaaten stehen im Wesentlichen vier Systeme offen, um ein solches Ziel zu erreichen; sie können als „klassisches", „Schedulen"-, „Befreiungs"- und „Anrechnungs"-System bezeichnet werden. Staaten mit einem klassischen System der Dividendenbesteuerung vermeiden die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht; Gesellschaftsgewinne unterliegen der Körperschaftsteuer, und ausgeschüttete Gewinne werden auf der Ebene des Anteilseigners nochmals mit Einkommensteuer belegt. Dagegen zielen das Schedulen-, das Befreiungs- und das Anrechnungssystem auf eine vollständige oder teilweise Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ab [4]. Staaten mit Schedulensystemen (von denen es verschiedene Formen gibt) unterwerfen Gesellschaftsgewinne der Körperschaftsteuer, besteuern jedoch die Dividenden als eigene Einkunftsart. Staaten mit Befreiungssystemen befreien Einkünfte aus Dividenden von der Einkommensteuer. Schließlich wird bei Anrechnungssystemen die auf der Gesellschaftsebene entrichtete Körperschaftsteuer ganz oder teilweise auf die Einkommensteuer angerechnet, die für die Dividenden auf der Anteilseignerebene geschuldet wird, so dass die Körperschaftsteuer als Vorauszahlung eines Teils der Einkommensteuer dient. Auf diese Weise erhalten die Anteilseigner eine Anrechnungsgutschrift für die gesamte oder

3 — Vgl. jedoch Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 1990, L 225, S. 6) (Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft ausschüttet, sind, wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital dieser Gesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit).

4 — Ein Hauptgrund für dieses Ziel ist die Verhinderung der Diskriminierung der Eigenkapitalfinanzierung von Gesellschaften gegenüber der Kreditfinanzierung.

einen Teil der Körperschaftsteuer, die auf die Gewinne entfällt, aus denen die Dividenden gewährt werden; diese Gutschrift kann mit der auf diese Dividenden geschuldeten Einkommensteuer verrechnet werden.

6. Im maßgebenden Zeitpunkt wendete das Vereinigte Königreich ein System der teilweisen Anrechnung der Dividendenbesteuerung an.

B — *Anwendbares Recht des Vereinigten Königreichs*

7. Von 1965 (als die Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich eingeführt wurde) bis 1973 wandte das Vereinigte Königreich ein klassisches System der Dividendenbesteuerung an, das, wie beschrieben, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht vermied. 1973 ging das Vereinigte Königreich zu einem System der teilweisen Anrechnung der Dividendenbesteuerung mit dem Ziel über, die Diskriminierung ausgeschütteter Gewinne zu beseitigen [5]. Dieses System funktionierte im Wesentlichen wie folgt.

1. ACT: Schuld und Aufrechnung

8. Im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften, die bestimmte steuerpflichtige Ausschüttungen, z. B. Dividendenzahlungen an ihre Anteilseigner, vornahmen, waren grundsätzlich verpflichtet, ACT auf der Grundlage eines Betrages zu entrichten, der dem Betrag oder dem Wert der vorgenommenen Ausschüttung entsprach, auch wenn für diese Gesellschaften im Vereinigten Königreich keine Körperschaftsteuerschuld bestand [6]. Die Summe aus dem Betrag der Ausschüttung und der ACT wurde als „franked payment" (befreite Zahlung) bezeichnet [7].

9. Die entrichtete ACT konnte mit der gewöhnlichen, als „mainstream" bezeichneten Körperschaftsteuerschuld für die Gewinne der Gesellschaft im maßgeblichen Abrechnungszeitraum innerhalb bestimmter Grenzen verrechnet werden. Da das Vereinigte Königreich ein Teilanrechnungssystem anwandte, so dass der Körperschaftsteuersatz des Vereinigten Königreichs den Satz der verrechenbaren ACT überstieg, mussten die Gesellschaften stets mit einer marginalen Körperschaftsteuerschuld für ihre Gewinne rechnen. Wenn außerdem eine Gesellschaft für ausländische Steuern eine Steuergutschrift erhielt, setzte dies den Betrag der Körperschaftsteuerschuld herab, der für die Verrechnung mit ACT zur Verfügung stand [8]. Eine nichtverrechenbare ACT, die so genannte „Rest-ACT", konnte auf ent-

5 — Vgl. „Reform of Corporation Tax" (Körperschaftsteuerreform), ein offizielles Papier, das dem Parlament des Vereinigten Königreichs beim Übergang zu einem System der teilweisen Anrechnung vorgelegt wurde, Paragraphs 1 und 5 (Cmnd. 4955).

6 — Section 14(1) des Income and Corporation Taxes ACT 1988 (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, im Folgenden: TA) in der damals geltenden Fassung.

7 — Section 238(1) TA.

8 — Section 797(4) TA.

richtete „Mainstream"-Körperschaftsteuer (im Folgenden: Allgemeine Körperschaftsteuer) für frühere Abrechnungszeiträume angerechnet oder auf künftige Anrechnungszeiträume vorgetragen werden [9]. Außerdem konnte die Gesellschaft diese ACT ihren Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich überlassen (d. h. übergeben); diese konnten sie mit ihrer im Vereinigten Königreich bestehenden eigenen Körperschaftsteuerschuld verrechnen [10].

10. Eine Gesellschaft mit einem Überschuss an befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen (d. h. befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen, die die befreiten Zahlungen überstiegen) konnte, wenn sie Verluste aufwies, diese Verluste mit dem Überschuss an befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß Section 242 TA verrechnen und in Höhe der in diesem Überschuss an befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen enthaltenen Steuergutschrift eine Auszahlung in bar erhalten. Diese Vorschrift wurde mit Wirkung vom 2. Juli 1997 abgeschafft.

11. Im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmensgruppen konnten auch in den Genuss besonderer Regelungen kommen, durch die vermieden werden konnte, auf bestimmte Ausschüttungen innerhalb der Gruppe ACT entrichten zu müssen, sofern die beiden Gesellschaften dafür optierten („group income election") [11]. Mit einer solchen Regelung war der Gerichtshof in der Rechtssache Metallgesellschaft befasst [12].

9 — Section 239 TA.

10 — Section 240 TA.

11 — Section 247 TA.

12 — Urteil vom 8. März 2001 in den verbundenen Rechtssachen C-397/98 und C-410/98 (Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727).

2. Allgemeine Körperschaftsteuerschuld

12. Eine gebietsansässige Gesellschaft, die als Anteilseignerin eine Dividende von ihrer Tochtergesellschaft bezog, unterlag, obwohl grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig, nicht der Besteuerung von Ausschüttungen, die sie von einer anderen ansässigen Gesellschaft erhielt [13].

13. Eine gebietsansässige Gesellschaft war hingegen körperschaftsteuerpflichtig für Dividenden, die sie von gebietsfremden Gesellschaften erhielt. Sie erhielt allerdings Steuerentlastung für gezahlte ausländische Steuer. Diese Entlastung wurde entweder einseitig nach inländischem Recht [14] oder nach mit anderen Ländern geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gewährt [15]. Die einseitigen Maßnahmen sahen bei auf ausländische Dividenden gezahlten Quellensteuern eine Gutschrift zur Verrechnung mit der im Vereinigten Königreich bestehenden Körperschaftsteuerschuld einer Gesellschaft vor. Wenn die im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft entweder unmittelbar oder mittelbar nicht weniger als 10 % der Stimmen der die Dividenden zahlenden Gesellschaft kontrollierte oder Tochtergesellschaft einer Gesellschaft war, die diese unmittelbar oder mittelbar in diesem Maße kontrollierte, erstreckte sich die Entlastung für die zugrunde liegende ausländische Körperschaftsteuer auf die Gewinne, aus denen die Dividenden stammten. Für die ausländische Steuer konnte nur bis zum Betrag der

13 — Section 208 TA.

14 — Section 790 TA.

15 — Section 788 TA.

im Vereinigten Königreich für die betreffenden Einkünfte bestehenden Körperschaftsteuerschuld eine Gutschrift erteilt werden. Ähnliche Maßnahmen galten allgemein nach den Doppelbesteuerungsabkommen des Vereinigten Königreichs mit anderen Ländern [16].

14. Für Abrechnungszeiträume, die am oder nach dem 3. Juni 1986 begannen, ging die Doppelbesteuerungsentlastung der Verrechnung mit ACT voraus. Vorher traf das Gegenteil zu. Der Stand vor 1986 war ein Problem für im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften, da die Doppelbesteuerungsentlastung nur im Jahr ihrer Entstehung beansprucht werden konnte und bei Nichtnutzung verfiel.

3. Steuergutschriften

15. Die Zahlung von ACT führte unter bestimmten Umständen zu einer Steuergutschrift in den Händen von Gesellschaften und einzelnen Anteilseignern, die die Ausschüttung erhielten.

a) Steuergutschriften: Gesellschaften als Anteilseigner

16. Im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft als Anteilseignerin, die eine Dividende von ihrer Tochtergesellschaft bezog, unterlag diese, obwohl grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig, nicht der Besteuerung von Ausschüttungen, die sie von anderen ansässigen Gesellschaften erhielt [17]. Ferner hatte die Gesellschaft Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe der von der Tochtergesellschaft gezahlten ACT [18]. Insgesamt bildeten die Dividende und die Steuergutschrift das so genannte „franked investment income" (befreite Einkünfte aus Kapitalvermögen) [19]. Eine gebietsansässige Gesellschaft war nur verpflichtet, ACT auf die Differenz zwischen ihren befreiten Zahlungen und ihren befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen zu entrichten. Dies bedeutete, dass ACT für Dividenden, die zwischen im Vereinigten Königreich ansässigen Mitgliedern von Unternehmensgruppen gezahlt wurden, nur einmal entrichtet wurde.

17. Eine gebietsansässige Gesellschaft, die von einer gebietsfremden Gesellschaft eine

16 — Artikel 22 Buchstabe b des Doppelbesteuerungsabkommens des Vereinigten Königreichs mit den Niederlanden z. B. lautete im maßgeblichen Zeitpunkt wie folgt: „Ist dieses Einkommen eine Dividende, die von einer Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden an eine Gesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich gezahlt wird, die unmittelbar oder mittelbar nicht über weniger als ein Zehntel der Stimmen der erstgenannten Gesellschaft verfügt, so berücksichtigt die Steuergutschrift (zusätzlich zu allen für die Dividende zu zahlenden niederländischen Steuern) die niederländische Steuer, die von der erstgenannten Gesellschaft für diese Einkünfte zu entrichten ist." Vgl. auch die Doppelbesteuerungsabkommen des Vereinigten Königreichs mit Frankreich und Spanien.

17 — Section 208 TA.

18 — Section 231(1) TA.

19 — Section 238(1) TA.

Ausschüttung erhielt, hatte jedoch keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift, und die Einkünfte waren nicht als befreite Einkünfte aus Kapitalvermögen einzustufen. Wenn eine Gesellschaft befreite Einkünfte aus Kapitalvermögen während eines Abrechnungszeitraums erhielt, war sie nur verpflichtet, ACT auf die Differenz zwischen ihren befreiten Zahlungen und ihren befreiten Einkünften aus Kapitalvermögen zu entrichten [20].

b) Das System des ausländischen Dividendenertrags

18. Die Erfahrung mit dem oben genannten System zeigte, dass Gesellschaften, die erhebliche ausländische Dividendeneinkünfte erzielten, hauptsächlich aus zwei Gründen überschüssige ACT bewirken konnten. Erstens brachten ausländische Dividenden keine Steuergutschrift mit sich, die hätte verwendet werden können, um die ACT-Schuld der Gesellschaften für von ihnen vorgenommene Ausschüttungen herabzusetzen. Zweitens setzte jede Steuergutschrift für ausländische Steuern die Körperschaftsteuerschuld herab, mit der die ACT hätte verrechnet werden können.

19. Mit Wirkung zum 1. Juli 1994 wurden Maßnahmen eingeführt, wonach eine Gesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich beschließen konnte, eine Bardividende, die sie an ihre Anteilseigner ausschüttete, als ausländischen Dividendenertrag (im Folgenden: FID) zu behandeln [21]. Die Entscheidung musste bis zum Zeitpunkt der Auszahlung der Dividende erfolgen und konnte nach diesem Zeitpunkt nicht widerrufen werden. Auf den FID war ACT zu leisten, jedoch konnte die Gesellschaft, wenn dem FID ausländische Gewinne entsprachen, für die überschüssige ACT infolge des FID eine Erstattung verlangen. Dieser ACT-Überschuss wurde zum gleichen Zeitpunkt wie die Allgemeine Körperschaftsteuerschuld fällig, d. h. 9 Monate nach Ende des Abrechnungszeitraums. Er wurde zunächst mit der Allgemeinen Körperschaftsteuer für diesen Zeitraum verrechnet; dann wurde der Überschuss zurückgezahlt. Da ACT 14 Tage nach Ende des Vierteljahres entrichtet wurde, in dem die Dividende gezahlt worden war, bedeutete dies, dass ACT nach dem FID-System 8 1/2 bis 17 1/2 Monate offen blieb, je nachdem, wann die Dividende gezahlt worden war.

20. Ein FID war keine befreite Einkunft aus Kapitalvermögen [22], und der Anteilseigner, der FID erhielt, hatte keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift gemäß Section 231(1) TA, obwohl eine natürliche Person, die FID erhielt, als Bezieher von Einkünften behandelt wurde, die im Jahr der Veranlagung zum niedrigeren Satz versteuert worden waren. Individuelle Anteilseigner erhielten jedoch keine Rückzahlung von Einkommensteuer,

20 — Section 241 TA.

21 — Section 246A bis 246Y TA.

22 — War der Anteilseigner eine juristische Person, so konnte er hingegen seinen FID benutzen, um einen von ihm gezahlten FID befreien zu lassen, so dass ACT nur für den Überschuss der gezahlten über die erhaltene FID gezahlt wurde.

die als gezahlt behandelt wurde, noch konnte ein steuerbefreiter Anteilseigner wie ein Pensionsfonds des Vereinigten Königreichs eine Steuergutschrift wie die verlangen, die für eine nicht als FID zu bewertende Ausschüttung angefallen wäre.

c) Steuergutschriften: Einzelpersonen als Anteilseigner

21. Was Einzelpersonen als Anteilseigner angeht, so hatten diese, wenn sie gebietsansässig waren, und bestimmte Einrichtungen wie Pensionsfonds beim Bezug von Dividenden einer gebietsansässigen Gesellschaft Anspruch auf eine Steuergutschrift in Höhe des Betrages oder Wertes der Ausschüttung, der dem Betrag der ACT entsprach [23]. Der Einkommensteuer unterlag der Gesamtbetrag von Ausschüttung und Steuergutschrift [24]. Diese Steuergutschrift konnte mit der auf die Dividende geschuldeten Einkommensteuer verrechnet oder in bar ausgezahlt werden, wenn die Gutschrift die Schuld überstieg [25].

4. Änderungen im Jahr 1999

22. Für Ausschüttungen vom 6. April 1999 an wurde das ACT-System abgeschafft. Gesellschaften hatten bei Dividendenzahlungen an Anteilseigner und anderen steuerpflichtigen Ausschüttungen keine ACT mehr zu zahlen oder zu berechnen. Auch die FID-Vorschriften wurden aufgehoben [26].

C — *Anwendbares Gemeinschaftsrecht*

23. Kernstück des einschlägigen abgeleiteten Gemeinschaftsrechts ist die Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie, die einen Rahmen für die steuerliche Regelung der Beziehungen zwischen Muttergesellschaften und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vorsieht, um Zusammenschlüsse von Gesellschaften zu erleichtern [27]. Artikel 4 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie erlaubt ausdrücklich sowohl die Befreiungsmethode als auch die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der grenzüberschreitenden Doppelbesteuerung; er lautet wie folgt:

„(1) 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

23 — Section 231(1) TA.

24 — Section 20(1) TA.

25 — Section 231(1) (3) TA.

26 — Für Gesellschaften, die vorgetragene überschüssige ACT zustande brachten, wurde eine „Schatten-ACT" eingeführt, die den Gesellschaften den Rückgriff auf ihre überschüssige ACT erlaubten.

27 — Vgl. Fußnote 3.

— 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.

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen.

(3) Absatz 1 gilt bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems.

Der Rat erlässt rechtzeitig die nach diesem Zeitpunkt geltenden Bestimmungen."

24. Artikel 6 der Richtlinie sieht vor, dass der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft keinen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vornehmen kann, die eine Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht.

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

25. Die klagenden Gesellschaften sind Musterklägerinnen innerhalb des Sammelverfahrens zum Franked Investment Income (im Folgenden: FII). Dieser Rechtsstreit ist in einem Sammelklagenbeschluss definiert, der für alle Klageansprüche gilt, die in seinen Definitionsbereich fallen, und die verschiedenen zu klärenden Fragen bestimmt, die allen Klagen gemeinsam sind. Im Zeitpunkt des Vorabentscheidungsersuchens waren 12 Konzerne am FII-Sammelverfahren beteiligt.

26. Die Musterklägerinnen sind alle im Vereinigten Königreich ansässig und gehören zum BAT-Konzern [28]. Zu ihnen gehören die Dach-Muttergesellschaft des Konzerns im Streubesitz und zwischengeschaltete

28 — Die Musterklägerinnen sind B.A.T. Industries plc, British American Tobacco (Investments) Ltd, British American Tobacco (Holdings) Limited, BAT 1998 Limited, British American Tobacco plc.

Muttergesellschaften, durch die Tochtergesellschaften ohne Sitz im Vereinigten Königreich beherrscht wurden [29]. Zu allen relevanten Zeitpunkten besaßen die Dach-Muttergesellschaft und jede der Zwischengesellschaften zu 100 % zahlreiche Tochtergesellschaften in vielen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und Ländern des Europäischen Wirtschaftsraums sowie in zahlreichen Drittländern.

27. Der Musterprozess betrifft

(1) Dividenden, die von gebietsfremden Tochtergesellschaften an die Musterklägerinnen beginnend mit dem am 30. September 1973 endenden Geschäftsjahr bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt gezahlt wurden;

(2) Dividenden, die von den gebietsansässigen Muttergesellschaften an ihre privaten Anteilseigner in dem Zeitraum gezahlt wurden, der in dem am 30. September 1973 endenden Geschäftsjahr begann und in dem am 31. März 1999 endenden Vierteljahr endete;

(3) ACT, die von den Musterklägerinnen beginnend mit dem am 30. September 1973 endenden Geschäftsjahr bis zum 14. April 1999 gezahlt wurde, und

(4) FID-Zahlungen, die in dem Zeitraum erfolgten, der am 30. September 1994 begann und am 30. September 1997 endete.

28. Mit Beschluss vom 6. Oktober 2004 legte der High Court (Chancery Division) dem Gerichtshof gemäß Artikel 234 EG die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vor:

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 gebietsansässige 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)?

29 — Die kennzeichnenden Merkmale der Konzernstruktur der Musterklägerinnen blieben zwar während des maßgeblichen Zeitraums unverändert, doch änderte sich die Identität der Dach-Muttergesellschaft innerhalb der klagenden Gesellschaften.

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/EWG des Rates, 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:

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

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

(iii) 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;

(iv) 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;

(v) 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);

(vi) 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;

(vii) 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;

(viii) 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;

(ix) 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 in den Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Brasserie du Pêcheur und Factortame) 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 in den Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (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?

29. Gemäß Artikel 103 § 4 der Verfahrensordnung haben die Musterkläger, die Regierung des Vereinigten Königreichs, Irland und die Kommission schriftliche Erklärungen eingereicht. In der mündlichen Verhandlung vom 29. November 2005 haben alle Beteiligten Ausführungen gemacht.

IV — Erörterung

A — *Anwendbarkeit der Artikel 43 EG oder 56 EG: Fragen 1 bis 4*

30. Da das vorlegende Gericht in den Fragen 1 bis 4 sowohl Artikel 43 EG als auch Artikel 56 EG angeführt hat, muss vorab geprüft werden, welcher von diesen Artikeln auf den vorliegenden Fall Anwendung findet. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ausgeführt habe[30], kann meines Erachtens die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung des Vereinigten Königreichs je nach der Art der

30 — Vgl. Fußnote 2.

Beteiligung, die die jeweilige Muttergesellschaft an der betreffenden ausländischen Tochtergesellschaft hält, in den Anwendungsbereich sowohl von Artikel 43 EG als auch 56 EG fallen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes macht eine Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihr „einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht, dass [sie] deren Tätigkeiten bestimmen kann", von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch [31]. Im Ergebnis ist daher im Fall einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft, deren Beteiligung an einer gebietsfremden Gesellschaft diesem Kriterium entspricht, die Vereinbarkeit der Regelung des Vereinigten Königreichs mit Artikel 43 EG zu prüfen. Die Anwendung dieses Kriteriums im Einzelfall ist Sache des nationalen Gerichts nach Prüfung der Situation der klagenden Gesellschaft.

31. Im Fall der Musterklägerinnen des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens geht aus dem Vorlagebeschluss klar hervor, dass es sich bei ihnen um im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften (sämtlich Mitglieder des BAT-Konzerns) mit im Vereinigten Königreich gebietsfremden hundertprozentigen Tochtergesellschaften handelt. Deshalb ist der Musterprozess nach Artikel 43 EG zu prüfen. Obwohl die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch diese gebietsansässigen Gesellschaften unausweichlich Kapitalverkehr aus dem Vereinigten Königreich umfassen wird, soweit dies für die Gründung einer Tochtergesellschaft erforderlich ist, ist dies meines Erachtens, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ausgeführt habe, eine rein mittelbare Folge der Ausübung der Niederlassungsfreiheit. Als Ergebnis hat Artikel 43 EG bei der Anwendung auf solche Gesellschaften Vorrang [32].

32. Im Fall von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften, die Kapital an einer im Vereinigten Königreich gebietsfremden Gesellschaft halten, das ihnen keinen „bestimmenden Einfluss" auf deren Tätigkeiten verschafft oder es ihnen nicht erlaubt, die Tätigkeiten dieser Gesellschaft zu bestimmen, sollte die Regelung des Vereinigten Königreichs auf ihre Vereinbarkeit mit Artikel 56 EG hin geprüft werden. Ich möchte in diesem Zusammenhang bemerken, dass die in Rede stehende Regelung des Vereinigten Königreichs eindeutig „Kapitalverkehr" betrifft [33].

31 — Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22). Obwohl es in dieser Rechtssache um die Beteiligung eines Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, nicht einer Gesellschaft, ging, findet der Grundsatz auch Anwendung auf die in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaften. Vgl. auch Artikel 58 Absatz 2 EG, wonach die Anwendung des freien Kapitalverkehrs „nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts [berührt], die mit diesem Vertrag vereinbar sind".

32 — Vgl. die Ausführungen von Generalanwalt Alber in der Rechtssache Baars: „Liegt ein unmittelbarer Eingriff in die Niederlassungsfreiheit vor, der wegen der Behinderung der Niederlassung mittelbar zu einer Reduzierung der Kapitalströme zwischen den Mitgliedstaaten führt, so sind insoweit allein die Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit anwendbar". Schlussanträge in der Rechtssache C-251/98 (Baars, zitiert oben in Fußnote 31, Nr. 22).

33 — Zwar enthält der EG-Vertrag keine Definition dieses Begriffes, doch hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Bezug von Dividenden zwar nicht für sich Kapitalverkehr darstellt, doch ein solcher Empfang eine Beteiligung an neuen oder bestehenden Unternehmen voraussetzt, die Kapitalverkehr darstellt: Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071). Vgl. auch Urteil des Gerichtshofes vom 23. Oktober 2004 in der Rechtssache C-319/02 (Manninen, Slg. 2004, I-7477), wo das Problem nicht ausdrücklich erörtert worden ist.

33. Grundsätzlich ist es daher wegen der Natur der vorliegenden Rechtssache als Sammelverfahren, bei dem die besonderen Umstände und die besondere Natur der Beteiligung der einzelnen Kläger dem Gerichtshof nicht vorgetragen worden sind, notwendig, die Vereinbarkeit der in Rede stehenden Regelung des Vereinigten Königreichs sowohl mit Artikel 43 EG als auch mit Artikel 56 EG zu untersuchen.

34. Ich möchte hinzufügen, dass zwar die wesentlichen Grundsätze, die bei der Prüfung, ob ein Verstoß vorliegt, anzuwenden sind, für beide Artikel dieselben sind, dass sich jedoch der geografische und zeitliche Geltungsbereich des Artikel 56 EG von dem des Artikels 43 EG unterscheidet: Artikel 43 EG gilt nur für Beschränkungen der freien Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten und ist als Teil des EG-Vertrags in Kraft getreten, während Artikel 56 auch Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern verbietet und am 1. Januar 1994 in Kraft getreten ist (obwohl der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs bereits durch die Richtlinie 88/361 des Rates eingeführt worden war) [34]. Außerdem unterliegt Artikel 56 EG einer Stillhalteklausel — Artikel 57 Absatz 1 EG — in Bezug auf dritte Länder.

35. Daher werde ich, was die materiellen Grundsätze der Prüfung der Vereinbarkeit angeht, ausdrücklich nur Artikel 43 EG untersuchen, da dieselben Grundsätze für die Prüfung nach Artikel 56 EG gelten. Getrennt hiervon werde ich mich mit bestimmten für Artikel 56 EG charakteristischen Problemen des geografischen und zeitlichen Geltungsbereichs befassen (die in Frage 5 angeführt sind).

B — *Frage 1*

36. Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat gegen Artikel 43 EG oder Artikel 56 EG verstößt, wenn er Rechtsvorschriften aufrechterhält und anwendet, die Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat von anderen inländischen Gesellschaften bezogen werden, von der Körperschaftsteuer befreien, hingegen Dividenden, die von der inländischen Gesellschaft von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten 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).

37. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter

34 — Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5).

Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben [35]. Dies schließt die Verpflichtung zur Beachtung des Artikels 43 EG ein, der Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats verbietet, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

38. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation ausgeführt habe [36], ist Artikel 43 EG dann verletzt, wenn die unterschiedliche Behandlung, die der betreffende Mitgliedstaat seinen Steuerpflichtigen angedeihen lässt, nicht unmittelbare zwangsläufige Folge des Umstands ist, dass beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts für Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Sachverhalten andere steuerliche Verpflichtungen als bei rein inländischen Sachverhalten gelten. Mit anderen Worten, Artikel 43 EG verbietet Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit, die über diejenigen hinausgehen, die sich unvermeidlich aus dem Vorhandensein nationaler Steuersysteme ergeben, sofern diese Beschränkungen nicht gerechtfertigt und angemessen sind [37].

39. Dies bedeutet, dass eine nachteilige steuerliche Behandlung nur dann unter Artikel 43 EG fällt, wenn sie sich aus einer unmittelbaren oder verdeckten Diskriminierung aufgrund der Bestimmungen eines Steuergesetzgebers und nicht nur aus Unterschieden oder der Aufteilung der Besteuerungszuständigkeiten auf zwei oder mehr Steuersysteme von Mitgliedstaaten oder aus dem Nebeneinander nationaler Steuerverwaltungen ergibt [38].

40. Im Fall von Mitgliedstaaten, die die Besteuerungskompetenz weltweit (als Sitzstaat) ausüben, bedeutet dieser Grundsatz, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation ausgeführt habe, im Wesentlichen, dass diese Staaten Einkünfte von Gebietsansässigen aus ausländischen Quellen folgerichtig nach Maßgabe dessen behandeln müssen, wie sie ihre Besteuerungsgrundlage aufgeteilt haben. Soweit sie ihre Besteuerungsgrundlage derart aufgeteilt haben, dass Einkünfte aus ausländischen Quellen einbezogen werden — d. h. durch deren Behandlung als steuerbare Einkünfte –, dürfen sie nicht zwischen Einkünften aus ausländischer Quelle und inländischen Einkünften unterscheiden [39]. Insbesondere dürfen ihre Regelungen die Einkünfte aus ausländischer Quelle nicht ungünstiger als die Einkünfte aus inländischen Quellen behandeln.

41. Die erste Frage geht im Wesentlichen dahin, ob es mit Artikel 43 EG vereinbar ist, wenn ein Mitgliedstaat, der die Besteuerungskompetenz als Sitzstaat ausübt, die

35 — Vgl. zum Beispiel Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03 (Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29) und die dort angeführte Rechtsprechung.

36 — Vgl. Fußnote 2.

37 — Vgl. ausführlich hierzu meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation (zitiert oben in Fußnote 2, Nrn. 31 bis 54).

38 — Ebenda, Nr. 55.

39 — Ebenda, Nr. 58.

wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden vermeidet, indem er die Befreiungsmethode für Einkünfte aus inländischen Quellen, für Einkünfte aus ausländischen Quellen jedoch die Anrechnungsmethode anwendet, die

(1) im Fall von Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die weniger als 10 % der Stimmen der die Dividenden zahlenden Gesellschaft halten (was ich als „Portfoliobeteiligung" bezeichnen werde), nur für die vom Quellenstaat auf die Dividende erhobene Quellensteuer eine Gutschrift gewährte und

(2) im Fall von Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die unmittelbar oder mittelbar nicht weniger als 10 % der Stimmen der die Dividenden zahlenden Gesellschaft kontrollierten oder Tochtergesellschaft einer Gesellschaft waren, die diese unmittelbar oder mittelbar in diesen Maße kontrollierten (was ich als Beteiligung bezeichnen werde, die keine Portfoliobeteiligung ist), eine Gutschrift für die zugrunde liegende ausländische Körperschaftsteuer auf die Gewinne gewährte, aus denen die Dividenden stammten.

42. Was zunächst die ausländischen Beteiligungen angeht, die keine Portfoliobeteiligungen sind, so wird, wie das Vereinigten Königreich und die Kommission ausführen, das Ziel, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu beseitigen, von den Regelungen des Vereinigten Königreichs sowohl bei Einkünften aus inländischen Quellen als auch bei Dividendeneinkünften aus ausländischen Quellen erreicht. Jedoch wird es auf unterschiedlichen Wegen erreicht: bei den Einkünften aus inländischen Quellen durch die Befreiung von der Körperschaftsteuer auf Dividendeneinkünfte in der Hand des Anteilseigners; bei den Einkünften aus ausländischen Quellen durch Anrechnung der Körperschaftsteuer, die auf die den Gewinn darstellenden Dividenden gezahlt werden.

43. Grundsätzlich liegt die Entscheidung, ob und wie die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden vermieden wird — d. h. ob das klassische System (keine Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung), das Schedulen-, das Befreiungs- oder das Anrechnungssystem (vollständige oder teilweise Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung) angewandt wird — allein bei den Mitgliedstaaten. Wird es in gleicher Weise auf Dividendeneinkünfte aus ausländischer Quelle und aus inländischer Quelle angewandt, ist jedes dieser Systeme mit Artikel 43 EG vollauf vereinbar [40].

44. Daher kann z. B. für die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung grundsätzlich eine Methode, der die Anrechnung zugrunde liegt, im Einklang mit Artikel 43

40 — Vgl. auch z. B. Artikel 4 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie (zitiert oben in Fußnote 3), wonach der Staat der Muttergesellschaft, die Gewinne bezieht, die nicht anläßlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, entweder eine Befreiungs- oder eine Anrechnungsmethode für die Dividendenbesteuerung anwenden kann.

EG Anwendung finden. Ein Beispiel ist die Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache Manninen [41], die finnische Rechtsvorschriften betraf, nach denen Finnland den finnischen Anteilseignern für die auf Gewinne in Form von Dividendenausschüttungen gezahlte finnische Körperschaftsteuer eine vollständige Anrechnungsgutschrift gewährte, während keine Steuergutschrift erteilt wurde für ausländische Körperschaftsteuer, die auf Gewinne aus ausländischen Quellen in Form von Dividendenausschüttungen erhoben wurde. Der Gerichtshof war der Auffassung, dass Finnland nach Artikel 56 EG verpflichtet sei, die Steuergutschrift auf die Körperschaftsteuer zu erstrecken, die auf aus einem anderen Mitgliedstaat (Schweden) überwiesenen Dividenden erhoben wurde, und stellte fest, dass nach dem finnischen System eine in Finnland steuerpflichtige Person, die Kapital bei einer schwedischen Gesellschaft anlege, der Doppelbesteuerung der von der Gesellschaft, bei der angelegt worden sei, ausgeschütteten Gewinne nicht entgehen könne [42]. Dagegen würde die Gewährung einer Steuergutschrift für Dividenden aus schwedischen Quellen die Doppelbesteuerung der Dividenden in der gleichen Weise beseitigen, wie die Steuergutschrift für Gewinne aus inländischen Quellen [43].

45. Natürlich würde ein Anrechnungssystem, das das Vereinigte Königreich anwendete, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen zu vermeiden, dazu führen, dass die Steuerlast auf Dividenden aus ausländischen Quellen höher wäre als auf Dividenden aus dem Vereinigten Königreich, wenn der Steuersatz der zugrunde liegenden, auf Gesellschaftsgewinne erhobenen ausländischen Körperschaftsteuer höher wäre als der Körperschaftsteuersatz des Vereinigten Königreichs (da das Vereinigte Königreich Steuergutschriften nur bis zur Höhe des Körperschaftsteuersatzes des Vereinigten Königreichs, nicht aber für die insgesamt entrichtete ausländische Körperschaftsteuer gewährte). Zwar könnte man in gewisser Hinsicht meinen, dass hierdurch die Beteiligung an ausländischen Tochtergesellschaften — anders als die Beteiligung an Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich — „beschränkt" wird, doch ist dies gerade ein Beispiel für eine Beschränkung allein aufgrund von Unterschieden zwischen den nationalen Steuersystemen, für die Artikel 43 EG nicht gilt [44]. Auch kann der Steuerpflichtige, der Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, bei einem Anrechnungssystem verpflichtet sein, zum Nachweis der Höhe der entrichteten ausländischen Körperschaftsteuer zusätzlichen Formvorschriften nachzukommen, um die Anrechnungsvoraussetzungen zu erfüllen, doch handelt es sich hier um das, was ich als eine Quasibeschränkung bezeichnet habe, die sich unvermeidbar daraus ergibt, dass die Steuerverwaltungen derzeit staatlich sind [45].

46. Im Ergebnis ist die Anwendung eines Anrechnungssystems für die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung grundsätzlich mit Artikel 43 EG vereinbar.

41 — Vgl. oben, Fußnote 33.

42 — Urteil Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Randnr. 36).

43 — Vgl. Urteil Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Randnr. 48).

44 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation (zitiert oben in Fußnote 2, Nrn. 43 ff.).

45 — Ibid.; vgl. auch Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Nr. 74).

47. Die vorliegende Frage geht indessen dahin, ob Artikel 43 EG es einem Mitgliedstaat erlaubt, ein Befreiungssystem für Dividenden aus inländischen Quellen und ein Anrechnungssystem für Dividenden aus ausländischen Quellen anzuwenden. Die Antwort auf diese Frage hängt davon ab, ob sich diese Unterscheidung dahin auswirkt, dass das Vereinigte Königreich Dividenden aus ausländischen Quellen schlechter stellt als Dividenden aus inländischen Quellen.

48. Das Vereinigte Königreich und die Kommission führen hierzu aus, im inländischen Kontext seien die Wirkungen des Befreiungs- und des Anrechnungssystems für die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung die nämlichen. Ein Anrechnungssystem für Einkünfte aus inländischen Quellen würde zu unnützen zusätzlichen Verwaltungskosten führen; ein Befreiungssystem, das dieselben Ergebnisse zeitige, sei weitaus einfacher und billiger zu handhaben. Auch seien die Wirkungen der Regelung für Dividenden aus inländischen Quellen (Befreiung) und für Dividenden aus ausländischen Quellen (Anrechnung) dieselben: In beiden Fällen werde die wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden.

49. Die Musterklägerinnen lehnen das ab. Sie führen aus, ein Unterschied bestehe zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem dann, wenn die ausschüttende Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich aufgrund von speziellen Körperschaftsteuerbefreiungen und -vergünstigungen des Vereinigten Königreichs (z. B. für Investitionen oder Forschung und Entwicklung) für die Körperschaftsteuer tatsächlich einen Netto-Steuersatz entrichtet habe, der geringer als der Einheitssteuersatz des Vereinigten Königreichs sei. Bei dem Befreiungssystem werde dies an die Muttergesellschaft, die die Dividenden erhalte, weitergegeben — d. h. die Dividenden würden somit letztlich einem niedrigeren Steuersatz als dem Einheitssteuersatz der Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs unterliegen. Bei einem Anrechnungssystem, das in einem inländischen Kontext Anwendung finde, werde jedoch dann, wenn die Gewinne aufgrund von Befreiungen und Steuerfreibeträgen ursprünglich einem niedrigeren effektiven Körperschaftsteuersatz unterlegen hätten, dieser niedrigere Steuersatz stets bis zur Höhe des für die Ausschüttung an die Muttergesellschaft geltenden Einheitssteuersatzes der Körperschaftssteuer des Vereinigten Königreichs aufgestockt [46]. Was die Dividenden aus ausländischen Quellen angehe, so bestünden die Wirkungen eines Anrechnungssystems ebenfalls darin, dass das Vereinigte Königreich in jedem Fall die entrichtete effektive ausländische Körperschaftsteuer bis zur Höhe des Einheitssteuersatzes des Vereinigten Königreichs ohne Berücksichtigung zugrunde liegender Körperschaftsteuerfreibeträge, die auf der Ebene der Tochtergesellschaft gewährt würden, aufstocke.

50. Es hat daher den Anschein, dass ein Anrechnungssystem, das vom Vereinigten Königreich angewandt wird, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen zu vermei-

46 — Vgl. entsprechend die Art, wie nach dem finnischen Anrechnungssystem im inländischen Kontext die auf die ausgeschütteten Gewinne effektiv gezahlte Steuer auf 29 %, den finnischen Einheitssatz der Körperschaftsteuer, aufgestockt wurde (und die ausschüttende Gesellschaft mit der Differenz belastet wurde), Urteil Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Randnr. 11).

den, in bestimmten Fällen ungünstigere Wirkungen haben kann als das reine Befreiungssystem, das auf Dividenden aus inländischen Quellen Anwendung findet. Während bei einem Befreiungssystem die Vergünstigungen zugrunde liegender Körperschaftsteuerbefreiungen und -freibeträge an die Muttergesellschaft, die die Dividenden erhält, weitergegeben werden können, können diese Vergünstigungen bei einem Anrechnungssystem nicht weitergegeben werden, da die auf den Dividenden liegende Steuer bis zur Höhe des Einheitssteuersatzes der Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs aufgestockt wird. In diesen Fällen könnte von den Wirkungen her davon ausgegangen werden, dass das Vereinigte Königreich auf Dividenden aus inländischen Quellen einen anderen (niedrigeren) Steuersatz anwendet als auf Dividenden aus ausländischen Quellen.

51. Eine weitere Frage ist, ob diese Diskriminierung gerechtfertigt werden kann. Das Vereinigte Königreich macht hierzu geltend, dass jede Beschränkung durch die Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden könne. Es trägt unter Berufung auf das Urteil Manninen vor, die Wirkungen des Systems des Vereinigten Königreichs bestünden darin, die Doppelbesteuerung für Dividenden aus ausländischen und inländischen Quellen zu vermeiden. Die Kohärenz werde in grenzüberschreitenden Sachverhalten gewahrt, weil die Muttergesellschaft, die die Dividende empfange, eine Gutschrift für die gesamte ausländische Steuer erhalte, die auf die Gewinne entrichtet worden sei, aus denen die Dividenden stammten. Das Vorbringen des Vereinigten Königreichs belegt zwar, dass, wie ich oben ausgeführt habe, die Anwendung eines Anrechnungssystems grundsätzlich durchaus im Einklang mit Artikel 43 EG stehen kann, doch ist es keine Rechtfertigung für die oben erörterte mögliche unterschiedlichen Behandlung der Einkünfte aus ausländischen Quellen einerseits und der aus inländischen Quellen andererseits im Hinblick auf die potenzielle Fähigkeit, die Vergünstigung eines zugrunde liegenden Steuerfreibetrags an die Muttergesellschaft, die die Dividende erhält, weiterzugeben.

52. Da ein Mechanismus, aufgrund dessen diese Steuerfreibeträge in gleicher Weise für Dividenden aus ausländischen Quellen wie für Dividenden aus inländischen Quellen berücksichtigt werden können, fehlt — und im vorliegenden Fall das Gegenteil auch nicht behauptet worden ist —, verstoßen meines Erachten die Regelungen des Vereinigten Königreichs für die Besteuerung von Dividenden, die keine Portfoliodividenden sind, gegen Artikel 43 EG.

53. Was ausländische Portfoliobeteiligungen angeht, für die eine Gutschrift nur für die auf die ausländischen Dividenden erhobene ausländische Quellensteuer erteilt wurde, so sind die Vorschriften des Vereinigten Königreichs offenkundig diskriminierend. Während Dividenden, die Gesellschaften des Vereinigten Königreichs aufgrund einer Portfoliobeteiligung an einer anderen Gesellschaft im Vereinigten Königreich erhielten, nicht der Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs unterlagen, unterlagen Dividenden, die sie aus einer solchen Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erhielten, der Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs, vorbehaltlich nur der Gutschrift für ausländische Quellensteuer (und nicht für die zugrunde liegende ausländische Körperschaftsteuer). Anders ausgedrückt: Das Vereinigte König-

reich hatte sich in Ausübung seiner Zuständigkeit dafür entschieden, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus Portfoliobeteiligungen an einer Gesellschaft im Vereinigten Königreich vollständig zu vermeiden, ohne jedoch Gleiches für Dividenden aus einer ausländischen Portfoliobeteiligung vorzusehen. Dies stellt offensichtlich eine Benachteiligung der unter die Besteuerungsbefugnis des Vereinigten Königreichs fallenden Einkünfte aus ausländischen Quellen gegenüber den entsprechenden Einkünften aus inländischen Quellen dar.

54. In seinen schriftlichen und mündlichen Ausführungen hat das Vereinigte Königreich versucht, dies mit der Begründung zu rechtfertigen, dass die Verwaltung und Überwachung der Erteilung von Steuergutschriften für ausländische Basissteuer im Hinblick auf kleinere Anteile unverhältnismäßig teuer und kompliziert sei und dass diese Kompliziertheit für die Steuerpflichtigen zu Verzug und Rechtsunsicherheit führen werde.

55. Das überzeugt mich nicht. Zwar würde die Gewährung von Steuergutschriften für Dividenden aus Portfoliobeteiligungen aus ausländischen Quellen für das Vereinigte Königreich zu einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand führen, doch ist dieser Aufwand meines Erachtens nicht unverhältnismäßig angesichts des Nutzens, den die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für die betreffenden Gesellschaften im Vereinigten Königreich hat, die Anteilseigner sind. Ich beziehe mich dabei auf das Urteil Manninen, in dem der Gerichtshof ausgeführt hat, dass Finnland nach Artikel 56 EG verpflichtet sei, die Steuergutschrift auf die Körperschaftsteuer zu erstrecken, die auf Dividendeneinkünfte aus Schweden erhoben worden sei, und das Vorbringen zurückwies, das auf mögliche Schwierigkeiten der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung bei der Beschaffung der erforderlichen Informationen über die in einem anderen Mitgliedstaat entrichtete Körperschaftsteuer gestützt worden war [47]. Obwohl, wie der Gerichtshof feststellte, bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen in Finnland ansässigen Aktionär, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat empfange, die von dieser Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden müsse, und diese Steuer sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedstaat ergebe, „[können] Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer ... auf alle Fälle kein Hemmnis für den freien Kapitalverkehr rechtfertigen, wie es sich aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung ergibt“ [48]. Genau dieselben Erwägungen gelten im vorliegenden Fall. Ich weise darauf hin, dass das Vereinigte Königreich die Möglichkeit hätte, diese Dividendeneinkünfte von der Körperschaftsteuer zu befreien (wie es für britische Dividendeneinkünfte aus Portfoliobeteiligungen gilt), wenn es zusätzlichen Verwaltungsaufwand vermeiden will.

56. Aus diesen Gründen sollte die Antwort auf die erste Frage dahin lauten, dass ein

47 — Hierzu vgl. Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Nr. 77).

48 — Urteil Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Randnr. 54).

Mitgliedstaat gegen Artikel 43 EG und Artikel 56 EG verstößt, wenn er Rechtsvorschriften, wie sie im vorliegenden Fall in Rede stehen, aufrechterhält und anwendet, die Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat von anderen inländischen Gesellschaften erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, hingegen Dividenden, die die inländische Gesellschaft von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten erhält, nach Entlastung für die Doppelbesteuerung für auf die Dividende erhobene Quellensteuer und unter bestimmten Voraussetzungen für die Basissteuer, die gebietsfremde Gesellschaften auf ihre Gewinne im Land ihres Sitzes gezahlt hat, der Körperschaftsteuer unterwerfen.

C — *Fragen 2 und 3*

57. Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein Mitgliedstaat, dessen System unter bestimmten Umständen bei der Ausschüttung von Dividenden durch eine inländische 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/EWG des Rates verstößt, wenn er Maßnahmen aufrechterhält und anwendet, wonach die inländische Gesellschaft bei der Ausschüttung von Dividenden an ihre Anteilseigner keine ACT zu entrichten braucht, 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 inländische Gesellschaft bei der Ausschüttung von Dividenden an ihre Anteilseigner keine ACT zu entrichten braucht, soweit sie Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften bezogen hat.

58. Mit der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es gegen die genannten Vorschriften des Gemeinschaftsrechts verstößt, 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, die jedoch

(1) keinerlei Verrechnung der ACT oder einer sonstigen gleichwertigen Entlastung (wie die Erstattung von ACT) für Gewinne vorsehen, die entweder in diesem oder in anderen Mitgliedstaaten von Gesellschaften des Konzerns bezogen wurden, die keinen Sitz in diesem Mitgliedstaat haben, und/oder

(2) 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.

59. Die zweite Frage betrifft somit die Besonderheit des in Rede stehenden Systems des Vereinigten Königreichs, wonach

(1) Gesellschaften im Vereinigten Königreich als Anteilseigner, die Dividenden von Gesellschaften im Vereinigten Königreich empfangen, die auf die Ausschüttung dieser Dividenden ACT entrichtet hatten, eine Gutschrift entsprechend der von der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten ACT erhielten, was bedeutet, dass ACT für Dividenden, die zwischen im Vereinigten Königreich ansässigen Mitgliedern von Unternehmensgruppen gezahlt wurden, nur einmal entrichtet wurde, und wonach

(2) Gesellschaften im Vereinigten Königreich als Anteilseigner, die von nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften Dividenden erhielten, keine solche Gutschrift erhielten und folglich ACT auf den Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinne entrichten mussten. Die dritte Frage betrifft die Besonderheit, dass ausländische Körperschaftsteuer, die auf ins Inland überwiesene Dividenden entrichtet wird, nicht auf die ACT, sondern nur auf die allgemeine Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs angerechnet werden konnte. Da entrichtete ACT dann wieder nur auf die allgemeine Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs angerechnet werden konnte, bedeutete dies allerdings, dass Gesellschaften mit wesentlichen Einkünften aus ausländischen Quellen nichtverrechenbare ACT hatten (d. h. entrichtete ACT, die auf die allgemeine Körperschaftsteuerschuld der Gesellschaft in diesem Abrechnungszeitraum nicht angerechnet werden konnte: die so genannte Rest-ACT). Zwar gab es letztlich Möglichkeiten, um diese Rest-ACT zu verrechnen (z. B. durch Anrechnung auf die Allgemeine Körperschaftsteuer aus anderen Abrechnungszeiträumen oder durch Vortrag auf zukünftige Abrechnungszeiträume oder durch Überlassung an Tochtergesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich), doch konnten nicht alle Gesellschaften solche Maßnahmen in Anspruch nehmen.

60. Da diese beiden Fragen Merkmale des Systems des Vereinigten Königreichs betreffen, die sich im inländischen Kontext ergänzen, kann die Gesamtwirkung des Systems meines Erachtens am besten beurteilt werden, wenn beide Fragen zusammen geprüft werden.

1. Vereinbarkeit mit Artikel 43 EG (und Artikel 56 EG)

61. Wie oben ausgeführt, verbietet Artikel 43 EG, dass das Vereinigte Königreich, soweit es seine Besteuerungsgrundlage dahin aufgeteilt hat, dass Einkünfte aus ausländischen Quellen einbezogen werden, zwischen Einkünften aus ausländischer Quelle und inländischen Einkünften unterscheidet [49]. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes besteht

49 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation (Nr. 58).

eine Diskriminierung darin, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird [50].

62. Die Frage ist hier, ob das Vereinigte Königreich Gesellschaften, die sich in vergleichbaren Situationen befinden, dadurch unterschiedlich behandelt, dass es Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die Anteilseigner sind, Steuergutschriften erteilt, wenn auf der vorhergehenden Stufe ACT des Vereinigten Königreichs auf ausgeschüttete Gewinne entrichtet worden ist, und bestimmt, dass ACT nur auf die allgemeine Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs angerechnet werden darf.

63. Die behauptete Ungleichbehandlung stellt die Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die als Anteilseigner Dividenden erhalten, auf die ACT entrichtet wurde (Anspruch auf Körperschaftsteuergutschrift für bereits auf den Gewinn entrichtete ACT, Anrechnungsmöglichkeit der entrichteten ACT auf die allgemeine Körperschaftsteuerschuld), den Gesellschaften gegenüber, die als Anteilseigner Dividenden erhielten, auf die nur ausländische Körperschaftsteuer entrichtet wurde (kein Anspruch auf Körperschaftsteuergutschrift, da eine ACT auf Gewinne nicht entrichtet wurde, keine Anrechnungsmöglichkeit der entrichteten ACT auf die ausländische Körperschaftsteuerschuld). Die Frage ist somit, ob sich diese beiden Gruppen von Gesellschaften in vergleichbaren Situationen befinden.

64. Das Vereinigte Königreich macht geltend, dass dies nicht der Fall sei. Die Körperschaftsteuergutschrift werde nur für ausgeschüttete Gewinne erteilt, auf die bereits ACT entrichtet worden sei, nicht aber für ausgeschüttete Gewinne, auf die keine ACT entrichtet worden sei. Gesellschaften, die Gewinne vereinnahmten, auf die ACT entrichtet worden sei, und Gesellschaften, die Gewinne vereinnahmten, auf die keine ACT entrichtet worden sei, befänden sich nicht in vergleichbaren Situationen. Da gebietsfremde Gesellschaften niemals ACT auf Gewinnausschüttungen entrichteten, fielen zwar die Dividenden, die sie ausschütteten, niemals unter diese Körperschaftsteuergutschrift. Doch sei die britische „Nationalität" der ausschüttenden Gesellschaft als solche nicht Voraussetzung für die Gewährung der Gutschrift: Die einzige Voraussetzung sei, dass die ACT auf den ausgeschütteten Gewinn bereits entrichtet sein müsse. Bezüglich der Regelung, dass die ACT nur auf die allgemeine Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs angerechnet werden könne, führt das Vereinigte Königreich zudem aus, dies benachteilige nicht Gesellschaften, an die Gewinne aus ausländischen Quellen ausgeschüttet würden: Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die Anteilseigner seien, könnten in jedem Fall auf genau dieselbe Weise ACT auf die allgemeine Körperschaftsteuer anrechnen.

65. Eine Antwort auf dieses Vorbringen erfordert eine Untersuchung der Beziehung zwischen der ausländischen Körperschaftsteuer, die auf Gewinne aus gebietsfremden

50 — Vgl. z. B. Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97 (Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 26) sowie die dort zitierten Rechtssachen.

Gesellschaften entrichtet wird, der allgemeinen Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs, die auf Gewinne aus Quellen im Vereinigten Königreich entrichtet wird, und der ACT, die auf ausgeschüttete Gewinne der Gesellschaften im Vereinigten Königreich entrichtet wird.

66. Aufschlussreich ist in diesem Zusammenhang das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Metallgesellschaft [51], das sich mit der Vereinbarkeit einer Regelung des Vereinigten Königreichs befasste, wonach im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften die Möglichkeit hatten, auf Dividenden, die sie ihrer Muttergesellschaft zahlten, keine ACT entrichten zu müssen, wenn die Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig war, sie diese Möglichkeit aber nicht hatten, wenn die Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig war (Gruppenfreistellung). Um zu begründen, dass es gerechtfertigt sei, den nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaften diese Möglichkeit zu versagen, machte das Vereinigte Königreich unter anderem geltend, die Situation der gebietsansässigen Tochtergesellschaften von gebietsansässigen Muttergesellschaften sei nicht vergleichbar mit der Situation der gebietsansässigen Tochtergesellschaften von gebietsfremden Muttergesellschaften. Während im ersten Fall die Zahlung der ACT durch die Einräumung der Gruppenfreistellung nur aufgeschoben sei (d. h. die im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft müsse selbst ACT entrichten, wenn sie Ausschüttungen vornehme), wäre im letzten Fall, wenn eine Gruppenfreistellung gewährt werde, überhaupt keine ACT zu entrichten [52].

67. Der Gerichtshof wies dieses Vorbringen zurück und stellte fest:

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

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

...

51 — Vgl. Fußnote 12.

52 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnrn. 46 bis 48).

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

Dass die gebietsfremde Muttergesellschaft keine Körperschaftsteuer-Vorauszahlung zu leisten hat, ergibt sich nämlich daraus, dass sie im Vereinigten Königreich nicht der Körperschaftsteuer unterliegt, da sie dieser Steuer in ihrem Sitzstaat unterliegt. Es ist nur sachgerecht, dass eine Gesellschaft keine Vorauszahlungen auf eine Steuer entrichtet, der sie zu keinem Zeitpunkt unterliegt" [53].

68. Aus diesen Feststellungen, denen ich zustimme, ergibt sich, dass die ACT im Rahmen des vorliegenden Falls als eine vorgezogene Zahlung der britischen Körperschaftsteuer anzusehen ist. Wie das Vereinigte Königreich ausführt, zeigt die ACT zwar gewisse Merkmale, durch die sie sich von der Allgemeinen Körperschaftsteuer unterscheidet. Die ACT wird namentlich entrichtet, wenn — und nur wenn — eine Gesellschaft Dividenden ausschüttet, sie bemisst sich ferner nach dem Umfang der Ausschüttung und lässt keine Befreiungen zu, die für die Allgemeine Körperschaftsteuer gelten. Diese Unterschiede sind jedoch meines Erachtens die logische Folge davon, dass die ACT ihrem Wesen nach und entsprechend ihrer Bezeichnung — Advance Corporation Tax (Körperschaftsteuer-Vorauszahlung) — als Vorauszahlung auf die Allgemeine Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs erhoben wird. Somit konnte in dem System des Vereinigten Königreichs die ACT, die auf die Ausschüttung von Dividenden entrichtet worden war, später mit der allgemeinen Körperschaftsteuer einer Gesellschaft für deren Gewinne im maßgeblichen Abrechnungszeitraum verrechnet werden, wenn auch innerhalb bestimmter Grenzen.

69. Im Ergebnis befinden sich Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die Anteilseigner sind und Dividenden vereinnahmen, auf die ACT entrichtet wurde, und Gesellschaften, die Dividenden vereinnahmen, auf die nur ausländische Körperschaftsteuer entrichtet wurde, grundsätzlich in der gleichen Lage. Dies folgt daraus, dass genau wie die ausschüttenden, im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften (auf der vorhergehenden Stufe), die grundsätzlich der Körperschaftsteuerpflicht des Vereinigten Königreichs unterliegen — einschließlich der ACT auf die einschlägigen Ausschüttungen —, die ausschüttenden, im Vereinigten Königreich gebietsfremden Gesellschaften grundsätzlich der Körperschaftsteuerpflicht in ihrem Sitzstaat unterliegen.

70. Die nächste Frage ist, ob die Regelung des Vereinigten Königreichs bewirkte, dass die Gesellschaften, die Anteilseigner waren und Gewinnausschüttungen von im Vereinigten Königreich gebietsfremden Gesellschaften vereinnahmten, schlechter gestellt waren als die Gesellschaften, die Gewinn-

53 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnrn. 52, 53, 55 und 56).

ausschüttungen von im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften vereinnahmten.

71. Während die ersteren der ACT für die Wiederausschüttung der vereinnahmten Gewinne unterlagen, waren die letzteren (im Wege der Erteilung einer Steuergutschrift) faktisch von der ACT-Pflicht befreit, soweit ACT bereits auf die Ausschüttung (der vorhergehenden Stufe) entrichtet worden war. Ferner konnte die entrichtete ACT in beiden Fällen nur mit der allgemeinen Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs — und nicht mit der ausländischen Körperschaftsteuer — verrechnet werden, die auf den in der Ausschüttung enthaltenen Gewinn entrichtet worden war.

72. Meines Erachtens führt dies klar zu einer Schlechterstellung der Dividenden aus ausländischen Quellen.

73. Zweck und Wirkung des im inländischen Kontext angewandten Systems des Vereinigten Königreichs war es, auf der Gesellschaftsebene die vollständige Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen zu gewährleisten. Wegen der Erteilung von Steuergutschriften war ACT in der Kette der Ausschüttungen nur einmal zu entrichten. Auch konnte die während eines Abrechnungszeitraums entrichtete ACT innerhalb bestimmter Grenzen mit der allgemeinen Körperschaftsteuer verrechnet werden. Die ACT, die in diesem Abrechnungszeitraum nicht verrechnet werden konnte (die so genannte „Rest"-ACT), konnte eventuell mit Hilfe bestimmter anderer Methoden verrechnet werden, z. B. durch Anrechnung auf die Allgemeine Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs aus anderen Abrechnungszeiträumen oder durch Vortrag auf zukünftige Abrechnungszeiträume oder durch Überlassung an Tochtergesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich.

74. Dagegen gewährleistete das System des Vereinigten Königreichs nicht, dass auf der Gesellschaftsebene die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen vollständig vermieden wurde. Eine solche vollständige Vermeidung könnte im Ergebnis fehlen bei Zusammentreffen der Umstände, dass

(1) ACT in voller Höhe auf die wiederausgeschütteten Gewinne aus ausländischen Quellen festgesetzt wurde (gemäß Frage 2 des Vorlagebeschlusses), jedoch

(2) entrichtete ausländische Körperschaftsteuer nicht mit der ACT-Schuld verrechnet werden konnte (gemäß Frage 3 Buchstabe a des Vorlagebeschlusses) und

(3) die Doppelbesteuerungsentlastung für bereits entrichtete ausländische Körperschaftsteuer, wenn sie gewährt wurde (z. B. bei Beteiligungen, die keine Portfoliobeteiligungen waren), die Körperschaftsteuerschuld minderte, mit der diese ACT verrechnet werden konnte (gemäß Frage 3 Buchstabe b des Vorlagebeschlusses).

75. Soweit daher die wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Dividenden aus ausländischen Quellen nicht in gleicher Weise wie bei den inländischen Dividenden vollständig vermieden wurde, war das System des Vereinigten Königreichs diskriminierend, es sei denn, das Vereinigte Königreich kann nachweisen, dass diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt und verhältnismäßig war. Der Gerichtshof hat entschieden, dass ein Sitzstaat, der sich dafür entscheide, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden seiner Gebietsansässigen zu vermeiden, für Einkünfte aus ausländischen Quellen den gleichen Abzug wie für inländische Einkünfte gewähren und entrichtete ausländische Körperschaftsteuer zu diesem Zweck anrechnen müsse [54].

76. Dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung das Ergebnis mehrerer Regelungen ist, bedeutet, dass die Beurteilung der Frage, wie eine vollständige Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für Dividenden aus ausländischen Quellen tatsächlich hätte erreicht werden sollen, sehr vielschichtig sein kann. Diese Frage stellt sich insbesondere unten bei den Vorlagefragen 6 bis 9. Wie ich dort ausführen werde, hat das vorlegende Gericht zu prüfen, wie der Verstoß gegen das für das Vereinigte Königreich geltende Diskriminierungsverbot in der Praxis zu beseitigen ist, vorbehaltlich des Erfordernisses, dass die Beseitigung angemessen und wirksam sein muss, um die durch die Artikel 43 EG und 56 EG garantierte Gleichbehandlung wieder herzustellen.

77. Vorausgesetzt allerdings, es wäre möglich, für Dividenden aus ausländischen und inländischen Quellen eine gleichwertige Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in voller Höhe zu gewähren, könnte das Vereinigte Königreich grundsätzlich verlangen, dass auf eine verbleibende britische Körperschaftsteuerschuld für Gewinne aus ausländischen Quellen Vorauszahlungen bei Gewinnausschüttungen geleistet werden (z. B. als ACT). Dies folgt meines Erachtens daraus, dass sich das Vereinigte Königreich frei entscheiden kann, in welcher Weise es sein Steuersystem ordnet, vorausgesetzt, es wendet dieses System in nichtdiskriminierender Weise auf Einkünfte aus inländischen und ausländischen Quellen an. Ebenso wie daher das Vereinigte Königreich verlangt, dass die britische Körperschaftsteuerschuld für Gewinnausschüttungen aus inländischen Quellen im Voraus bezahlt wird, kann es grundsätzlich verlangen, dass die britische Körperschaftsteuerschuld, wie sie sich nach vollständiger Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ergibt, im Voraus für Gewinnausschüttungen aus ausländischen Quellen bezahlt wird.

78. An dieser Auffassung ändert sich nichts durch das Vorbringen des Vereinigten Kö-

54 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation (zitiert oben in Fußnote 2, Randnr. 58) sowie die dort zitierten Urteile, insbesondere Urteile Manninen (zitiert oben in Fußnote 33), Verkooijen (zitiert oben in Fußnote 33) und vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02 (Lenz, Slg. 2004, I-7063).

nigreichs, dass nicht verrechnete Rest-ACT theoretisch auch im Rahmen innerstaatlicher Sachverhalte anfallen könne, namentlich wenn die von einem Anteilseigner des Vereinigten Königreichs entrichtete ACT die Allgemeine Körperschaftsteuerschuld des Anteilseigners im Vereinigten Königreich übersteige (z. B. wenn eine Gesellschaft im Vereinigten Königreich erhebliche Befreiungen von der Allgemeinen Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs und Freibeträge bezüglich dieser Steuer in Anspruch genommen habe). Auch in diesen Fällen bleibt es bei dem Ziel des Systems des Vereinigten Königreichs, die inländischen Dividenden von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung vollständig zu entlasten.

79. Ich kann auch nicht dem Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs folgen, dass jede Ungleichbehandlung der Anteilseigner, die Dividenden aus ausländischen und inländischen Quellen vereinnahmten, durch die Notwendigkeit der Kohärenz des Steuersystems des Vereinigten Königreichs gerechtfertigt sei. Die Regierung des Vereinigten Königreichs meint, diese Rechtfertigung bestehe, weil es zwischen der Steuervergünstigung, die der Gesellschaft im Vereinigten Königreich als Anteilseignerin gewährt werde (die Vergünstigung der Steuergutschrift für bereits auf die ausgeschütteten Gewinne entrichtete ACT), und einer Verrechnung der Steuerschuld (die Verpflichtung der ausschüttenden Gesellschaft zur Entrichtung von ACT auf die Ausschüttung) einen unmittelbaren Zusammenhang gebe. Wie ausgeführt, sind jedoch ausschüttende Gesellschaften, die im Vereinigten Königreich gebietsfremd sind, auch wenn sie keine ACT des Vereinigten Königreichs entrichten müssen, verpflichtet, ausländische Körperschaftsteuer auf die in der Ausschüttung enthaltenen Gewinne zu entrichten. Ebenso wie die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten britischen Gewinne vermieden wird, ist daher die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne aus ausländischen Quellen zu vermeiden. Das Vorbringen ist daher zurückzuweisen [55].

2. Vereinbarkeit mit der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie

80. Das nationale Gericht fragt weiter, ob die Vorschriften, die die Erteilung von Steuergutschriften auf Anteile haltende Gesellschaften beschränken, die Dividenden vereinnahmen, auf die bereits ACT entrichtet wurde, und die die Möglichkeit der Verrechnung der ACT auf die Verrechnung mit der britischen Allgemeinen Körperschaftsteuer beschränken, gegen die Artikel 4 Absatz 1 oder 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie verstoßen, die ich oben im Wortlaut vollständig wiedergegeben habe.

55 — Als einen Nebenpunkt möchte ich anführen, dass, wenn das System des Vereinigten Königreichs zu einer Rest-ACT geführt hatte, eine Möglichkeit, diese ACT zu verwenden, darin bestand, die Rest-ACT-Gutschrift im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften zu überlassen (die sie mit ihrer britischen Allgemeinen Körperschaftsteuerschuld verrechnen konnten). Wie die Kommission ausgeführt hat, dürfte die „per-se"-Beschränkung der Verrechnungsmöglichkeit auf im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaften diskriminierend sein: Soweit eine im Vereinigten Königreich gebietsfremde Tochtergesellschaft eine britische Allgemeine Körperschaftsteuerschuld hatte, sehe ich keinen Grund, weshalb sie nicht ebenfalls berechtigt gewesen sein sollte, die Rest-ACT ihrer Muttergesellschaft zu verwenden. Da jedoch das nationale Gericht in seinem Vorlagebeschluss die Frage der Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht nicht ausdrücklich gestellt hat, braucht dieser Punkt vorliegend nicht weiter erörtert zu werden.

81. Vorab weise ich darauf hin, dass diese Frage nur für Ausschüttungen gilt, die in den sachlichen und zeitlichen Geltungsbereich der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie fallen, nämlich für Ausschüttungen zwischen einer Tochter- und einer Muttergesellschaft, wie sie in dieser Richtlinie definiert sind, die nach dem 1. Januar 1992 stattgefunden haben.

82. Artikel 4 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie sieht im Wesentlichen vor, dass der Staat einer Muttergesellschaft, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne bezieht, diese Gewinne entweder nicht besteuert oder eine Gutschrift für die im Staat der Tochtergesellschaft bereits auf die Gewinne entrichtete Körperschaftsteuer (oder gegebenenfalls Quellensteuer) erteilt.

83. Die Prüfung der Frage, ob die Regelung des Vereinigten Königreichs mit dieser Vorschrift vereinbar ist, wirft meines Erachtens bezüglich der Ausschüttungen, die in den sachlichen Geltungsbereich der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie fallen [56], weitgehend die Fragen, mit denen ich mich soeben im Zusammenhang mit den Artikeln 43 EG und 56 EG befasst habe. Ich weise jedoch darauf hin, dass die Verpflichtung des Vereinigten Königreichs aus Artikel 4 Absatz 1 enger ist als die Verpflichtung aus Artikel 43 EG und Artikel 56 EG: Während die letztgenannten Vorschriften die Verpflichtung begründen, keine diskriminierende Unterscheidung zwischen den Einkünften aus ausländischen Quellen und inländischen Einkünften vorzunehmen, verlangt die erstgenannte Bestimmung lediglich, dass der Staat einer Muttergesellschaft für die Körperschaftsteuer, die auf ausgeschütteten Dividenden entrichtet wurde, entweder bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer eine Gutschrift erteilt oder diese Dividenden von der Steuer befreit.

84. Da sich im vorliegenden Fall das Vereinigte Königreich für die Anrechnungsmethode der Doppelbesteuerungsentlastung entschieden hat, ist es nach Artikel 4 Absatz 1 verpflichtet, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer Gutschriften für ausländische Körperschaftsteuer zu erteilen, die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft auf an ihre Muttergesellschaft im Vereinigten Königreich ausgeschüttete Gewinne entrichtet wurde. Da die ACT aus den oben genannten Gründen im Rahmen des vorliegenden Falls als eine vorgezogene Zahlung der britischen Körperschaftsteuer anzusehen ist (obwohl sie auf die Gewinnausschüttung erhoben wurde), ist davon auszugehen, dass sie zusammen mit der britischen Allgemeinen Körperschaftsteuerschuld die innerstaatliche Steuer des Vereinigten Königreichs darstellt, die der entrichteten ausländischen Körperschaftsteuer im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie „entspricht". Meines Erachtens soll die Verpflichtung aus diesem Artikel im Wesentlichen sicherstellen, dass in dem Staat der Muttergesellschaft keine wirtschaftliche Doppelbesteuerung als Folge der Erhebung von Körperschaftsteuer und gegebenenfalls von Quellensteuer auf Gewinne stattfindet,

56 — Nämlich Muttergesellschaften mit einem Anteil von mindestens 25 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats, wenn beide Gesellschaften die Bedingungen des Artikels 2 der Richtlinie erfüllen (vgl. Artikel 3 der Richtlinie).

die eine Tochtergesellschaft in dem Staat der Tochtergesellschaft ausschüttet. Die Verpflichtung des Vereinigten Königreichs aus diesem Artikel soll genauso wie die Verpflichtung aus den Artikeln 43 EG und 56 EG als solche sicherstellen, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden wird. Diese Auslegung steht im Einklang mit dem Ziel der Richtlinie, „wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen" für Unternehmensgruppen zu schaffen [57].

85. Gegen diese Auffassung führt die Regierung des Vereinigten Königreichs an, Artikel 4 Absatz 1 beziehe sich nur auf Steuern, die auf die Vereinnahmung von Gewinnausschüttungen einer Tochtergesellschaft durch ihre Muttergesellschaft erhoben würden, nicht aber auf eine Steuer wie die ACT, die nur erhoben werde, falls eine Gewinnausschüttung erfolge, und somit nicht als eine Steuer auf von der Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne bezeichnet werden könne. Ich kann diesem Vorbringen nicht folgen, und zwar wiederum wegen des Ziels des Artikels 4 Absatz 1, Doppelbesteuerung in dem Sitzstaat der Muttergesellschaft zu verhindern. Die einschränkende Auslegung des Artikels, der sich die Regierung des Vereinigten Königreichs verschrieben hat, würde, wenn sie auf den vorliegenden Sachverhalt Anwendung fände, die Erreichung dieses Ziels in Frage stellen.

86. Soweit daher das System des Vereinigten Königreichs es nicht zugelassen hat, dass für die ausländische Körperschaftsteuer, die bereits auf in Inland überwiesene Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften entrichtet worden war, Gutschriften nicht nur zur Verwendung gegenüber der allgemeinen Körperschaftsteuer des Vereinigten Königreichs, sondern auch gegenüber der entrichteten ACT erteilt werden, verstieß es gegen Artikel 4 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie.

87. Das vorlegende Gericht hat weiter die Frage gestellt, ob eine Unvereinbarkeit mit Artikel 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie gegeben ist, der es dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft verbietet, einen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vorzunehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht.

88. Für die Prüfung dieser Frage ist von der Definition des in der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie verwendeten Begriffs Steuerabzug an der Quelle auszugehen. Der Gerichtshof hat hierzu entschieden, dass dieser Begriff nicht auf bestimmte feststehende Arten innerstaatlicher Besteuerung beschränkt ist: „[D]ie Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht [ist] vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen" [58]. Im Zusammenhang des Artikels 5 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie (Verbot der Quellensteuer in dem Staat der Tochterge-

57 — Vgl. die Präambel der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie.

58 — Urteile vom 25. September 2003 in der Rechtssache C-58/01 (Océ van der Grinten, Slg. 2003, I-9089, Randnr. 46), vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-375/98 (Epson Europe, Slg. 2000, I-4243, Randnr. 22) und vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99 (Athinaïki Zythopoïa, Slg. 2001, I-6797, Randnr. 26 und 27).

sellschaft auf Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat) hat der Gerichtshof festgestellt, dass „eine Abgabe auf die in dem Staat, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, erzielten Einkünfte, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, eine Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, wenn die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer die Erträge dieser Wertpapiere sind und der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist“ [59].

89. Werden diese Kriterien auf Artikel 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie übertragen (d. h. bezüglich der Verpflichtungen des Staates der Muttergesellschaft), so ist eine vom Staat der Muttergesellschaft auferlegte Abgabe als Quellensteuer anzusehen, wenn

(1) der auslösende Tatbestand für die Abgabe der Bezug von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist,

(2) die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer die Erträge dieser Wertpapiere sind und

(3) der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist.

90. Wendet man diese Kriterien auf die Erhebung der ACT an, kann meines Erachtens nicht davon ausgegangen werden, dass die ACT ein Steuerabzug an der Quelle im Sinne des Artikels 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie ist. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren Ausführungen dargelegt hat, wird die ACT nicht auf den Bezug von Dividenden der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft erhoben, sondern auf die Wiederausschüttung dieser Dividenden durch die Muttergesellschaft an ihre Anteilseigner, d. h. die Zahlung von Dividenden auf einer getrennten „nachgelagerten“ Ebene. Der auslösende Tatbestand für die Erhebung der ACT kann somit nicht unter die Definition des Steuerabzugs an der Quelle fallen [60].

91. Die in Rede stehenden Vorschriften des Vereinigten Königreichs verstoßen somit meines Erachtens nicht gegen Artikel 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie.

3. Ergebnis zu den Fragen 2 und 3

92. Aus den oben genannten Gründen bin ich der Auffassung, dass das in den Fragen 2 und 3 beschriebene System des Vereinigten

59 — Urteile Océ van der Grinten (zitiert oben in Fußnote 58, Randnr. 47), Epson Europe (zitiert oben in Fußnote 58, Randnr. 23) und Athinaïki Zythopoïïa (zitiert oben in Fußnote 58, Randnrn. 28 und 29).

60 — Der vorliegende Fall unterliegt nicht den Grundsätzen des Artikels 7 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie, der bestimmt, dass der Ausdruck „Steuerabzug an der Quelle“ nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft umfasst. Die ACT ist eindeutig eine Steuer, die vom Sitzmitgliedstaat der Muttergesellschaft, nicht von dem der Tochtergesellschaft erhoben wird.

Königreichs, soweit es gewährleistete, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus inländischen Quellen, die an Anteile haltende Gesellschaften im Vereinigten Königreich ausgeschüttet wurden, auf der Gesellschaftsebene vollständig vermieden wurde, jedoch nicht gewährleistete, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet wurden, vollständig vermieden wurde, diskriminierend ist sowie gegen die Artikel 43 EG und 56 EG und — im Hinblick auf Ausschüttungen, die in den Anwendungsbereichs der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie fallen — gegen Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie verstößt. Das System verstößt jedoch nicht gegen Artikel 6 der Richtlinie.

D — *Frage 4*

93. Mit der vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob, wenn die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs vorsehen, dass unter bestimmten Umständen inländische Gesellschaften nach ihrer Wahl die ACT auf Ausschüttungen an ihre Anteilseigner erstattet erhalten, soweit sie Ausschüttungen von ausländischen Gesellschaften (insoweit einschließlich Gesellschaften mit Sitz in einem Drittland) erhalten, es gegen die Artikel 43 EG oder 56 EG oder gegen die Artikel 4 Absatz 1 oder 6 der Richtlinie 90/435 verstößt, wenn die betreffenden Maßnahmen

(1) inländische Gesellschaften verpflichten, zunächst die ACT zu leisten und sie dann zurückzuverlangen, und

(2) nicht festlegen, dass die Anteilseigner der inländischen Gesellschaften eine Steuergutschrift erhalten, die sie bei einer Dividende einer inländischen Gesellschaft erhalten hätten, die selbst keine Dividenden von ausländischen Gesellschaften bezogen hat.

94. Diese Frage betrifft die Vereinbarkeit des mit Wirkung zum 1. Juli 1994 im Vereinigten Königreich eingeführten so genannten Foreign Income Dividend Scheme (System des FID) mit den oben genannten gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften. Wie oben dargelegt, konnte nach diesem System eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft vor der Auszahlung einer Bardividende an ihre Anteilseigner beschließen, diese Dividende als ausländischen Dividendenertrag zu behandeln. Auf diesen FID war ACT zu leisten, jedoch konnte die Gesellschaft, wenn sie FID mit ausländischen Gewinnen in Verbindung bringen konnte, für die überschüssige ACT infolge des FID eine Erstattung verlangen. Dieser ACT-Überschuss wurde zu dem Zeitpunkt erstattet, zu dem Allgemeine Körperschaftsteuerschuld fällig wurde, d. h. 9 Monate nach Ende des Abrechnungszeitraums, nachdem er mit der Allgemeinen Körperschaftsteuer für diesen Zeitraum verrechnet war. Der Anteilseigner, der FID bezog, hatte keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift nach Section 231 (1) TA, obwohl eine natürliche Person, die FID erhielt, als Bezieher von Einkünften behandelt wurde, die im Jahr der Veranlagung zum niedrigeren Satz versteuert worden waren. Individuelle Anteilseigner er-

hielten jedoch keine Rückzahlung von Einkommensteuer, die als gezahlt behandelt wurde, noch konnte ein steuerbefreiter Anteilseigner eine Steuergutschrift wie die verlangen, die für eine nicht als FID zu bewertende Ausschüttung angefallen wäre.

95. Die Verpflichtung, die das Vereinigte Königreich aufgrund der Artikel 43 EG und 56 EG mit der Einführung des FID traf, war genau die, die ich oben im Zusammenhang mit den Fragen 2 und 3 beschrieben habe, nämlich die Verpflichtung, für Dividenden aus ausländischen und inländischen Quellen eine gleichwertige Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in voller Höhe zu gewährleisten.

96. Was das Merkmal des FID-Systems angeht, das im ersten Teil der Frage 4 zur Sprache gebracht wird – die Verpflichtung der inländischen Gesellschaften mit ausländischen Dividendenbezügen, auf die Wiederausschüttungen ACT zu leisten und diese dann zurückzuverlangen –, so verstößt diese Verpflichtung insofern gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, als die ACT auf eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung dieser Gewinne aus ausländischen Quellen hinauslief. Dass die inländischen Gesellschaften die entrichtete ACT später zurückverlangen konnten, spielt im vorliegenden Fall offenkundig keine Rolle: Entsprechend den Feststellungen des Gerichtshofes im Urteil Metallgesellschaft [61] ist der Liquiditätsnachteil, der diesen Gesellschaften in der Zeit bis zur Rückforderung entsteht, im Hinblick auf den Gleichbehandlungsgrundsatz als eine Schlechterstellung zu bewerten [62].

97. Der zweite Teil der Frage 4 betrifft das Merkmal des FID-Systems, dass, soweit im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften Dividenden von gebietsfremden Gesellschaften bezogen hatten, (nachgelagerte) Anteilseigner dieser Gesellschaften im Vereinigten Königreich keine Steuergutschrift erhielten, die sie bei einer Dividende einer inländischen Gesellschaft, die selbst keine Dividenden von ausländischen Gesellschaften bezogen hat, erhalten hätten.

98. Soweit das Vereinigte Königreich sich entschlossen hatte, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch Erteilung einer Anrechnungsgutschrift für Dividenden aus inländischen Quellen zu vermeiden, war es nach den Artikel 43 EG und 56 EG verpflichtet, die Doppelbesteuerung für Dividenden aus ausländischen Quellen in gleicher Weise zu vermeiden [63].

61 — Vgl. Fußnote 12.

62 — Vgl. Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 44).

63 — Vgl. Urteil Manninen (zitiert oben in Fußnote 33).

99. Was das Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs angeht, die Anteilseigner von Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die FID erhielten, hätten nach dem FID-System die Doppelbesteuerung tatsächlich vermeiden können, weil sie als Bezieher von Einkünften behandelt worden seien, die im Jahr der Veranlagung zum niedrigeren Satz versteuert worden seien, so ist es Sache des vorlegenden Gerichts, im konkreten Fall zu prüfen, ob diese Behandlung tatsächlich die Wirkung hatte, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung in gleicher Weise wie für die Dividenden aus inländischen Quellen vermieden wurde.

100. Sofern das FID-System nicht dazu führte, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung für Anteilseigner von Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die FID erhielten, in gleicher Weise vermieden wurde, wie für die, die Gewinne aus inländischen Quellen bezogen, verstößt es gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, wenn es keine Rechtfertigungsgründe gibt.

101. Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt hierzu, erstens, vor, der Umstand, dass das FID-System in Gänze eine Regelung sei, die nur wahlweise gelte, bedeute, dass das System für niemanden eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit oder des freien Kapitalverkehrs darstellen könne: Die zugrunde liegenden Steuervorschriften des Vereinigten Königreichs (die in den Fragen 2 und 3 behandelt wurden) seien während des gesamten maßgeblichen Zeitraums in Kraft gewesen. Soweit diese zugrunde liegenden Steuervorschriften ebenfalls diskriminierend waren und gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstießen, geht dieses Vorbringen jedoch eindeutig fehl. Weder im einen noch im anderen Fall konnten Gesellschaften im Vereinigten Königreich mit ausländischen Anteilseignern erreichen, dass ihre Einkünfte aus ausländischen Quellen ebenso wie Einkünfte aus inländischen Quellen behandelt wurden.

102. Zweitens führt das Vereinigte Königreich aus, eine gebietsfremde Tochtergesellschaft, die keine ACT auf Ausschüttungen habe erbringen müssen, sei in jedem Fall in der Lage, der Muttergesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich eine höhere Dividende als eine gebietsansässige Tochtergesellschaft zu zahlen, die auf ihre Ausschüttungen ACT zahlen müsse. Auch dieses Vorbringen verkennt, dass die gebietsfremde Tochtergesellschaft zwar keine ACT erbringen musste, jedoch ausländischer Körperschaftsteuer unterlag, durch die, wie oben ausgeführt, Muttergesellschaften, die Dividenden aus ausländischen und inländischen Quellen beziehen, in eine vergleichbare Lage kommen.

103. Schließlich bringt das Vereinigte Königreich vor, das FID-System sei gerechtfertigt, weil die Kohärenz des Steuersystems des Vereinigten Königreichs erhalten — wie es in Bezug auf Frage 2 vorgetragen hat — und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen insbesondere im Hinblick auf Drittländer gewährleistet werden müssten. Was die innergemeinschaftlichen Beschränkungen

angeht, so wird mit diesem Vorbringen, soweit es substantiiert ist, erneut das vorgetragen, was bereits Gegenstand der Frage 2 war, und es sollte aus denselben Gründen zurückgewiesen werden. Die Frage, ob dieses Vorbringen für Drittlandsbeschränkungen überzeugender ist, ist in Frage 5 aufgeworfen worden, und ich werde dort kurz auf sie eingehen.

104. Eine eigene Frage ist, ob nur die Anteilseigner selbst, nicht aber die ausschüttenden Gesellschaften im Vereinigten Königreich auf Ersatz des durch den Verstoß entstandenen Schadens klagen können. Hierzu tragen die Musterklägerinnen vor, dass die Muttergesellschaften, die aus den Einkünften aus ausländischen Quellen Ausschüttungen vorgenommen hätten, durch das FID-System gezwungen gewesen seien, die Dividenden für die Anteilseigner zu erhöhen, um Ausschüttungen in gleicher Höhe wie die Muttergesellschaften vorzunehmen, die ihre Ausschüttungen mit Einkünften aus inländischen Quellen bestritten. Ich werde mich hiermit im Zusammenhang mit der Frage 6 befassen, die die geeigneten Rechtsbehelfe bei Verstoß gegen Rechtsvorschriften betrifft.

105. Das nationale Gericht stellt weiter die Frage nach der Vereinbarkeit der zwei von ihm angeführten Merkmale des FID-Systems – ACT-Schuld der Gesellschaften, die ausländische Dividenden wieder ausschütten (Frage 4 a), und fehlende Erteilung einer Steuergutschrift für nachgelagerte Anteilseigner (Frage 4 b) — mit den Artikeln 4 Absatz 1 und 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie. Was Artikel 4 Absatz 1 betrifft, so begründet dieser, wie oben im Zusammenhang mit den Fragen 2 und 3 ausgeführt, die Verpflichtung, auf der Ebene der vereinnahmenden Gesellschaft, die Anteilseignerin ist, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung für Ausschüttungen, die in seinen sachlichen und zeitlichen Geltungsbereich fallen, vollständig zu vermeiden. Die Prüfung gemäß Frage 4 a (ACT-Schuld) als solche ist dieselbe wie für die Artikel 43 EG und 56 EG. Im Fall der Frage 4 b (Erteilung der Steuergutschrift) geht es indessen um eine Ungleichbehandlung nicht auf der Ebene der vereinnahmenden Gesellschaft selbst, sondern auf der der Anteilseigner dieser Gesellschaft. Aus diesem Grund fällt diese Beschränkung meines Erachtens nicht in den Geltungsbereich des Artikels 4 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie. Aus ähnlichen Erwägungen, wie ich sie oben im Zusammenhang mit Frage 2 angestellt habe, stellt auch keine der beiden in Frage 4 angesprochenen Merkmale einen Verstoß gegen Artikel 6 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie dar.

106. Auf die vierte Frage ist daher zu antworten, dass, wenn die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs vorsehen, dass unter bestimmten Umständen inländische Gesellschaften nach ihrer Wahl die ACT auf Ausschüttungen an ihre Anteilseigner erstattet erhalten, soweit sie Ausschüttungen von ausländischen Gesellschaften (insoweit einschließlich Gesellschaften mit Sitz in einem Drittland) erhalten, (1) es gegen die Artikel 43 EG und 56 EG sowie gegen Artikel 4 Absatz 1 der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie verstößt, die inländischen

Gesellschaften zu verpflichten, zunächst die ACT zu leisten und sie dann zurückzuverlangen, soweit damit nicht eine vollständige Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sichergestellt ist, die der entspricht, die für Dividenden aus inländischen Quellen vorgesehen wird, und (2) es gegen die Artikel 43 EG und 56 EG verstößt, nicht vorzusehen, dass die Anteilseigner der inländischen Gesellschaften eine gleiche Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erhalten, die sie bei einer Dividende einer inländischen Gesellschaft erhalten hätten, die selbst keine Dividenden von ausländischen Gesellschaften bezogen hat.

E — *Frage 5*

107. Mit der fünften Frage möchte das vorlegenden Gericht wissen, ob, 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 dann als eine neue Beschränkung anzusehen ist, die nicht bereits am 31. Dezember 1993 bestand.

108. Das nationale Gericht stellt diese Frage im Zusammenhang mit Artikel 57 Absatz 1 EG, der bestimmt, dass das Verbot von Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs gemäß Artikel 56 EG „die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder [nicht berührt], 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 bestehen". Die Frage geht somit im Wesentlichen dahin, ob, soweit die in Frage 4 angeführten Maßnahmen in den Anwendungsbereich des Artikels 56 EG fallen, das Verbot Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern einschließt [64].

109. Die erste Frage lautet, ob die FID-Vorschriften, die mit Wirkung zum 1. Juli 1994 in Kraft traten, als Teil der Beschränkungen angesehen werden können, die am 31. Dezember 1994 „bestanden".

110. In diesem Punkt beziehen sich sowohl die Musterklägerinnen als auch die Regierung des Vereinigten Königreichs zu Recht

64 — Die Fragen 1 bis 3, wie sie das vorlegende Gericht formuliert hat, betreffen ausdrücklich nur innergemeinschaftliche Beschränkungen, da die Fragen Beschränkungen betreffen, die bereits am 31. Dezember 1993 im Sinne des Artikel 57 Absatz 1 EG bestanden.

auf das Urteil Konle/Österreich [65]. Dieses Urteil betraf die Auslegung einer Ausnahmevorschrift für Österreich in der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und der Anpassung der die Europäische Union begründenden Verträge [66], wonach seine bestehenden Rechtsvorschriften betreffend (der vorherigen Genehmigung von) Zweitwohnungen während eines bestimmten Zeitraums beibehalten kann. Der Gerichtshof führte zunächst aus, dass es Sache der österreichischen Gerichte sei, den Inhalt der im Zeitpunkt des Beitritts von Österreich bestehenden nationalen Rechtsvorschriften festzustellen, dass es jedoch Aufgabe des Gerichtshofes sei, den gemeinschaftsrechtlichen Begriff der „bestehenden Rechtsvorschriften" auszulegen [67]. Der Gerichtshof fuhr fort:

„Wird eine Vorschrift nach dem Beitritt erlassen, so ist sie nicht schon allein deswegen von [der Ausnahmevorschrift] der Beitrittsakte ausgeschlossen. Sie fällt unter die Ausnahmeregelung, wenn sie 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. Beruht dagegen eine Regelung auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und führt sie neue Verfahren ein, so kann sie den zum Zeitpunkt des Beitritts bestehenden Rechtsvorschriften nicht gleichgestellt werden" [68].

111. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtsprechung Ospelt ausgeführt habe, ergibt sich aus Artikel 57 Absatz 1 EG auch, dass Mitgliedstaaten berechtigt sind, die bestehenden Rechtsvorschriften anzupassen, ohne die bestehende Rechtslage zu ändern [69].

112. Im Zusammenhang des vorliegenden Falls bin ich angesichts der Ausführungen im Vorlagebeschluss der Auffassung, dass das Ziel und die Wirkung der Einführung der FID-Regelung darin lag, die bestehende Beschränkung der Freiheiten der Artikel 43 EG und 56 EG zu verringern (wenn auch nicht zu beseitigen) — namentlich das Fehlen einer vollständigen Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividenden aus ausländischen Quellen. Die bestehende ACT-Regelung wurde für Dividenden aus ausländischen Quellen mit der Einführung der FID-Änderungen nicht aufgehoben; diese blieben für die Gesellschaften, die in ihren Geltungsbereich fielen, eine Wahlmöglichkeit. Ich möchte hinzufügen,

65 — Urteil vom 1. Juni 1999 in der Rechtssache C-302/97 (Konle, Slg. 1999, I-3099).

66 — ABl. 1994, C 241, S. 21.

67 — Randnr. 27.

68 — Randnrn. 52 und 53. Vgl. auch Urteil vom 15. Mai 2003 in der Rechtssache C-300/01 (Salzmann, Slg. 2003, I-4899) und meine Schlussanträge vom 23. September 2003 in der Rechtssache C-452/01 (Ospelt, Slg. 2003, I-9743, Randnr. 52).

69 — Rechtssache Ospelt (zitiert oben in Fußnote 68, Nr. 53).

dass diese Art der Auslegung des Artikels 57 Absatz 1 EG dahin, dass Rechtsvorschriften, die bestehende Beschränkungen verringern sollen, einbezogen werden, sachgerecht ist: Andernfalls bestände für die Mitgliedstaaten ein Anreiz, die bestehenden Beschränkungen aufrechtzuerhalten, nicht aber zu versuchen, diese Beschränkungen teilweise und vollständig zu beseitigen.

113. Im Ergebnis bin ich aufgrund der vorliegenden Angaben der Auffassung, dass das System Teil der Beschränkungen ist, die am 31. Dezember 1993 im Sinne des Artikels 57 Absatz 1 EG bestanden, wenn auch die abschließende Prüfung des Inhalts, des Zwecks und der Wirkung des FID-Systems Sache des nationalen Gerichts ist.

114. Die zweite Frage geht dahin, ob die FID-Regelung in den sachlichen Anwendungsbereich des Artikels 57 Absatz 1 EG fällt.

115. Die Musterklägerinnen machen geltend, die Regelung falle nicht in den sachlichen Anwendungsbereich des Artikels 57 Absatz 1 EG, der auf 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" beschränkt sei.

116. Die Musterklägerinnen tragen vor, der Begriff „Investitionen" sei eng auszulegen und erstrecke sich nicht auf Zahlungen, die aus einer solchen Investition stammten. Dem stimme ich nicht zu. Wie der Gerichtshof entschieden hat, ist eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Dividenden aus ausländischen und inländischen Quellen als eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs anzusehen, da sie die Geldanlage in Aktien von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten weniger attraktiv machen kann [70].

117. Die Musterklägerinnen führen weiter aus, der Ausdruck „Direktinvestitionen" dürfe sich insoweit nicht auf eine geringe Beteiligung (z. B. Portfoliobeteiligung) erstrecken, die von Gesellschaften im Vereinigten Königreich im Ausland gehalten werde. Sicherlich ist Artikel 57 Absatz 1 EG als Ausnahme von Artikel 56 EG eng auszulegen [71]. Meiner Ansicht nach ist der Begriff Direktinvestitionen entsprechend den Hinweisen des Anhangs I der Richtlinie 88/361 auszulegen, in dem die Nomenklatur für den Kapitalverkehr gemäß Artikel 1 der Richtlinie aufgeführt ist. Rubrik I des Anhangs befasst sich mit „Direktinvestitionen", und innerhalb dieser Kategorie ist für den vorliegenden Zusammenhang die Unterrubrik 2 am wichtigsten: „Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen". Die Begriffsbestimmungen der Richtlinie erhellen ferner,

70 — Vgl. Urteil Manninen (zitiert oben in Fußnote 33, Randnrn. 22 bis 24) und die Schlussanträge von Generalanwältin Kokott zu diesem Urteil (Nrn. 27 bis 33).

71 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Ospelt (zitiert oben in Fußnote 68).

was mit „Direktinvestitionen" gemeint ist, nämlich „Investitionen jeder Art durch natürliche Personen, Handels-, Industrie- oder Finanzunternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmern oder Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Der Begriff der Direktinvestitionen ist also im weitesten Sinne gemeint".

118. In den Begriffsbestimmungen heißt es weiter: „Bei den unter I 2 der Nomenklatur genannten Unternehmen, die als Aktiengesellschaften betrieben werden, ist eine Beteiligung im Sinne einer Direktinvestition dann vorhanden, wenn das im Besitz einer natürlichen Person oder eines anderen Unternehmens oder sonstigen Inhabers befindliche Aktienpaket entweder nach den bestehenden nationalen Rechtsvorschriften für Aktiengesellschaften oder aus anderen Gründen den Aktieninhabern die Möglichkeit gibt, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen".

119. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu entscheiden, ob in einem konkreten Fall die Beteiligung, die eine Gesellschaft im Vereinigten Königreich an einer Gesellschaft mit Sitz in einen dritten Land hält, der Schaffung oder Aufrechterhaltung „dauerhafter und direkter Beziehungen" mit der letzteren dient und der Gesellschaft im Vereinigten Königreich die Möglichkeit gibt, „sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen". Ich weise jedoch darauf hin, dass dies offenkundig eine niedrigere Schwelle ist als der „bestimmende Einfluss", auf den ich mich bei der Unterscheidung der Anwendungsbereiche der Artikel 43 EG und 56 EG oben in Abschnitt IV Buchstabe A bezogen habe.

120. Nur in dem Fall, dass die Beteiligung der Gesellschaft im Vereinigten Königreich an einer Gesellschaft in einem Drittland nicht die Möglichkeit einer tatsächlichen Beteiligung an der Verwaltung gab, findet somit das Verbot des Artikels 56 EG Anwendung.

121. Dies wirft die Frage auf, ob dieselben Erwägungen bei der Prüfung von Artikel 56 EG bezüglich des innergemeinschaftlichen Kapitalverkehrs — im Gegensatz zum Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern — gelten. Hierzu geht aus dem Wortlaut des Artikels 56 Absatz 1 EG hervor, dass Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern grundsätzlich verboten sind. Dennoch bin ich der Meinung, dass bei der Untersuchung, ob derartige Beschränkungen gerechtfertigt sind (aufgrund des Artikels 58 Absatz 1 EG oder aufgrund der Prüfung anhand von Artikel 56 EG auf Diskriminierung), andere Erwägungen gelten können als im Fall rein innergemeinschaftlicher Beschränkungen. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Ospelt ausgeführt habe, besteht der besondere Kontext der innergemeinschaftlichen Freiheit des Kapitalverkehrs

darin, dass diese als konstitutives Element der Wirtschafts- und Währungsunion gesehen werden muss [72]. Wie ich dort festgestellt habe, setzt der Umstand, dass die Währungspolitik mit der Vollendung der Wirtschafts- und Währungsunion von der Europäischen Zentralbank bestimmt wird, eine vollständige Einheit des Geld- und Kapitalverkehrs voraus. Dieser Kontext ist beim Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern nicht gegeben, auch wenn auf Weltniveau eine Liberalisierung des Kapitalverkehrs in großem Maßstab stattgefunden hat [73]. Im Ergebnis schließe ich nicht aus, 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 rein innergemeinschaftlichen Kapitalverkehrs darstellen würde.

122. Im vorliegenden Fall jedoch hat die Regierung des Vereinigten Königreichs, wie oben ausgeführt, nicht substantiiert vorgetragen, weshalb für eine Rechtfertigung der in der FID-Regelung enthaltenen Beschränkungen besondere Erwägungen gelten, wenn es um Drittländer geht. Ihr Vorbringen zur Rechtfertigung der FID-Regelung ist vor allem auf die Kohärenz des Steuersystems gestützt, und sie macht geltend, der „Abfluss von Erträgen" aus der Gemeinschaft im Fall des Verkehrs mit dritten Ländern sei beunruhigender als bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten. Dieses abstrakte Vorbringen genügt jedoch meines Erachtens nicht als Beleg dafür, dass die Beschränkungen der FID-Regelung in Bezug auf Dividenden aus Drittländern in diesem besonderen Fall gerechtfertigt waren.

123. Jedenfalls braucht diese Frage im vorliegenden Fall angesichts meiner Antwort zum Anwendungsbereich des Artikels 57 Absatz 1 EG nicht abschließend beantwortet zu werden.

124. Auf die fünfte Frage ist meines Erachtens daher zu antworten, dass, 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 Teil der Vorschriften ist, die bereits am 31. Dezember 1993 im Sinne des Artikels 57 Absatz 1 EG bestanden.

72 — Vgl. Rechtssache Ospelt (zitiert oben in Fußnote 68, Nrn. 35 bis 40).

73 — Rechtssache Ospelt (zitiert oben in Fußnote 68, Nrn. 41 und 42).

F — *Frage 6 bis 9*

125. Bei den Fragen 6 bis 9 des Vorlagebeschlusses geht es um die Rechtsnatur der Abhilfeansprüche, die den betroffenen, im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaften oder anderen Gesellschaften desselben Konzerns zustehen sollten, falls irgendeine der in den Fragen 1 bis 5 aufgeführten Maßnahmen gegen die in diesen Fragen genannten Gemeinschaftsvorschriften verstößt.

126. Hierzu hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte darstellt, die den Einzelnen aus dem Gemeinschaftsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen [74]. Der Mitgliedstaat ist also grundsätzlich verpflichtet, unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Abgaben zu erstatten [75].

127. Mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, sofern diese Modalitäten nicht weniger günstig ausgestaltet sind als die entsprechender innerstaatlicher Klagen (Äquivalenzgrundsatz) und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) [76].

128. Die Frage im vorliegenden Fall ist, ob die Ansprüche der Klägerinnen als Ansprüche auf Erstattung, auf Schadenersatz oder auf Zahlung eines Betrages anzusehen sind, der einer zu Unrecht versagten Vergünstigung entspricht.

129. Auch in diesem Punkt ist das Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Metallgesellschaft von Bedeutung. In jenem Fall betraf die zweite Frage des vorlegenden Gerichts die angemessene Abhilfemöglich-

74 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 84). Vgl. auch Urteile vom 9. November 1983 in der Rechtssache 199/82 (SanGiorgio, Slg. 1983, 3595, Randnr. 12), vom 2. Februar 1988 in der Rechtssache 309/85 (Barra, Slg. 1988, 355, Randnr. 17), vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93 (BP Supergas, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 40), vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (Dilexport, Slg. 1999, I-579, Randnr. 23) und vom 21. September 2000 in den Rechtssachen C-441/98 und C-442/98 (Michailidis, Slg. 2000, I-7145, Randnr. 30).

75 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 84). Vgl. auch Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 34), vom 9. Dezember 2003 in der Rechtssache C-129/00 (Kommission/Italien, Slg. 2003, I-14637, Randnr. 25), vom 14. Januar 1997 in den Rechtssachen C-192/95 bis C-218/95 (Comateb u. a., Slg. 1997, I-165, Randnr. 20), Dilexport (zitiert oben in Fußnote 74, Randnr. 23) und Michailidis (zitiert oben in Fußnote 74, Randnr. 30).

76 — Urteil Metallgesellschaft (Randnr. 85). Vgl. auch Urteile Marks & Spencer I (zitiert oben in Fußnote 75, Randnr. 39), vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96 (Edis, Slg. 1998, I-4951, Randnrn. 19 und 34) und in der Rechtssache C-260/96 (Spac, Slg. 1998, I-4997, Randnr. 18), vom 17. November 1998 in der Rechtssache C-228/96 (Aprile, Slg. 1998, I-7141, Randnr. 18) und Dilexport (zitiert oben in Fußnote 74, Randnr. 25). Vgl. auch Urteil vom 20. September 2001 in der Rechtssache C-453/99 (Courage/Crehan, Slg. 2001, I-6297).

keit, die zur Verfügung stehen müsste, wenn eine Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich und eine nicht im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft unter Verstoß gegen Artikel 43 EG von der Gruppenfreistellungsregelung ausgeschlossen wurden. Die Frage war insbesondere, ob diese Tochtergesellschaft und/oder ihre Muttergesellschaft nach Artikel 43 EG einen Anspruch auf Erstattung der Zinsen hatten, die auf die vorzeitigen Zahlungen der Tochtergesellschaft vom Zeitpunkt der Zahlung bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer angefallen sind, auch wenn das nationale Recht die Zuerkennung von Zinsen für einen nicht geschuldeten Kapitalbetrag untersagt. Der Gerichtshof betonte, dass es nicht Sache des Gerichtshofes sei, die Klagen, die die Klägerinnen beim vorlegenden Gericht erhoben hätten, (gemäß dem englischen Recht) rechtlich einzuordnen, sondern dass es den betroffenen Gesellschaften obliege, Wesen und Grundlage ihrer Klagen — Erstattungsklage oder Schadensersatzklage — unter Aufsicht des vorlegenden Gerichts näher darzulegen [77].

130. Auf dieser Grundlage fuhr der Gerichtshof mit der Prüfung der Fragen fort, die sich aus den beiden vom vorlegenden Gericht dargelegten Fallkonstellationen ergaben: erstens der Fall, dass die Klagen als Klage auf Erstattung zu verstehen sind, und zweitens der Fall, dass sie als Schadenersatzklagen zu verstehen sind [78]. Er kam zu dem Ergebnis, dass die Klägerinnen jedenfalls nach Artikel 43 EG über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen müssten, um Erstattung oder Entschädigung für die durch die Steuervorauszahlung entstandene finanzielle Einbuße zu erlangen, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenüberstehe [79]. Es stelle für sich allein keinen Grund dar, diesen Rechtsbehelf abzuweisen, dass er allein die Zahlung der Zinsen zum Gegenstand habe [80].

131. Ich weise darauf hin, dass in jener Rechtssache das vorlegende Gericht keine Fragen zur Auslegung der im Urteil Brasserie du Pêcheur aufgestellten allgemeinen Voraussetzungen der Staatshaftung bei Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht vorgelegt hatte, und dass der Gerichtshof nicht prüfte, ob diese Voraussetzungen vorlagen [81]. Generalanwalt Fennelly prüfte die Frage kurz, allerdings nur hilfsweise, da nach seiner Auffassung es „richtiger und konsequenter [wäre], die Ansprüche der Klägerinnen als Erstattungs- und nicht als Schadensersatzansprüche zu behandeln“ [82].

77 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 81).

78 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnrn. 82 bis 95).

79 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 96).

80 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 96).

81 — Urteil vom 5. März 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-46/93 und C-48/93 (Factortame, Slg. 1996, I-1029).

82 — Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Nr. 52).

132. Im vorliegenden Fall sind meines Erachtens die in der sechsten Frage des vorlegenden Gerichts beschriebenen Ansprüche mit einer Ausnahme als Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge anzusehen, d. h. Ansprüche auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes, die das Vereinigte Königreich grundsätzlich zu erstatten hat. Das zugrunde liegende Prinzip sollte sein, dass das Vereinigte Königreich aus der Auferlegung der rechtswidrigen Abgabe keinen Vorteil ziehen und Gesellschaften (oder Unternehmensgruppen), die zur Entrichtung der Abgabe verpflichtet wurden, durch die Auferlegung keinen Verlust erleiden dürfen [83]. Damit der den Musterklägerinnen zur Verfügung gestellte Rechtsbehelf bei der Erstattung oder der Entschädigung für die ihnen entstandene finanzielle Einbuße, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenübersteht, wirksam ist, müsste sich diese Ausgleichsmaßnahme meines Erachtens auf alle unmittelbaren Folgen der unrechtmäßigen Steuererhebung erstrecken. Hierzu gehört:

(1) Erstattung zu Unrecht erhobener Körperschaftsteuer (Fragen 6 i, iii und vii),

(2) Wiederherstellung jeder Abhilfe, die gegen die zu Unrecht erhobene Körperschaftsteuer (Frage 6 ii),

(3) Wiederherstellung von Abhilfe, auf die verzichtet wurde, um zu Unrecht erhobene Körperschaftsteuer zu verrechnen (Frage 6 v),

(4) Verlust des Geldertrags, soweit Körperschaftsteuer wegen Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht früher gezahlt wurde als sonst erforderlich (Frage 6 iv, vi und viii) [84]. Das vorlegende Gericht hätte sich jeweils davon zu überzeugen, dass die beanspruchte Abhilfe eine unmittelbare Folge der zu Unrecht erhobenen Abgabe war.

133. Insoweit bin ich nicht überzeugt, dass der in Frage 6 ix aufgeführte Anspruch als Anspruch auf Erstattung zu Unrecht erhobener Abgaben einzuordnen ist. Die Musterklägerinnen machen im Wesentlichen geltend, die Gesellschaften im Vereinigten Königreich, die FID erhielten, seien dadurch, dass das Vereinigte Königreich den Anteilseignern dieser Gesellschaften in diskriminierender Weise keine entsprechende Steuergutschriften gewährt habe, gezwungen gewesen, ihre Ausschüttungen zu erhöhen, um den Anteilseignern einen Ausgleich zu bieten. Meines Erachtens jedoch sind diese Maßnahmen der ausschüttenden Gesellschaften, um die Ausschüttungen zu erhöhen, nicht als eine unmittelbare Folge davon anzusehen, dass das Vereinigte Königreich den Anteilseignern zu Unrecht keine entsprechende Gutschrift erteilte. Die unmittelbare Folge dieses Unterlassens ist nur

83 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Nr. 45).

84 — Vgl. hierzu die Antwort des Gerichtshofes auf die zweite Frage im Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12).

die zusätzliche bei diesen Anteilseignern erhobene Steuer, die nicht erhoben worden wäre, wenn das Vereinigte Königreich seine Verpflichtungen aus dem Gemeinschaftsrecht beachtet hätte — eine Einbuße, die die Anteilseigner erleiden, nicht aber die ausschüttenden Gesellschaften. Dagegen ist meines Erachtens nicht jede von diesen Gesellschaften vorgenommene Erhöhung einer an ihre Anteilseigner ausgeschütteten Dividende zwangsläufig die Folge einer verweigerten Steuergutschrift, noch kann ohne weiteres geschlossen werden, dass die Ausschüttung einer erhöhten Dividende für die ausschüttenden Gesellschaften zwangsläufig eine Einbuße darstellt.

134. Grundsätzlich ist es Sache des vorlegenden Gerichts zu entscheiden, wie die verschiedenen Klagen nach nationalem Recht einzuordnen sind. Wie jedoch oben ausgeführt, gilt dies nur unter der Voraussetzung, dass die Einordnung den Musterklägerinnen einen effektiven Rechtsbehelf ermöglicht, um Erstattung oder Entschädigung für die durch die Steuervorauszahlung entstandene finanzielle Einbuße zu erlangen, der ein entsprechender Vorteil des betreffenden Mitgliedstaats gegenübersteht [85]. Aufgrund diese Verpflichtung ist das vorlegende Gericht gehalten, bei der Einordnung von Klagen nach dem nationalen Recht den Umstand in Rechnung zu stellen, dass die Voraussetzungen eines Entschädigungsanspruchs, wie sie im Urteil Brasserie du Pêcheur aufgeführt sind, im Einzelfall nicht vorliegen können, und, wenn ein solcher Sachverhalt vorliegt, zu gewährleisten, dass gleichwohl ein effektiver Rechtsbehelf zur Verfügung steht.

135. Im vorliegenden Fall z. B. bin ich nicht davon überzeugt, dass die im Urteil Brasserie du Pêcheur aufgeführten Voraussetzungen im Hinblick auf alle die im vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen geltend gemachten Aspekte des Systems des Vereinigten Königreichs, die meines Erachtens gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen, erfüllt sind. Zwar ist die erste Voraussetzung (Verstoß gegen eine Rechtsnorm, die bezweckt, dem Einzelnen Rechte zu verleihen) klar erfüllt, da die einzelnen Vorschriften des Gemeinschaftsrechts, die vorgebracht wurden, unmittelbar wirksam sind. Dasselbe gilt im Großen und Ganzen für die dritte Voraussetzung (Bestehen eines unmittelbaren Kausalzusammenhangs zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den geschädigten Personen entstandenen Schaden), ausgenommen eventuell, aus den oben genannten Gründen, den in Frage 6 ix aufgeführten Anspruch.

136. Doch habe ich ernsthafte Zweifel, ob die zweite Voraussetzung — Vorliegen eines „hinreichend qualifizierten" Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht — im Hinblick auf alle Aspekte des Systems erfüllt ist, die meines Erachtens gegen das Gemeinschafts-

85 — Urteil Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Randnr. 96).

recht verstoßen. Wie der Gerichtshof im Urteil Brasserie du Pêcheur feststellte,

„besteht ... das entscheidende Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht als hinreichend qualifiziert anzusehen ist, darin, dass ein Mitgliedstaat oder ein Gemeinschaftsorgan die Grenzen, die seinem Ermessen gesetzt sind, offenkundig und erheblich überschritten hat.

Insoweit gehören zu den Gesichtspunkten, die das zuständige Gericht gegebenenfalls zu berücksichtigen hat, das Maß an Klarheit und Genauigkeit der verletzten Vorschrift, der Umfang des Ermessensspielraums, den die verletzte Vorschrift den nationalen oder Gemeinschaftsbehörden belässt, die Frage, ob der Verstoß vorsätzlich oder nicht vorsätzlich begangen oder der Schaden vorsätzlich oder nicht vorsätzlich zugefügt wurde, die Entschuldbarkeit oder Unentschuldbarkeit eines etwaigen Rechtsirrtums und der Umstand, daß die Verhaltensweisen eines Gemeinschaftsorgans möglicherweise dazu beigetragen haben, dass nationale Maßnahmen oder Praktiken in gemeinschaftsrechtswidriger Weise unterlassen, eingeführt oder aufrechterhalten wurden.

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“ [86].

137. Im Urteil Metallgesellschaft prüfte der Gerichtshof, wie oben ausgeführt, diese Frage nicht, und auch das vorlegende Gericht warf die Frage in jener Rechtssache nicht auf. Generalanwalt Fennelly, der, wie ich dargelegt habe, der Auffassung war, dass die von den Klägerinnen begehrte Abhilfe in jener Rechtssache ihrem Wesen nach eine Erstattung sei, machte gleichwohl einige Hilfsausführungen zur Frage, ob die im Urteil Brasserie du Pêcheur aufgeführten Voraussetzungen erfüllt waren. Er führte aus, dass „[f]raglich ist, ob Artikel [43 EG] so klar und genau war, dass der Verstoß als hinreichend qualifiziert angesehen werden kann. Dies ist unter Berücksichtigung der weitverbreiteten Heranziehung der Gebietsansässigkeit als Kriterium für die Zwecke der direkten Steuern zusammen mit dem Stand der einschlägigen Rechtsprechung im entscheidungserheblichen Zeitraum zu betrachten. Es geht um die Frage, welche Einschränkungen für die Heranziehung dieses Kriteriums durch die Mitgliedstaaten gelten, wenn sie den Interessen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Personen schadet. Kurz ausgedrückt, war die Versagung der Option für die Besteuerung des Gruppeneinkommens bei objektiver Betrachtung entschuldbar oder unentschuldbar?“ [87] Generalanwalt Fennelly war weiter der Auffassung, dass, da es sich um eine mittelbare

86 — Urteil Brasserie du Pêcheur (zitiert oben in Fußnote 80, Randnrn. 55 bis 58).

87 — Schlussanträge von Generalanwalt Fennelly in der Rechtssache Metallgesellschaft (zitiert oben in Fußnote 12, Nr. 55).

Diskriminierung handele, diese „in der Regel als ‚hinreichend qualifiziert' anzusehen [ist]. ... Damit ein Verstoß gegen Artikel 52 des Vertrages wie der in der vorliegenden Rechtssache ‚entschuldbar' ist, muss das nationale Gericht nicht nur davon überzeugt sein, dass die britischen Behörden es tatsächlich für unbedingt erforderlich hielten, die Ausdehnung des Vorteils der fraglichen Gruppenbefreiung auf Gruppen mit gebietsfremder Muttergesellschaft abzulehnen, sondern auch davon, dass diese Auffassung bei objektiver Betrachtung unter Berücksichtigung des Urteils Bachmann [88] und des Grundsatzes der engen Auslegung von Ausnahmen von fundamentalen Vertragsgrundsätzen wie der Niederlassungsfreiheit vertretbar war" [89].

138. Ich stimme mit Generalanwalt Fennelly überein, dass die entscheidende Frage bei der Entscheidung, ob ein Verstoß wie der des Vereinigten Königreichs in jener Rechtssache hinreichend qualifiziert ist, in der Frage liegt, ob der Rechtsirrtum bei objektiver Betrachtung entschuldbar oder unentschuldbar war. Ich stimme auch darin überein, dass in den meisten Bereichen des Gemeinschaftsrechts eine mittelbare Diskriminierung dieses Kriterium erfüllen dürfte. Wie ich jedoch in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in the ACT Group Litigation [90] ausgeführt habe, ist eine bestimmte Rechtsprechung des Gerichtshofes, die sich mit den Grenzen der Anwendung der Freizügigkeitsbestimmungen des EG-Vertrags im Bereich der direkten Steuern befasst, äußerst komplex und zum Teil noch nicht abgeschlossen. Bis zu den jüngst ergangenen Urteilen Verkooijen [91] und Manninen [92] war es meines Erachtens z. B. nicht ganz klar, dass Mitgliedstaaten, die in ihrer Eigenschaft als Sitzstaat handeln, nach den Artikeln 43 EG und 56 EG verpflichtet sind, den gebietsansässigen Anteilseignern, die Einkünfte aus ausländischen Quellen beziehen, eine gleichwertige Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wie den gebietsansässigen Anteilseignern, die Einkünfte aus inländischen Quellen beziehen, zu gewähren. Diesen Bereichen können jedoch Verpflichtungen gegenübergestellt werden, die sich klar aus dem abgeleiteten Recht wie der Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie ergeben oder die sich klar aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergeben, die es zu dem Zeitpunkt gab, als die einschlägigen Maßnahmen in Kraft waren. Im Ergebnis sind daher meines Erachtens Verstöße, die sich zu jenem Zeitpunkt an den Grenzen der Entwicklung der einschlägigen Rechtsprechung ereigneten, nicht als eine offenkundige und erhebliche Überschreitung des einem Mitgliedstaat zustehenden Ermessens im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes anzusehen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, diese Frage auf der Grundlage des vorliegenden Sachverhalts abschließend zu beurteilen [93].

139. Auf die Fragen 6 bis 9 ist meines Erachtens daher zu antworten, dass es

88 — Rechtssache C-204/90, Slg. 1992, I-249.

89 — Nr. 56.

90 — Vgl. Fußnote 2.

91 — Vgl. Fußnote 33.

92 — Vgl. Fußnote 33.

93 — Vgl. zum Beispiel Urteil Factortame (zitiert oben in Fußnote 81, Randnr. 58).

mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Steuerpflichtigen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, einschließlich der rechtlichen Einordnung der Klagen, die vor dem nationalen Gericht erhoben werden. Dabei müssen die nationalen Gerichte jedoch sicherstellen, dass die Kläger über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, um Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße zu erlangen, die ihnen unmittelbar durch eine unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Steuer entstanden ist.

V — Zeitliche Beschränkung

140. In ihren Ausführungen in der mündlichen Verhandlung hat die Regierung des Vereinigten Königreichs beantragt, für den Fall, dass der Gerichtshof der Auffassung sei, dass das Vereinigte Königreich im vorliegenden Fall gegen das Gemeinschaftsrecht verstoßen habe, die zeitliche Wirkung des Urteils zu beschränken. Sie beantragt, gegebenenfalls die mündliche Verhandlung dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Banco Popolare di Cremona [94] folgend wiederzueröffnen. Sie trägt vor, die im vorliegenden Fall in Frage stehenden Rechtsvorschriften seien vor dem Urteil Metallgesellschaft [95], das einen anderen Aspekt der Rechtsvorschriften als den in der vorliegenden Rechtssache geltend gemachten betroffen habe, nie vor dem Gerichtshof angegriffen worden. Ferner seien die Rechtsvorschriften in der Zeit von 1973 bis zu ihrer Aufhebung im Jahr 1999, als das Anrechnungssystem die von der Kommission für die Doppelbesteuerungsentlastung bevorzugte Methode gewesen sei, im Wesentlichen unverändert geblieben. Schließlich könne sich der mögliche Wert der in Rede stehenden Ansprüche auf 7 Milliarden GBP belaufen, und diese Kosten erhöhten sich angesichts der Komplexität, die sich daraus ergebe, dass Ansprüche zurück bis zum Jahr 1974 zu begleichen seien.

141. Demgegenüber machen die Musterklägerinnen geltend, die möglichen finanziellen Folgen der vorliegenden Rechtssache seien erheblich geringer als nach den Schätzungen der Regierung des Vereinigten Königreichs — die betreffende Zahl liege vielmehr zwischen 100 Millionen GBP und 2 Milliarden GBP, je nach dem Ausgang einer vor den englischen Gerichten anhängigen Klage über die Verjährung. Auch wenn außerdem die Regelungen des Vereinigten Königreichs bis vor relativ kurzer Zeit nicht ausdrücklich mit Klagen nach den Artikeln 43 EG und 56 EG vor den nationalen Gerichten des Vereinigten Königreichs angefochten worden seien, so seien die Maßnahmen — namentlich ihre grenzüberschreitende Anwendung — gleichwohl auf andere Weise vorher angegriffen worden. Schließlich beantragen die Musterklägerinnen, für den Fall, dass der Gerichtshof beabsichtigen sollte, die Wir-

94 — Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs vom 17. März 2005 in der Rechtssache C-475/03 (Banca Popolare di Cremona).

95 — Vgl. Fußnote 12.

kungen seines Urteils zeitlich zu beschränken, die mündliche Verhandlung wiederzueröffnen, um weitere Ausführungen zu dieser Frage machen zu können.

142. Was vorab die für ein Ersuchen um zeitliche Beschränkung geltenden Grundsätze betrifft, so hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts durch den Gerichtshof erläutere und verdeutliche, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden sei oder gewesen wäre. Ganz ausnahmsweise hat sich der Gerichtshof im Hinblick auf das Erfordernis der Rechtssicherheit aufgrund des der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatzes der Rechtssicherheit dafür entschieden, mit Wirkung für alle Betroffenen die Möglichkeit einzuschränken, sich auf diese Auslegung der Vorschrift mit dem Ziel zu berufen, eine erneute Sachentscheidung über in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse herbeizuführen. Der Gerichtshof hat eine solche Begrenzung nur unter ganz bestimmten Umständen ausgesprochen, wenn (1) die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen bestand, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhingen, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden waren, und wenn (2) sich herausstellte, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden zu einem mit der Gemeinschaftsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Gemeinschaftsbestimmungen bestand, zu der gegebenenfalls auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission beigetragen hatte [96].

143. Wenn ich nun auf das Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs im vorliegenden Fall eingehe, so ist zunächst zu bemerken, dass ein Beteiligter, der in einem Verfahren vor dem Gerichtshof ein Angriffs- oder Verteidigungsmittel vorbringt, seine Argumente hinreichend deutlich darzulegen hat und für eine ausreichende Information des Gerichtshofes sorgen muss, damit dieser zu einer Entscheidung in der Streitfrage kommen kann. Dies ist ein wesentlicher Grundsatz des Verfahrens vor dem Gerichtshof, der erforderlich ist, um zu verhindern, dass der Gerichtshof Entscheidungen zu rein hypothetischen Fragen oder auf der Grundlage von bloßen Annahmen erlässt, die sich unter Umständen als ungenau erweisen. Ferner haben die schriftlichen Erklärungen der Beteiligten grundsätzlich alle Angriffs- und Verteidigungsmittel zu enthalten, auf die die Beteiligten sich berufen [97]. Dies ist nicht nur von Bedeutung dafür, dass andere an dem Verfahren Beteiligte ausreichende Gelegenheit zur Erwiderung erhalten, sondern auch, dass der Gerichtshof erste Ent-

96 — Vgl. Urteil vom 15. März 2005 in der Rechtssache C-209/03 (Bidar, Slg. 2005, I-2119, Randnrn. 66 bis 69), Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Banco Populare di Cremona (zitiert oben in Fußnote 94, Nrn. 74 und 75) und Schlussanträge von Generalanwalt Tizzano vom 10. November 2005 in der Rechtssache C-292/04 (Meilicke u. a.).

97 — Vgl. für Klagen die Artikel 38 und 42 Absatz 2 der Verfahrensordnung des Gerichtshofes. Artikel 38 verlangt, dass die Klageschrift eine „kurze Darstellung der Klagegründe" enthält. Artikel 42 Absatz 2 bestimmt: „Im übrigen können neue Angriffs- und Verteidigungsmittel im Laufe des Verfahrens nicht mehr vorgebracht werden, es sei denn, dass sie auf rechtliche oder tatsächliche Gründe gestützt werden, die erst während des Verfahrens zutage getreten sind. Macht eine Partei im Laufe des Verfahrens derartige Angriffs- und Verteidigungsmittel geltend, so kann der Präsident auch nach Ablauf der gewöhnlichen Verfahrensfristen auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts der Gegenpartei eine Frist zur Stellungnahme setzen. Die Entscheidung über die Zulässigkeit des Vorbringens bleibt dem Endurteil vorbehalten."

scheidungen treffen kann, wie z. B. die Verweisung von Rechtssachen an bestimmte Spruchkörper oder die Anordnung etwa erforderlicher vorbereitender Maßnahmen.

144. Im vorliegenden Fall hat die Regierung des Vereinigten Königreichs das Ersuchen um Beschränkung der zeitlichen Wirkung in ihren schriftlichen Erklärungen nicht gestellt. Sie hat dieses Ersuchen vielmehr in der mündlichen Verhandlung gestellt, ohne im Einzelnen substanzielle Argumente oder Beweismittel zu dem einen oder dem anderen der beiden Umstände vorzubringen, von deren Vorliegen sich der Gerichtshof nach der oben angeführten ständigen Rechtsprechung überzeugen müssten, um die zeitlichen Wirkungen eines Urteils beschränken zu können. Was den ersten Umstand angeht — die Gefahr schwerwiegender finanzieller Auswirkungen, die mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängt, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden sind —, so hat das Vereinigte Königreich zwar die fragliche Summe auf 7 Milliarden GBP geschätzt, jedoch keine Angaben dazu gemacht, wie es zu dieser Zahl gekommen ist oder wie groß die Anzahl der betroffenen Rechtsverhältnisse ist, auf der die genannte Zahl beruht. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat in Beantwortung des Vorbringens der Musterklägerinnen, dass der in Rede stehende Betrag in Wahrheit in einem Bereich zwischen 100 Millionen GBP und 7 Milliarden GBP liege, keine weitere Klärung angeboten. Was den zweiten Umstand angeht — das Erfordernis, dass die Einzelnen und die nationalen Behörden „zu einem mit der Gemeinschaftsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden waren, weil eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Gemeinschaftsbestimmungen bestand" —, so hat sich die Regierung des Vereinigten Königreichs auf die Feststellung beschränkt, dass das ACT-System des Vereinigten Königreichs vor dem Urteil Metallgesellschaft nie unter Berufung auf das Recht der Europäischen Union angegriffen worden sei und dass das Anrechnungssystem seinerzeit die von der Kommission bevorzugte Methode zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gewesen sei. Sie hat weder vorgetragen, welches der zu den Artikeln 43 EG und/oder 56 EG ergangenen Urteile des Gerichtshofes für den vorliegenden Fall relevant sei, noch wo der Abgrenzungspunkt liegen solle, den der Gerichtshof ihrer Meinung nach zu setzen habe, falls er sich für eine Beschränkung der Wirkungen seines Urteils entscheide [98].

145. Aus diesen Gründen bin ich der Meinung, dass das Ersuchen der Regierung des Vereinigten Königreichs um zeitliche Beschränkung ohne weiteres wegen unzureichender Substantiierung zurückzuweisen ist. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat sich nicht bemüht zu rechtfertigen, dass sie das Ersuchen um zeitliche Beschränkung nicht in ihren schriftlichen Erklärungen gestellt hat oder dass sie im gesamten Verfahren vor dem Gerichtshof keine substanziellen Ausführungen zu dieser Frage gemacht hat. Zwar hat sie den Gerichtshof ersucht, die mündliche Verhandlung dem Urteil Banco Populare di Cremona folgend wiederzueröffnen. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes, in denen die beiden grundlegenden, von mir oben aufgeführten Voraussetzungen einer zeitlichen Begrenzung der Urteile des Gerichtshofes dargestellt werden, ist in ihren Grundzügen seit langem gefestigt. Der darüber hinausgehende Aspekt dieser Rechtsprechung, um die es in dem

98 — Dagegen haben z. B. in den Urteilen Banco Populare di Cremona (zitiert oben in Fußnote 94) und Meilicke (zitiert oben in Fußnote 96) die italienische und die deutsche Regierung in ihren ursprünglichen schriftlichen Erklärungen zu der Frage der zeitlichen Begrenzung substanzielle Ausführungen gemacht.

wiedereröffneten Verfahren Banco Populare di Cremona im Anschluss an die Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in jener Rechtssache ging — nämlich die Möglichkeit, einen Abgrenzungspunkt für die Wirkungen eines Urteil festzulegen, der in der Zukunft liegt —, ist in der vorliegenden Sache indessen nicht vorgebracht worden.

146. Sollte der Gerichtshof der Auffassung sein, dass die fehlende Substantiierung des Ersuchens durch das Vereinigte Königreich nicht schon als solche genügt, um die Frage der zeitlichen Beschränkung außer Betracht zu lassen, so widerstrebt es mir zwar aus den oben genannten Gründen, Stellung zu nehmen, ohne zuvor substanzielle Argumente vernommen zu haben, doch möchte ich folgende Bemerkung machen. Obwohl, wie dargelegt, die Grenzen der Tragweite der Anwendung der Freizügigkeitsbestimmungen des EG-Vertrags im Bereich der direkten Steuern nicht immer deutlich waren, hätte das Vereinigte Königreich meines Erachtens die Gefahr erkennen müssen, dass ein System, das Einkünfte aus ausländischen Quellen schlechter stellte als Einkünfte aus inländischen Quellen, als diskriminierend und als nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar angesehen werden könnte. Dass das grundlegende Diskriminierungsverbot auf Maßnahmen im Bereich der direkten Steuern angewandt werden kann, muss dem Vereinigten Königreich zumindest seit dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache Avoir Fiscal, wenn nicht gar früher, klar gewesen sein, auch wenn jene Rechtssache eine andere Art von Diskriminierung aufgrund solcher Maßnahmen betraf[99]. Darüber hinaus kann ich der impliziten Behauptung des Vereinigten Königreichs nicht zustimmen, es sei dadurch zu der Annahme veranlasst worden, sein System sei mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar, dass die Kommission zur maßgeblichen Zeit angeblich die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bevorzugt habe: Selbst wenn die Kommission Anrechnungsmethoden im Allgemeinen gebilligt hätte, so billigte sie nicht die konkreten im vorliegenden Fall in Rede stehenden diskriminierenden Seiten des Anrechnungssystems des Vereinigten Königreichs. Es besteht somit kein Grund zu der Annahme, dass — im Sinne der von der Rechtsprechung aufgestellten zweiten Voraussetzung, die oben aufgeführt ist — das Vereinigte Königreich „veranlasst" worden wäre, sein System aufrechtzuerhalten, weil eine objektive und bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Gemeinschaftsbestimmungen bestanden oder die Kommission zu einer solchen Unsicherheit beigetragen hätte.

147. Aus den oben genannten Gründen bin ich der Auffassung, dass der Gerichtshof das Ersuchen der Regierung des Vereinigten Königreichs, die Wirkungen seiner Urteile zu begrenzen, zurückweisen sollte.

99 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache C-270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273).

VI — Ergebnis

148. Aus diesen Gründen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die ihm vom High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) vorgelegten Fragen wie folgt beantworten sollte:

Ein Mitgliedstaat verstößt gegen Artikel 43 EG und Artikel 56 EG, wenn er Rechtsvorschriften, wie sie im vorliegenden Fall in Rede stehen, aufrechterhält und anwendet, die Dividenden, die eine Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat von anderen inländischen Gesellschaften erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, hingegen Dividenden, die die inländische Gesellschaft von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten erhält, nach Entlastung für die Doppelbesteuerung für auf die Dividende erhobene Quellensteuer und unter bestimmten Voraussetzungen für die Basissteuer, die gebietsfremde Gesellschaften auf ihre Gewinne im Land ihres Sitzes gezahlt hat, der Körperschaftsteuer unterwerfen.

Soweit das in den Fragen 2 und 3 des Vorlagebeschlusses beschriebene System des Vereinigten Königreichs gewährleistete, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus inländischen Quellen, die an Anteile haltende Gesellschaften im Vereinigten Königreich ausgeschüttet wurden, auf der Gesellschaftsebene vollständig vermieden wurde, jedoch nicht gewährleistete, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet wurden, vollständig vermieden wurde, ist es diskriminierend und verstößt gegen die Artikel 43 EG und 56 EG und — im Hinblick auf Ausschüttungen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435/EWG des Rates fallen — gegen Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie. Das System verstößt jedoch nicht gegen Artikel 6 der Richtlinie.

Wenn die Maßnahmen des Vereinigten Königreichs vorsehen, dass unter bestimmten Umständen inländische Gesellschaften nach ihrer Wahl die ACT auf Ausschüttungen an ihre Anteilseigner erstattet erhalten, soweit sie Ausschüttungen von ausländischen Gesellschaften (insoweit einschließlich Gesellschaften mit Sitz in einem Drittland) erhalten, verstößt es (1) gegen die Artikel 43 EG und 56 EG sowie gegen Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie 90/435 des Rates, die inländischen Gesellschaften zu verpflichten, zunächst die ACT zu leisten und sie dann zurückzuverlangen, soweit damit nicht eine vollständige Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung sichergestellt ist, die der entspricht, die für Dividenden aus inländischen Quellen vorgesehen wird, und (2) gegen die Artikel 43 EG und 56 EG, nicht vorzusehen, dass die Anteilseigner der inländischen Gesellschaften eine gleiche Entlastung von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erhalten, die sie bei einer Dividende einer inländischen Gesellschaft erhalten hätten, die selbst keine Dividenden von ausländischen Gesellschaften bezogen hat.

Wenn ein Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 die in den Fragen 1 und 2 des Vorlagebeschlusses angeführten Maßnahmen und danach die weiteren Maßnahmen im Sinne der Frage 4 des Vorlagebeschlusses erlassen hat und wenn die letztgenannten Maßnahmen eine nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung darstellen, ist diese Beschränkung Teil der Vorschriften, die bereits am 31. Dezember 1993 im Sinne des Artikels 57 Absatz 1 EG bestanden.

Mangels einer Gemeinschaftsregelung über die Erstattung zu Unrecht gezahlter Beträge ist es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Steuerpflichtigen aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, einschließlich der rechtlichen Einordnung der Klagen, die vor dem nationalen Gericht erhoben werden. Dabei müssen die nationalen Gerichte jedoch sicherstellen, dass die Kläger über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen, um Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße zu erlangen, die ihnen unmittelbar durch eine unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht erhobene Steuer entstanden ist.