URTEIL DES GERICHTSHOFES

21. September 1999 *

In der Rechtssache C-307/97

betreffend ein dem Gerichtshof gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Finanzgericht Köln (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland,

gegen

Finanzamt Aachen-Innenstadt

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG)

erläßt

* Verfahrenssprache: Deutsch.

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten P. J. G. Kapteyn und G. Hirsch sowie der Richter J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (Berichterstatter) und R. Schintgen,

Generalanwalt: J. Mischo

Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, vertreten durch Steuerberater A. J. Rädler, München, und Rechtsanwalt M. Lausterer, München,

— des Finanzamts Aachen-Innenstadt, vertreten durch den Leitenden Regierungsdirektor A. Jansen von dieser Behörde,

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat E. Röder und Regierungsdirektor C.-D. Quassowski, beide Bundesministerium für Wirtschaft,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes, Direktor des Juristischen Dienstes, und Assessor A. Cortesão Seiça Neves, beide Generaldirektion für die Europäischen Gemeinschaften, Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten,

— der schwedischen Regierung, vertreten durch Ministerialrat E. Brattgård, Rechtssekretariat (EU), Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. Michard, Juristischer Dienst, und A. Buschmann, im Rahmen des Austauschs mit nationalen Beamten zum Juristischen Dienst der Kommission abgeordneter deutscher Beamter,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, vertreten durch A. J. Rädler und M. Lausterer, des Finanzamts Aachen-Innenstadt, vertreten durch den Leitenden Regierungsdirektor P. Martin von dieser Behörde, der deutschen Regierung, vertreten durch Regierungsdirektor C.-D. Quassowski, Bundesministerium der Finanzen, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch den juristischen Hauptberater E. Mennens als Bevollmächtigten, H. Michard und A. Buschmann, in der Sitzung vom 19. Januar 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 2. März 1999,

folgendes

Urteil

1 Das Finanzgericht Köln hat mit Beschluß vom 30. Juni 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 2. September 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) drei Fragen nach der Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach

Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (nachstehend: Saint-Gobain ZN), und dem Finanzamt Aachen-Innenstadt (nachstehend: Finanzamt).

3 Die Saint-Gobain ZN ist eine deutsche Zweigniederlassung der Compagnie de Saint-Gobain SA (nachstehend: Saint-Gobain SA), einer Gesellschaft französischen Rechts, deren Sitz und Geschäftsleitung sich in Frankreich befinden.

4 Die Saint-Gobain ZN, die in Deutschland im Handelsregister eingetragen ist, wird in Deutschland steuerrechtlich als Betriebsstätte der Saint-Gobain SA behandelt.

5 Die Saint-Gobain SA ist in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, da sich weder ihr Sitz noch ihre Geschäftsleitung in diesem Mitgliedstaat befinden. Die beschränkte Steuerpflicht der Saint-Gobain SA erstreckt sich nach § 2 Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) auf die inländischen Einkünfte ihrer Betriebsstätte und nach § 2 Absatz 1 Nummer 2 und Absatz 2 Vermögensteuergesetz (VStG) auf das Vermögen, das sie in ihrer Betriebsstätte hält.

6 Nach § 8 Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a Einkommensteuergesetz (EStG) fallen unter die inländischen Einkünfte im Sinne

der beschränkten Steuerpflicht die Einkünfte aus einem inländischen Gewerbebetrieb.

7 Nach § 121 Absatz 2 Nummer 3 Bewertungsgesetz (BewG) gehört zum Inlandsvermögen eines beschränkt Steuerpflichtigen das inländische Betriebsvermögen; als solches gilt namentlich das Vermögen, das einem im Inland betriebenen Gewerbe dient.

8 Im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits versagte das Finanzamt der Saint-Gobain SA bestimmte Steuervergünstigungen bei der Besteuerung von Dividendeneinkünften aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften. Diese Steuervergünstigungen sind Gesellschaften vorbehalten, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind.

9 In dem im Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Jahr 1988 hielt die Saint-Gobain SA über das Betriebskapital ihrer deutschen Zweigniederlassung Saint-Gobain ZN folgende Beteiligungen:

— 10,2 % der Aktien der in den Vereinigten Staaten von Amerika ansässigen Certain Teed Corporation;

— 98,63 % des Kapitals der in Deutschland ansässigen Grünzweig + Hartmann AG (nachstehend: Grünzweig);

— 99 % des Kapitals der in Deutschland ansässigen Gevetex Textilglas GmbH (nachstehend: Gevetex).

10 Die in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaften der Saint-Gobain SA, Grünzweig und Gevetex, sind durch einen Organvertrag nach § 18 KStG mit der Saint-Gobain ZN verbunden. Im Rahmen der deutschen Organschaftsregelung ist alleine die Muttergesellschaft einer Gruppe von Gesellschaften (beherrschende Gesellschaft oder Organträger) für das von der Gruppe erzielte Ergebnis steuerpflichtig. Die Gewinne und die Verluste der beherrschten Gesellschaften (Organgesellschaften) werden den Ergebnissen der beherrschenden Gesellschaft hinzugerechnet und gegebenenfalls der Steuer unterworfen, die von letzterer zu entrichten ist, sofern die inländischen beherrschten Gesellschaften finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch einem deutschen Unternehmen — oder, wie im vorliegenden Fall, unter bestimmten Bedingungen einer inländischen Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft — eingegliedert sind und zwischen den beherrschten Gesellschaften und der beherrschenden Gesellschaft ein mindestens fünfjähriger Gewinnabführungsvertrag besteht (§ 14 KStG).

11 Die Gewinne von Grünzweig und Gevetex, die 1988 aufgrund solcher Gewinnabführungsverträge an die Saint-Gobain ZN abgeführt wurden, enthielten Schachteldividenden ausländischer Tochtergesellschaften.

12 1988 flossen Grünzweig Dividenden der in der Schweiz ansässigen Isover SA und der in Österreich ansässigen Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG zu, an denen das Unternehmen 1988 33,34 % bzw. 46,67 % der Anteile hielt.

13 Im selben Jahr erhielt Gevetex Dividenden aus einer Beteiligung zu 24,8 % an der italienischen Tochtergesellschaft Vitrofil SpA.

14 Nach den Akten des Ausgangsrechtsstreits waren die übrigen Voraussetzungen einer Organschaft erfüllt, so daß diese Einkünfte aus den Beteiligungen nach deutschem Recht unmittelbar der inländischen Betriebsstätte (Saint-Gobain ZN)

und damit der beschränkt steuerpflichtigen beherrschenden Gesellschaft (Saint-Gobain SA) zugerechnet wurden (§§ 14 und 18 KStG).

15 Die Saint-Gobain ZN focht vor dem vorlegenden Gericht die Entscheidung des Finanzamts an, ihr für die Dividenden nicht drei steuerliche Vergünstigungen zu gewähren, durch die vermieden werden soll, daß die in Deutschland Gesellschaften mit Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften zugeflossenen Dividenden, die im Ausland bereits besteuert worden sind, in Deutschland noch einmal besteuert werden.

16 Erstens lehnte das Finanzamt es ab, die der Saint-Gobain ZN aus den Vereinigten Staaten von Amerika und aus der Schweiz zugeflossenen Dividenden von der deutschen Körperschaftsteuer zu befreien, und begründete dies damit, daß die zweiseitigen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesen beiden Drittstaaten zwar eine solche Befreiung vorsähen, sie aber den deutschen Gesellschaften bzw. den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften vorbehielten. Es handelt sich hierbei um das internationale körperschaftsteuerliche Schachtelprivileg.

17 Artikel XV des am 22. Juli 1954 geschlossenen, früheren Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und einiger anderer Steuern in der Fassung des Protokolls vom 17. September 1965 (BGBl. 1954 II S. 1118; 1966 II S. 745) lautet in der im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden Fassung:

„(1)Eine Doppelbesteuerung ist in der folgenden Weise zu vermeiden:

a) ...

b) 1. Bei einer natürlichen Person mit Wohnsitz in der Bundesrepublik und einer deutschen Gesellschaft wird die Steuer der Bundesrepublik wie folgt festgesetzt:

aa) Von der Bemessungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb der Vereinigten Staaten... ausgenommen, die nach diesem Abkommen in den Vereinigten Staaten nicht steuerbefreit sind. ... Bei Einkünften aus Dividenden ist Satz 1 jedoch nur auf die Dividenden anzuwenden, die nach dem Recht der Vereinigten Staaten steuerpflichtig sind und einer deutschen Kapitalgesellschaft von einer amerikanischen Körperschaft gezahlt werden, deren stimmberechtigte Anteile zu mindestens 25 vom Hundert der erstgenannten Gesellschaft unmittelbar gehören."

18 Nach Artikel II Absatz 1 Buchstabe f dieses Abkommens ist unter einer deutschen Gesellschaft eine juristische Person zu verstehen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in Deutschland hat.

19 Artikel 24 des Abkommens vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, geändert durch das Protokoll vom 30. November 1978 (BGBl. 1972 II S. 1022; 1980 II S. 750), lautet in der Fassung, die für die vor 1990 erhobenen Steuern galt:

„(1) Bei einer Person, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

1) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die folgenden aus der Schweiz stammenden Einkünfte, die nach den vorstehenden Artikeln in der Schweiz besteuert werden können, ausgenommen:

a) ...

b) Dividenden im Sinne des Artikels 10, die eine in der Schweiz ansässige Kapitalgesellschaft an eine in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ausschüttet, wenn nach deutschem Steuerrecht auf eine davon zu erhebende deutsche Körperschaftsteuer auch eine vom Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft erhobene schweizerische Steuer angerechnet werden könnte."

20 Zweitens gewährte das Finanzamt der Saint-Gobain SA zwar die Vergünstigung der unmittelbaren Anrechnung nach § 26 Absatz 1 KStG. Es rechnete nämlich auf die Körperschaftsteuer, die von der Saint-Gobain SA aufgrund der ihr über die Saint-Gobain ZN zugeflossenen Dividenden geschuldet wurde, die von ihr bereits gezahlte ausländische Quellensteuer an, die in den einzelnen Ansässigkeitsstaaten der ausschüttenden Gesellschaften erhoben worden war. Es lehnte aber die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer ab, die auf die Gewinne der Tochter- und Enkelgesellschaften der Saint-Gobain SA in den Staaten, in denen diese Gesellschaften ansässig sind, erhoben worden war (indirekte Anrechnung

gemäß § 26 Absatz 2 KStG), da das Gesetz diese Vergünstigung nur den in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften vorbehalte.

21 § 26 Absatz 2 KStG regelt die indirekte Anrechnung wie folgt:

„(2)Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft... (Muttergesellschaft) ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums... mindestens zu einem Zehntel unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt,... so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. Anrechenbar ist die der inländischen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat..."

22 Drittens rechnete das Finanzamt die Beteiligung an der amerikanischen Tochtergesellschaft dem vermögensteuerpflichtigen Inlandsvermögen der Betriebsstätte zu, versagte also der Betriebsstätte ebenfalls das internationale vermögensteuerliche Schachtelprivileg nach § 102 Absatz 2 BewG mit der Begründung, daß das Gesetz diese Vergünstigung nur den inländischen Kapitalgesellschaften vorbehalte.

23 § 102 Absatz 2 BewG lautet:

„(2)Ist eine inländische Kapitalgesellschaft... an dem Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereichs

dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) mindestens zu einem Zehntel unmittelbar beteiligt, so gehört die Beteiligung auf Antrag insoweit nicht zum Gewerbebetrieb, als sie ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem maßgeblichen Abschlußzeitpunkt... besteht."

24 Die Saint-Gobain SA ist der Ansicht, daß der Ausschluß einer deutschen Betriebsstätte einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft von den genannten Vergünstigungen (indirekte Anrechnung und internationale Schachtelprivilegien im Körperschaftsteuer- und Vermögensteuerrecht) einen Verstoß gegen Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 EG-Vertrag darstelle.

25 Das Finanzgericht Köln stellte fest, daß die Versagung dieser Vergünstigungen im Fall einer deutschen Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft dem im Jahr 1988 geltenden deutschen Recht entsprochen habe. Es ist aber der Meinung, daß diese Verweigerung insbesondere unter Berücksichtigung des Urteils vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 18) eine gegen Artikel 52 EG-Vertrag verstoßende Diskriminierung sein könnte.

26 Der innerstaatliche rechtliche Rahmen ist vom Veranlagungszeitraum 1994 an durch das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 (BGBl. I S. 1569) geändert worden, das die §§ 8b Absatz 4 und 26 Absatz 7 in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt hat.

27 § 8b KStG (Beteiligung an ausländischen Gesellschaften) sieht in Absatz 4 vor:

„(4) Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft auf Anteile ausgeschüttet werden, die einer inländischen gewerblichen Betriebsstätte einer

beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zuzurechnen sind, bleiben bei der Ermittlung des der inländischen gewerblichen Betriebsstätte zuzurechnenden Einkommens außer Ansatz, soweit sie nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung... befreit wären, wenn die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig wäre... Hängt die Befreiung oder Begünstigung vom Halten der Beteiligung für einen Mindestzeitraum ab, muß die Beteiligung während dieses Zeitraums auch zum Betriebsvermögen der inländischen gewerblichen Betriebsstätte gehört haben."

28 § 26 Absatz 7 KStG in der vom Veranlagungszeitraum 1994 an geltenden Fassung hat die indirekte Anrechnung nach § 26 Absatz 2 KStG auf inländische Betriebsstätten wie folgt ausgedehnt:

„Die Absätze 2 und 3 gelten sinngemäß für Gewinnanteile, die eine inländische gewerbliche Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von einer ausländischen Tochtergesellschaft bezieht, wenn die Voraussetzungen des § 8b Absatz 4 Satz 1 und 3 im übrigen erfüllt sind."

29 Wie sich aus den Akten des Ausgangsrechtsstreits ergibt, hat der Gesetzgeber diese Änderung wie folgt gerechtfertigt:

„Die inländische gewerbliche Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft wird damit einer inländischen Körperschaft gleichgestellt. Die Gleichbehandlung der Betriebsstätte ausländischer Körperschaften mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften trägt auch der Niederlassungsfreiheit nach Art. 52 des EWG-Vertrages Rechnung und schließt eine nach diesen Bestimmungen untersagte Diskriminierung aus" (*Bundesrats-Drucksache* 1/93, S. 40 f.).

30 Die neue innerstaatliche Rechtslage galt jedoch erst ab dem Veranlagungszeitraum 1994 (§ 54 Absatz 1 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 13. September 1993) und kann daher im Ausgangsrechtsstreit nicht berücksichtigt werden.

31 Das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 hat § 102 BewG über das vermögensteuerliche Schachtelprivileg nicht geändert. Nach den Ausführungen der Kommission, denen in der mündlichen Verhandlung nicht widersprochen worden ist, wird jedoch die Vermögensteuer wegen ihrer vom Bundesverfassungsgericht mit Beschluß vom 22. Juni 1995 (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121) festgestellten teilweisen Verfassungswidrigkeit seit dem 1. Januar 1997 nicht mehr erhoben. § 102 BewG ist durch § 6 Absätze 14 und 15 des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29. Oktober 1997 (BGBl. I S. 2590) aufgehoben worden.

32 Das Finanzgericht Köln hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist es mit dem geltenden Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 EWG-Vertrag vereinbar, daß einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht unter den gleichen Voraussetzungen das Schachtelprivileg für Dividenden aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat gewährt wurde wie Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland?

2. Ist es mit dem geltenden Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 EWG-Vertrag vereinbar, daß bei einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat die in einem Drittstaat vom Gewinn einer dort ansässigen Tochtergesellschaft der in Deutschland gelegenen Betriebsstätte erhobene Steuer nicht unter den gleichen Voraussetzungen auf die deutsche

Körperschaftsteuer angerechnet wurde wie bei Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland?

3. Ist es mit dem geltenden Gemeinschaftsrecht, insbesondere mit Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 EWG-Vertrag vereinbar, daß einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht unter den gleichen Voraussetzungen das vermögensteuerliche Schachtelprivileg gewährt wird wie Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland?

33 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag einer Regelung entgegenstehen, nach der einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht unter den gleichen Voraussetzungen wie Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland folgende steuerliche Vergünstigungen gewährt werden:

— Befreiung von der Körperschaftsteuer für Dividenden, die in Drittstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet haben (internationales körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg), aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat;

— Anrechnung der Körperschaftsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland auf die Gewinne einer dort ansässigen Tochtergesellschaft erhoben worden ist, auf die deutsche Körperschaftsteuer gemäß den nationalen Rechtsvorschriften;

— Befreiung von der Vermögensteuer für die Beteiligungen an Gesellschaften in Drittstaaten (internationales vermögensteuerliches Schachtelprivileg) ebenfalls gemäß den nationalen Rechtsvorschriften.

34 Nach ständiger Rechtsprechung ist Artikel 52 EG-Vertrag eine der grundlegenden Vorschriften der Gemeinschaft und seit dem Ablauf der Übergangszeit in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar (vgl. u. a. Urteile vom 28. April 1977 in der Rechtssache 71/76, Thieffry, Slg. 1977, 765; Kommission/Frankreich, Randnr. 13, und vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 22).

35 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Artikel 52 den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den gleichen Bestimmungen wie den im Niederlassungsstaat für dessen eigene Angehörigen festgelegten umfaßt, ist gemäß Artikel 58 des Vertrages für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (siehe Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 20, und zitierte Rechtsprechung). Die genannten Bestimmungen stellen sicher, daß die Gemeinschaftsangehörigen, die von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht haben, sowie die ihnen dort gleichgestellten Gesellschaften im Aufnahmestaat wie Inländer behandelt werden.

36 Bezüglich der Gesellschaften ist in diesem Zusammenhang hervorzuheben, daß ihr Sitz in dem genannten Sinne, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen (vgl. Urteil ICI, Randnr. 20, und zitierte Rechtsprechung).

37 Nach der im Ausgangsverfahren streitigen Praxis werden einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die in Deutschland eine Zweigniederlassung unterhält, über

die sie Beteiligungen an Gesellschaften hält, die in anderen Staaten als der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, und über die sie Dividenden aus diesen Beteiligungen bezieht, bei der Besteuerung dieser Beteiligungen oder Dividenden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die den Gesellschaften, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, entweder aufgrund des nationalen Steuerrechts oder aufgrund von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern vorbehalten sind.

38 Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig in Deutschland sind nach deutschem Recht die Gesellschaften, die als Steuerinländer angesehen werden, d. h. die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 KStG). Die Versagung der im Ausgangsverfahren streitigen Vergünstigungen trifft daher in erster Linie die ausländischen Gesellschaften und gründet sich auf das Kriterium des Sitzes, das bestimmt, nach welcher Regelung die Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten als der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, sowie die Dividenden aus diesen Beteiligungen in Deutschland zu besteuern sind.

39 Es ist unstreitig, daß die Steuervergünstigungen des körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs und der indirekten Anrechnung für die Begünstigten eine Steuererleichterung darstellen, so daß die Betriebsstätten von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat (nachstehend: ausländische Gesellschaften), die diese Vergünstigungen nicht erhalten können, gegenüber inländischen Gesellschaften einschließlich der deutschen Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschaften benachteiligt sind.

40 Dagegen hat die Bundesregierung zur Vermögensteuer vorgetragen, daß eine Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft, der das Schachtelprivileg versagt wird, gegenüber einer inländischen Tochtergesellschaft einer ausländischen Gesellschaft, die diese Steuervergünstigung erhält, nicht benachteiligt sei, da die vermögensteuerliche Belastung einer ausländischen Gesellschaft (Muttergesell-

schaft oder Hauptniederlassung) gleich sei, unabhängig davon, ob die Beteiligungen über eine Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft gehalten würden. Zum einen werde im Rahmen der Vermögensbesteuerung die Beteiligung an einer ausländischen Enkelgesellschaft dem Vermögen der Betriebsstätte zugerechnet und damit bei der Hauptgesellschaft besteuert. Zum andern umfasse, wenn die Beteiligung an einer ausländischen Enkelgesellschaft aufgrund des Schachtelprivilegs vom Vermögen der Tochtergesellschaft ausgeschlossen sei, das Vermögen der ausländischen Muttergesellschaft gemäß dem im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden § 121 Absatz 2 Nummer 4 BewG den Wert ihrer Beteiligung an der inländischen Tochtergesellschaft, der unter Berücksichtigung des Wertes der Anteile der Tochtergesellschaft an der Enkelgesellschaft festgestellt werde. Die Beteiligung der deutschen Tochtergesellschaft an einer ausländischen Enkelgesellschaft würde somit ebenfalls bei der ausländischen Muttergesellschaft besteuert.

41 Die Saint-Gobain ZN hat jedoch in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, ohne daß dem widersprochen worden wäre, daß die Anwendung des § 121 Absatz 2 Nummer 4 BewG im Ausgangsverfahren aufgrund von Artikel 19 des Doppelbesteuerungsabkommens vom 21. Juli 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik (BGBl. 1961 II S. 379 in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969, BGBl. 1970 II S. 717) ausgeschlossen gewesen sei, wonach die Beteiligung einer deutschen Tochtergesellschaft an einer ausländischen Enkelgesellschaft bei der ausländischen Muttergesellschaft nicht besteuert werde. Die nationalen Rechtsvorschriften über die Gewährung des vermögensteuerlichen Schachtelprivilegs führten somit zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung der Betriebsstätte und der Tochtergesellschaft einer ausländischen Gesellschaft.

42 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, im Rahmen des bei ihm anhängigen Rechtsstreits festzustellen, ob die Versagung des vermögensteuerlichen Schachtelprivilegs im Fall der Betriebsstätten französischer Gesellschaften diese gegenüber deutschen Tochtergesellschaften französischer Gesellschaften benachteiligt.

43 Wenn danach die im Ausgangsverfahren streitigen Steuervergünstigungen den in Deutschland gelegenen Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften versagt wer-

den, sind für letztere Schachtelbeteiligungen über deutsche Betriebsstätten weniger attraktiv, da nach den deutschen Rechtsvorschriften und den Doppelbesteuerungsabkommen nur die deutschen Tochtergesellschaften, die als juristische Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind, in den Genuß der betreffenden Steuererleichterungen kommen können, wodurch die freie Wahl der für die Ausübung einer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat geeigneten Rechtsform, die Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 EG-Vertrag den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich einräumt, eingeschränkt wird.

44 Die unterschiedliche Behandlung der Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften und der inländischen Gesellschaften sowie die Einschränkung der freien Wahl der Form des Zweigbetriebs sind somit als ein einheitlicher Verstoß gegen die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag anzusehen.

45 Es stellt sich daher die Frage, ob diese unterschiedliche Behandlung nach den Bestimmungen des Vertrages über die Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden kann.

46 Die deutsche Regierung macht zunächst geltend, daß im Bereich der direkten Steuern die Lage der inländischen Gesellschaften grundsätzlich nicht mit der der ausländischen Gesellschaften vergleichbar sei.

47 Die Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften in Deutschland befänden sich nämlich in einer objektiv anderen Situation als die inländischen Gesellschaften. Bezüglich der Einkünfte, die sie über ihre Zweigniederlassungen in Deutschland bezögen, und ihrer Anteile am Vermögen dieser Niederlassungen seien die aus-

ländischen Gesellschaften in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, während die inländischen Gesellschaften in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig seien.

48 Zur Steuerbarkeit von Dividenden, die in Deutschland aus Beteiligungen an ausländischen Tochter- und Enkelgesellschaften bezogen werden, und zur Steuerbarkeit solcher Beteiligungen ist festzustellen, daß die ausländischen Gesellschaften mit einer inländischen Betriebsstätte und die inländischen Gesellschaften sich in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden. Zum einen ist nämlich der Bezug von Dividenden in Deutschland steuerbar, unabhängig davon, ob es sich um eine inländische oder um eine ausländische Gesellschaft handelt, wenn letztere die Dividenden über eine in Deutschland gelegene Betriebsstätte bezieht. Zum andern sind Anteile, die in Deutschland an ausländischen Tochter- und Enkelgesellschaften gehalten werden, dort steuerbar, unabhängig davon, ob es sich um eine inländische oder um eine ausländische Gesellschaft handelt, wenn letztere solche Anteile über eine inländische Betriebsstätte hält.

49 Inländische und ausländische Gesellschaften befinden sich vor allem deshalb in einer vergleichbaren Lage, weil die unterschiedliche Behandlung in Wirklichkeit erst auf der Stufe der streitigen Steuervergünstigungen auftritt. Diese Vergünstigungen erlauben es den inländischen Gesellschaften, die im Ausland entrichtete Steuer, mit der die Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften belastet worden sind, von der Körperschaftsteuer abzuziehen oder diese Dividenden oder Beteiligungen von ihren in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften und ihrem dort steuerpflichtigen Welteinkommen auszunehmen. Die Verweigerung dieser Vergünstigungen im Falle ausländischer Gesellschaften, die in Deutschland eine Betriebsstätte unterhalten, hat zur Folge, daß ihre theoretisch auf die „inländischen" Einkünfte und das „inländische" Vermögen beschränkte Steuerpflicht sich in Wirklichkeit auf die aus dem Ausland stammenden Dividenden und Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften erstreckt. Für die streitigen Fragen sind die sonstigen Unterschiede zwischen beschränkter und

unbeschränkter Steuerpflicht ohne Bedeutung, weil das Welteinkommen und das Gesamtvermögen aufgrund der Gewährung der genannten Steuervergünstigungen, die den beschränkt Steuerpflichtigen gerade nicht zugute kommen, weder die von ausländischen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden noch die Beteiligungen an diesen Gesellschaften umfassen.

50 Die deutsche Regierung trägt weiter vor, die Entscheidung, ausländischen Gesellschaften, die in Deutschland eine Betriebsstätte unterhielten, bestimmte, den inländischen Gesellschaften gewährte Steuervergünstigungen nicht zu gewähren, sei dadurch gerechtfertigt, daß eine Minderung der Einnahmen vermieden werden müsse, die sonst einträte, weil der deutsche Fiskus den sich aus der Gewährung der genannten Steuererleichterungen ergebenden Steuerausfall nicht durch die Besteuerung der Dividenden ausgleichen könne, die von ausländischen Kapitalgesellschaften mit einer Betriebsstätte in Deutschland ausgeschüttet würden. Während der Einnahmeausfall, der in einem Mitgliedstaat aufgrund der Gewährung der betreffenden Steuervergünstigungen entstehe, teilweise durch die Besteuerung der Dividenden bei ihrer Ausschüttung durch die Muttergesellschaft ausgeglichen werde (Kapitalertragsteuer, Aktionärsteuer), komme der Staat, der diese Steuervergünstigungen einer Betriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft gewähre, nicht in den Genuß dieses Ausgleichs, da er an der Besteuerung der Erträge der Muttergesellschaft nicht beteiligt sei.

51 Die Vermeidung von Mindereinnahmen wegen nicht teilweise ausgleichbarer Steuerausfälle, die entstünden, wenn ausländischen Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in Deutschland die einzelnen in Rede stehenden Steuervergünstigungen gewährt würden, findet sich nicht unter den in Artikel 56 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 46 EG) aufgeführten Gründen und kann nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden, der eine mit Artikel 52 EG-Vertrag grundsätzlich unvereinbare Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil ICI, Randnr. 28).

52 Nach Ansicht der Bundesregierung ist die Versagung der Vergünstigungen auch durch den Vorteil gerechtfertigt, den die Betriebsstätten gegenüber den inländischen Tochtergesellschaften bei der Abführung von Gewinnen an die ausländische Haupt- oder Muttergesellschaft hätten.

53 Da die Betriebsstätten keine eigene Rechtspersönlichkeit hätten, könnten sie ihre Gewinne nicht wie die unabhängigen Tochtergesellschaften in Form von Dividenden an die Hauptgesellschaft abführen. Ihre Gewinne würden dem ausländischen Hauptunternehmen direkt zugerechnet, das mit diesen Gewinnen in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig sei. Die Abführung der Gewinne der Betriebsstätte an den Sitz der Gesellschaft biete, worauf auch die portugiesische Regierung hingewiesen hat, anders als die Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft nicht die Möglichkeit, darauf in Deutschland eine Quellensteuer zu erheben. Die von der Betriebsstätte an den Sitz der Gesellschaft abgeführten Gewinne würden daher nicht erfaßt. Dies gelte auch für eventuell spätere Ausschüttungen der ausländischen Gesellschaft, während die Gewinne der inländischen Gesellschaften bei der Ausschüttung von Dividenden an die Aktionäre besteuert würden.

54 Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von inländischen Gesellschaften und Zweigniederlassungen kann jedoch auch nicht durch andere Vorteile gerechtfertigt werden, die die Zweigniederlassungen gegenüber den inländischen Gesellschaften genießen und die nach Ansicht der deutschen Regierung die sich aus der Versagung der betreffenden Steuervergünstigungen ergebenden Nachteile ausgleichen. Selbst wenn man unterstellen wollte, daß solche Vorteile bestünden, könnten sie keinen Verstoß gegen die Verpflichtung aus Artikel 52 EG-Vertrag, die Inländerbehandlung hinsichtlich der betreffenden Steuervergünstigungen zu gewähren, rechtfertigen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 21).

55 Die deutsche Regierung hat schließlich zur Rechtfertigung der Versagung der Vergünstigungen angeführt, daß der Abschluß bilateraler Abkommen mit einem Drittstaat nicht in den Zuständigkeitsbereich der Gemeinschaft falle. Das Ertragsteuerrecht falle in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, die somit frei seien, Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten abzuschließen. Mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierungsregelungen für diesen Bereich unterliege die Frage, ob Betriebsstätten im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat das internationale Schachtelprivileg für Dividenden zu gewähren sei, nicht dem Gemeinschaftsrecht. Die Ausdehnung der in den Abkommen mit Drittstaaten vorgesehenen steuerlichen Vergünstigungen auf andere Sachverhalte wäre mit dieser sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergebenden Kompetenzverteilung nicht vereinbar.

56 Die schwedische Regierung hat zusätzlich vorgetragen, daß die Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit beruhten und das ihnen innewohnende Gleichgewicht verlorenginge, wenn ihre Bestimmungen auch auf Gesellschaften angewandt würden, die in Mitgliedstaaten ansässig seien, die nicht an diesen Abkommen beteiligt seien.

57 In Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung insbesondere nach Artikel 220 zweiter Gedankenstrich EG-Vertrag (jetzt Artikel 293 zweiter Gedankenstrich EG) sind die Mitgliedstaaten weiterhin dafür zuständig, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um gegebenenfalls im Vertragswege die Doppelbesteuerung zu vermeiden. In diesem Zusammenhang steht es den Mitgliedstaaten frei, im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96, Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30).

58 Bei der Ausübung der auf diese Weise aufgeteilten Steuerhoheit können die Mitgliedstaaten sich jedoch nicht über die gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften hinwegsetzen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Zuständigkeit unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteil ICI, Randnr. 19, und zitierte Rechtsprechung).

59 In dem vorliegenden Fall eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittland verpflichtet der Grundsatz der Inländerbehandlung den an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaat, die in diesem Abkommen vorgesehenen Vorteile den Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften unter den gleichen Voraussetzungen wie den inländischen Gesellschaften zu gewähren.

60 Wie der Generalanwalt in Nummer 81 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, stellen die gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen der Bundesrepublik Deutschland keineswegs ihre Verpflichtungen aus ihren Vereinbarungen mit den Vereinigten Staaten von Amerika oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft in

Frage. Das Gleichgewicht und die Gegenseitigkeit der Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und diesen beiden Ländern werden durch eine einseitig von der Bundesrepublik Deutschland beschlossene Ausdehnung des persönlichen Geltungsbereichs der in diesen Abkommen vorgesehenen Steuervergünstigungen in Deutschland, im vorliegenden Fall des internationalen körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs, nicht gefährdet, da eine solche Ausdehnung in keiner Weise die Rechte der an den Abkommen beteiligten Drittstaaten beeinträchtigt und ihnen keine neuen Verpflichtungen auferlegt.

61 Außerdem ist der deutsche Gesetzgeber nicht der Ansicht gewesen, daß die Bestimmungen der mit Drittländern geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen einem einseitigen Verzicht der Bundesrepublik Deutschland auf die Besteuerung der Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften entgegenstünden, da er mit Erlaß des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993 die körperschaftsteuerlichen Vergünstigungen auf die Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften einseitig ausgedehnt und damit die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Betriebsstätten gegenüber den Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland beseitigt hat.

62 Die schwedische Regierung hat in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen, daß in bestimmten Extremfällen die Ausdehnung des Anwendungsbereichs bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen dazu führen könnte, daß eine Besteuerung völlig entfalle.

63 Wie der Generalanwalt in Nummer 88 seiner Schlußanträge ausgeführt hat, spielt dieses Argument im Ausgangsrechtsstreit keine Rolle, da nicht geltend gemacht worden ist, es bestehe die Gefahr, daß die Gewinne in keinem Land besteuert würden.

64 Somit ist auf die Fragen des vorlegenden Gerichts zu antworten, daß die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag einer Regelung entgegenstehen, nach der einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem

anderen Mitgliedstaat nicht unter den gleichen Voraussetzungen wie Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland folgende steuerliche Vergünstigungen gewährt werden:

— Befreiung von der Körperschaftsteuer für die Dividenden, die in Drittstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet haben (internationales körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg), aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat;

— Anrechnung der Körperschaftsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland auf die Gewinne einer dort ansässigen Tochtergesellschaft erhoben worden ist, auf die deutsche Körperschaftsteuer gemäß den nationalen Rechtsvorschriften;

— Befreiung von der Vermögensteuer für die Beteiligungen an Gesellschaften in Drittstaaten (internationales vermögensteuerliches Schachtelprivileg) ebenfalls gemäß den nationalen Rechtsvorschriften.

Kosten

65 Die Auslagen der deutschen, der portugiesischen und der schwedischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben,

sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Finanzgericht Köln mit Beschluß vom 30. Juni 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Die Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) stehen einer Regelung entgegen, nach der einer in Deutschland gelegenen Betriebsstätte einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht unter den gleichen Voraussetzungen wie Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland folgende steuerliche Vergünstigungen gewährt werden:

— **Befreiung von der Körperschaftsteuer für die Dividenden, die in Drittstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet haben (internationales körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg), aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat;**

— **Anrechnung der Körperschaftsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland auf die Gewinne einer dort ansässigen Tochtergesellschaft erhoben worden ist, auf die deutsche Körperschaftsteuer gemäß den nationalen Rechtsvorschriften;**

— **Befreiung von der Vermögensteuer für die Beteiligungen an Gesellschaften in Drittstaaten (internationales vermögensteuerliches Schachtelprivileg) ebenfalls gemäß den nationalen Rechtsvorschriften.**

Rodríguez Iglesias Kapteyn Hirsch

Moitinho de Almeida Gulmann Murray

Edward Ragnemalm Sevón

Wathelet Schintgen

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 21. September 1999.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias