

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Große Kammer)

7. September 2004 *

In der Rechtssache C-319/02

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG,

eingereicht vom Korkein hallinto-oikeus (Finnland) mit Entscheidung vom 10. September 2002, beim Gerichtshof eingegangen am 12. September 2002, in dem Verfahren, das eingeleitet worden ist auf Betreiben von

Petri Manninen,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, C. Gulmann, J.-P. Puissechet und J. N. Cunha Rodrigues, des Richters R. Schintgen, der Richterinnen F. Macken und N. Colneric sowie der Richter S. von Bahr und K. Lenaerts (Berichterstatter),

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

* Verfahrenssprache: Finnisch.

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 17. Februar 2004,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Herrn Manninen, der sich selbst vertritt,

- der finnischen Regierung, vertreten durch E. Bygglin und T. Pynnä als Bevollmächtigte,

- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und D. Petrausch als Bevollmächtigte,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch K. Manji als Bevollmächtigten im Beistand von M. Hoskins, Barrister,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und I. Koskinen als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 18. März 2004

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Artikel 56 EG und 58 EG.

- 2 Dieses Ersuchen ergeht in einem auf Betreiben von Herrn Manninen eingeleiteten Verfahren beim Korkein hallinto-oikeus, in dem dieser die Vereinbarkeit der finnischen Steuerregelung in Bezug auf die Besteuerung der Dividenden (im Folgenden: finnische Steuerregelung) mit dem Gemeinschaftsrecht in Frage gestellt hat.

Rechtlicher Rahmen

Das Gemeinschaftsrecht

- 3 Artikel 56 Absatz 1 EG lautet:

„Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.“

4 Artikel 58 Absatz 1 EG bestimmt:

„Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

- a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,
- b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts ..., zu verhindern ...“

5 Artikel 58 Absatz 3 EG lautet:

„Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen.“

Das finnische Recht

6 Nach § 32 des Tuloverolaki (Einkommensteuergesetz) (1535/1992) sind Dividenden, die eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person von einer finnischen oder einer ausländischen Gesellschaft, deren Aktien an der Börse notiert werden, bezieht, als Kapitaleinkünfte steuerbar.

- 7 Nach § 124 des Tuloverolaki (in der durch das Gesetz 1459/2001 geänderten Fassung) unterliegen Kapitaleinkünfte einem Steuersatz von 29 %.

- 8 Die Gewinne von Gesellschaften mit Sitz in Finnland werden ebenfalls zu einem Satz von 29 % besteuert. Um eine Doppelbesteuerung dieser Einkünfte im Zusammenhang mit der Dividendenausschüttung zu verhindern, gewährt § 4 Absatz 1 des Laki yhtiöveron hyvityksestä (Gesetz über die Steuergutschrift) (1232/1988) in der durch das Gesetz 1224/1999 geänderten Fassung den Aktionären eine Steuergutschrift in Höhe von 29/71 des Betrages der Dividenden, die sie im jeweiligen Steuerjahr bezogen haben.

- 9 Nach § 4 Absatz 2 des Gesetzes über die Steuergutschrift in der durch das Gesetz 1224/1999 geänderten Fassung sind die Dividende und die Steuergutschrift steuerbare Einkünfte des Aktionärs. Die Gewährung der Steuergutschrift bewirkt, dass sich die Gesamtsteuer für einen von einer Gesellschaft, deren Aktien an der Börse notiert werden, ausgeschütteten Gewinn auf 29 % beläuft.

- 10 Nach § 1 des Gesetzes über die Steuergutschrift gilt die Steuergutschrift nur für Dividenden, die finnische Gesellschaften an in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen ausschütten.

- 11 Erweist es sich, dass die von einer finnischen Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer weniger als 29/71 der Dividenden beträgt, deren Ausschüttung im betreffenden Steuerjahr beschlossen worden ist, so wird diese Gesellschaft gemäß § 9 des Gesetzes über die Steuergutschrift in der durch das Gesetz 1542/1992 geänderten Fassung mit einer Ergänzungssteuer in Höhe des Unterschieds belastet.

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

- 12 Herr Manninen (im Folgenden: Antragsteller) ist in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig. Er besitzt Aktien einer schwedischen Gesellschaft, deren Aktien an der Börse von Stockholm (Schweden) notiert werden.
- 13 Die von der betreffenden schwedischen Gesellschaft in Form von Dividenden an den Antragsteller ausgeschütteten Gewinne sind bereits in Schweden mit Körperschaftsteuer belegt worden. Die Dividenden unterliegen ebenfalls in Schweden im Wege einer Quellensteuer der Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte. Da von ausländischen Gesellschaften an finnische Steuerpflichtige ausgeschüttete Dividenden keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift in Finnland eröffnen, unterliegen sie dort der Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte, deren Satz 29 % beträgt. Gemäß dem zwischen den Mitgliedstaaten des Nordischen Rates beschlossenen Übereinkommen (26/1997) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Einkommen- und Vermögensteuern ist jedoch die in Schweden erhobene Quellensteuer, deren Satz nach Artikel 10 des Übereinkommens 15 % nicht übersteigen darf, von der Steuer auf Kapitaleinkünfte abziehbar, die in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre schulden.
- 14 Am 23. November 2000 beantragte der Antragsteller beim Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss) einen Vorbescheid darüber, ob die Dividenden, die er von einer schwedischen Gesellschaft erhält, in Anbetracht der Artikel 56 EG und 58 EG in Finnland besteuert werden können.
- 15 In seinem Vorbescheid vom 7. Februar 2001 entschied der Keskusverolautakunta, dass der Antragsteller keinen Anspruch auf Steuergutschrift für die Dividenden habe, die ihm von einer schwedischen Gesellschaft gezahlt würden.

- 16 Der Antragsteller legte gegen diese Entscheidung Rechtsmittel beim Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht) ein.
- 17 Daraufhin hat der Korkein hallinto-oikeus das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Ist Artikel 56 EG dahin auszulegen, dass er einem System der Körperschaftsteuergutschrift wie dem vorstehend beschriebenen finnischen entgegensteht, in dem einer in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Person für die Dividenden einer inländischen Aktiengesellschaft eine Steuergutschrift erteilt wird, nicht aber für die Dividenden, die sie von einer in Schweden eingetragenen Aktiengesellschaft erhält?
 2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Kann Artikel 58 EG dahin ausgelegt werden, dass die Regelung des Artikels 56 EG nicht das Recht Finnlands einschränkt, die einschlägigen Bestimmungen des Gesetzes über die Steuergutschrift anzuwenden, da Voraussetzung dieser Gutschrift in Finnland ist, dass die Dividenden ausschüttende Gesellschaft die entsprechende Steuer oder Ergänzungsteuer in Finnland gezahlt hat, was bei Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften gezahlt werden, nicht geschieht, so dass in diesem Fall überhaupt keine Besteuerung erfolgen würde?

Zu den Vorlagefragen

- 18 Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob die Artikel 56 EG und 58 EG einer Regelung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, entgegenstehen, wonach der Anspruch einer in

einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf die Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben.

- 19 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19, und vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19).
- 20 Zu der Frage, ob eine Steuerregelung von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Artikel 56 EG führt, ist festzustellen, dass die in der finnischen Regelung vorgesehene Steuergutschrift die Doppelbesteuerung der an die Aktionäre ausgeschütteten Gewinne dadurch verhindern soll, dass sie die von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft geschuldete Körperschaftsteuer auf die vom Aktionär geschuldete Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte anrechnet. Aus einem solchen System ergibt sich, dass letzten Endes die Dividenden beim Aktionär nicht mehr besteuert werden. Da die Steuergutschrift nur für Dividenden gilt, die von Gesellschaften mit Sitz in Finnland ausgeschüttet werden, benachteiligt diese Regelung in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten Dividenden beziehen, die mit Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte zu einem Satz von 29 % belegt werden.
- 21 Es steht fest, dass das zwischen den Ländern des Nordischen Rates geschlossene Steuerübereinkommen, das die Doppelbesteuerung verhindern soll, diese nachteilige Behandlung nicht beseitigt. Denn das genannte Übereinkommen sieht keine Regelung der Anrechnung der geschuldeten Körperschaftsteuer auf die geschuldete Einkommensteuer auf Kapitaleinkünfte vor. Es soll nur die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung beim Aktionär in Bezug auf die letztgenannte Steuer mildern.

- 22 Somit bewirkt die finnische Steuerregelung, dass in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen davon abgehalten werden, ihr Kapital bei Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat anzulegen.
- 23 Diese Regelung wirkt sich außerdem gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften beschränkend aus, weil sie sie darin behindert, in Finnland Kapital zu sammeln. Denn da Kapitaleinkünfte nicht finnischer Herkunft steuerlich weniger günstig behandelt werden als von in Finnland niedergelassenen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden, sind Aktien in anderen Mitgliedstaaten niedergelassener Gesellschaften für in Finnland wohnende Investoren weniger attraktiv als die von Gesellschaften, die ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat haben (vgl. Urteile vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 35, und vom 4. März 2004 in der Rechtssache C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 24).
- 24 Nach allem stellt eine Regelung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art eine grundsätzlich nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.
- 25 Es ist jedoch zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des EG-Vertrags gerechtfertigt werden kann.
- 26 Nach Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG berührt „Artikel 56 ... nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln“.

- 27 Nach Ansicht der finnischen und der französischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs geht aus dieser Bestimmung klar hervor, dass die Mitgliedstaaten die Vergünstigung der Steuergutschrift Dividenden vorbehalten dürfen, die von in ihrem Gebiet ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden.
- 28 Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG, der als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen ist, kann nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach dem Ort ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre. Denn die in Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits durch Artikel 58 Absatz 3 EG eingeschränkt, wonach die in Artikel 58 Absatz 1 genannten nationalen Maßnahmen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]“.
- 29 Daher ist zwischen nach Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG erlaubter Ungleichbehandlung und nach Artikel 58 Absatz 3 EG verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden. Denn nach der Rechtsprechung kann eine nationale Steuerregelung, die wie die im Ausgangsverfahren bei einer im betreffenden Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person zwischen Einkünften aus inländischen und solchen aus ausländischen Dividenden unterscheidet, nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, gerechtfertigt sind (Urteil Verkooijen, Randnr. 43). Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung unterschiedlicher Kategorien von Dividenden nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist.

- 30 Die finnische und die französische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs sind erstens der Ansicht, dass die ausgeschütteten Dividenden grundlegend unterschiedliche Merkmale aufwiesen, je nachdem, ob sie von finnischen oder nicht finnischen Gesellschaften stammten. Im Unterschied zu den von den Letztgenannten ausgeschütteten Gewinnen unterlägen von Gesellschaften mit Sitz in Finnland in Form von Dividenden ausgeschüttete Gewinne in diesem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer, die dem in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär einen Anspruch auf die Steuergutschrift eröffne. Die unterschiedliche Behandlung von Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in diesem Staat ausgeschüttet würden, und solchen, die von nicht diese Voraussetzung erfüllenden Gesellschaften ausgeschüttet würden, sei daher nach Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG gerechtfertigt.
- 31 Die französische Regierung macht weiter geltend, dass die finnische Steuerregelung im Einklang mit dem Grundsatz der Territorialität stehe und daher nicht gegen die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr verstoße (Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95, Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnrn. 18 bis 22).
- 32 In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob gemäß Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG die unterschiedliche Behandlung von in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionären, je nachdem, ob sie Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat oder von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten beziehen, an Situationen anknüpft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind.
- 33 Die finnische Steuerregelung soll eine Doppelbesteuerung der Gewinne der Gesellschaften dadurch verhindern, dass dem Aktionär, der Dividenden bezieht, eine Steuergutschrift im Zusammenhang mit der Berücksichtigung der von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft geschuldeten Körperschaftsteuer gewährt wird.

- 34 In Anbetracht einer solchen Regelung kann die Situation in Finnland unbeschränkt steuerpflichtiger Personen zwar je nach dem Ort unterschiedlich sein, wo sie ihr Kapital anlegen. Dies dürfte insbesondere dann gelten, wenn die Steuerregelung des Mitgliedstaats, in dem Kapital angelegt wird, bereits die Gefahr einer Doppelbesteuerung der in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne von Gesellschaften dadurch verhindert, dass sie beispielsweise nur die vom betreffenden Unternehmen nicht ausgeschütteten Gewinne der Körperschaftsteuer unterwirft.
- 35 Dies ist jedoch im vorliegenden Fall nicht gegeben. Denn wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, können, von der Steuergutschrift abgesehen, sowohl von einer Gesellschaft mit Sitz in Finnland ausgeschüttete Dividenden als auch von einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden ausgeschüttete Dividenden doppelt besteuert werden. In beiden Fällen unterliegen die Einkünfte zunächst der Körperschaftsteuer und dann — soweit sie in Form von Dividenden ausgeschüttet werden — der Steuer auf das Einkommen der Empfänger.
- 36 Legt eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person Kapital bei einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden an, so erlaubt ihr dieser Umstand nicht, der Doppelbesteuerung der von der Gesellschaft, bei der angelegt wurde, ausgeschütteten Gewinne zu entgehen. Bei einer Steuerregelung, die die von einer Gesellschaft geschuldete Körperschaftsteuer zum Zweck der Verhinderung einer Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne anrechnet, befinden sich in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre untereinander in der gleichen Situation, ob sie Dividenden nun von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat oder aber von einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden beziehen.
- 37 Somit macht die finnische Steuerregelung die Gewährung der Steuergutschrift davon abhängig, dass die Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in Finnland ausgeschüttet werden, obwohl sich die in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionäre untereinander in der gleichen Situation befinden, ob sie Dividenden nun von Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat oder aber von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten beziehen (vgl. Urteile vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnrn. 41 bis 49, und vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01, Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnrn. 47 bis 54).

- 38 Ferner kann die finnische Steuerregelung im Unterschied zu der Regelung, um die es in der mit dem Urteil Futura Participations und Singer abgeschlossenen Rechtssache ging, nicht als Ausprägung des Territorialitätsprinzips betrachtet werden. Denn wie die Generalanwältin zu Recht in Nummer 42 ihrer Schlussanträge ausführt, steht dieser Grundsatz der Gewährung einer Steuergutschrift an eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person für von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden nicht entgegen (vgl. Urteil Futura Participations und Singer, Randnrn. 18 bis 22).
- 39 Auf alle Fälle kann das Territorialitätsprinzip in Anbetracht von Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG keine unterschiedliche Behandlung der von Gesellschaften mit Sitz in Finnland ausgeschütteten Dividenden und der von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschütteten Dividenden rechtfertigen, wenn sich die von dieser unterschiedlichen Behandlung betroffenen Dividendenarten in der gleichen objektiven Situation befinden.
- 40 Die finnische und die französische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs machen zweitens geltend, dass die finnische Steuerregelung objektiv durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und in der Rechtssache C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305). Insbesondere machen sie geltend, im Unterschied zu der in der Rechtssache Verkooijen geprüften Steuerregelung bestehe im Ausgangsverfahren ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Besteuerung der Gewinne der Gesellschaft und der dem die Dividenden beziehenden Aktionär gewährten Steuergutschrift. Denn die Steuergutschrift werde dem Aktionär nur unter der Voraussetzung gewährt, dass die betreffende Gesellschaft tatsächlich die Körperschaftsteuer auf ihre Gewinne entrichtet habe. Bleibe diese Steuer hinter der Mindeststeuer auf die auszuschüttenden Dividenden zurück, so habe die Gesellschaft eine Ergänzungssteuer zu entrichten.
- 41 Die finnische Regierung fügt hinzu, wenn den Beziehern von Dividenden, die eine schwedische Gesellschaft an in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre gezahlt habe, eine Steuergutschrift gewährt werden müsste, so hätten die Behörden dieses Mitgliedstaats eine Steuervergünstigung bei der Körperschaftsteuer zu gewähren, die nicht von diesem Staat vereinnahmt worden sei, was die Kohärenz des nationalen Steuersystems in Frage stelle.

- 42 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass, wie der Gerichtshof in Randnummer 28 des Urteils *Bachmann* und in Randnummer 21 des Urteils *Kommission/Belgien* angenommen hat, die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Allerdings kann ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Vorbringen nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe dargetan ist (in diesem Sinne Urteile vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18, *Asscher*, Randnr. 58, *ICI*, Randnr. 29, vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98, *Vestergaard*, Slg. 1999, I-7641, Randnr. 24, und vom 21. November 2002 in der Rechtssache C-436/00, *X und Y*, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 52). Wie aus den Randnummern 21 bis 23 des Urteils *Bachmann* sowie 14 bis 16 des Urteils *Kommission/Belgien* hervorgeht, beruhen diese Entscheidungen auf der Feststellung, dass im belgischen Recht bei ein und demselben der Einkommensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Möglichkeit, Versicherungsbeiträge von den steuerbaren Einkünften abzuziehen, und der späteren Besteuerung der von den Versicherern gezahlten Beträge bestand.
- 43 Auch ist daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung das auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestützte Vorbringen an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen ist (Urteil vom 11. März 2004 in der Rechtssache C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 67).
- 44 Wie bereits in Randnummer 33 dieses Urteils ausgeführt worden ist, soll die finnische Steuerregelung eine Doppelbesteuerung der an die Aktionäre ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaften verhindern. Das verfolgte Ziel wird dadurch erreicht, dass dem Aktionär eine Steuergutschrift gewährt wird, die nach Maßgabe des Satzes der Körperschaftsteuer auf die Gewinne der Gesellschaften berechnet wird (siehe Randnr. 8 dieses Urteils). Wegen des gleichen Steuersatzes für die Gewinne der Gesellschaften und die Kapitaleinkünfte in Höhe von 29 % läuft diese Steuerregelung im Ergebnis darauf hinaus, dass nur bei den Gesellschaften mit Sitz in Finnland Gewinne besteuert werden, die diese an in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Aktionäre ausschütten, so dass diese ganz einfach von der Steuer auf die bezogenen Dividenden befreit werden. Erweist es sich, dass die von einer Dividenden zahlenden finnischen Gesellschaft entrichtete Steuer unter dem Betrag der Steuergutschrift liegt, so wird diese Gesellschaft durch eine Ergänzungssteuer in Höhe des Unterschiedsbetrags belastet.

- 45 Wenngleich diese Steuerregelung damit auf einem Zusammenhang zwischen der Steuervergünstigung und der Ergänzungssteuer beruht, da danach die in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionären gewährte Steuergutschrift nach Maßgabe der Körperschaftsteuer berechnet wird, die die in diesem Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft auf die von dieser ausgeschütteten Gewinne zu entrichten hat, erscheint eine solche Regelung doch nicht als für die Wahrung der Kohärenz des finnischen Steuersystems erforderlich.
- 46 Denn im Hinblick auf das mit der finnischen Steuerregelung verfolgte Ziel bleibt die Kohärenz des Steuersystems gewährleistet, soweit der Zusammenhang zwischen der dem Aktionär gewährten Steuervergünstigung und der geschuldeten Körperschaftsteuer aufrechterhalten wird. Daher würde in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Gewährung einer Steuergutschrift an einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Aktien einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden hält, wobei diese Steuergutschrift nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft im letztgenannten Mitgliedstaat geschuldeten Körperschaftsteuer berechnet wird, die Kohärenz des finnischen Steuersystems nicht in Frage stellen und würde den freien Kapitalverkehr weniger beschränken als die in der finnischen Steuerregelung vorgesehene Maßnahme.
- 47 Ferner ist hervorzuheben, dass in den mit den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien abgeschlossenen Rechtssachen die Zielsetzung der in Rede stehenden Steuerbestimmungen ebenfalls darin bestand, eine Doppelbesteuerung zu verhindern. Denn die vom belgischen Recht natürlichen Personen gebotene Möglichkeit, im Rahmen von Lebensversicherungsverträgen entrichtete Beiträge von ihren steuerbaren Einkünften abzuziehen — was im Ergebnis die Nichtbesteuerung der zur Begleichung dieser Beiträge bestimmten Einkünfte bedeutete —, wurde damit gerechtfertigt, dass das mit Hilfe dieser Beiträge aufgebaute Kapital später bei seinen Inhabern besteuert werden würde. In einem solchen System wurde die Doppelbesteuerung durch die Verschiebung der einzigen geschuldeten Besteuerung bis zu dem Zeitpunkt verhindert, zu dem das mit Hilfe der steuerbefreiten Beiträge aufgebaute Kapital ausgezahlt wurde. Die Kohärenz des Steuersystems setzte voraus, dass die belgischen Steuerbehörden, wenn sie die Abziehbarkeit der Lebensversicherungsbeiträge von den steuerbaren Einkünften zuzulassen hatten, die Gewissheit besitzen mussten, dass das von den Versicherungsgesellschaften bei Ablauf des Vertrages ausgezahlte Kapital später tatsächlich besteuert werden würde. In eben diesem Kontext hat der Gerichtshof damals ausgeführt, dass es keine weniger beschränkenden Maßnahmen als die in den mit den Urteilen Bachmann und Kommission/Belgien abgeschlossenen Rechtssachen in Rede stehenden gab, die geeignet gewesen wären, die Kohärenz des betreffenden Steuersystems zu wahren.

- 48 Im Ausgangsverfahren ist der tatsächliche Kontext jedoch ein anderer. Denn zu dem Zeitpunkt, zu dem der in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Aktionär Dividenden erhält, haben die auf diese Weise ausgeschütteten Gewinne bereits der Körperschaftsteuer unterlegen, und zwar unabhängig davon, ob die Dividenden von finnischen oder von schwedischen Gesellschaften stammen. Das mit der finnischen Steuerregelung verfolgte Ziel, das in der Beseitigung der Doppelbesteuerung der in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne besteht, kann dadurch erreicht werden, dass die Steuergutschrift auch für Gewinne gewährt wird, die auf diese Weise von schwedischen Gesellschaften an in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen ausgeschüttet werden.
- 49 Zwar würde die Gewährung einer Steuergutschrift für in einem anderen Mitgliedstaat geschuldete Körperschaftsteuer dazu führen, dass die Steuereinnahmen der Republik Finnland in Bezug auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten gezahlt werden, verringert würden. Nach ständiger Rechtsprechung kann jedoch die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann (Urteile Verkooijen, Randnr. 59, vom 3. Oktober 2002 in der Rechtssache C-136/00, Danner, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 56, sowie X und Y, Randnr. 50).
- 50 In der mündlichen Verhandlung haben die finnische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs verschiedene praktische Hindernisse angeführt, die angeblich der Gewährung einer Steuergutschrift an einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, die der von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat geschuldeten Körperschaftsteuer entspricht, entgegenstehen. Sie haben darauf hingewiesen, dass die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr nicht nur auf Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten, sondern auch auf Kapitalbewegungen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern Anwendung fänden. Angesichts der Unterschiedlichkeit der geltenden Steuersysteme sei es in der Praxis unmöglich, den Betrag der Steuer genau zu bestimmen, mit dem die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland ausgeschütteten Dividenden an Körperschaftsteuer belegt worden seien. Dies sei insbesondere deshalb unmöglich, weil die Besteuerungsgrundlage für die Körperschaftsteuer von Land zu Land unterschiedlich sei und die Steuersätze von einem Jahr zum anderen schwanken könnten. Ferner stammten die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden nicht notwendigerweise aus den Gewinnen eines bestimmten Rechnungsjahres.

- 51 Hierzu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Ausgangsverfahren keineswegs den freien Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern betrifft. Denn in dieser Rechtssache geht es um die Weigerung der Steuerbehörden eines Mitgliedstaats, einer in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person eine Steuervergünstigung zu gewähren, wenn sie Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat bezogen hat.
- 52 Sodann geht aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass in Finnland die dem Aktionär erteilte Steuergutschrift 29/71 der dort von der ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden beträgt. Für die Zwecke der Berechnung der Steuergutschrift entspricht somit der Zähler des angewandten Bruches dem Satz der Körperschaftsteuer auf die Gewinne der Gesellschaften und der Nenner dem Ergebnis, das durch Abzug dieses Steuersatzes von der Grundzahl 100 erzielt wird.
- 53 Schließlich ist noch festzustellen, dass die Steuergutschrift im finnischen Recht stets dem Betrag der Körperschaftsteuer entspricht, den die Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, tatsächlich entrichtet hat. Denn wenn es sich erweist, dass die entrichtete Körperschaftsteuer unter dem Betrag der Steuergutschrift liegt, wird die ausschüttende Gesellschaft durch eine Ergänzungssteuer in Höhe des Unterschiedsbetrags belastet.
- 54 Daher muss bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden empfangen hat, die von der in diesem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedstaat ergibt. Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer können auf alle Fälle kein Hemmnis für den freien Kapitalverkehr rechtfertigen, wie es sich aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung ergibt (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 29).

- 55 Nach allem ist auf die Fragen zu antworten, dass die Artikel 56 EG und 58 EG einer Regelung entgegenstehen, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben.

Kosten

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

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

Die Artikel 56 EG und 58 EG stehen einer Regelung entgegen, wonach der Anspruch einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person auf eine Steuergutschrift für die Dividenden, die ihr von Aktiengesellschaften gezahlt werden, ausgeschlossen ist, wenn die betreffenden Gesellschaften ihren Sitz nicht in diesem Staat haben.

Unterschriften.