

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 29. März 2007¹

I — Einleitung

1. Seit einigen Jahren ist der Gerichtshof mit einer erheblichen Zahl von Rechtssachen befasst, mit denen seine Stellungnahme zu den Beziehungen zwischen verschiedenen Aspekten der direkten Besteuerung der Mitgliedstaaten und den vom EG-Vertrag vorgesehenen Verkehrsfreiheiten verlangt wird.
2. Wie Generalanwalt Geelhoed in Bezug auf die Anwendung dieser Freiheiten auf die Körperschaftsteuer kürzlich ausgeführt hat², sollen in immer komplexeren sachlichen und rechtlichen Zusammenhängen, vor die der Gerichtshof sich gestellt sieht, die Grenzen der Verkehrsfreiheiten des Vertrags getestet werden.
3. Das Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Münster (Deutschland), mit dem der Gerichtshof heute befasst ist, gehört zu dieser Art von Rechtssachen.
4. Der Gerichtshof wird damit um Stellungnahme zu der Frage ersucht, ob die Niederlassungsfreiheit und der freie Kapitalverkehr es einem Mitgliedstaat, im vorliegenden Fall der Bundesrepublik Deutschland, verwehren, zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Einkünfte und des Vermögens der in seinem Gebiet unbeschränkt Steuerpflichtigen, die aus bestimmten, in einem anderen Mitgliedstaat durchgeführten Investitionen stammen, trotz der Bestimmungen des zwischen den beiden Mitgliedstaaten vorher geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens einseitig die „Freistellungsmethode“ durch die „Anrechnungsmethode“ zu ersetzen.
5. Die beiden erwähnten Methoden werden von den Staaten allgemein ein- oder zweiseitig dazu verwendet, die rechtliche Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerung ein und desselben Einkommens bei ein und demselben Steuerpflichtigen) oder die wirtschaftliche Doppelbesteuerung (Doppelbesteuerung ein und desselben Einkommens bei verschiedenen Steuerpflichtigen), insbesondere im Rahmen grenzüberschreitender Sachverhalte, abzuschwächen oder zu vermeiden.

¹ — Originalsprache: Französisch.

² — Vgl. Nr. 3 der Schlussanträge vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, die mit dem Urteil vom 12. Dezember 2006 (C-374/04, Slg. 2006, I-11673) abgeschlossen worden ist.

6. Die Freistellungsmethode erlaubt es einem Gebietsansässigen, der Einkünfte oder Vermögensbestandteile bezieht, die im Staat der Quelle dieser Einkünfte oder dem Staat, in dem die Vermögensbestandteile belegen sind, besteuert werden, in seinem Wohnstaat eine Befreiung von Steuern auf diese Einkünfte oder diese Vermögensbestandteile zu erhalten. Der Wohnstaat kann jedoch einen Progressionsvorbehalt anwenden, der darin besteht, die Befreiung bei der Berechnung des Betrags der Steuer auf den Rest der Einkünfte oder des Vermögens des Gebietsansässigen zu berücksichtigen.

7. Im Rahmen der Anrechnungsmethode gewährt der Wohnstaat einen Abzug oder eine Steuergutschrift in Höhe der im Quellenstaat entrichteten Einkommen- oder Vermögensteuer bei der Steuer, die er auf die Einkünfte oder das Vermögen des Gebietsansässigen erhebt.

8. Eine der Besonderheiten in der vorliegenden Rechtssache besteht darin, dass die Ersetzung der im deutschen Steuerrecht vorgesehenen Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode u. a. von der Voraussetzung abhängt, dass der Mitgliedstaat, in dem die Kapitalanlagen vorgenommen werden, einen niedrigeren Steuersatz anwendet, als er in dem zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit geltenden Steuerrecht vorgesehen ist. Wie wir im Einzelnen sehen werden, finden sich diese Bestimmungen, die für im Ausland durch in Deutschland Gebietsansässige errichtete

„Betriebstätten“ gelten, in der deutschen Regelung für beherrschte ausländische Gesellschaften.

9. Wie bei der rechtlichen Prüfung im Rahmen dieser Schlussanträge im Folgenden herausgearbeitet werden wird, erfordert die vorliegende Rechtssache meines Erachtens eine Auslegung und Anwendung von zwei Strömungen in der Rechtsprechung des Gerichtshofs, von denen eine die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die andere, neuere, die Vereinbarkeit der Regelungen der Mitgliedstaaten betrifft, mit denen etwaige steuerliche Vorteile neutralisiert werden sollen, die Gemeinschaftsangehörige in anderen Mitgliedstaaten erhalten, die einen niedrigeren Steuersatz anwenden, als er im Wohnmitgliedstaat gilt. Ohne dass diese beiden Strömungen in der Rechtsprechung einander notwendigerweise widersprechen, müssen sie jedoch zusammen mit dem Blick darauf ausgestaltet werden, das genannte Gleichgewicht zwischen der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten einerseits und der Wahrung des Funktionierens des Binnenmarkts, insbesondere des Funktionierens der Ausübung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten andererseits, anzustreben.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Das deutsche Steuerrecht und die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland*

10. Nach § 1 des Einkommensteuergesetzes³ werden in Deutschland ansässige Steu-

3 — RGBl. 1934 I S. 1005.

erpflichtige grundsätzlich in Bezug auf ihre sämtlichen Einkünfte unabhängig davon, ob diese inländischer oder ausländischer Herkunft sind, besteuert. Dies gilt für alle Arten von Einkünften, einschließlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen.

11. Im Rahmen des deutschen Steuerrechts werden Gewinne, die deutsche oder ausländische Personengesellschaften erzielen, nicht unmittelbar diesen Gesellschaften, sondern ihren Gesellschaftern, in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, im Verhältnis zu ihrer Beteiligung zugerechnet und bei ihnen besteuert (Grundsatz der „steuerlichen Transparenz der Personengesellschaften“). Bei ausländischen Personengesellschaften wie der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der Columbus Container Services BVBA & Co. (im Folgenden: Columbus), wird diese unmittelbare Zurechnung der Gewinne zu den in Deutschland ansässigen Gesellschaftern auch dann angewandt, wenn die Gesellschaft als solche der Körperschaftsteuer in dem Mitgliedstaat unterliegt, in dem sie ihren Sitz hat.

12. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften und Vermögen, die in Deutschland Gebietsansässige im Ausland erzielen, hat die Bundesrepublik Deutschland zweiseitige Abkommen geschlossen, die auf dem Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen beruhen und zu denen das im vor-

liegenden Fall einschlägige Abkommen mit dem Königreich Belgien gehört.

13. Nach Art. 23 des am 11. April 1967 in Brüssel unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommens⁴ zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland werden aus Belgien stammende Einkünfte in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger einschließlich der Einkünfte aus in offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften in Belgien angelegtem Kapital, die nach diesem Abkommen in diesem Staat besteuert werden, in Deutschland von der Steuer befreit. Diese Befreiung gilt auch für in Belgien belegene Vermögensbestandteile in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger. Die Bundesrepublik Deutschland behält jedoch das Recht, bei der Bestimmung des Satzes ihrer Steuern die auf diese Weise befreiten Einkünfte und Vermögensbestandteile zu berücksichtigen (Freistellungsmethode, gegebenenfalls mit Progressionsvorbehalt).

14. § 20 Abs. 2 und 3 des deutschen Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)⁵ in der Fassung des deutschen Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes⁶ vom 21. Dezember 1993 (im Folgenden: AStG), das zur für das Ausgangsverfahren maß-

4 — BGBl. 1969 II S. 18 bzw. *Moniteur belge* vom 30. Juli 1969.

5 — BGBl. 1972 I S. 1713.

6 — BGBl. 1993 I S. 2310.

geblichen Zeit galt, sah jedoch in bestimmten Fällen eine Ausnahme von dieser Regel vor. Diese Bestimmung wurde in das AStG eingefügt, um u. a. zu verhindern, dass in Deutschland ansässige Steuerpflichtige die anderen Bestimmungen des AStG über die Besteuerung von Einkünften aus beherrschten ausländischen Gesellschaften (Zwischengesellschaften) mit eigener Rechtspersönlichkeit, die ihren Sitz in Mitgliedstaaten mit niedriger Besteuerung haben, umgehen. Mit diesen Bestimmungen soll der Steuerumgehung entgegengewirkt werden.

15. In Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften aus einer Betriebsstätte bestimmt § 20 Abs. 2 AStG: „Fallen Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 2 in der ausländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an und wären sie als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, ist insoweit die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden.“

16. In Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung des Vermögens ist nach § 20 Abs. 3 AStG „bei Vermögen, das Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10

Abs. 6 Satz 2 mit Ausnahme der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 3 zugrunde legt, die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung der auf dieses Vermögen erhobenen ausländischen Steuern zu vermeiden“.

17. § 10 Abs. 6 Satz 2 AStG bestimmt: „Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft, die aus dem Halten, der Verwaltung, Werterhaltung oder Werthöhung von Zahlungsmitteln, Forderungen, Wertpapieren, Beteiligungen oder ähnlichen Vermögenswerten stammen ...“

18. Aus den Akten geht hervor, dass das AStG das Vorliegen von vier zusätzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Anrechnungsmethode im Sinne von § 20 Abs. 2 und 3 AStG verlangt. Es handelt sich um folgende Voraussetzungen:

- Die in der ausländischen Betriebsstätte anfallenden Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter unterliegen „einer niedrigen Besteuerung“ im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG, d. h., sie unterliegen im Staat der Geschäftsleitung keiner höheren Belas-

tung durch Ertragssteuern als 30 % oder mehr;

Außerdem war eine deutsche Personengesellschaft, deren Gesellschafter ebenfalls in Deutschland ansässig waren, mit einem Anteil von 20 % beteiligt.

— die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter erfüllen nicht die Voraussetzungen von § 8 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 sowie § 13 AStG;

20. Columbus ist in Deutschland nicht steuerpflichtig. Nach deutschem Steuerrecht wird sie nicht als Zwischengesellschaft betrachtet, sondern gilt als ausländische „Betriebsstätte“ der in Deutschland ansässigen Gesellschafter. Einkünfte und Vermögen von Columbus werden daher für Zwecke der Einkommen- und der Vermögensteuer in Deutschland ihren Gesellschaftern unmittelbar zugerechnet.

— die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter können nicht einer „aktiven“ Betriebstätigkeit nach § 8 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6 AStG zugeordnet werden;

— es muss eine hinreichende Beteiligung deutscher Steuerpflichtiger von mindestens 10 % an der Betriebsstätte vorliegen.

21. Der Gesellschaftszweck von Columbus ist die Koordination der Tätigkeiten der Oetker-Gruppe durch Erbringung von Finanzdienstleistungen innerhalb der Gruppe. Er umfasst u. a. die Zentralisierung der finanziellen Transaktionen, die Finanzierung der Liquidität der Tochtergesellschaften oder Zweigniederlassungen, die Zentralisierung und Koordination der Buchführung, der Verwaltungsaufgaben und der Werbe- und Marketingaktivitäten sowie die elektronische Datenverarbeitung.

III — Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefrage

19. Columbus ist eine Kommanditgesellschaft belgischen Rechts. Sie wurde 1989 gegründet und hat ihren Sitz in Antwerpen (Belgien). 1996 wurden ihre Anteile von acht in Deutschland ansässigen natürlichen Personen gehalten, von denen mindestens sechs zu ein und derselben Familie gehörten, wobei jede dieser Personen mit 10 % beteiligt war.

22. Die wirtschaftliche Tätigkeit von Columbus ist im Wesentlichen der Verwaltung von Kapitalanlagen im Sinne des § 10 Abs. 6 Satz 2 AStG gewidmet. Aus dieser Verwaltung erzielte sie 1996 „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ in Höhe von 8 044 619 DM und

„sonstige Einkünfte“ in Höhe von 53 477 DM.

23. Die belgische Steuerverwaltung betrachtete Columbus als „Koordinationsstelle“ im Sinne der Königlichen Verordnung Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Gründung von Koordinationsstellen⁷. Die Steuerregelung, die den Koordinationsstellen zugutekommt, weicht von der gewöhnlichen belgischen Steuerregelung in verschiedenerlei Hinsicht ab. Im Wesentlichen wird das steuerpflichtige Einkommen dieser Stellen nach der sogenannten „Cost-plus“-Methode (Kostenaufschlagsmethode) pauschal ermittelt. Es entspricht einem Prozentsatz der Ausgaben und Geschäftsführungskosten mit Ausnahme der Personal- und Finanzierungskosten sowie der geschuldeten Körperschaftsteuer⁸. Nach dieser Regelung wurde Columbus 1996 mit weniger als 30 % des tatsächlich erzielten Gewinns besteuert.

24. In Deutschland behandelte das Finanzamt Bielefeld-Innenstadt Columbus als Personengesellschaft. Unter Bezugnahme auf § 20 Abs. 2 AStG stellte die deutsche Finanzverwaltung für die Gesellschafter von Columbus mit Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 1996 vom 8. Juni 1998 „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ von 8 044 619 DM und „sonstige Einkünfte“ von 53 477 DM fest. Nur Letztere qualifi-

zierte das Finanzamt Bielefeld-Innenstadt als steuerfrei, aber als dem Progressionsvorbehalt unterliegend. Den Gewinn von 8 044 619 DM besteuerte es hingegen voll, allerdings unter Anrechnung der darauf in Belgien erhobenen Steuer.

25. Mit Bescheid vom 16. Juni 1998 stellte die deutsche Finanzverwaltung den Einheitswert des Betriebsvermögens von Columbus am 1. Januar 1996 für die Zwecke der Berechnung der Vermögenssteuer fest.

26. Columbus klagte im Namen der Gesellschafter beim Finanzgericht Münster gegen diese Bescheide mit Ausnahme des Bescheids für „sonstige Einkünfte“ und rügte insbesondere die Unvereinbarkeit von § 20 Abs. 2 und 3 AStG mit Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG). Die Ersetzung der in Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien festgelegten Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode gemäß § 20 Abs. 2 und 3 AStG habe eine Erhöhung der steuerlichen Belastung jedes der Gesellschafter um ungefähr 250 000 Euro für das Streitjahr bewirkt.

27. Das Finanzgericht Münster schließt nicht aus, dass die Regelungen in § 20 Abs. 2 und 3 AStG gegen die Niederlas-

7 — *Moniteur belge* vom 13. Januar 1983.

8 — Vgl. hierzu Urteil vom 22. Juni 2006, Belgien und Forum 187/Kommission (C-182/03 und C-217/03, Slg. 2006, I-5479, Randnr. 9).

sungsfreiheit verstoßen. Es zweifelt außerdem an der Vereinbarkeit dieser Regelungen mit dem freien Kapitalverkehr, weil die Nachversteuerung, der sie ausländische Einkünfte unterwürfen, geeignet sei, Gebietsansässige von einer Investition in einem anderen Mitgliedstaat abzuhalten.

28. Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht Münster beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

IV — Verfahren vor dem Gerichtshof

29. Columbus, die deutsche, die belgische, die niederländische, die portugiesische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften haben gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs schriftliche Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht. Diese Verfahrensbeteiligten haben auch in der Sitzung vom 28. September 2006 mündliche Ausführungen gemacht, mit Ausnahme der portugiesischen Regierung, die in dieser Sitzung nicht vertreten war.

V — Untersuchung

Widerspricht es den Bestimmungen in Art. 52 EG-Vertrag, jetzt Art. 43 EG, und in Art. 73b bis 73d EG-Vertrag, jetzt Art. 56 EG bis Art. 58 EG, wenn die Regelungen in § 20 Abs. 2 und 3 des Außensteuergesetzes (AStG) in der Fassung des Missbrauchsbekämpfungsgesetzes und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21. Dezember 1993 die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter in der ausländischen Betriebsstätte eines im Inland unbeschränkt Steuerpflichtigen, die als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären, falls die Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft wäre, entgegen dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien vom 11. April 1967 nicht durch Freistellung der Einkünfte von der inländischen Besteuerung, sondern durch Anrechnung der auf die Einkünfte erhobenen ausländischen Ertragsteuer von der Doppelbesteuerung befreien?

A — Die Abgrenzung der durch die Vorlagefrage aufgeworfenen Problematik

30. Bevor die Untersuchung der Vorlagefrage unter dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts eingeleitet wird, ist die vom vorlegenden Gericht aufgeworfene Problematik abzugrenzen.

31. Von der Würdigung, die der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache vorzunehmen haben wird, sind meines Erachtens drei Fragen auszunehmen.

32. Zunächst bezieht sich die Vorlagefrage nicht unmittelbar auf die Regelung der „Beteiligungen an ausländischen Zwischengesellschaften“⁹ im Vierten Teil des AStG (§§ 7 bis 14 dieses Gesetzes), sondern auf die Bestimmungen „über die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ in § 20 Abs. 2 und 3 AStG im Fall bestimmter Gewinne, die von ausländischen Betriebsstätten ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach deutschem Steuerrecht, deren Gesellschafter für ihr Einkommen und ihr Vermögen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, erzielt werden.

33. Der Vierte Teil des AStG regelt die steuerliche Behandlung der im Ausland niedergelassenen Körperschaften, die nach deutschem Steuerrecht eigene Rechtspersönlichkeit haben¹⁰ und bei denen vorgesehen ist, dass die Gewinne, die sie im Sinne des AStG in einem Steuerjahr in einem Staat erzielen, in dem sie einer niedrigeren Besteuerung als im AStG vorgesehen (weniger als 30 %) unterliegen, als im selben Steuerjahr an die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter ausgeschüttet gelten¹¹.

34. Allerdings verweist § 20 Abs. 2 und 3 AStG für die Ermittlung, ob, wie im vorliegenden Ausgangsverfahren, eine ausländi-

sche Betriebsstätte im Sinne dieser Bestimmung vom Geltungsbereich des AStG erfasst wird, auf Voraussetzungen, die auch auf ausländische Zwischengesellschaften anwendbar sind.

35. Außerdem wird, wie die deutsche Regierung einräumt, mit § 20 Abs. 2 und 3 AStG ein vergleichbarer Zweck wie mit den Bestimmungen über die ausländischen Zwischengesellschaften in dem Sinne verfolgt, dass vermieden werden soll, dass die deutschen Steuerpflichtigen durch Einrichtung von Betriebsstätten im Ausland, wie im Ausgangsverfahren, die Bestimmungen des Vierten Teils des AStG über die ausländischen Zwischengesellschaften dadurch umgehen, dass sie für Gewinne, die diese Betriebsstätten in Mitgliedstaaten erzielen, in denen der Steuersatz niedriger als in Deutschland ist, durch die Anwendung der mit der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen in den Genuss der Steuerbefreiung in diesem Staat gelangen.

36. Zwar können diese Umstände insbesondere zum Verständnis des Kontextes, in den sich § 20 Abs. 2 und 3 AStG einfügt, nicht völlig außer Acht gelassen werden, doch wird der Gerichtshof nicht nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts im Rahmen der Anwendung der Bestimmungen des Vierten Teils des AStG im Verhältnis zu einer ausländischen Zwischengesellschaft befragt, für die eine Regelung gilt, die sich offensichtlich von derjenigen des § 20 Abs. 2 und 3 AStG unterscheidet.

9 — Es handelt sich um die beherrschten ausländischen Gesellschaften.

10 — Vgl. § 7 Abs. 1 AStG.

11 — Vgl. § 10 Abs. 1 und 2 AStG.

37. Das vorliegende Gericht hat nämlich klar festgestellt, dass im deutschen Steuerrecht Columbus als Personengesellschaft unabhängig vom Ort ihres Sitzes unter § 20 Abs. 2 und 3 AStG und nicht unter die Regelung für beherrschte ausländische Gesellschaften nach den anderen Bestimmungen des AStG fällt.

38. Sodann, und diese Frage steht im Zusammenhang mit der ersten, ist klarzustellen, dass nach Ansicht des vorlegenden Gerichts nicht der bestehende Unterschied zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien in Bezug auf die rechtliche und steuerliche Qualifizierung von Columbus eine mögliche Beschränkung der Verkehrsfreiheiten des Vertrags mit sich bringt, sondern nur die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode in Bezug auf die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens deutscher Gesellschafter einer im Ausland belegenen Betriebsstätte.

39. Wie bereits angegeben, wurde Columbus in Belgien in Form einer Kommanditgesellschaft gegründet. Das belgische Recht billigt ihr eigene Rechtspersönlichkeit im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern, den Komplementären und den Kommanditisten, zu. Steuerlich gesehen, unterliegt sie grundsätzlich der Körperschaftsteuer, gelangt jedoch auch in den Genuss der Regelung für Koordinierungsstellen. Nichtsdestoweniger ist sie eine juristische Person. In Deutschland wird Columbus dagegen als Personengesellschaft behandelt, die steuerlich einer Betriebsstätte von Gesellschaftern, natürlichen

Personen, die in Deutschland ansässig sind, gleichgestellt ist, so dass die von Columbus erzielten Gewinne unmittelbar ihren Gesellschaftern zugerechnet werden. Columbus ist daher in diesem Mitgliedstaat steuerlich transparent.

40. In den Studien des Internationalen Steuerrechts, die sich mit der Problematik der Transparenz der Personengesellschaften befassen, wird die „geradezu unerhörte“ Komplexität dieses Rechtsbereichs¹² herausgestellt, deren Faktoren insbesondere von Kollisionen bei der Qualifizierung von Personengesellschaften herrühren, die in einem Staat als solche, in einem anderen Staat jedoch als Kapitalgesellschaften qualifiziert werden, und der zwei- oder dreiseitigen Natur der zu untersuchenden Beziehungen (Staat der Quelle der Einkünfte, Staat der Personengesellschaft, Wohnsitzstaat des Gesellschafters). Diese Schwierigkeiten können jedoch durch die Regelungen der zwischenstaatlichen Steuerabkommen abgemildert werden.

41. Das Gemeinschaftsrecht verlangt bei seinem gegenwärtigen Entwicklungsstand nicht, dass die Mitgliedstaaten in ihrem Gebiet die rechtliche und steuerliche Stel-

12 — So der Hauptberichterstatler J.-P. Le Gall im Rahmen der Studie des vergleichenden Steuerrechts, in der mehr als 28 nationale Berichte zusammengefasst sind, erstellt durch die International Fiscal Association, „International tax problems of partnerships“, in: *Cahiers de droit fiscal international*, Kluwer Law International, Den Haag, 1995, S. 604.

lung anerkennen, die das nationale Recht der anderen Mitgliedstaaten den Körperschaften beizumessen, die dort ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten ausüben.

42. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass Art. 220 dritter Gedankenstrich EG-Vertrag (jetzt Art. 293 dritter Gedankenstrich EG) vorsieht, dass die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einleiten, um die gegenseitige Anerkennung der Gesellschaften im Sinne des Art. 58 Abs. 2 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 Abs. 2 EG) sicherzustellen.

43. Auf der Grundlage dieser Bestimmung schlossen die sechs Gründungsmitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft das am 29. Februar 1968 in Brüssel unterzeichnete Übereinkommen über die gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften und juristischen Personen¹³. Da dieses Übereinkommen nicht von allen diesen Staaten ratifiziert worden ist, ist es niemals in Kraft getreten.

44. Auch ohne eine gegenseitige Anerkennung von Gesellschaften und juristischen Personen müssen die Mitgliedstaaten jedoch die im Vertrag vorgesehenen Verkehrsfreiheiten beachten.

45. Im vorliegenden Fall beruht die Ursache für eine mögliche Beschränkung der Verkehrsfreiheiten des Vertrags nicht in der Einstufung von Columbus als Betriebsstätte durch das deutsche Steuerrecht, denn gerade wegen dieser Einstufung konnte Columbus bis zu dem streitigen Steuerjahr in den Genuss der Freistellungsmethode nach den einschlägigen Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien gelangen, deren Beibehaltung sie im Ausgangsverfahren verlangt¹⁴.

46. Schließlich bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof das Vorbringen von Columbus nicht zu prüfen braucht, dass § 20 Abs. 2 und 3 AStG gegen das erwähnte Doppelbesteuerungsabkommen verstoße. Der Gerichtshof ist nämlich im Rahmen von Art. 177 EG-Vertrag (jetzt Art. 234 EG) für die Beantwortung dieser Frage, die nicht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts gehört, nicht zuständig¹⁵.

47. Natürlich bedeutet diese Beurteilung jedoch nicht, dass der Gerichtshof, um eine

14 — Wäre Columbus im deutschen Recht als Kapitalgesellschaft eingestuft worden, so wäre auf sie höchstwahrscheinlich die offensichtlich ungünstigere Regelung für beherrschte ausländische Gesellschaften angewandt worden (Vierter Teil des AStG). Dieser Fall ist jedoch nicht Gegenstand der vorliegenden Untersuchung, denn das vorliegende Gericht hat nicht danach gefragt.

15 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Dezember 2000, AMID (C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Randnr. 18). Vgl. auch Nr. 25 der Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Gilly (Urteil vom 12. Mai 1998, C-336/96, Slg. 1998, I-2793).

Auslegung des Gemeinschaftsrechts vorzunehmen, die dem nationalen Gericht zweckdienlich ist, gegebenenfalls die Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht berücksichtigen könnte, wenn, wie im vorliegenden Fall, das vorlegende Gericht dieses Abkommen zu Recht als Teil des auf das Ausgangsverfahren anwendbaren rechtlichen Rahmens anführt¹⁶. Im Übrigen meine ich, wie Generalanwalt Geelhoed in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Denkavit Internationaal und Denkavit France¹⁷ ausgeführt hat, dass die tatsächliche Wirkung eines Doppelbesteuerungsabkommens auf die Situation eines Steuerpflichtigen bei der Beurteilung, ob in einem speziellen Fall eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten vorliegt, zu berücksichtigen ist. Andernfalls würden insbesondere die wirtschaftliche Realität der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und die mit dem grenzüberschreitenden Zusammenhang verbundenen eventuellen Anreize nicht beachtet.

48. Nach diesen Vorbemerkungen ist zunächst anhand des vom vorlegenden Gericht dargestellten rechtlichen und tatsächlichen Rahmens zu klären, welche der beiden Verkehrsfreiheiten, die das nationale Gericht anspricht (Niederlassungsfreiheit und freier Kapitalverkehr), im vorliegenden Fall in erster Linie Anwendung zu finden hat. Sodann werde ich die beschränkende Wirkung der Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Methode der Anrechnung der Einkünfte und des Vermögens, die bzw. das die Gesellschafter von Columbus erzielt bzw.

erworben haben, für die Zwecke der Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland würdigen. Schließlich wäre, falls eine solche Beschränkung festzustellen ist, zu prüfen, ob sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden könnte.

B — Die Frage der Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit oder über den freien Kapitalverkehr

49. Das vorlegende Gericht fragt, ob eine Vorschrift wie § 20 Abs. 2 und 3 AStG mit der Niederlassungsfreiheit oder dem freien Kapitalverkehr vereinbar ist.

50. Nach der Rechtsprechung sind dann, wenn ein Angehöriger eines Mitgliedstaats am Kapital einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Beteiligung hat, die es ihm ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit anzuwenden und nicht diejenigen über den freien Kapitalverkehr¹⁸.

16 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France (C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 44 und die dort zitierte Rechtsprechung).

17 — Vgl. Nrn. 33 bis 38 der Schlussanträge vom 27. April 2006 in der Rechtssache, die mit dem erwähnten Urteil Denkavit Internationaal und Denkavit France abgeschlossen worden ist.

18 — Vgl. u. a. Urteile vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22), vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 37), und vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 31).

51. Die Abgrenzung zwischen den beiden Freiheiten ist nicht immer leicht, insbesondere im Rahmen einer Vorabentscheidungs-vorlage in einem Kontext, in dem das nationale Gericht im konkreten Fall die Rechte besser beurteilen kann, die einem Gemeinschaftsangehörigen durch die Beteiligungen, die er am Kapital der betreffenden Gesellschaft hält, verliehen worden sind.

52. In unserer Rechtssache zeigt sich, wie ich in Nr. 18 dieser Schlussanträge ausgeführt habe, dass eine der Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 Abs. 2 und 3 AStG eine Beteiligung an einer Betriebsstätte von zumindest 10 % seitens eines deutschen Steuerpflichtigen ist. Eine Beteiligung dieser Größenordnung scheint von vornherein die Möglichkeit auszuschließen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Betriebsstätte auszuüben und ihre Tätigkeiten zu bestimmen. Trifft dies zu, so ist die Beurteilung der Vereinbarkeit der streitigen Bestimmungen vorrangig in Bezug auf die Art. 73b bis 73d EG-Vertrag vorzunehmen.

53. Die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit könnte sich jedoch in Anbetracht der im Folgenden beschriebenen Umstände als angebracht erweisen.

54. Zum einen ist das Ziel, das der deutsche Gesetzgeber in Bezug auf die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode verfolgt, die Vermeidung von Umgehungen der Bestimmungen des deutschen Steuerrechts einschließlich derjenigen des AStG bezüglich der beherrschten ausländischen Gesellschaften, die im Ausland in Form von Tochtergesellschaften

gebildet worden sind. In diesem Sinne betrifft das AStG in seinen verschiedenen Teilen hauptsächlich die Niederlassung deutscher Staatsangehöriger im Ausland, im vorliegenden Fall in Form einer Personengesellschaft, die nach deutschem Steuerrecht als Betriebsstätte betrachtet wird.

55. Zum anderen wird im Ausgangsverfahren Columbus nicht nur von mindestens sechs natürlichen Personen kontrolliert, die ein und derselben Familie angehören und jeweils 10 % der Gesellschaftsanteile der betreffenden Betriebsstätte besitzen, sondern die Personen handeln vor allem, wie Columbus in der mündlichen Verhandlung angegeben hat, auch abgestimmt und werden in der Gesellschafterversammlung durch eine einzige Person vertreten. Diese acht Gesellschafter sind also wohl in der Lage, gemeinsam einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen von Columbus auszuüben. In diesem Kontext wäre eine eventuelle Beeinträchtigung des freien Kapitalverkehrs bloß eine Folge des angeblichen Hemmnisses für die Niederlassungsfreiheit.

56. In Anbetracht all dieser Erwägungen und in Ermangelung hinreichend genauer Angaben seitens des nationalen Gerichts, die sich dafür eignen würden, mit Gewissheit zu bestimmen, welche der beiden erwähnten Freiheiten im vorliegenden Fall vorrangig beeinträchtigt sein könnte, dürfte die Prüfung von Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren betroffenen ohne Zweifel sowohl anhand von Art. 52 als auch anhand von Art. 73b EG-Vertrag notwendig sein.

57. Allerdings bin ich der Ansicht, dass im vorliegenden Fall die Anwendung beider Bestimmungen zum gleichen Ergebnis führen dürfte. Ich schlage daher vor, die vorliegende Rechtssache anhand von Art. 52 EG-Vertrag zu prüfen und dabei im Auge zu behalten, dass eine vergleichbare Überlegung in Bezug auf Art. 73b EG-Vertrag gelten dürfte.

rungen abgegeben haben, nämlich der deutschen, der niederländischen und der portugiesischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die Regelung des § 20 Abs. 2 und 3 AStG die Gleichbehandlung eines grenzüberschreitenden steuerlichen Sachverhalts wie desjenigen der Gesellschafter von Columbus und eines rein innerstaatlichen Sachverhalts wieder her. Nach Ansicht dieser Beteiligten besteht kein Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit.

C — Zum Vorliegen eines Hemmnisses für die Niederlassungsfreiheit

58. Die wesentliche Schwierigkeit der vorliegenden Rechtssache betrifft die Frage, ob eine Regelung, wie sie in § 20 Abs. 2 und 3 AStG vorgesehen ist, als Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit qualifiziert werden kann.

61. Es ist sachdienlich, daran zu erinnern, dass die Niederlassungsfreiheit, die Art. 52 EG-Vertrag den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt, für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Mitgliedstaat der Niederlassung für dessen eigene Angehörige¹⁹ oder für Angehörige anderer Mitgliedstaaten, die in ihrem Gebiet wohnen²⁰, festgelegten umfasst.

59. Columbus und die belgische Regierung sind der Ansicht, dass § 20 Abs. 2 und 3 AStG deutsche Staatsangehörige davon abschrecken, sich im Mitgliedstaat ihrer Wahl niederzulassen, denn die Anrechnungsmethode sei nur dann anwendbar, wenn die von den in Deutschland Ansässigen erzielten Einkünfte sogenannte passive Einkünfte aus einem Mitgliedstaat seien, die niedriger als nach dem AStG vorgesehen besteuert würden.

62. Auch wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, hat der Gerichtshof eingeräumt, dass sie auch verbieten, dass der *Herkunftsstaat* die Niederlassung seiner

60. Dagegen stellt nach Ansicht der anderen Beteiligten, die vor dem Gerichtshof Erklä-

19 — Vgl. u. a. Urteil vom 11. März 2004, De Lasteyrie du Saillant (C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 40), und Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Randnr. 41).

20 — Vgl. Urteil Baars (Randnr. 29).

Staatsangehörigen in einem anderen Mitgliedstaat behindert²¹.

63. Im Übrigen gilt das für die Mitgliedstaaten bestehende Verbot, Beschränkungen für die Niederlassungsfreiheit einzuführen, auch für das Steuerrecht. Nach der Rechtsprechung fallen nämlich zwar die direkten Steuern als solche nicht in den Zuständigkeitsbereich der Europäischen Gemeinschaft, doch müssen die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben²².

64. So hat der Gerichtshof in Bezug auf Beschränkungen aufgrund des Steuerrechts des Herkunftsmitgliedstaats entschieden, dass es die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit einem Mitgliedstaat verwehren, zur Verhinderung der Gefahr der Steuerumgehung eine Regelung der Erhebung von Einkommensteuer auf Wertsteigerungen bei Wertpapieren im Fall der Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes eines Steuerpflichtigen ins Ausland einzuführen, während die Wertsteigerungen eines in diesem Mitgliedstaat verbleibenden Steuerpflichtigen nur steuerbar waren, wenn sie tatsächlich realisiert wurden. Nach Auffassung des Gerichtshofs verbot die in Rede stehende Regelung es einem Steuerpflichti-

gen zwar nicht, von seinem Niederlassungsrecht Gebrauch zu machen, sie war jedoch „geeignet, die Ausübung dieses Rechts zu beschränken, da [sie] für Steuerpflichtige, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollten, zumindest *abschreckende Wirkung hat*“²³. Der Gerichtshof hat daher entschieden, dass die unterschiedliche Behandlung der Besteuerung der Wertsteigerung „geeignet [ist], einen Steuerpflichtigen von einer ... Wohnsitzverlegung [ins Ausland] *abzuhalten*“ und daher geeignet war, ein Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit zu bilden²⁴.

65. In neuerer Zeit hat der Gerichtshof in seinem Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas in einem Vorabentscheidungsverfahren in Bezug auf das Recht des Vereinigten Königreichs betreffend die beherrschten ausländischen Gesellschaften entschieden, dass die unterschiedliche steuerliche Behandlung, die sich aus diesen Rechtsvorschriften ergibt, und der daraus resultierende Nachteil für ansässige Gesellschaften mit einer in einem anderen Mitgliedstaat einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegenden Tochtergesellschaft geeignet ist, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch solche Gesellschaften zu behindern, indem diese *davon abgebracht werden, eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat zu gründen, zu erwerben oder zu behalten*, in dem diese einem solchen Besteuerungsniveau unterliegen würde, so dass sie eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen²⁵.

21 — Vgl. insbesondere Urteile vom 27. September 1988, Daily Mail and General Trust (81/87, Slg. 1988, 5483, Randnr. 16), vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21), De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 42) und vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 31). Hervorhebung nur hier.

22 — Vgl. in diesem Sinne Urteile De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 44), Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Randnr. 40) sowie Denkavit Internationaal und Denkavit France (Randnr. 18). Vgl. auch zuletzt in Bezug auf den freien Kapitalverkehr Urteil vom 14. November 2006, Kerckhaert und Morres (C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnr. 15 und die dort zitierte Rechtsprechung).

23 — Urteil De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 45). Hervorhebung nur hier.

24 — Ebd. (Randnrn. 46 bis 48). Hervorhebung nur hier. Vgl. auch Urteil vom 7. September 2006, N (C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnrn. 34 bis 39).

25 — Randnr. 46. Hervorhebung nur hier.

66. Dieses Urteil, das in den vorliegenden Schlussanträgen noch ausführlicher behandelt werden wird, ist sicher von Interesse für die vorliegende Rechtssache. Es war im Übrigen in der mündlichen Verhandlung Gegenstand einer ziemlich eingehenden Erörterung zwischen den Beteiligten.

67. In diesem Stadium meiner Ausführungen genügt der Hinweis, dass der Gerichtshof in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas festgestellt hat, dass sich die im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft einer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat, wo Gewinne zu einem niedrigeren Satz besteuert werden als im Vereinigten Königreich und für die die Regelung dieses Staates für beherrschte ausländische Gesellschaften gilt, einerseits, und die im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft, deren Tochtergesellschaft ebenfalls in diesem Staat gegründet worden war, *oder* die im Vereinigten Königreich ansässige Muttergesellschaft, deren Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat hat, wo Gewinne zu einem höheren Satz als im Vereinigten Königreich besteuert werden, und für die in beiden Fällen die Regelung des Vereinigten Königreichs für beherrschte ausländische Gesellschaften nicht gilt, andererseits, sich in einer vergleichbaren Situation befinden.

68. Wie das Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas verdeutlicht, hat die Bestimmung der (objektiven) Vergleichbarkeit der Situationen grundlegende Bedeutung für die Beurteilung, ob die Anwendung einer nationalen Maßnahme mit der Gleichbehandlung bricht, die grundsätzlich bei diesen Situationen gewährleistet sein muss, und daher, ob diese Maßnahme ein Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit bilden kann.

69. Im vorliegenden Fall geht es darum, ob eine Argumentation, die derjenigen ähnelt, die der Gerichtshof in der erwähnten Rechtssache in Bezug auf die Vergleichbarkeit der Situationen der Tochtergesellschaften von im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaften, für die die Regelung für beherrschte ausländische Gesellschaften entweder galt oder nicht, entwickelt hat, auf die vorliegende Rechtssache übertragen werden kann.

70. Wird eine solche Beurteilung meinem Vorschlag entsprechend durchgeführt, so muss dabei jedoch auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beachtet werden, die zuletzt insbesondere im Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*²⁶ Gegenstand wichtiger Klarstellungen war.

71. Somit ist meines Erachtens die steuerliche Behandlung der Einkünfte und des Vermögens der Gesellschafter von Columbus zum einen mit der Behandlung zu vergleichen, die den Gesellschaftern einer Personengesellschaft vorbehalten ist, die ihr Recht auf Freizügigkeit nicht ausgeübt haben (innerstaatlicher Sachverhalt), und zum anderen mit der steuerlichen Behandlung der Einkünfte und des Vermögens der Gesellschafter einer Personengesellschaft, die von ihrer Niederlassungsfreiheit in einem Mitgliedstaat Gebrauch gemacht haben, wo die Besteuerung höher als im AStG vorgesehen ist (grenzüberschreitender Sachverhalt).

26 — Urteil vom 12. Dezember 2006 (C-446/04, Slg. 2006, I-11753).

1. Vergleich zwischen der Situation der Gesellschafter von Columbus und einem innerstaatlichen Sachverhalt

72. Es erscheint mir zweckmäßig, insbesondere der Klarheit der Argumentation wegen, zwischen der Vermeidung der Doppelbesteuerung der Einkünfte im Sinne von § 20 Abs. 2 AStG und der Vermeidung der Doppelbesteuerung des Vermögens im Sinne von § 20 Abs. 3 AStG zu unterscheiden.

a) Vergleich in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung der Einkünfte (§ 20 Abs. 2 AStG)

73. Es unterliegt keinem Zweifel, dass die Anwendung der Methode der Anrechnung — durch die die Bundesrepublik Deutschland die im Doppelbesteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und dem Königreich Belgien vorgesehene Freistellungsmethode einseitig ersetzt hat — der bei Columbus in Belgien erhobenen Steuer auf die vom Einkommen von deren Gesellschaftern erhobene Steuer zu einer deutlichen Erhöhung ihrer Besteuerung für das streitige Steuerjahr (nämlich 1996) im Vergleich zum vorhergehenden Steuerjahr führt.

74. Für sich genommen kann diese ungünstige Behandlung entgegen der von Columbus mehrfach geäußerten Ansicht keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen.

75. Das Gemeinschaftsrecht garantiert nämlich in einem Bereich, in dem die Mitgliedstaaten zuständig bleiben, die Anwendung und die ständige Beibehaltung einer gleichen Behandlung ein und desselben Steuerpflichtigen nicht. Müsste dies der Fall sein, so könnten die Mitgliedstaaten beispielsweise die Besteuerungsgrundlage oder den Satz ihrer direkten Steuern nicht ändern. Beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Gemeinschaftsrechts ist dies unmöglich. Der Umstand, dass die den Gesellschaftern von Columbus gewährte steuerliche Behandlung durch die einseitige Einführung einer Abweichung vom Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien geändert wurde, stellt eine (mögliche) Kollision von Normen des innerstaatlichen Rechts und Normen des Völkerrechts dar, erweist sich jedoch meines Erachtens als aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unerheblich. Im Übrigen ist es, wie ich bereits in Nr. 46 dieser Schlussanträge ausgeführt habe, nicht Sache des Gerichtshofs, über eine solche Normenkollision zu entscheiden.

76. Entgegen dem, was auch Columbus zu befürworten scheint, bemisst sich eine unterschiedliche Behandlung im Gemeinschaftsrecht nicht nach einer tatsächlichen oder rechtlichen Änderung im Falle ein und derselben Person. Sie verlangt vielmehr einen Vergleich zwischen der Situation von Personen, die eine der vom Vertrag gewährleisteten Freiheiten ausgeübt haben, und derjenigen von Personen, die eine solche Freiheit nicht geltend gemacht haben.

77. Hierzu ist zu bemerken, dass weder das vorliegende Gericht, das eher dazu neigt, die

in Frage stehende deutsche steuerliche Maßnahme als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aufzufassen, noch Columbus eine unterschiedliche Behandlung der Situation von deren Gesellschaftern und eines innerstaatlichen Sachverhalts angenommen haben.

78. Dagegen machen die deutsche, die belgische, die niederländische und die portugiesische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission geltend, dass die Anrechnung der bei Columbus in Belgien erhobenen Steuer auf die Einkommensteuer von deren Gesellschaftern gemäß § 20 Abs. 2 AStG darauf hinauslaufe, dass diese in gleicher Weise wie deutsche Steuerpflichtige, die Gesellschafter steuerlich transparenter Personengesellschaften mit Sitz in Deutschland seien und die von ihrer Niederlassungsfreiheit in einem anderen Mitgliedstaat keinen Gebrauch gemacht hätten, behandelt würden.

79. Dieses Vorbringen ist wohl zutreffend.

80. Es sei daran erinnert, dass nach Art. 220 zweiter Gedankenstrich EG-Vertrag (jetzt Art. 293 zweiter Gedankenstrich EG) die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einleiten, um zugunsten ihrer Staatsangehörigen die Beseitigung ihrer Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft zu gewährleisten.

81. Diese Bestimmung mit programmatischem Charakter²⁷ ist jedoch bis heute nicht umgesetzt worden. Im Übrigen wurde, abgesehen von der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten²⁸, dem Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen²⁹ und der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen³⁰, die alle für die vorliegende Rechtssache nicht erheblich sind, keine Maßnahme der Vereinheitlichung oder der Harmonisierung mit dem Ziel erlassen, eine Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsrahmen zu beseitigen, und die Mitgliedstaaten haben keine mehrseitige Übereinkunft im Sinne von Art. 220 zweiter Gedankenstrich EG-Vertrag zu diesem Zweck geschlossen³¹.

82. Daraus ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung weiterhin dafür zuständig sind, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens festzulegen, um gegebenenfalls

27 — Diese Bestimmung hat nämlich keine unmittelbare Wirkung (vgl. Urteil Gilly, Randnr. 17).

28 — ABl. L 225, S. 6.

29 — ABl. L 225, S. 10.

30 — ABl. L 157, S. 38.

31 — Vgl. zuletzt in Bezug auf den freien Kapitalverkehr Urteil Kerckhaert und Morres (Randnr. 22) und in Bezug auf Art. 52 EG-Vertrag Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 51).

im Vertragsweg eine Doppelbesteuerung zu vermeiden³². In diesem Kontext hat der Gerichtshof ursprünglich festgestellt, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, *im Rahmen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen* die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen³³. In späteren Urteilen hat er hinzugefügt, dass sich diese den Mitgliedstaaten zugebilligte Freiheit auf einseitig erlassene Maßnahmen erstreckt³⁴.

83. Bei der Ausübung der Steuerhoheit sind die Mitgliedstaaten jedoch verpflichtet, den Gemeinschaftsvorschriften nachzukommen³⁵.

84. Die gegenwärtige Rechtsprechung des Gerichtshofs unterscheidet somit zwischen der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten, bei der eine sich daraus ergebende mögliche unterschiedliche Behandlung nicht in den Anwendungsbereich der Verkehrsfreiheiten des Vertrags fällt, einerseits, und der Ausübung der Steuerhoheit durch die Mitgliedstaaten einschließlich

derjenigen aufgrund einer vorherigen bilateralen oder einseitigen Aufteilung ihrer Steuerhoheit, bei der die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, den Gemeinschaftsvorschriften nachzukommen, andererseits³⁶.

85. Aus dieser Zweiteilung geht hervor, dass die Mitgliedstaaten nicht nur zum einen die Möglichkeit behalten, die Doppelbesteuerung nicht zu vermeiden³⁷, sondern auch zum anderen die Wahl des Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, was ihnen u. a. grundsätzlich erlauben muss, sich entweder für die Freistellungsmethode oder für die Methode der Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat erhobenen Steuern zu entscheiden.

86. Wie der Gerichtshof entschieden hat, ist es nicht abwegig, dass sich ein Mitgliedstaat für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis, insbesondere an dem von der OECD ausgearbeiteten Musterabkommen, orientiert³⁸. Aus Art. 23 des Musterabkommens betreffend Einkommen und Vermögen geht aber her-

32 — Urteil Gilly (Randnrn. 24 und 30) und Urteil vom 12. Dezember 2002, De Groot (C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 93), in Bezug auf Art. 48 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 39 EG), Urteil vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 57), in Bezug auf die Art. 52 und 58 EG-Vertrag, und Urteil vom 23. Februar 2006, Van Hilten-van der Heijden (C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 47), in Bezug auf den freien Kapitalverkehr.

33 — Urteile Gilly (Randnrn. 24 bis 30), Saint-Gobain ZN (Randnr. 57), De Groot (Randnr. 93), vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Randnr. 54), und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Randnr. 52). Hervorhebung nur hier.

34 — Vgl. in Bezug auf den freien Kapitalverkehr Urteil Van Hilten-van der Heijden (Randnr. 47) und in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit Urteile N (Randnr. 44) und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Randnr. 52).

35 — Urteile De Groot (Randnr. 94) und FKP Scorpio Konzertproduktionen (Randnr. 55).

36 — Urteil De Groot (Randnrn. 93 und 94).

37 — Vgl. hierzu Urteil Kerckhaert und Morres (Randnr. 24) in Bezug auf die Anwendbarkeit des freien Kapitalverkehrs, wo der Gerichtshof entschieden hat, dass Art. 73b Abs. 1 des Vertrags dem Recht eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, das im Rahmen der Einkommensteuer die Dividenden im Gebiet dieses Staates ansässiger Gesellschaften und die Dividenden in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Gesellschaften einem gleichen einheitlichen Steuersatz unterwirft, ohne eine Anrechnung der im Wege der Quellensteuer in diesem anderen Mitgliedstaat erhobenen Steuer vorzusehen.

38 — Vgl. Urteile Gilly (Randnrn. 30 und 31) und Saint-Gobain ZN (Randnr. 57).

vor, dass die Freistellungsmethode und die Anrechnungsmethode als zulässige Mechanismen für die Vermeidung oder Abmilderung der Doppelbesteuerung angesehen werden.

87. Der Gerichtshof hat auch in mehreren Rechtssachen zu entscheiden gehabt, in denen im Steuerrecht der betreffenden Mitgliedstaaten eine dieser beiden Methoden angewandt wurde, ohne dass er Ausführungen zur Rechtmäßigkeit dieser Methoden als solche oder zur Wahl einer von ihnen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht gemacht hätte³⁹.

88. Aus der in Nr. 84 der vorliegenden Schlussanträge skizzierten Zweiteilung ergibt sich jedoch auch, dass die Mitgliedstaaten unabhängig von dem Mechanismus, den sie für die Vermeidung der Doppelbesteuerung wählen, die Anforderungen aus den Bestimmungen des Vertrags über die Verkehrsfreiheiten berücksichtigen müssen, da sie ihre Steuerhoheit nicht in der Weise ausüben dürfen, dass objektiv vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden.

89. Wie der Gerichtshof entschieden hat, ist es nach dem Gemeinschaftsrecht einem Mitgliedstaat nicht verboten, eine mehrfache Belastung der an eine gebietsansässige Ge-

sellschaft ausgeschütteten Dividende zu vermeiden, indem er bei Zahlung der Dividenden durch eine gebietsansässige Gesellschaft eine Regelung über die Steuerbefreiung dieser Dividenden anwendet, dagegen bei Zahlung durch eine gebietsfremde Gesellschaft die mehrfache Belastung der Dividenden durch ein Anrechnungssystem vermeidet, soweit in einer solchen Situation die Anwendung des Anrechnungssystems mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist⁴⁰.

90. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, kann die Anwendung dieses Systems nur dann mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein, wenn zum einen die Dividenden aus ausländischen Quellen nicht zu einem höheren Steuersatz besteuert werden als die Dividenden aus inländischen Quellen, und zum anderen der Mitgliedstaat eine mehrfache Belastung der Dividenden aus ausländischen Quellen dadurch verhindert, dass er die von der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer auf die von der gebietsansässigen Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer bis zur Höhe der letztgenannten Steuer anrechnet⁴¹.

91. In diesem Kontext hat der Gerichtshof hinzugefügt, dass, auch wenn ein Anrechnungssystem, verglichen mit einem Freistellungssystem, den Steuerpflichtigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abverlangt, da die tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer nachgewiesen werden muss, dies nicht schon als

39 — Vgl. u. a. Urteil vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477).

40 — Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Randnrn. 48 und 49).

41 — Ebd., Randnrn. 48 bis 50.

gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Ungleichbehandlung angesehen werden kann, da der den gebietsansässigen Gesellschaften, die die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, abverlangte besondere Verwaltungsaufwand mit der Funktionsweise eines Steuergutschriftsystems zusammenhängt⁴².

92. In der vorliegenden Rechtssache ist zu bemerken, dass sowohl in der Situation der Gesellschafter von Columbus als auch in der Situation der in Deutschland gebietsansässigen Gesellschafter von Personengesellschaften mit Sitz in Deutschland die von der Personengesellschaft erzielten Gewinne unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden und als deren Einkünfte betrachtet werden. Ferner werden sie im selben Steuerjahr und zum selben Steuersatz in Deutschland erhoben.

93. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode wird über die in Belgien erhobene Steuer auf die von Columbus erzielten Gewinne eine Steuergutschrift für deren Gesellschafter in Deutschland in Höhe der in Belgien entrichteten Steuer erteilt. Während vor dem streitigen Steuerjahr die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien den Gesellschaftern von Columbus für die von dieser in Belgien erzielten Gewinne eine Steuerbefreiung in Deutschland gewährleistete, läuft die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode ab diesem Steuerjahr darauf hinaus, dass die Steuervergünstigung neutralisiert wird, die

diese Gesellschafter vorher gegenüber den Gesellschaftern von Personengesellschaften, die alle in Deutschland wohnten, genossen, die die im Vertrag vorgesehene Niederlassungsfreiheit nicht in Anspruch genommen hatten.

94. Daher kann auf der Ebene des Vergleichs der Situation der Gesellschafter von Columbus und derjenigen der Gesellschafter einer Personengesellschaft mit Sitz in Deutschland durch die Anrechnung der in Belgien bei Columbus erhobenen Steuern auf die von ihren Gesellschaftern in Deutschland zu entrichtende Einkommensteuer eine steuerliche Gleichbehandlung zwischen der Besteuerung der Einkünfte sowohl aus ausländischen Quellen als auch aus deutschen Quellen gewährleistet werden.

95. Zwar gilt dies nur unter der Voraussetzung, dass in die vergleichende Prüfung der in Rede stehenden Situationen nur „Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter“ im Sinne von § 8 AStG einbezogen werden. Bei Einkünften, die nicht diesen Charakter haben, gilt nämlich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien der Grundsatz der Steuerbefreiung der von der Personengesellschaft im Ausland erzielten Gewinne.

96. Eine solche Steuerbefreiung von Einkünften, die keinen Kapitalanlagecharakter haben, fördert wahrscheinlich die Niederlassung oder Investitionen im Ausland im

42 — Ebd., Randnr. 53.

Vergleich zu solchen im Inland. Allerdings kann die Verwendung unterschiedlicher Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung je nach dem Charakter der in Frage stehenden Einkünfte nicht beanstandet werden. Beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Gemeinschaftsrechts bleiben die Mitgliedstaaten für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage zuständig⁴³, meines Erachtens müssen sie aber auch in der Lage sein, sich nach Maßgabe des Charakters der Einkünfte für die Anwendung verschiedener Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu entscheiden, solange sie die Bestimmungen des Vertrags über die Verkehrsfreiheiten beachten. Im vorliegenden Fall gewährleistet, wie ich bereits ausgeführt habe, die Anrechnung der auf die Gewinne von Columbus erhobenen Steuer auf die Einkommensteuer der in Deutschland ansässigen Gesellschafter die Gleichbehandlung mit einem vergleichbaren innerstaatlichen Sachverhalt.

97. Zwar bedeutet die Anrechnungsmethode im Gegensatz zur Freistellungsmethode zusätzlichen Verwaltungsaufwand bei den Gesellschaftern von Columbus. Dieser Aufwand hängt jedoch, wie der Gerichtshof in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* ausgeführt hat, mit der Anwendung dieses Mechanismus zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zusammen.

98. In diesem Zusammenhang bewirkt die Anwendung der Anrechnungsmethode im Ausgangsverfahren wohl keine unterschied-

liche Behandlung der Gesellschafter von Columbus und der Situation deutscher Steuerpflichtiger, die Gesellschafter einer Personengesellschaft in Deutschland sind, die die gleiche Art von Einkünften erzielen und die die durch den Vertrag gewährleistete Niederlassungsfreiheit nicht ausgeübt haben.

b) Vergleich in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung des Vermögens (§ 20 Abs. 3 AStG)

99. Wie die Einkommensteuer gründet sich die Vermögensteuer auf die Steuerkraft des Steuerpflichtigen. Die Höhe der Steuer bestimmt sich nach dem Vermögen, das der Steuerpflichtige zum Stichtag besitzt.

100. Die Vermögensteuer unterscheidet sich jedoch von der Einkommensteuer dadurch, dass nur bestimmte Mitgliedstaaten sie erheben⁴⁴.

101. So erhob das Königreich Belgien in dem im Ausgangsverfahren streitigen Steuerjahr keine Vermögensteuer, auch nicht auf

43 — Vgl. insbesondere Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Randnr. 47).

44 — In der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit erhoben nur die Bundesrepublik Deutschland, das Königreich Spanien, die Französische Republik, das Großherzogtum Luxemburg, das Königreich der Niederlande, die Republik Finnland und das Königreich Schweden eine Steuer auf das Vermögen natürlicher Personen. Inzwischen haben diese Staaten mit Ausnahme des Königreichs Spanien, der Französischen Republik und des Königreichs Schweden diese Steuer aufgehoben.

Vermögen von Betriebsstätten, während die Bundesrepublik Deutschland letztmals eine Vermögensteuer auf das gesamte Vermögen der deutschen Steuerpflichtigen unabhängig von dessen Belegenheitsort angewandt hat⁴⁵.

102. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien wird das aus den Aktiva der Betriebsstätte bestehende Vermögen in dem Staat besteuert, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und die Doppelbesteuerung dieser Vermögensteile wird, was das Vermögen deutscher Steuerpflichtiger angeht, durch die Befreiung von der in Deutschland erhobenen Vermögensteuer vermieden⁴⁶.

103. Da das Königreich Belgien keine Vermögensteuer erhebt, war das Betriebsvermögen von Columbus somit vor dem streitigen Steuerjahr nach dem zwischen Belgien und Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vollständig von der Vermögensteuer befreit.

104. Unter Bezugnahme auf § 20 Abs. 2 AStG in Bezug auf die Besteuerung der Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter der Gesellschafter von Columbus ersetzt § 20 Abs. 3 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Betriebsvermögens einer Betriebs-

stätte, aus dem Einkünfte mit dem Charakter von Kapitalanlagen im Vermögen deutscher Steuerpflichtiger erzielt werden, die Methode der Befreiung von im Ausland erhobener Steuer durch die Methode der Anrechnung. Dieser Mechanismus bezieht somit in die Berechnung der Vermögensteuer der deutschen Gesellschafter von Columbus die Teile von deren Betriebsvermögen ein, aus denen Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des AStG erzielt werden.

105. Die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode durch die Vermeidung der Doppelbesteuerung hat auf diese Weise in Deutschland zur Besteuerung der Teile des Betriebsvermögens von Columbus, aus dem Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter im Sinne des AStG erzielt wurden, beim Vermögen von deren Gesellschaftern hervorgerufen.

106. Wie bei meiner Untersuchung zur Einkommensteuer bin ich der Ansicht, dass die Anwendung der Anrechnungsmethode in dem im Ausgangsverfahren betroffenen Sachverhalt im Verhältnis zu einem vergleichbaren Sachverhalt, der sich ausschließlich im Inland abgespielt hat, zu keiner unterschiedlichen Behandlung geführt hat. In beiden Fällen unterliegen die Gesellschafter der Betriebsstätte nämlich der gleichen Steuer mit der gleichen Besteuerungsgrundlage und dem gleichen Steuersatz.

45 — In der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit belief sich diese Steuer bei natürlichen Personen auf 0,5 % des steuerbaren Vermögens einschließlich des Betriebsvermögens.

46 — Vgl. Art. 22 und Art. 23 des Doppelbesteuerungsabkommens.

c) Zwischenergebnis

107. Nach alledem stellt eine Bestimmung wie § 20 Abs. 2 und 3 AStG kein Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit dar, soweit sich diese Beurteilung auf den Vergleich zwischen deutschen Staatsangehörigen, die von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht haben, und solchen beschränkt, die diese Freiheit nicht in Anspruch genommen haben.

108. Allerdings dürfte es, wie ich bereits in den Nrn. 67 bis 70 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, im Licht des Urteils Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas notwendig sein, auch zu prüfen, ob sich ein Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit der deutschen Staatsangehörigen nicht aus einer unterschiedlichen Behandlung aufgrund von § 20 Abs. 2 und 3 AStG zwischen einer Situation wie derjenigen der Gesellschafter von Columbus und einem anderen grenzüberschreitenden Sachverhalt ergibt, nämlich genauer gesagt dann, wenn die Niederlassungsfreiheit in einem Mitgliedstaat ausgeübt wird, dessen Besteuerungsniveau höher als im AStG vorgesehen ist.

2. Vergleich zwischen der Situation der Gesellschaft von Columbus und einem anderen grenzüberschreitenden Sachverhalt

109. Vor der Prüfung, welche Konsequenzen für die vorliegende Rechtssache aus dem erwähnten Urteil zu ziehen sind, ist es sachdienlich, vorab im Einzelnen die Beurteilung des Gerichtshofs in Bezug auf das Vorliegen eines Hemmnisses für die Niederlassungsfreiheit, das durch die Anwendung der Regelung des Vereinigten Königreichs für die ausländischen beherrschten Gesellschaften hervorgerufen wird, im Einzelnen ins Gedächtnis zu rufen.

a) Das Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas

110. Es sei daran erinnert, dass in der mit diesem Urteil abgeschlossenen Rechtssache die Firma Cadbury Schweppes, die ihren Sitz im Vereinigten Königreich hat, u. a. eine Tochtergesellschaft in Irland im International Financial Services Centre (im Folgenden: IFSC) in Dublin gegründet hatte, die zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit zu einem Satz von 10 % besteuert wurde. Diese Tochtergesellschaft war zu dem alleinigen Zweck gegründet worden, die Gewinne im Zusammenhang mit den internen Finanzierungstätigkeiten der Cadbury-Schweppes-Gruppe in den Genuss der steuerlichen Regelungen des IFSC kommen zu lassen. Die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs verlangten von Cadbury Schweppes gemäß den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften mehr als 8 Mio. GBP an Körperschaftsteuer für die Gewinne, die ihre Tochtergesellschaft in Irland erzielt hatte.

111. Diese Rechtsvorschriften weichen von der im Vereinigten Königreich geltenden allgemeinen Regel ab, wonach bei einer im Vereinigten Königreich niedergelassenen Gesellschaft die Gewinne einer Tochtergesellschaft anlässlich von deren Erzielung nicht besteuert werden. Genauer gesagt werden nach der im Vereinigten Königreich geltenden allgemeinen Regel bei einer in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft, die dort eine Tochtergesellschaft gründet, weder die von dieser Tochtergesellschaft erzielten Gewinne noch die von dieser Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden besteuert. Ebenfalls nach der allgemeinen Regel werden bei einer im Vereinigten Königreich niedergelassenen Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gründet, die von dieser Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden besteuert, doch erhält sie eine Steuergutschrift in Höhe der Steuer, die die Tochtergesellschaft anlässlich der Erzielung der Gewinne im Ausland entrichtet hat. In Abweichung von der gerade dargestellten allgemeinen Regel sehen die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften grundsätzlich vor, dass bei einer gebietsansässigen Gesellschaft die Gewinne besteuert werden, die von ihrer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat mit einem „niedrigeren Besteuerungsniveau“ erzielt werden, d. h. mit einer Steuer, die niedriger ist als drei Viertel des Betrags der Steuer, die im Vereinigten Königreich auf die steuerbaren Gewinne entrichtet worden wäre, so wie diese für eine Besteuerung im letztgenannten Mitgliedstaat berechnet worden wären.

112. Angesichts dieser Umstände hat der Gerichtshof die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften als Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit eingestuft.

113. In den Randnrn. 43 bis 45 dieses Urteils hat der Gerichtshof auf den Unterschied in der Behandlung hingewiesen, der zwischen einer im Vereinigten Königreich niedergelassenen Gesellschaft, die eine beherrschte ausländische Gesellschaft (Tochtergesellschaft) in einem anderen Mitgliedstaat gegründet hat, in dem diese einem niedrigeren Besteuerungsniveau im Sinne der Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften unterliegt, einerseits und einer im Vereinigten Königreich niedergelassenen Gesellschaft, die entweder eine Tochtergesellschaft im selben Mitgliedstaat beherrscht oder eine beherrschte Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gründet, in dem diese Tochtergesellschaft keiner niedrigeren Besteuerung im Sinne der Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften unterliegt, andererseits besteht. Während im erstgenannten Fall die von der beherrschten ausländischen Gesellschaft erzielten Gewinne nämlich der im Vereinigten Königreich niedergelassenen Gesellschaft zugerechnet werden, bei der diese Gewinne besteuert werden, werden in den beiden anderen Sachverhalten die Gewinne der beherrschten Tochtergesellschaft gemäß den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über die Körperschaftsteuer nicht bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert. Nach Feststellung des Gerichtshofs führt diese unterschiedliche Behandlung zu einem Steuernachteil für die ansässige Gesellschaft, auf die die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften anwendbar sind, da bei Anwendung derartiger Rechtsvorschriften die ansässige Gesellschaft für Gewinne einer anderen juristischen Person zur Steuer herangezogen wird, unabhängig davon, dass diese Gesellschaft keine höhere Steuer entrichten würde als die, mit der die betreffenden Gewinne belegt worden wären, wenn sie von einer Tochtergesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich erzielt worden wären.

114. Wie ich bereits ausgeführt habe, kann mit Interesse festgestellt werden, dass die Prämisse, auf die sich der Gerichtshof für die Qualifizierung der Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gestützt hat, nicht allein auf einem alles in allem klassischen Vergleich zwischen einem grenzüberschreitenden und einem innerstaatlichen Sachverhalt beruht. Sie beruht auch auf dem weniger bekannten Vergleich zweier grenzüberschreitender Sachverhalte, bei denen die gebietsansässige Gesellschaft eine beherrschte Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als im Vereinigten Königreich gegründet hat, der ein niedrigeres oder höheres Besteuerungsniveau anwendet, als es in den britischen Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehen ist.

115. Der Grund für die Einführung dieses zweiten Teils des Vergleichskriteriums (grenzüberschreitende Sachverhalte miteinander verglichen), der im Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas nicht angeführt wird, beruht wahrscheinlich auf den Schlussanträgen des Generalanwalts Léger in dieser Rechtssache.

116. Generalanwalt Léger hat in seinen Schlussanträgen ausgeführt, er könne im Gegensatz zum Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland nicht erkennen, warum die Situation von Cadbury Schweppes nicht mit derjenigen gebietsansässiger Gesellschaften verglichen werden könne, die ebenfalls das Niederlassungsrecht dadurch ausgeübt hätten, dass sie Tochtergesellschaften in Mitgliedstaaten mit höherem Besteuerungsniveau als in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehen gegründet hätten. In diesem

Zusammenhang hat er insbesondere das Argument zurückgewiesen, dass die in den Mitgliedstaaten geltenden unterschiedlichen Steuersätze für die Besteuerung von Gesellschaftsgewinnen einen sachlichen Unterschied in der Situation darstellten, der die in den Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehene differenzierende Behandlung rechtfertige. Wenn dieser Ansicht zu folgen wäre, würde dies auf die Annahme hinauslaufen, dass ein Mitgliedstaat, ohne gegen die Vorschriften des Vertrags zu verstoßen, berechtigt wäre, die anderen Mitgliedstaaten auszuwählen, in denen die in ihm ansässigen Gesellschaften unter Inanspruchnahme der im Aufnahmezustaat geltenden Steuerregelung Tochtergesellschaften gründen dürften. Eine solche Lösung würde offensichtlich zu einem Ergebnis führen, das im Widerspruch zum Begriff des „einheitlichen Marktes“ als solchem stehen würde. Allein die unterschiedliche Behandlung je nach dem im Mitgliedstaat der Niederlassung geltenden Steuersatz reiche aus, die in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehene Regelung als Hemmnis für die Niederlassungsfreiheit zu qualifizieren⁴⁷.

117. Die Gefahr einer Zersplitterung des Gemeinsamen Marktes, die durch nationale Regelungen wie die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften herbeigeführt wird, dürfte somit die Ursache dafür sein, dass der Gerichtshof die objektive Vergleichbarkeit der Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit niedrigerem Besteuerungsniveau als in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über be-

⁴⁷ — Vgl. die Schlussanträge vom 2. Mai 2006 in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Nrn. 78 bis 83).

herrschte ausländische Gesellschaften vorgesehen eingerichtet hat, einerseits, und gebietsansässigen Gesellschaften, die eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit höherem Besteuerungsniveau als in den erwähnten Rechtsvorschriften vorgesehen gegründet haben, andererseits, bejaht hat. In beiden Fällen geht es nämlich um eine Gesellschaft, die von ihrem Niederlassungsrecht im Mitgliedstaat ihrer Wahl Gebrauch machen will.

118. Diese Lösung kann meines Erachtens als solche nicht beanstandet werden. Sie erweist sich im Übrigen als kohärent mit dem Bestehen eines Binnenmarkts, der gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. c EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 3 Abs. 1 Buchst. c EG) die Tätigkeit der Europäischen Gemeinschaft kennzeichnet. Die vom Gerichtshof gewählte Lösung wirft jedoch zwei Arten von Schwierigkeiten auf.

119. Erstens ist nicht völlig klar, ob die beiden Teile des Vergleichskriteriums, das der Gerichtshof in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas angewandt hat, alternativ oder kumulativ angewandt werden. Mit anderen Worten könnte die Frage gestellt werden, ob eine in nur bei zwei grenzüberschreitenden Sachverhalten anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften des Wohnmitgliedstaats des Steuerpflichtigen vorgesehene unterschiedliche Behandlung ausreicht, um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzunehmen⁴⁸.

48 — Ein Unterschied in der Behandlung, der nur zwischen einem innerstaatlichen Sachverhalt und einem grenzüberschreitenden Sachverhalt gemacht würde, verstieße, sofern die betroffenen Sachverhalte vergleichbar sind, natürlich gegen die Niederlassungsfreiheit. Dieser Teil der Alternative stellt kein besonderes Problem dar.

120. Aufgrund der oben genannten Schlussanträge des Generalanwalts Léger und nach den Randnrn. 44 und 45 des Urteils des Gerichtshofs dürfte diese Frage zu bejahen sein.

121. Der Umstand, dass der Gerichtshof in diesen Randnummern des in Rede stehenden Urteils das Bindewort „oder“ bei der Beschreibung der beiden Sachverhalte verwendet hat, anhand deren die Stellung der den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften unterliegenden gebietsansässigen Gesellschaften zu vergleichen ist, scheint nämlich das Ergebnis der Untersuchung von Generalanwalt Léger in seinen oben genannten erwähnten Schlussanträgen zu bestätigen. Wenn dies die vom Gerichtshof gewünschte Betrachtungsweise ist, so könnte sie im Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit Sachverhalte zur Folge haben, die auf der Grundlage des bloßen Vergleichs zwischen einem grenzüberschreitenden Sachverhalt und einem innerstaatlichen Sachverhalt im Sitzmitgliedstaat nicht unter die Niederlassungsfreiheit fallen oder zumindest eine solche Freiheit nicht beschränken.

122. Zweitens, und einander bedingend, geht es darum, ob unter der Annahme, dass die bloße unterschiedliche Behandlung zweier grenzüberschreitender Sachverhalte durch den Wohnstaat eines Steuerpflichtigen ausreichen kann, um eine steuerliche Maßnahme als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu qualifizieren, diese Betrachtungsweise auf einen Sachverhalt ausgedehnt werden kann, der zwar Ähnlichkeiten mit den der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas zugrunde liegenden Umständen aufweist, sich davon jedoch in verschiedenerlei Hinsicht, insbesondere in Bezug auf den Charakter der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme, nämlich einer Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, unterscheidet.

123. Genau um diese beiden Fragestellungen geht es in der vorliegenden Rechtssache.

124. Ich komme daher nun zu den Konsequenzen, die für die vorliegende Rechtssache aus der Beurteilung abgeleitet werden können, die der Gerichtshof in den Randnrn. 43 und 45 des Urteils Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas vorgenommen hat.

b) Vergleich in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung der Einkünfte (§ 20 Abs. 2 AStG)

125. Wie ich bereits ausgeführt habe, setzt die Anwendung der Anrechnungsmethode im Sinne von § 20 Abs. 2 AStG grundsätzlich voraus, dass die im Ausland erhobene Steuer unter dem vom AStG festgelegten Niveau, d. h. einem Satz von mindestens 30 % der Gewinne, liegt. Grundsätzlich ist daher § 20 Abs. 2 AStG nur dann anwendbar, wenn Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter aus Betriebsstätten in Deutschland ansässiger Personen stammen, die in Mitgliedstaaten belegen sind, deren Steuersatz mindestens 30 % beträgt. In diesem Fall findet nämlich grundsätzlich die Befreiung von der im Ausland erhobenen Steuer Anwendung.

126. Die deutsche Regierung macht geltend, der bestehende Unterschied zwischen der Situation der Gesellschafter von Columbus und der steuerlichen Situation von Gesellschaftern einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, dessen Besteuerungsniveau über dem nach deutschem Steuerrecht festgesetz-

ten liege, beruhe allein auf dem Nebeneinanderbestehen der Steuersysteme der Mitgliedstaaten. Ein solcher Unterschied könne als solcher nicht unter die Bestimmungen des Vertrags über die Verkehrsfreiheiten fallen.

127. Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen.

128. Die nachteilige steuerliche Behandlung im vorliegenden Fall ergibt sich nämlich nicht allein aus der Anwendung der unterschiedlichen Steuersysteme der Mitgliedstaaten, sondern sie beruht auf der im deutschen Steuerrecht getroffenen Entscheidung⁴⁹, den Mechanismus der Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer für die betreffenden Einkünfte auszulösen, wenn diese Steuer unter dem im AStG festgesetzten Satz von 30 % liegt.

129. Anders verhielte es sich meines Erachtens, wenn die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode, die von der Bundesrepublik Deutschland beschlossen worden ist, unabhängig von dem Satz gelten würde, mit dem die betreffenden Einkünfte in Deutschland besteuert werden. In diesem Fall würde eine mögliche nachteilige Behandlung, die durch die Anwendung dieser Methode auf identische Einkünfte deutscher Steuerpflichtiger aus Betriebsstätten im Ausland verursacht würde, im Wesentlichen von dem in dem jeweiligen Mitgliedstaat erhobenen Steuersatz abhängen. Es würde sich damit um eine nachteilige Behandlung aufgrund der Koexis-

49 — Vgl. in gleichem Sinne Schlussanträge von Generalanwalt Geelhoed in der Rechtssache Test Claimants in the FII Group Litigation (Nr. 39).

tenz der verschiedenen Steuersysteme der Mitgliedstaaten handeln. Dies ist jedoch in der vorliegenden Rechtssache sicher nicht der Fall.

130. Es geht daher darum, ob diese nachteilige Behandlung deswegen eine nach Art. 52 EG-Vertrag verbotene unterschiedliche Behandlung darstellt.

131. Unbestreitbar besteht eine der Wirkungen der Anwendung von § 20 Abs. 2 AStG — wie im Übrigen vom deutschen Gesetzgeber erhofft — darin, dass die steuerlichen Vorteile, die deutsche Steuerpflichtige erlangt haben, die sich in Mitgliedstaaten, in denen die Steuer auf Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, die von einer Personengesellschaft stammen, bei der es sich um eine ausländische Betriebsstätte handelt, unterhalb des vom AStG festgelegten Satzes von 30 % liegen, niedergelassen haben oder sich niederzulassen wünschen, neutralisiert werden.

132. In diesem Sinne könnte, wie die Vertreter von Columbus und der belgischen Regierung in der mündlichen Verhandlung ausgeführt haben, diese nationale Maßnahme wie die, um die es in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas ging, bewirken, dass der Gemeinsame Markt dadurch aufgespalten wird, dass die deutschen Staatsangehörigen dazu veranlasst werden, sich nur in Mitgliedstaaten niederzulassen, deren Besteuerungsniveau mindestens so hoch wie das im

AStG festgelegte deutsche Niveau ist. Folgt man dieser Argumentation, so wäre diese Maßnahme damit geeignet, die deutschen Staatsangehörigen davon abzuschrecken, eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat zu gründen, zu erwerben oder zu behalten, in dem diese einem Besteuerungsniveau von weniger als 30 % unterliegt.

133. In dieser Hinsicht wäre es unerheblich, dass § 20 Abs. 2 AStG die Gesellschafter von Columbus und die Gesellschafter einer Personengesellschaft mit Sitz in Deutschland nicht unterschiedlich behandelt. Wie ich bereits in den Nrn. 120 und 121 dieser Schlussanträge ausgeführt habe, kann das Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas im Licht der Schlussanträge von Generalanwalt Léger meines Erachtens dahin ausgelegt werden, dass der Wohnmitgliedstaat die Niederlassungsfreiheit seiner Staatsangehörigen nicht auf einen Teil des Gemeinsamen Marktes beschränken kann, und zwar auch dann nicht, wenn innerstaatliche Sachverhalte und grenzüberschreitende Sachverhalte von diesem Mitgliedstaat nicht unterschiedlich behandelt werden. Daher besteht die Verpflichtung des „Ausgangsstaats“ (oder, mit anderen Worten, Wohnstaats), im vorliegenden Fall der Bundesrepublik Deutschland, darin, über die Beachtung der Gleichbehandlung seiner Staatsangehörigen je nachdem, ob sie von ihrer Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben, hinaus zu gewährleisten, dass diese nicht davon abgeschreckt werden, sich im Mitgliedstaat ihrer Wahl niederzulassen, und zwar auch nicht durch die Anwendung steuerlicher Maßnahmen.

134. Insbesondere in der mündlichen Verhandlung hat sich die deutsche Regierung gegen eine solche Argumentation gewandt. Die Bundesrepublik Deutschland räumt zwar ein, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme tatsächlich zu einer unterschiedlichen Behandlung je nachdem führt, ob die deutschen Staatsangehörigen sich in einem Mitgliedstaat mit einem niedrigeren oder höheren Besteuerungsniveau als im AStG vorgesehen niederlassen oder dort investieren wollen, doch macht sie geltend, dass ein solcher Unterschied vom Vertrag nicht verboten sei, da die in Rede stehenden Sachverhalte nicht objektiv vergleichbar seien. Hierfür verweist sie insbesondere auf das Urteil D⁵⁰, in dem der Gerichtshof natürlichen oder juristischen Personen, die nicht in den Anwendungsbereich zweiseitiger Doppelbesteuerungsabkommen fielen, die Erstreckung der Geltung der Bestimmungen dieser Abkommen auf sie versagt habe.

135. Auf den ersten Blick könnte dieses Vorbringen unter Bezugnahme auf das Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas zurückgewiesen werden, in dem, daran sei erinnert, anerkannt worden ist, dass die Situation einer im Vereinigten Königreich ansässigen Muttergesellschaft, deren Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat mit niedrigerem Besteuerungsniveau als in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehen hat, mit der Situation einer Muttergesellschaft aus diesem Staat, deren Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat hat, dessen Besteuerung höher als in dieser Regelung vorgesehen ist, objektiv vergleichbar ist.

136. Allerdings verdient die Argumentation der deutschen Regierung, dass man sich etwas näher mit ihr befasst.

137. Obwohl etwas anders formuliert, scheint dieses Vorbringen dahin zu gehen, dass — wenn zwei grenzüberschreitende Sachverhalte wie die in der vorliegenden Rechtssache erörterten als objektiv vergleichbar betrachtet werden müssten — dies darauf hinausliefe, dass, sobald ein Mitgliedstaat nach einem Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellungsmethode für die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalanlagen seiner Staatsangehörigen, die aus einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte stammen, anwendet, dieser Staat gezwungen wäre, die Anwendung dieser Methode der Vermeidung der Doppelbesteuerung auf seine Beziehungen mit allen anderen Mitgliedstaaten für die gleiche Art Vorgang auszudehnen.

138. Der Gerichtshof hat mehrfach entschieden, dass der Anwendungsbereich eines zweiseitigen Doppelbesteuerungsabkommens auf die darin genannten natürlichen oder juristischen Personen beschränkt ist⁵¹, und dabei klargestellt, dass die Tatsache, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten nur für Personen gelten, die in einem der beiden vertragsschließenden Mitgliedstaaten ansässig sind, eine Konsequenz ist, die sich aus

50 — Urteil vom 5. Juli 2005 (C-376/03, Slg. 2005, I-5821).

51 — Urteile D (Randnr. 54) und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Randnr. 84).

dem Wesen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt⁵².

139. Trotz dieses Grundsatzes hat der Gerichtshof auch anerkannt, dass es Sachverhalte gibt, in denen die Vergünstigungen eines zweiseitigen Abkommens auf einen in einem nicht an diesem Abkommen beteiligten Staat Gebietsansässigen erstreckt werden können.

140. So hat der Gerichtshof für den Fall eines zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entschieden, dass der Grundsatz der Inländerbehandlung den an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaat verpflichtet, die in dem Abkommen vorgesehenen Vorteile den Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften unter den gleichen Voraussetzungen wie den inländischen Gesellschaften zu gewähren⁵³. In einem solchen Fall wird die Lage des gebietsfremden Steuerpflichtigen, der über eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat verfügt, als mit der Lage eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen dieses Staates gleichwertig betrachtet⁵⁴.

141. Die Rechtsprechung zu diesem Punkt ist daher viel nuancierter, als dies die deutsche Regierung zu verstehen gibt.

142. Im Urteil Saint-Gobain ZN, das sich auf steuerliche Vergünstigungen bei der Besteuerung von Beteiligungen und Dividenden bezog, zeigt es sich, dass die Verletzung des Gemeinschaftsrechts darauf beruhte, dass der Wohnmitgliedstaat das Kriterium des Sitzes oder des Wohnorts unterschiedlich je nachdem angewandt hat, ob es darum ging, die Steuerpflicht gebietsansässiger Gesellschaften und gebietsfremder Gesellschaften zu bestimmen, die ihre Tätigkeiten in diesem Staat über eine Betriebsstätte abwickelten, oder darum, damit verbundene steuerliche Vergünstigungen zu gewähren, die nur den Letztgenannten versagt wurden. Diese Gesellschaften konnten daher objektiv mit den in dem betreffenden Mitgliedstaat niedergelassenen verglichen werden.

143. In den Rechtssachen D und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation hat der Gerichtshof verneint, dass die steuerlichen Vergünstigungen, die gebietsfremden juristischen und natürlichen Personen vom Staat der Quelle der betreffenden Vermögensbestandteile und Einkünfte nach den mit dem Wohnstaat dieser Personen geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gewährt werden, auf andere Gebietsfremde erstreckt werden können, die in einem Mitgliedstaat steuerpflichtig sind, der Partei dieses Abkommens ist. Die Situation dieser Gebietsfremden war nämlich nicht objektiv vergleichbar.

144. Wenn diese Auslegung der Rechtsprechung zutrifft, denke ich nicht, dass die Bundesrepublik Deutschland zu Recht geltend machen kann, dass ihre Gebietsansässigen, die grundsätzlich in diesem Mitgliedstaat auf der Grundlage ihrer Welteinkünfte besteuert werden, sich in einer objektiv unterschiedlichen Lage je nachdem befinden,

52 — Urteile D (Randnr. 61) und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Randnr. 91).

53 — Urteile Saint-Gobain ZN (Randnr. 59) und D (Randnr. 56).

54 — Urteil D (Randnr. 57).

ob sie Einkünfte beziehen, die in einem Mitgliedstaat entstehen, dessen Besteuerungsniveau niedriger oder höher als der Satz nach den Bestimmungen des AStG ist.

145. Schließlich hat die deutsche Regierung — unterstützt durch die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs — in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass sich die vorliegende Rechtssache in verschiedenerlei Hinsicht vom Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas unterscheide, was den Gerichtshof dazu veranlassen müsse, davon abzuweichen. Die Bevollmächtigten dieser Regierungen haben dabei die Natur der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme und den Umstand angeführt, dass das mit der Zurechnung der von der Betriebsstätte erzielten Gewinne zu einer anderen juristischen Person zusammenhängende Kriterium im vorliegenden Fall nicht erfüllt sei.

146. In Bezug auf den ersten Punkt trifft es zwar zu, dass durch die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende steuerliche Maßnahme anders als in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas die Doppelbesteuerung der Einkünfte aus Kapitalanlagen im Sinne des AStG, die aus einer grenzüberschreitenden Tätigkeit stammen, dadurch verhindert werden soll, dass die in dem zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode ersetzt wird.

147. Man könnte also davon ausgehen, dass sowohl dann, wenn sich die Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat befindet, dessen Besteuerungsniveau höher als der deutsche Satz ist, als auch dann, wenn sie sich, wie im Ausgangsverfahren, in einem Mitgliedstaat befindet, dessen Besteuerungsniveau niedriger als der deutsche Satz ist, die Bundesrepublik Deutschland bei ihren Gebietsansässigen die Doppelbesteuerung der aus Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten stammenden Einkünfte aus Kapitalanlagen verhindert. In diesem Sinne scheint das Ziel der Vermeidung der Doppelbesteuerung erreicht zu sein.

148. Aus der Sicht des deutschen Steuerpflichtigen wird dieser gleichwohl davon abgeschreckt, sich in einem Mitgliedstaat niederzulassen, dessen Steuersatz niedriger als der nach dem AStG festgelegte ist, oder seine Niederlassung dort beizubehalten. Unter Berücksichtigung der Aufspaltung des Binnenmarkts, die durch die in Rede stehende steuerliche Maßnahme hervorgerufen wird, was der deutsche Gesetzgeber im Übrigen angestrebt hat, kann eine solche Maßnahme nur dann als mit der durch den Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit vereinbar betrachtet werden, wenn sie durch ein Erfordernis des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

149. In Bezug auf den zweiten Punkt bin ich ebenfalls der Ansicht, dass der von der deutschen Regierung hervorgehobene Unterschied durch das grundlegendere Prinzip verdrängt wird, wonach die Mitgliedstaaten sich einseitiger Maßnahmen, durch die der

Binnenmarkt aufgespaltet werden soll, zu enthalten haben, sofern eine solche Maßnahme nicht durch ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel gerechtfertigt ist.

150. Daher bin ich der Ansicht, dass eine nationale Maßnahme wie § 20 Abs. 2 AStG geeignet ist, ein Hemmnis für die im Vertrag vorgesehene Niederlassungsfreiheit darzustellen.

c) Vergleich in Bezug auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung des Vermögens (§ 20 Abs. 3 AStG)

151. Eine ähnliche Beurteilung ist meines Erachtens bei der Besteuerung des Vermögens geboten.

152. Im Übrigen könnte man die Auffassung vertreten, dass die abschreckende Wirkung in diesem Fall noch stärker als im Rahmen der Anwendung von § 20 Abs. 2 AStG ist.

153. Es sei daran erinnert, dass in einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem das Königreich Belgien keine Vermögensteuer erhebt, die Anwendung der Anrechnungsmethode nur dazu führt, dass die Bundesrepublik Deutschland ihre eigene Vermögensteuer erheben kann, da es keine

ausländische Steuer gibt, die auf die deutsche Steuer angerechnet werden könnte.

154. Wenn eine Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat belegen ist, dessen Besteuerung über dem im AStG festgelegten Satz liegt, der jedoch keine Vermögensteuer erhebt, werden die deutschen Gesellschafter grundsätzlich wegen der Anwendung der Freistellungsmethode in Deutschland der Vermögensteuer nicht unterliegen.

155. Folglich beschränkt § 20 Abs. 3 AStG dadurch, dass er vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt, meines Erachtens ebenfalls die Ausübung der im Vertrag vorgesehenen Niederlassungsfreiheit.

3. Ergebnis in Bezug auf das Vorliegen eines Hemmnisses für die Niederlassungsfreiheit

156. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen bin ich der Ansicht, dass eine nationale Bestimmung wie § 20 Abs. 2 und 3 AStG ein Hemmnis für die im Vertrag vorgesehene Niederlassungsfreiheit darstellt, da sie geeignet ist, die Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats davon abzuschrecken, sich in einem anderen Mitgliedstaat ihrer Wahl frei niederzulassen.

157. Somit ist zu prüfen, ob ein solches Hemmnis gerechtfertigt werden kann.

D — Zu den Rechtfertigungen des Hemmnisses für die Niederlassungsfreiheit

158. Nach der Rechtsprechung ist eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit statthaft, wenn sie durch die in Art. 56 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 46 EG) aufgeführten Gründe oder durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. In jedem Fall muss die Beschränkung geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist⁵⁵.

159. Vor dem vorliegenden Gericht hat das Finanzamt Bielefeld-Innenstadt geltend gemacht, dass § 20 Abs. 2 und 3 AStG durch die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, durch die Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen und durch die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt sei. Diese drei Rechtfertigungsgründe sind von der deutschen Regierung in

ihren beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen wiederholt worden.

160. Die niederländische Regierung und die Kommission schließen sich im Wesentlichen den Ausführungen der deutschen Regierung an und vertreten die Auffassung, dass die Regelungen in § 20 Abs. 2 und 3 AStG jedoch nur durch das Bestreben gerechtfertigt seien, die künstlichen Konstruktionen zu bekämpfen, deren Zweck darin bestehe, der Anwendung des deutschen Steuerrechts zu entgegen. Die portugiesische Regierung ist der Ansicht, dass diese Vorschrift der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems diene.

161. Columbus und die belgische Regierung vertreten dagegen die Auffassung, dass die in Rede stehenden nationalen Vorschriften durch keinen der Gründe, die vor dem vorliegenden Gericht und vor dem Gerichtshof angeführt worden seien, gerechtfertigt seien.

162. Die drei von den deutschen Behörden vorgetragene Rechtfertigungsgründe sind nacheinander zu prüfen.

1. Zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs

163. Die Bundesrepublik Deutschland erinnert daran, dass die belgische Regelung der

⁵⁵ — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 30. September 2003, Inspire Art (C-167/01, Slg. 2003, I-10155, Randnrn. 107, 132 und 133), De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 49), Marks & Spencer (Randnr. 35) sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Randnr. 47).

Koordinierungsstellen in einer Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten⁵⁶ als Maßnahme des schädlichen Steuerwettbewerbs genannt sei und dass die Kommission in Bezug auf diese Regelung ein förmliches Verfahren mit dem Ziel der Feststellung eingeleitet habe, dass diese Regelung Elemente einer staatlichen Beihilfe enthalte. Sie ist jedoch der Ansicht, dass § 20 Abs. 2 und 3 AStG unabhängig von diesen Schritten es ihr erlauben solle, im Rahmen ihres Rechts auf „Selbstverteidigung“ die durch diese Regelung geschaffenen außergewöhnlichen steuerlichen Vergünstigungen dadurch auszugleichen, dass sie durch die Anwendung der Anrechnungsmethode die steuerliche Belastung der Gesellschafter von Columbus auf deutschem Besteuerungsniveau wiederherstelle.

164. So formuliert, scheint das von der Bundesrepublik Deutschland angeführte Ziel mit einem angeblichen Recht auf Ausgleich einer in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen steuerlichen Vergünstigung durch Anwendung einer ungünstigen steuerlichen Behandlung zusammenzufallen.

165. Ein solches Ziel kann jedoch nicht zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit herangezogen werden, wie sich aus der Rechtsprechung ergibt⁵⁷.

166. Wie Generalanwalt Léger in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas ausgeführt hat, ist in Ermangelung einer Gemeinschaftsharmonisierung einzuräumen, dass die Steuersysteme der einzelnen Mitgliedstaaten einem Wettbewerb untereinander ausgesetzt werden können⁵⁸. Man kann bedauern, dass dieser Wettbewerb unbegrenzt zu funktionieren scheint. Diese Frage bedarf jedoch, wie auch in der Präambel der von der Bundesrepublik Deutschland angeführten Entschließung des Rates eingeräumt wird, einer politischen Antwort und berührt damit in keiner Weise die Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten aus dem Vertrag.

167. Im Übrigen bin ich auch der Ansicht, dass die Tatsache, dass die in Rede stehende Steuerregelung als mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbare staatliche Beihilfe angesehen werden kann⁵⁹, deren Überwachung nach dem Vertrag der Kommission obliegt, einem Mitgliedstaat nicht das Recht gibt, einseitig Maßnahmen gegen diese Regelung zu treffen, mit denen deren Wirkungen bekämpft werden sollen und die eine der im Vertrag vorgesehenen Grundfreiheiten beeinträchtigen würden⁶⁰.

56 — Entschließung vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung (ABl. 1998, C 2, S. 2).

57 — Vgl. u. a. Urteile De Groot (Randnr. 97) und Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Randnr. 49 und die dort zitierte Rechtsprechung).

58 — Nr. 55 der Schlussanträge.

59 — Es sei daran erinnert, dass diese Regelung tatsächlich eine staatliche Beihilfe enthält, wie der Gerichtshof im Urteil Belgien und Forum 187/Kommission festgestellt hat.

60 — Vgl. in diesem Sinne Nr. 58 der oben genannten Schlussanträge von Generalanwalt Léger in der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas.

168. Daher ist die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs meines Erachtens nicht geeignet, die in der vorliegenden Rechtssache betroffene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen.

2. Zur Bekämpfung rein künstlicher Konstruktionen oder Gestaltungen

169. Die Bundesrepublik Deutschland macht ferner geltend, dass die Bekämpfung künstlicher Konstruktionen Anlass für den Erlass von § 20 Abs. 2 und 3 AStG durch den deutschen Gesetzgeber gewesen sei. Eine solche Rechtfertigung sei in der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkannt. Diese Rechtsprechung sei jedoch zu eng, und die Bundesregierung schlägt vor, dass der Gerichtshof das Recht der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung künstlicher Konstruktionen in der Weise erweitern sollte, dass er ihnen erlaube, zu verlangen, dass Betriebsstätten, die in einem anderen Mitgliedstaat gegründet worden seien, um dort in den Genuss steuerlicher Vorteile zu gelangen, wirksam und dauerhaft in das Wirtschaftsleben dieses Staates eingegliedert seien. Eine solche Eingliederung bestehe bei den belgischen Koordinierungsstellen wie im Ausgangsverfahren nicht.

170. Wie die Bundesrepublik Deutschland geltend macht, hat der Gerichtshof mehrmals bejaht, dass eine steuerliche Maßnahme, die die Ausübung einer durch den

Vertrag gewährleisteten Grundfreiheit beschränkt, gerechtfertigt sein kann, wenn diese Maßnahme von einer Steuervergünstigung künstliche Konstruktionen ausschließen soll, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen⁶¹.

171. Im Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas hat der Gerichtshof verschiedene Hinweise in Bezug auf die Beurteilung des Vorliegens solcher Gestaltungen u. a. zu dem Zweck gegeben, es dem nationalen Gericht zu ermöglichen, die Verhältnismäßigkeit der Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften zu prüfen.

172. So geht aus diesem Urteil hervor, dass die Feststellung des Vorliegens einer künstlichen Gestaltung außer einem subjektiven Element, das in dem Streben nach einem Steuervorteil besteht, erfordert, dass aus objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten, die sich u. a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen, ergibt, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen das Ziel der Eingliederung in den Aufnahmemitgliedstaat, das mit der Niederlassungsfreiheit verfolgt wird, nicht erreicht worden ist⁶².

61 — Urteile ICI (Randnr. 26) sowie X und Y (Randnr. 61), vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst (C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 37), De Lasteyrie du Saillant (Randnr. 50), Marks & Spencer (Randnr. 57) und Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Randnr. 51).

62 — Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (Randnrn. 64, 53 bis 55 und 67).

173. Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, dass die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften nur gemeinschaftsrechtskonform sind, falls die von ihnen vorgesehene Besteuerung ausgeschlossen ist, wenn die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhängt, d. h. mit einer tatsächlichen Ansiedlung, deren Zweck darin besteht, wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat nachzugehen⁶³.

174. Er hat hinzugefügt, dass es dem vorliegenden Gericht obliegt, zu prüfen, ob der Teil der Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften, der es der gebietsansässigen Gesellschaft erlaubt, im Kern nachzuweisen, dass die Gründung der beherrschten ausländischen Gesellschaft nicht allein oder hauptsächlich dadurch motiviert ist, die normalerweise im Vereinigten Königreich geschuldete Steuer zu umgehen (Motivtest), sich so auslegen lässt, dass die Anwendung der in diesen Rechtsvorschriften vorgesehenen Besteuerung auf rein künstliche Gestaltungen beschränkt werden kann, was dazu führen würde, dass die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften als mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar anzusehen wären⁶⁴.

175. Aus dem Letztgenannten ergibt sich, dass der Gerichtshof wohl nicht bereit ist, eine Regelung eines Mitgliedstaats zuzulassen, die jede angeblich künstliche Gestaltung kategorisch und verallgemeinernd von einem

Steuervorteil ausschließt, ohne den nationalen Gerichten eine Einzelfallprüfung anhand der Besonderheiten des jeweiligen Sachverhalts u. a. auf der Grundlage von Angaben des betroffenen Steuerpflichtigen zu gestatten⁶⁵.

176. In der vorliegenden Rechtssache hindert meines Erachtens den Gerichtshof nichts daran, seine im Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas dargelegte Bewertung der Prüfung der Verhältnismäßigkeit der britischen steuerlichen Maßnahme erneut vorzunehmen, wobei im vorliegenden Fall kein Zweifel daran besteht — keiner der Beteiligten, die beim Gerichtshof Erklärungen eingereicht haben, hat im Übrigen die gegenteilige Ansicht vertreten —, dass die Ersetzung der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode in § 20 Abs. 2 und 3 AStG geeignet ist, das von der Bundesrepublik Deutschland verfolgte Ziel zu erreichen.

177. Was daher die Verhältnismäßigkeit der in Rede stehenden Maßnahme angeht, deren Prüfung im Wesentlichen dem vorliegenden Gericht obliegt, halte ich die folgenden Bemerkungen für zweckdienlich.

178. Auch wenn die Natur der in Rede stehenden nationalen Maßnahme, die Ersetzung einer Methode der Vermeidung der

63 — Ebd., Randnrn. 65 und 66.

64 — Ebd., Randnrn. 62, 72 und 73.

65 — Vgl. in diesem Sinne Urteil X und Y (Randnr. 43).

Doppelbesteuerung durch eine andere, ungünstigere, die Niederlassungsfreiheit weniger berührt als die Unterwerfung unter eine zusätzliche Besteuerung, erlaubt das AStG, wenn alle seine allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen, auf die § 20 Abs. 2 und 3 AStG verweist, erfüllt sind, wohl keine Prüfung jedes Einzelfalls, um festzustellen, ob im jeweiligen konkreten Fall diese Bestimmung wegen des Bestehens einer tatsächlichen Eingliederung der betreffenden Betriebsstätte in den betreffenden Aufnahmemitgliedstaat außer Acht bleiben kann. In dieser Hinsicht scheint § 20 Abs. 2 und 3 AStG auf einer unwiderlegbaren Vermutung zu beruhen, dass eine rein künstliche Gestaltung vorliegt, wenn die in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Eine solche Lösung steht meines Erachtens in Anbetracht der vorstehend in den Nrn. 174 und 175 dieser Schlussanträge dargelegten Beurteilung als außer Verhältnis zum verfolgten Zweck.

179. Sollte das vorliegende Gericht jedoch über hinreichenden Spielraum dafür verfügen, u. a. auf der Grundlage anderer Bestimmungen des deutschen Steuerrechts zu beurteilen, ob im Ausgangsverfahren eine künstliche Gestaltung vorliegt, so hätte es dann zu prüfen, ob eine wirkliche Ansiedlung von Columbus in Belgien vorliegt, mit der die Verrichtung tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeiten in diesem Mitgliedstaat bezweckt ist und die auf objektiven und nachprüfbaren Anhaltspunkten beruhen kann, die sich u. a. auf das Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins von Columbus in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen beziehen. Nur wenn dies nicht der Fall sein sollte, wäre die in Rede stehende nationale Maßnahme,

so wie sie im vorliegenden Fall angewandt worden ist, durch das Ziel der Bekämpfung künstlicher Gestaltungen gerechtfertigt.

180. Im Hinblick auf die (mögliche) Prüfung dieser objektiven Anhaltspunkte durch das vorliegende Gericht bin ich der Ansicht, dass dieses insbesondere zu untersuchen haben wird, ob Columbus im streitigen Steuerjahr weiterhin alle für Koordinierungsstellen geltenden Voraussetzungen gemäß der Königlichen Verordnung Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 insbesondere in Bezug auf die Anforderungen an das Beschäftigungsniveau in Belgien erfüllt⁶⁶.

181. Im Übrigen glaube ich entgegen dem, was die deutsche Regierung zu verstehen gibt, jedoch nicht, dass der Umstand, dass ein Unternehmen wie Columbus seine Tätigkeiten dem Besitz und der Verwaltung von Kapital widmet und gegebenenfalls Anlagen in anderen Mitgliedstaaten vornimmt, für die Feststellung des Vorliegens einer künstlichen Gestaltung in dem Sinne, dass dieses Unternehmen keine echten wirtschaftlichen Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat ausübt, maßgeblich sein kann.

182. Finanzielle Tätigkeiten sind nämlich nicht nur von vornherein nicht von der Verkehrsfreiheit ausgenommen, sondern es

⁶⁶ — Die Koordinierungsstellen müssen in Belgien mindestens zehn Personen in Vollzeit für eine zweijährige Tätigkeitszeit beschäftigen.

kann darüber hinaus nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass Kapitalanlagen eines Unternehmens wie Columbus zugunsten seiner Gesellschafter im Aufnahmemitgliedstaat oder zumindest über Finanzmittler oder Banken mit Sitz in Belgien getätigt werden.

183. Ich denke, dass derartige Umstände zusammen mit einer tatsächlichen greifbaren Ansiedlung im Aufnahmemitgliedstaat ausreichen, um das Vorliegen einer künstlichen Konstruktion zu verneinen.

184. Auf alle Fälle obliegt es dem vorlegenden Gericht, sämtliche für die Feststellung notwendigen Prüfungen vorzunehmen, ob Columbus im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs über eine tatsächliche Ansiedlung verfügte und das nationale Gericht daher annehmen kann, dass im Ausgangsverfahren die Anwendung von § 20 Abs. 2 und 3 AStG zur Bekämpfung künstlicher Gestaltungen nicht gerechtfertigt ist.

3. Zur Wahrung der Kohärenz des Steuersystems

185. Die Bundesrepublik Deutschland verteidigt § 20 Abs. 2 und 3 AStG auch mit der Begründung, dass die Kohärenz ihres Steuer-

systems gewahrt werden müsse. Diese Bestimmung gewährleiste die Besteuerung des Welteinkommens (und des Vermögens) der deutschen Steuerpflichtigen in Bezug auf Kapitalanlagen und die Neutralität bei Kapitalausfuhren, die der grundsätzlichen Entscheidung des deutschen Gesetzgebers im Einklang mit seiner Steuerhoheit entsprächen.

186. Seit den Urteilen Bachmann⁶⁷ und Kommission/Belgien⁶⁸ hat der Gerichtshof grundsätzlich anerkannt, dass die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems ein Ziel ist, auf das sich die Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung von Beschränkungen der Verkehrsfreiheiten des Vertrags berufen können.

187. Zwar stellt nach diesen beiden Urteilen die Rechtfertigung mit der Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten, eines der zwingenden Erfordernisse des Allgemeininteresses dar, auf das sich die Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Besteuerung am häufigsten berufen, doch ist auch bekannt, dass diese Rechtfertigung vom Gerichtshof u. a. stets mit der Begründung abgelehnt worden ist, dass im Unterschied zu dem Sachverhalt, der den beiden oben genannten Urteilen zugrunde lag, die in Rede stehenden Steuerregelungen die Feststellung eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Gewährung eines steuerlichen Vorteils und dessen Ausgleich durch

67 — Urteil vom 28. Januar 1992 (C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnrn. 21 bis 23).

68 — Urteil vom 28. Januar 1992 (C-300/90, Slg. 1992, I-305, Randnrn. 14 bis 16).

eine Abgabe nicht zuließen⁶⁹, der grundsätzlich verlangt, dass der Abzug und die Steuererhebung im Rahmen ein und derselben Besteuerung bei ein und demselben Steuerpflichtigen erfolgen⁷⁰.

188. In ihrer ganzen Strenge angewandt, würde diese Rechtsprechung dazu führen, dass in der vorliegenden Rechtssache keine Rechtfertigung mit der Kohärenz des Steuersystems gegeben wäre, da der in Rede stehende Steuervorteil, der Columbus gewährt wurde, und die Anwendung der Anrechnungsmethode im Rahmen unterschiedlicher Besteuerungsfälle und unterschiedlicher Steuersysteme erfolgen.

189. Im Urteil Manninen hat der Gerichtshof wohl die strenge Auslegung des Begriffs der Kohärenz des Steuersystems, die auf den Kriterien der Identität der Besteuerung und der Identität des Steuerpflichtigen beruht und die bis dahin in der Rechtsprechung überwog, in der Weise abgemildert, dass er entsprechend dem Vorschlag von Generalanwältin Kokott in deren Schlussanträgen in dieser Rechtssache anerkannt hat, dass sich ein Mitgliedstaat auf die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems berufen kann,

auch wenn die beiden Kriterien in jenem Fall nicht erfüllt waren⁷¹.

190. Der Begriff der Kohärenz des Steuersystems ist als „etwas diffus“⁷² oder sogar „mysteriös“⁷³ beschrieben worden. Die Mitgliedstaaten haben sich auf ihn oft unterschiedslos zusammen mit Rechtfertigungsgründen anderer Art berufen, die oft als zwingende Erfordernisse im Sinne der Rechtsprechung anerkannt sind, wie die Wirksamkeit der Steuerprüfungen, die Bekämpfung von Steuerumgehungen oder Steuerhinterziehung oder sogar der Verlust von Steuereinnahmen, der indessen nicht zu diesen Erfordernissen gehört⁷⁴. Im vorliegenden Fall scheint die Bundesrepublik Deutschland diesen Begriff auch dem Territorialitätsgrundsatz anzugleichen, der im internationalen Steuerrecht verankert ist und der vom Gerichtshof ebenfalls als mögliche Rechtfertigung einer Beschränkung einer der Verkehrsfreiheiten anerkannt worden ist⁷⁵.

191. Wie Generalanwalt Poiares Maduro in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Marks & Spencer⁷⁶ ausgeführt hat, soll der

69 — Urteile ICI (Randnr. 29), Baars (Randnr. 40), De Groot (Randnr. 109), vom 18. September 2003, Bosal (C-168/01, Slg. 2003, I-9409, Randnr. 31), vom 15. Juli 2004, Weidert und Paulus (C-242/03, Slg. 2004, I-7379, Randnr. 22), vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier (C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 21), und vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal (C-345/05, Slg. 2006, I-10633, Randnr. 29).

70 — Vgl. insbesondere Urteile Baars (Randnr. 40), vom 6. Juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnrn. 57 und 58), Bosal (Randnrn. 29 und 30), vom 15. Juli 2004, Lenz (C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnr. 36), Manninen (Randnr. 42) und vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 54).

71 — Urteil Manninen, Randnrn. 45 und 46 und insbesondere Nrn. 54 bis 57 der Schlussanträge.

72 — Nr. 51 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Manninen.

73 — F. Vanistendael, „Cohesion: The Phoenix rises from his ashes“, *EC Tax Review*, 2005, S. 211.

74 — Vgl. hierzu insbesondere Urteile Verkooijen (Randnr. 59), X und Y (Randnr. 50), Lenz (Randnr. 40) und Marks & Spencer (Randnr. 44).

75 — Vgl. Urteile vom 15. Mai 1997, Futura Participations und Singer (C-250/92, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 22), Bosal (Randnr. 37), Manninen (Randnr. 38) und Marks & Spencer (Randnr. 39).

76 — Nrn. 66 und 67.

Begriff der Kohärenz des Steuersystems die Integrität der nationalen Steuersysteme schützen, vorausgesetzt, dass er die Integration dieser Systeme im Rahmen des Binnenmarkts nicht behindert. In diesem Sinne soll er ein „delikates Gleichgewicht“ gewährleisten, das durch eine Regel der „doppelten Neutralität“ verwirklicht wird: zum einen die von den Mitgliedstaaten durch Art. 52 EG-Vertrag vorgeschriebene steuerliche Neutralität in Bezug auf die Niederlassung der Unternehmen in der Gemeinschaft und zum anderen die Neutralität, die bei Ausübung der Niederlassungsfreiheit für die von den Mitgliedstaaten erlassenen Steuerregelungen zu gewährleisten ist, damit die Gemeinschaftsangehörigen die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts nicht ausnutzen, um daraus Vorteile zu ziehen, die nicht im Zusammenhang mit der Ausübung dieser Freiheit stehen.

192. Unter diesem Gesichtspunkt könnte daher angenommen werden, dass der Begriff der Kohärenz des Steuersystems mit dem Rechtsmissbrauch oder dem Erfordernis der Bekämpfung künstlicher Gestaltungen zusammenfällt. Wenn dies der Fall sein sollte, würde es in der vorliegenden Rechtssache genügen, auf die Ausführungen zu diesem Rechtfertigungsgrund in diesen Schlussanträgen zu verweisen.

193. Angesichts der praktisch systematischen Ablehnung des aus der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems hergeleiteten Arguments auch in der aus dem Urteil Manninen hervorgehenden flexibleren Auslegung des Begriffs und der Schwierigkeiten,

diesen Begriff von den anderen durch die Mitgliedstaaten⁷⁷ vorgebrachten Rechtfertigungsgründen genau abzugrenzen, könnte man sich fragen, ob er wirklich brauchbar ist.

194. Diese Frage ist ohne Zweifel durch die Sachverhalte zu erklären, in Bezug auf die der Gerichtshof diese Rechtfertigung zu beurteilen hatte. In den Rechtssachen, in denen mit der Notwendigkeit der Kohärenz des Steuersystems am ernsthaftesten argumentiert wurde, ging es nämlich um nationale Regelungen, die in irgendeiner Weise eine unterschiedliche Behandlung eines innerstaatlichen Sachverhalts und eines grenzüberschreitenden Sachverhalts vornahm, bei dem die betroffenen Steuerpflichtigen Gebrauch von einer der Verkehrsfreiheiten gemacht hatten. Letztlich wurde durch diese Regelungen die Erstreckung der steuerlichen Behandlung in Form einer Steuervergünstigung, die Vorgängen der gleichen Art im Inland vorbehalten war, auf einen Vorgang in der Gemeinschaft versagt⁷⁸. So machte in der Rechtssache Manninen die finnische Regelung die Gewährung einer Steuergutschrift an in Finnland wohnhafte Aktionäre, die dort unbeschränkt steuerpflichtig waren, auch von der Voraussetzung abhängig, dass die Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in Finnland ausgeschüttet wurden, die in diesem Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterlagen. Der Gerichtshof hat die Verhältnismäßigkeit der betreffenden steuerlichen Maßnahme untersucht, mit der die Doppel-

77 — Es sei noch bemerkt, dass der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer bei der Prüfung, ob die britische Regelung gerechtfertigt sein konnte, die den Konzernabzug auf Verluste gebietsansässiger Gesellschaften beschränkte, sich nicht auf die Wahrung der Kohärenz des nationalen Steuersystems bezogen hat, sondern auf ein Bündel aus drei kumulativen Gründen, erstens, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, sodann die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und schließlich die Steuerfluchtgefahr.

78 — Vgl. u. a. die Sachverhalte, die den Urteilen Verkooijen, Bosal, Lenz und Manninen sowie dem Urteil vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727), zugrunde lagen.

besteuerung der an die Aktionäre ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaften vermieden werden sollte, und hat entschieden, dass die Erstreckung der Steuergutschrift auf finnische Aktionäre einer Gesellschaft mit Sitz in Schweden, die nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat geschuldeten Steuer berechnet war, die Kohärenz des finnischen Steuersystems nicht in Frage stellt und dabei den freien Kapitalverkehr weniger beschränkt⁷⁹.

195. Wie ich bereits ausgeführt habe, wird durch die in der vorliegenden Rechtssache betroffene steuerliche Maßnahme kein Unterschied zwischen der steuerlichen Behandlung der Gesellschafter von Columbus, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind und die von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht haben, und der steuerlichen Behandlung von Gesellschaftern einer Betriebsstätte in Deutschland eingeführt. Dagegen behandelt sie grenzüberschreitende Sachverhalte je nachdem unterschiedlich, ob der Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte der deutschen Gesellschafter belegen ist, ein Besteuerungsniveau anwendet, das niedriger oder höher als der im AStG festgelegte Satz ist. Diese Maßnahme besteht darin, dass die Befreiung von der Einkommen- und Vermögensteuer in Deutschland zum Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, in dem die Besteuerung unter dem vom AStG festgelegten Satz liegt, dadurch versagt wird, dass, ebenfalls zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die Methode der Anrechnung

der im Ausland erhobenen Steuer angewandt wird.

196. Selbst wenn man allgemein einräumt, dass bei einem Sachverhalt, bei dem eine Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einseitig durch eine andere ersetzt wird, ein Ziel in der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems bestehen könnte, frage ich mich jedoch im vorliegenden Fall — wie meine vorstehenden Ausführungen bereits haben erahnen lassen —, ob dieser Rechtfertigungsgrund wirklich das Ziel darstellt, das die deutschen Behörden mit dem Erlass der in Rede stehenden steuerlichen Maßnahme verfolgen. Wie wir gesehen haben, scheint diese Maßnahme nämlich im Wesentlichen mit dem Bestreben begründet zu sein, gegen die Steuerumgehung durch die Bekämpfung künstlicher Gestaltungen vorzugehen oder sogar das Territorialitätsprinzip zu wahren.

197. Wenn es um die Verteidigung dieses Grundsatzes geht, wie dies die Bundesrepublik Deutschland für sich in Anspruch nimmt, so scheint es mir insbesondere, dass es inkohärent und mit diesem Grundsatz kaum vereinbar ist, Vermögensteuer auf das Vermögen zu erheben, das aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat stammt, der eine solche Steuer nicht erhebt und dessen Einkommensteuer unter dem in Deutschland angewandten Satz liegt, und auf die Anwendung der Vermögensteuer zu verzichten, wenn das Vermögen aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat stammt, dessen Besteuerung höher als in Deutschland ist, während dieser andere Mitgliedstaat ebenfalls keine Vermögensteuer erhebt.

79 — Urteil Manninen (Randnr. 46).

198. Unter diesen Voraussetzungen denke ich nicht, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme mit dem Bestreben gerechtfertigt werden kann, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, so wie dieser Rechtfertigungsgrund von der Bundesrepublik Deutschland vorgebracht und ausgelegt wird.

199. Nach Abschluss meiner Untersuchung bin ich der Ansicht, dass Art. 52 EG-Vertrag dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Ersatz der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode für die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens in diesem Staat ansässiger Personen vorsieht, die aus Kapitalanlagen in einer Betriebsstätte stammen, die von diesen Gebietsansässigen in

einem anderen Mitgliedstaat, dessen Besteuerungsniveau niedriger als das im nationalen Steuerrecht des erstgenannten Mitgliedstaats vorgesehene Niveau ist, gegründet wurde und dort belegen ist, sofern eine solche Regelung nicht durch das Erfordernis der Bekämpfung künstlicher Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, das nationale Recht zu umgehen, gerechtfertigt ist. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob die Anwendung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Steuerregelung mit diesem Grund gerechtfertigt werden kann.

200. Ich füge hinzu, dass das gleiche Ergebnis angezeigt wäre, wenn die vorliegende Rechtssache in Bezug auf Art. 73b EG-Vertrag geprüft werden müsste.

VI — Ergebnis

201. Nach alledem schlage ich vor, die Frage des Finanzgerichts Münster (Deutschland) wie folgt zu beantworten:

Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) und Art. 73b EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG) sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats

entgegenstehen, die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Ersatz der Freistellungsmethode durch die Anrechnungsmethode für die Besteuerung der Einkünfte und des Vermögens in diesem Staat ansässiger Personen vorsieht, die aus Kapitalanlagen in einer Betriebsstätte stammen, die von diesen Gebietsansässigen in einem anderen Mitgliedstaat, dessen Besteuerungsniveau niedriger als das im nationalen Steuerrecht des erstgenannten Mitgliedstaats vorgesehene Niveau ist, gegründet wurde und dort belegen ist, sofern eine solche Regelung nicht durch das Erfordernis der Bekämpfung künstlicher Gestaltungen gerechtfertigt ist, die dazu bestimmt sind, das nationale Recht zu umgehen. Es obliegt dem vorliegenden Gericht, zu prüfen, ob die Anwendung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Steuerregelung mit diesem Grund gerechtfertigt werden kann.