

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
18. September 2003 *

In der Rechtssache C-168/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Hoge Raad der Niederlanden (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Bosal Holding BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) sowie der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6)

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward (Berichterstatter), P. Jann und S. von Bahr,

Generalanwalt: S. Alber,
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Bosal Holding BV, vertreten durch F. C. de Hosson, advocaat,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten und R. Singh, QC,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und H. van Vliet als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Bosal Holding BV, vertreten durch Rechtsanwalt F. C. de Hosson, der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins, R. Singh und M. Hoskins, Barrister, sowie der Kommission, vertreten durch R. Lyal und H. van Vliet, in der Sitzung vom 11. Juli 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 24. September 2002

folgendes

Urteil

- 1 Der Hoge Raad der Niederlanden hat mit Urteil vom 11. April 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 19. April 2001, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung der Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) und 58 EG-Vertrag (jetzt Artikel 48 EG) sowie der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6; im Folgenden: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Bosal Holding BV (im Folgenden: Bosal), einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (besloten vennootschap), und dem Inspecteur van de Be-

lastingdienst/Grote ondernemingen Arnhem (Finanzamt für Großunternehmen Arnhem; im Folgenden: Inspecteur) über dessen Weigerung, von den steuerpflichtigen Gewinnen dieser Gesellschaft die mit ihren Beteiligungen an ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften zusammenhängenden Kosten in Höhe von 3 969 339 NLG abzuziehen.

Rechtlicher Rahmen

Die Gemeinschaftsregelung

3 Artikel 52 Absatz 1 EG-Vertrag bestimmt:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats werden während der Übergangszeit nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen schrittweise aufgehoben. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.“

4 Artikel 58 Absatz 1 EG-Vertrag lautet:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre

Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.“

5 In der dritten Begründungserwägung der Richtlinie heißt es:

„Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen weisen von einem Staat zum anderen erhebliche Unterschiede auf und sind im Allgemeinen weniger günstig als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen. Die Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wird auf diese Weise gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats benachteiligt. Diese Benachteiligung ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, wodurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden.“

6 Artikel 1 der Richtlinie bestimmt:

„(1)Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an

- auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen;

- auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten.

(2) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher

oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.“

7 Artikel 4 der Richtlinie lautet:

„(1) Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

- besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder
- lässt er im Fall einer Besteuerung zu, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmestimmungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

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

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

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

Die nationale Regelung

- 8 Artikel 13 Absatz 1 der *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (in der Fassung von 1993; im Folgenden: Gesetz von 1969) lautet:

„Bei der Gewinnermittlung werden Gewinne aus einer Beteiligung sowie mit einer Beteiligung zusammenhängender Kosten nicht berücksichtigt, es sei denn, dass diese Kosten mittelbar der Erzielung von in den Niederlanden steuerpflichtigem Gewinn dienen (Freistellung von Beteiligungen). Zu den mit einer Beteiligung verbundenen Kosten werden auf jeden Fall die Zinsen und Kosten von Krediten gezahlt, die in den sechs Monaten vor dem Erwerb der Beteiligung aufgenommen worden sind, soweit nicht anzunehmen ist, dass die betreffenden Kredite zu einem anderen Zweck als dem Erwerb der Beteiligung aufgenommen worden sind.“

Ausgangsverfahren und Vorabentscheidungsfragen

- 9 Bosal betreibt Holding-, Finanzierungs- und Lizenzgeschäfte und unterliegt in den Niederlanden der Körperschaftsteuer. In ihrer Steuererklärung für das Jahr 1993

meldete sie im Zusammenhang mit der Finanzierung ihrer Beteiligungen an in neun anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Gesellschaften Kosten in Höhe von 3 969 339 NLG an. In Ergänzung zu dieser Steuererklärung beantragte sie einen Abzug dieser Kosten von ihrem eigenen Gewinn.

- 10 Der Inspecteur lehnte die Gewährung des beantragten Abzugs ab; seine Auffassung wurde vom Gerichtshof Arnheim (Niederlande), bei dem Bosal Klage gegen die Zurückweisung ihres Einspruchs erhoben hatte, bestätigt. Bosal legte daraufhin beim vorliegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

- 11 Da die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits nach Auffassung des Hoge Raad der Niederlande von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhängt, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
 1. Steht Artikel 52 in Verbindung mit Artikel 58 EG-Vertrag... oder eine andere gemeinschaftsrechtliche Vorschrift dem entgegen, dass ein Mitgliedstaat einer der Besteuerung in diesem Mitgliedstaat unterworfenen Muttergesellschaft den Abzug von Kosten, die mit einer von ihr gehaltenen Beteiligung verbunden sind, nur dann gestattet, wenn die betroffene Tochtergesellschaft Gewinn erzielt, der in dem Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen ist, steuerpflichtig ist?

 2. Macht es für die Beantwortung der Frage 1 einen Unterschied, ob der betroffene Mitgliedstaat für den Fall, dass die Tochtergesellschaft, nicht aber die Muttergesellschaft in diesem Mitgliedstaat der Gewinnbesteuerung unterworfen ist, bei der Besteuerung der Tochtergesellschaft die genannten Kosten berücksichtigt?

Zu den Vorabentscheidungsfragen

- 12 Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob das Gemeinschaftsrecht einer nationalen Vorschrift entgegensteht, die bei der Besteuerung der Gewinne einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Muttergesellschaft den Abzug von Kosten, die mit einer von dieser gehaltenen Beteiligung an dem Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft verbunden sind, davon abhängig macht, dass diese Kosten mittelbar der Erzielung von Gewinnen dienen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen ist, steuerpflichtig sind.
- 13 Vorab ist festzustellen, dass der nach Artikel 13 Absatz 1 des Gesetzes von 1969 vorgesehene Kostenabzug den schriftlichen Erklärungen der niederländischen Regierung zufolge ausschließlich von der Frage abhängt, ob diese Kosten „mittelbar“ der Erzielung von in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinnen „dienen“, ohne dass diese Gewinne von Tochtergesellschaften erzielt werden müssten, die selbst in diesem Mitgliedstaat niedergelassen sind oder die im Ausland niedergelassen sind, jedoch eine Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besitzen. Eine in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft sei daher zum Abzug der mit der Finanzierung ihrer Beteiligungen an Tochtergesellschaften, die selbst in diesem Mitgliedstaat niedergelassen seien, oder an Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen seien, jedoch über eine Betriebsstätte in den Niederlanden verfügten, verbundenen Kosten von ihrem steuerpflichtigen Gewinn berechtigt.
- 14 Der Hoge Raad der Nederlanden verweist darauf, dass es eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen würde, wenn die Abzugsfähigkeit dieser Kosten davon abhängig gemacht würde, dass sie der Erzielung von im Staat der Niederlassung der Muttergesellschaft steuerpflichtigen Gewinnen dienen, da sich dies negativ auf die Entscheidung einer Muttergesellschaft auswirken könne, eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu gründen. Zu fragen bleibe aber, ob diese Beschränkung durch das Erfordernis gerechtfertigt werden könnte, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems zu gewährleisten.

- 15 Die Behandlung der Beteiligungskosten im Zusammenhang mit dem steuerpflichtigen Gewinn sei inkohärent, und zwar aus drei Gründen. Erstens könnten diese Kosten von den Gewinnen der niederländischen Muttergesellschaft abgezogen werden, ohne dass die Höhe der Gewinne der Tochtergesellschaft berücksichtigt würde, selbst wenn diese in dem betreffenden Jahr keine Gewinne erzielt habe. Zweitens hätten die Beteiligungskosten, wenn die Tochtergesellschaft Gewinne erziele, nicht aber die Muttergesellschaft, insgesamt keinen Einfluss auf die Besteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaft. Schließlich könnten die Beteiligungskosten, die mittelbar zur Erzielung steuerpflichtiger Gewinne in den Niederlanden beitragen, nicht abgezogen werden, wenn diese Gewinne von einer niederländischen Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft erzielt worden seien.
- 16 Nach Auffassung von Bosal beschränkt das Gesetz von 1969 dadurch, dass es den Abzug von Kosten nur erlaube, wenn diese der Erzielung von in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinnen dienen, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit, da sie die Errichtung von Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat schlechter stelle. Die den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie eingeräumte Möglichkeit, den Abzug der Kosten einer Beteiligung am Kapital einer Tochtergesellschaft nicht zuzulassen, dürfe nicht allein auf die Beteiligung an Tochtergesellschaften beschränkt werden, die keine im Mitgliedstaat der Niederlassung der Muttergesellschaft steuerpflichtigen Gewinne erzielen, sondern müsse auf alle Beteiligungen angewandt werden, auch wenn diese unmittelbar oder mittelbar in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtige Gewinne erbrächten.
- 17 Demgegenüber sind die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission der Auffassung, das Gesetz von 1969 verstoße nicht gegen das Gemeinschaftsrecht, da es keine Einschränkungen der Niederlassungsfreiheit enthalte oder — unterstellt, eine Einschränkung läge vor — diese jedenfalls sachlich gerechtfertigt wäre.
- 18 Die niederländische Regierung trägt erstens vor, Tochtergesellschaften von in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften, die in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtige Gewinne erzielen, und solche, die dies nicht täten, befänden sich

nicht in einer objektiv vergleichbaren Situation. Sie beruft sich auf das Territorialitätsprinzip und macht geltend, es bestehe ein großer Unterschied zwischen den Tochtergesellschaften, je nachdem, ob sie im Ausland tätig seien oder nicht. Im ersten Fall seien nicht sämtliche in dem betreffenden Konzern erzielten Gewinne der niederländischen Steuer unterworfen, während dies im zweiten Fall so sei. Diese unterschiedliche Situation der Tochtergesellschaften von in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften rechtfertige eine unterschiedliche Behandlung dieser Muttergesellschaften im Hinblick auf die mit ihren Beteiligungen am Kapital solcher Tochtergesellschaften verbundenen Kosten.

- 19 Zweitens machen die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission geltend, die Weigerung, Muttergesellschaften, die keine Tochtergesellschaften hätten, die in den Niederlanden steuerpflichtige Gewinne erzielten, das Recht zum Abzug der mit der Finanzierung von Beteiligungen am Kapital ihrer Tochtergesellschaften verbundenen Kosten von ihren in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtigen Gewinnen zu gewähren, sei jedenfalls durch das Erfordernis gerechtfertigt, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems zu wahren (vgl. Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und in der Rechtssache C-300/90, Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305). Es bestehe nämlich ein indirekter Zusammenhang zwischen den mit der Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft verbundenen Kosten einerseits und deren in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinnen, deren Erzielung diese Kosten vor ihrem Abzug gedient hätten.
- 20 Drittens tragen die niederländische Regierung und die Kommission vor, die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der Beteiligungskosten sei durch das Ziel gerechtfertigt, eine Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage zu vermeiden, die über eine bloße Verringerung der Steuereinnahmen hinausgehe.
- 21 Schließlich machen die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission geltend, das Gesetz von 1969 sei mit der Richtlinie vereinbar, da die Mitgliedstaaten nach Artikel 4 der Richtlinie bestimmen könnten, dass Beteiligungskosten nicht von den steuerpflichtigen Gewinnen der Muttergesellschaft abgezogen werden könnten. Dies bedeute zugleich, dass die Mitgliedstaaten den Abzug solcher Kosten teilweise ablehnen könnten.

- 22 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie, wie sich insbesondere aus ihrer dritten Begründungserwägung ergibt, bezweckt, die Benachteiligung zu beseitigen, die sich daraus ergibt, dass die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuervorschriften im Allgemeinen ungünstiger sind als diejenigen, die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften ein und desselben Mitgliedstaats gelten, und damit den Zusammenschluss von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene zu erleichtern (vgl. Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, Slg. 2001, I-6797, Randnr. 25).
- 23 Im Zusammenhang mit der spezifischen Frage der steuerlichen Behandlung der Kosten, die mit der Beteiligung einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Muttergesellschaft am Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft verbunden sind, räumt Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie jedem Mitgliedstaat das Recht ein, zu bestimmen, dass Kosten dieser Beteiligung nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können.
- 24 Während Artikel 4 Absatz 1 der Richtlinie nach Absatz 3 dieses Artikels nur bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Anwendung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems gilt, enthält Absatz 2 dieses Artikels, der die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen Abzug der Beteiligungskosten vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft nicht zuzulassen, keine Voraussetzung oder Sondervorschrift betreffend die Bestimmung oder den Zweck der von der Muttergesellschaft oder ihrer Tochtergesellschaft erzielten Gewinne oder betreffend die zeitliche Anwendbarkeit des Absatzes 2. Diese Vorschrift bleibt daher auch nach Einführung eines gemeinsamen Körperschaftsteuersystems anwendbar.
- 25 Da Artikel 13 Absatz 1 des Gesetzes von 1969 nur die durch Artikel 4 Absatz 2 der Richtlinie gegebene Möglichkeit, den Abzug der Kosten einer Beteiligung der Muttergesellschaften am Kapital ihrer Tochtergesellschaften abzulehnen, umsetzt, ist er mit der Richtlinie vereinbar.

- 26 Von dieser Möglichkeit darf jedoch nur unter Wahrung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, hier des Artikels 52 EG, Gebrauch gemacht werden. Die Frage, ob die Richtlinie einen Mitgliedstaat ermächtigt, den Abzug der Beteiligungskosten nur teilweise zuzulassen, wie dies Artikel 13 Absatz 1 des Gesetzes von 1969 tut, muss daher im Licht des Artikels 52 EG geprüft werden.
- 27 Die in Artikel 13 Absatz 1 des Gesetzes von 1969 vorgesehene Beschränkung des Abzugs der Kosten der Beteiligung der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft am Kapital der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften allein auf die Fälle, in denen Letztere — wenn auch mittelbar — in den Niederlanden steuerpflichtige Gewinne erzielen, stellt, wie das vorliegende Gericht festgestellt hat, ein Hemmnis für die Errichtung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten dar. Angesichts dieser Beschränkung könnte eine Muttergesellschaft nämlich davor zurückschrecken, ihre Tätigkeiten über eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Tochtergesellschaft auszuüben, da solche Tochtergesellschaften gewöhnlich keine in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinne erzielen.
- 28 Überdies läuft eine solche Beschränkung dem Ziel der Richtlinie zuwider, wie es in ihrer dritten Begründungserwägung niedergelegt ist; hiernach ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems die Benachteiligung zu beseitigen, die sich aus der Anwendung der für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen ergibt, die im Allgemeinen weniger günstig sind als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen.
- 29 Was das Vorbringen betreffend das Erfordernis, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems zu wahren, angeht, hat der Gerichtshof in seinem Urteil vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 57) daran erinnert, dass es in den Rechtssachen Bachmann und Kommission/Belgien um ein und denselben Steuerpflichtigen ging, so dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung bestand, die im Rahmen einer einzigen Besteuerung erfolgten.

- 30 Fehlt es an einem solchen unmittelbaren Zusammenhang, z. B. weil es um verschiedene Steuern oder die steuerliche Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger geht, ist eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98, Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 40).
- 31 Im Ausgangsverfahren fehlt es an einem derartigen unmittelbaren Zusammenhang. Es besteht nämlich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der den in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften gewährten steuerlichen Vergünstigung (Recht zum Abzug der Kosten der Beteiligung am Kapital der Tochtergesellschaften von ihrem Gewinn) einerseits und der Besteuerung der Tochtergesellschaften von Muttergesellschaften, wenn diese in diesem Mitgliedstaat niedergelassen sind, andererseits.
- 32 Anders als Zweigniederlassungen oder Betriebsniederlassungen sind Mutter- und Tochtergesellschaften nämlich verschiedene juristische Personen, die jeweils einer eigenen Besteuerung unterliegen, so dass es an einem unmittelbaren Zusammenhang im Rahmen einer einzigen Besteuerung fehlt und eine Berufung auf die Kohärenz des Steuersystems nicht möglich ist.
- 33 Im Übrigen wird die Beschränkung der Abzugsfähigkeit der mit der Beteiligung der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft am Kapital der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften zusammenhängenden Kosten nicht durch einen entsprechenden Vorteil ausgeglichen. Diese Beschränkung führt offensichtlich dazu, dass Kosten, die normalerweise abzugsfähig gewesen wären, bei der Berechnung der Steuer nicht berücksichtigt werden.
- 34 Eine solche Überbesteuerung kann nicht mit dem Erfordernis, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt werden.

- 35 Überdies besteht auch kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Kosten, die eine Muttergesellschaft von ihren in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinnen abziehen kann, und den möglichen steuerpflichtigen Gewinnen ihrer in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft oder der niederländischen Betriebsstätte ihrer ausländischen Tochtergesellschaft. Insoweit ergibt sich aus dem Vorlageurteil, dass die Beteiligungskosten von den Gewinnen einer solchen Muttergesellschaft abgezogen werden können, ohne dass auf die Höhe der Gewinne der Tochtergesellschaft abgestellt wird, selbst wenn diese während des betreffenden Jahres keine Gewinne gemacht hat.
- 36 Wie das vorlegende Gericht und die Kommission ausgeführt haben, ist es zulässig, nach der Kohärenz eines Steuersystems zu fragen, das auf dem Bestehen eines Zusammenhangs zwischen den Beteiligungskosten und dem Vorliegen steuerpflichtiger Gewinne in den Niederlanden innerhalb ein und desselben Konzerns beruht, da die Tochtergesellschaften von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Muttergesellschaften die Beteiligungskosten dieser Muttergesellschaften nicht von ihren in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinnen abziehen könnten.
- 37 Die niederländische Regierung hat sich ferner auf das Territorialitätsprinzip, wie es vom Gerichtshof in seinem Urteil vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (*Futura Participations und Singer*, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 22) anerkannt wurde, berufen, um die unterschiedliche steuerliche Behandlung nach dem Gesetz von 1969 zu rechtfertigen. Die mit den im Ausland ausgeübten Tätigkeiten zusammenhängenden Kosten einschließlich der Finanzierungs- oder Beteiligungskosten müssten nämlich auf die durch diese Tätigkeiten erzielten Gewinne angerechnet werden, und die Beschränkung des Abzugs dieser Kosten sei allein davon abhängig, ob Gewinne außerhalb der Niederlande erzielt worden seien. Somit liege keine Diskriminierung vor, da die Tochtergesellschaften, die in den Niederlanden steuerpflichtige Gewinne erzielten, und diejenigen, die dies nicht täten, sich nicht in einer vergleichbaren Situation befänden.
- 38 Insoweit ist festzustellen, dass die Anwendung des Territorialitätsprinzips im Urteil *Futura Participations und Singer* sich auf die Besteuerung eines einzelnen

Steuerpflichtigen bezog, der Tätigkeiten in dem Mitgliedstaat, in dem er seine Hauptniederlassung hatte, sowie — über Zweitniederlassungen — in anderen Mitgliedstaaten ausübte.

- 39 Angesichts des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens und wie der Generalanwalt in den Nummern 50 und 51 seiner Schlussanträge festgestellt hat, ist das Argument, die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Muttergesellschaften sei dadurch gerechtfertigt, dass die Tochtergesellschaften, die in den Niederlanden steuerpflichtige Gewinne erzielten, und diejenigen, die dies nicht täten, sich nicht in einer vergleichbaren Situation befänden, unerheblich. Die Muttergesellschaften werden steuerlich unterschiedlich behandelt, nämlich in Abhängigkeit davon, ob sie Tochtergesellschaften besitzen, die in den Niederlanden steuerpflichtige Gewinne erzielen, auch wenn alle diese Muttergesellschaften in diesem Mitgliedstaat niedergelassen sind. Im Hinblick auf die steuerliche Situation dieser Gesellschaften bezüglich der Gewinne ihrer Tochtergesellschaften ist festzustellen, dass die Muttergesellschaften nicht für diese Gewinne steuerpflichtig sind, unabhängig davon, ob diese von in den Niederlanden steuerpflichtigen Tochtergesellschaften oder anderen Tochtergesellschaften stammen.
- 40 Wie im Übrigen der Gerichtshof in einem Fall, in dem es um die — je nach Sitz der Muttergesellschaft unterschiedliche — Besteuerung einer Tochtergesellschaft ging, festgestellt hat, kann der Umstand, dass gebietsansässige Muttergesellschaften einer anderen Steuerregelung unterliegen als gebietsfremde Muttergesellschaften, es nicht rechtfertigen, dass im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften von Muttergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ein Steuervorteil versagt wird, den im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaften von ebenfalls dort ansässigen Muttergesellschaften in Anspruch nehmen können, da alle Tochtergesellschaften ungeachtet des Sitzes ihrer Muttergesellschaft für ihre Gewinne der „mainstream corporation tax“ (Körperschaftsteuer-Abschlusszahlung) unterliegen (Urteil vom 8. März 2001 in den verbundenen Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 60).
- 41 Überdies enthält die Richtlinie keine Ausnahmegvorschrift hinsichtlich des Staatsgebiets, in dem die Gewinne der Tochtergesellschaften besteuert werden. Unter diesen Umständen kann die Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden, dass sie eine Regelung wie das Gesetz von 1969 zulässt.

- 42 Das Argument der niederländischen Regierung und der Kommission, die Beschränkung der Abzugsfähigkeit sei durch das Ziel gerechtfertigt, eine Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage zu vermeiden, die über eine bloße Verringerung des Steueraufkommens hinausgehe, geht fehl. Eine solche Rechtfertigung unterscheidet sich nämlich im Kern nicht von derjenigen betreffend die Gefahr einer Verringerung des Steueraufkommens. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes gehört eine solche Rechtfertigung jedoch nicht zu den in Artikel 56 Absatz 1 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 46 Absatz 1 EG) genannten Gründen und ist nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen, der zur Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit angeführt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 28).
- 43 Auf die Vorlagefragen ist somit zu antworten, dass die Richtlinie, ausgelegt im Licht von Artikel 52 EG-Vertrag, einer nationalen Vorschrift entgegensteht, nach der bei der Besteuerung der Gewinne einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Muttergesellschaft die Kosten, die mit einer von dieser gehaltenen Beteiligung an dem Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft verbunden sind, nur dann abzugsfähig sind, wenn diese Kosten mittelbar der Erzielung von Gewinnen dienen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen ist, steuerpflichtig sind.

Kosten

- 44 Die Auslagen der niederländischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 11. April 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Die Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ausgelegt im Licht von Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG), steht einer nationalen Vorschrift entgegen, nach der bei der Besteuerung der Gewinne einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Muttergesellschaft die Kosten, die mit einer von dieser gehaltenen Beteiligung an dem Kapital einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft verbunden sind, nur dann abzugsfähig sind, wenn diese Kosten mittelbar der Erzielung von Gewinnen dienen, die in dem Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft niedergelassen ist, steuerpflichtig sind.

Wathelet

Timmermans

Edward

Jann

von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 18. September 2003.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

M. Wathelet

