

A UND B

BESCHLUSS DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

10. Mai 2007\*

In der Rechtssache C-102/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Regeringsrätt (Schweden) mit Entscheidung vom 13. Oktober 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Februar 2005, in dem Verfahren

**Skatteverket**

gegen

**A und B**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters E. Juhász, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis und T. von Danwitz,

\* Verfahrenssprache: Schwedisch.

Generalanwalt: Y. Bot,  
Kanzler: R. Grass,

gemäß Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach der Gerichtshof durch mit Gründen versehenen Beschluss entscheiden kann,

nach Anhörung des Generalanwalts

folgenden

### **Beschluss**

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 56 EG bis 58 EG.
  
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteverk (schwedische Finanzverwaltung) einerseits und A und B, die Gesellschafter und Arbeitnehmer von X, einer Gesellschaft schwedischen Rechts, sind, andererseits wegen der Frage, ob im Rahmen der Besteuerung der von dieser Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden das Arbeitsentgelt der Arbeitnehmer in der russischen Zweigniederlassung von Y, einer schwedischen Tochtergesellschaft von X, in die Berechnungsgrundlage bei der Anwendung der schwedischen Bestimmungen zur „Lohnregel“ mit einzubeziehen ist.

## Nationales Recht

- 3 Die vorliegende Rechtssache betrifft die schwedischen Steuervorschriften über die Dividendenausschüttung schwedischer Gesellschaften mit geringer Gesellschafterzahl (*fåmansföretag*).
  
- 4 Diese Gesellschaften sind kleine Aktiengesellschaften, bei denen sich mehr als 50 % der Anteile oder der Aktien in den Händen von weniger als fünf natürlichen Personen befinden, die dadurch entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausüben. Sind mehrere Anteilseigner einer Aktiengesellschaft in dieser beschäftigt, werden sie gemäß Kapitel 57 § 3 Einkommenskattelagen (Einkommensteuergesetz) 1999:1229 (im Folgenden: Gesetz) als eine einzige Person behandelt, so dass die Gesellschaft trotz einer großen Zahl von Anteilseignern als eine Gesellschaft mit geringer Gesellschafterzahl angesehen werden kann.
  
- 5 In Schweden ist die Lohnsteuer höher als die Steuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen. Um die Anteilseigner einer Gesellschaft mit geringer Gesellschafterzahl, die zugleich Beschäftigte dieser Gesellschaft sind, davon abzuhalten, Arbeitsentgelt in Einkünfte aus Kapitalvermögen umzuwandeln, bestimmt das Gesetz, dass von der Gesellschaft ausgeschüttete Dividenden bis zu einem gemeinhin als „Höchstbetrag“ bezeichneten pauschalen Ertrag, der als dem normalen Ertrag des in die Gesellschaft investierten Kapitals entsprechend angesehen wird, als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert werden. Der diesen Höchstbetrag übersteigende Betrag dieser Dividenden wird dagegen als Arbeitsentgelt besteuert.
  
- 6 Dieser pauschale Ertrag wird in der Weise berechnet, dass auf die Berechnungsgrundlage, die im Wesentlichen aus dem Kapital besteht, das der Anteilseigner in

die Gesellschaft mit geringer Gesellschafterzahl investiert hat, ein bestimmter Prozentsatz angewandt wird.

- 7 In die Berechnungsgrundlage kann gemäß der in Kapitel 43 § 12 des Gesetzes vorgesehenen Lohnregel (*lönregel*) auch ein Betrag eingehen, der einem Teil des Arbeitsentgelts entspricht, das den in der Gesellschaft, in den Tochtergesellschaften und in den Zweigniederlassungen Beschäftigten gezahlt wird. Gemäß dieser Bestimmung kann dieses Arbeitsentgelt jedoch nur berücksichtigt werden, wenn es nach schwedischem Recht in die Berechnungsgrundlage für die Sozialabgaben oder Einkommensteuer eingeflossen ist.
- 8 Nach dem Beitritt des Königreichs Schweden zur Europäischen Union wurde die Anwendung der Lohnregel nach Angaben der schwedischen Regierung allerdings auf das Arbeitsentgelt ausgeweitet, das in einem anderen Mitgliedstaat tätigen Arbeitnehmern der Gesellschaften mit geringer Gesellschafterzahl gezahlt wird.

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 9 X, eine schwedische Aktiengesellschaft, ist ein Beratungsunternehmen, das mehreren Anteilseignern gehört, die — wie A und B — in diesem Unternehmen eine Tätigkeit im Lohn- und Gehaltsverhältnis ausüben. Obwohl X während des maßgeblichen Zeitraums relativ viele Anteilseigner (insgesamt 78) hatte, gehörte sie stets zu den Gesellschaften mit geringer Gesellschafterzahl im Sinne von Kapitel 57 § 3 des Gesetzes.
- 10 Als X 1991 ihre Tätigkeit aufnahm, übernahm sie einen Betrieb, der früher in Schweden in anderer Form geführt worden war und zu dem eine Zweigniederlassung in Russland gehörte. 1997 wurde dieser Betrieb von Y, einer schwedischen Aktiengesellschaft und Tochtergesellschaft von X, übernommen. Gleichzeitig eröffnete Y eine weitere Zweigniederlassung in Russland. Die erstgenannte Zweigniederlassung wurde 2000 abgewickelt.

- 11 A und B sind mit je 1,7 % der Anteile an X beteiligt. A wurde 1991 Anteilseigner von X, B 1996.
- 12 A und B beantragten beim Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss) den Erlass eines Vorbescheids betreffend die Frage, ob sie bei der Berechnung der auf die von X ausgeschütteten Dividenden entfallenden Steuer gemäß der Lohnregel das Arbeitsentgelt der in der russischen Zweigniederlassung von Y Beschäftigten berücksichtigen durften, obwohl es nicht in die Berechnungsgrundlage für die in Schweden geschuldeten Sozialabgaben oder die schwedische Einkommensteuer eingeflossen war.
- 13 Mit A und B am 19. Februar 2003 zugestelltem Vorbescheid bejahte das Skatterättsnämnd diese Frage. Es war der Ansicht, dass Art. 43 EG hier nicht anwendbar sei, da er nicht für Niederlassungen in einem Drittstaat gelte, so dass die streitigen nationalen Rechtsvorschriften anhand von Art. 56 Abs. 1 EG zu prüfen seien.
- 14 Nach Auffassung des Skatterättsnämnd stehen die Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr in einer Situation wie der von A und B einer ungünstigeren Besteuerung der von X an A und B ausgeschütteten Dividenden entgegen, wenn diese Besteuerung damit begründet werde, dass das Tochterunternehmen von X nicht in Schweden, sondern in Russland tätig sei.
- 15 Die Lohnregel stamme aus dem Jahr 1994, so dass sie nicht als eine am 31. Dezember 1993 bestehende Beschränkung im Sinne von Art. 57 Abs. 1 EG anzusehen sei. Die Ungleichbehandlung aufgrund dieser Regel könne auch nicht durch das Ziel, die Wirksamkeit der Steuerkontrolle zu gewährleisten, gerechtfertigt werden, zumal das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen dem Königreich Schweden und der Russischen Föderation eine Bestimmung über den Informationsaustausch zwischen den betreffenden Finanzbehörden enthalte.

- 16 Ein Mitglied des Skatterättsnämnd war jedoch der Ansicht, dass die Lohnregel anhand von Art. 43 EG und nicht anhand der Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr zu prüfen sei, da die Lohnregel die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit, nicht aber den Kapitalverkehr beschränken könne. Da Art. 43 EG jedoch auf Sachverhalte mit Drittlandsbezug nicht anwendbar sei, stelle die Lohnregel keine durch diese Vorschrift verbotene Beschränkung dar.
- 17 Das Riksskatteverket (Zentralamt für Finanzwesen) focht den Bescheid des Skatterättsnämnd vor dem Regeringsrätt an.
- 18 Unter diesen Umständen hat das Regeringsrätt beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Verbieten es die Vorschriften des Vertrags betreffend den freien Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und einem Drittland, dass in einem Fall wie dem vorliegenden A und B in Bezug auf die Gewinnausschüttungen von X ungünstiger besteuert werden, weil Y, die Tochtergesellschaft von X, in Russland statt in Schweden gewerblich tätig ist?
  2. Ist es von Bedeutung, ob A und B vor oder nach dem Beginn oder einer Änderung der Tätigkeit in Russland Aktien von X erworben haben?

## Zu den Vorlagefragen

- 19 Nach Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof, wenn die Antwort auf eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden kann, durch Beschluss entscheiden, der mit Gründen zu versehen ist.
- 20 Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es mit den Vorschriften des Vertrags betreffend den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, wenn eine nationale Rechtsvorschrift im Rahmen der Besteuerung von Dividenden, die bis zu einem bestimmten pauschalen Ertrag — der durch die Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes auf eine Bemessungsgrundlage berechnet wird, die nicht nur das vom Anteilseigner investierte Kapital, sondern auch einen Teil des den Beschäftigten der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Arbeitsentgelts umfasst — als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt werden, nicht die Berücksichtigung des den Beschäftigten einer Zweigniederlassung oder einer Tochtergesellschaft dieser Gesellschaft in einem Drittland gezahlten Arbeitsentgelts zulässt.
- 21 Ebenso wie ein Mitglied des Skatterättsnämnd (siehe Randnr. 16 des vorliegenden Beschlusses) sind die niederländische Regierung und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften der Ansicht, dass die fragliche nationale Rechtsvorschrift nur unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit und nicht unter dem des freien Kapitalverkehrs zu prüfen sei. Diese Vorschrift berühre die Gründung einer Zweigniederlassung in einem Drittstaat und falle somit ausschließlich in den sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.
- 22 Da die Prüfung des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens anhand der Bestimmungen des Vertrags betreffend die Niederlassungsfreiheit eine eigenständige Prüfung des Sachverhalts anhand der Vorschriften über den freien Kapitalverkehr entbehrlich machen könnte, ist zunächst zu prüfen, ob der Sachverhalt unter die Niederlassungsfreiheit fällt.

- 23 Nach ständiger Rechtsprechung ist mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt und die ihnen 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 Angehörige festgelegten erlaubt, gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. u. a. Urteile vom 21. September 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35, vom 13. Dezember 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29, und vom 12. September 2006, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 41).
- 24 Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung verbieten die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut, selbst wenn sie die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, doch auch, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. u. a. Urteile vom 16. Juli 1998, *ICI*, C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21, *Marks & Spencer*, Randnr. 31, sowie *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Randnr. 42).
- 25 Wie die niederländische Regierung und die Kommission ausgeführt haben, hat eine nationale Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren streitige, die es verbietet, für die Anwendung der Lohnregel das Arbeitsentgelt zu berücksichtigen, das an die Beschäftigten einer in einem Drittland ansässigen Zweigniederlassung gezahlt wird, vor allem zur Folge, dass es für eine schwedische Gesellschaft weniger attraktiv ist, eine Zweigniederlassung in einem Drittstaat zu gründen, da diese Gründung die Anteilseigner dieser Gesellschaft steuerlich schlechter stellen würde, als wenn die Zweigniederlassung sich in Schweden oder einem Mitgliedstaat befände.

- 26 Da diese nationale Rechtsvorschrift ein Unternehmen von der Gründung von Zweigniederlassungen außerhalb der Europäischen Union abhält, beeinträchtigt sie vorwiegend die Niederlassungsfreiheit und fällt somit in den sachlichen Anwendungsbereich allein der Bestimmungen des Vertrags, die diese Freiheit betreffen.
- 27 Sollte eine solche Rechtsvorschrift, wie von A und B vorgetragen, zu Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs führen, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten keine Prüfung dieser Rechtsvorschrift im Hinblick auf die Art. 56 EG bis 58 EG (vgl. in diesem Sinne Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 33, vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnrn. 48 und 49, sowie vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 34).
- 28 Folglich ist die im Ausgangsverfahren streitige nationale Rechtsvorschrift nicht anhand der Vorschriften des Vertrags betreffend den freien Kapitalverkehr zu prüfen.
- 29 Das Kapitel des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit enthält keine Bestimmung, die den Anwendungsbereich seiner Bestimmungen auf Sachverhalte erstreckt, die die Niederlassung einer Gesellschaft eines Mitgliedstaats in einem Drittstaat betreffen. Folglich können die Art. 43 ff. EG in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens nicht geltend gemacht werden.
- 30 Nach alledem sind die Fragen dahin zu beantworten, dass die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 ff. EG erheblich beeinträchtigt wird, wenn eine nationale Rechtsvorschrift im Rahmen der Besteuerung von Dividenden, die bis zu einem bestimmten pauschalen Ertrag — der durch die Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes auf eine Bemessungsgrundlage berechnet wird, die nicht

nur das vom Anteilseigner investierte Kapital, sondern auch einen Teil des den Beschäftigten der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Arbeitsentgelts umfasst — als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt werden, nicht die Berücksichtigung des den Beschäftigten einer Zweigniederlassung oder einer Tochtergesellschaft dieser Gesellschaft in einem Drittland gezahlten Arbeitsentgelts zulässt. Die Art. 43 ff. EG können in einem Fall, der die Niederlassung einer Gesellschaft eines Mitgliedstaats in einem Drittstaat betrifft, nicht geltend gemacht werden.

## Kosten

- 31 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

**Die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 ff. EG wird erheblich beeinträchtigt, wenn eine nationale Rechtsvorschrift im Rahmen der Besteuerung von Dividenden, die bis zu einem bestimmten pauschalen Ertrag — der durch die Anwendung eines bestimmten Prozentsatzes auf eine Bemessungsgrundlage berechnet wird, die nicht nur das vom Anteilseigner investierte Kapital, sondern auch einen Teil des den Beschäftigten der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Arbeitsentgelts umfasst — als Einkünfte aus Kapitalvermögen behandelt werden, nicht die Berücksichtigung des den Beschäftigten einer Zweigniederlassung oder einer Tochtergesellschaft dieser Gesellschaft in einem Drittland gezahlten Arbeitsentgelts zulässt. Die Art. 43 ff. EG können in einem Fall, der die Niederlassung einer Gesellschaft eines Mitgliedstaats in einem Drittstaat betrifft, nicht geltend gemacht werden.**

Unterschriften