

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

18. Juli 2007*

In der Rechtssache C-231/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Korkein hallinto-oikeus (Finnland) mit Entscheidung vom 23. Mai 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 25. Mai 2005, in dem Verfahren

Oy AA

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, der Kammerpräsidenten P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Küris und E. Juhász sowie der Richter K. Schiemann, G. Arestis, U. Löhmus, E. Levits (Berichterstatter), A. Ó Caoimh und L. Bay Larsen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Mai 2006,

* Verfahrenssprache: Finnisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Oy AA, vertreten durch T. Torkkel und J. Järvinen, asiamiehet,

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

- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und U. Forsthoff als Bevollmächtigte,

- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und M. de Grave als Bevollmächtigte,

- der schwedischen Regierung, vertreten durch K. Wistrand und A. Falk als Bevollmächtigte,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Nwaokolo und E. O'Neill als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

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

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 12. September 2006

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 43 EG, 56 EG und 58 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 255, S. 6) in der durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. 2004, L 7, S. 41) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 90/435).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht in einem Verfahren vor dem Korkein hallinto-oikeus (Oberstes Verwaltungsgericht), das die Oy AA, eine Gesellschaft finnischen Rechts, wegen des von ihr geltend gemachten Rechts angestrengt hat, von ihren steuerpflichtigen Einkünften einen finanziellen Beitrag abzuziehen, den sie an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gezahlt hat. In diesem Verfahren wird die Vereinbarkeit der finnischen Rechtsvorschriften über Konzernbeiträge mit dem Gemeinschaftsrecht in Frage gestellt.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Wie aus dem zweiten Erwägungsgrund der Richtlinie 2003/123 hervorgeht, zielt die Richtlinie 90/435 darauf ab, „Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen“.

- 4 Nach Art. 4 der Richtlinie 90/435 besteuert, wenn einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebsstätte aufgrund ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft Gewinne zufließen, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, der Staat der Muttergesellschaft die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne entweder nicht oder lässt im Fall einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft auf die geschuldete Steuer den von der Tochtergesellschaft für diesen Gewinn entrichteten Steuerteilbetrag anrechnen kann.

- 5 Nach Art. 5 der Richtlinie 90/435 sind „[d]ie von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne ... vom Steuerabzug an der Quelle befreit“, und nach Art. 6 dieser Richtlinie kann „[d]er Mitgliedstaat der Muttergesellschaft ... einen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vornehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht“.

Nationales Recht

- 6 § 1 des Laki konserniavutuksesta verotuksessa (Gesetz über Konzernbeiträge im Rahmen der Besteuerung) (825/1986) vom 21. November 1986 (im Folgenden: KonsAvL) hat folgenden Wortlaut:

„Dieses Gesetz regelt den Abzug eines Konzernbeitrags vom Einkommen des Gebers und die Anrechnung des Beitrags als Einnahme des Empfängers im Rahmen der Besteuerung.“

7 § 2 KonsAvL bestimmt:

„Der Konzernbeitrag ist ein Beitrag, der von einer Aktiengesellschaft oder Genossenschaft, die eine gewerbliche Tätigkeit ausübt, einer anderen Aktiengesellschaft oder Genossenschaft für deren gewerbliche Tätigkeit gewährt wird, keine Investition darstellt und nicht nach dem Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (Gesetz über die Besteuerung der Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit) (360/1968) von den Einkünften abgezogen werden kann.“

8 § 3 KonsAvL sieht vor:

„Wenn eine inländische Aktiengesellschaft oder Genossenschaft (Muttergesellschaft) Eigentümerin von mindestens 9/10 des Aktienkapitals einer anderen inländischen Aktiengesellschaft oder der Anteile einer anderen inländischen Genossenschaft (Tochtergesellschaft) ist, kann die Muttergesellschaft von ihren steuerpflichtigen Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit einen von ihr an die Tochtergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag abziehen. Der gezahlte Konzernbeitrag gehört zu den steuerpflichtigen Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit der Tochtergesellschaft.“

Tochtergesellschaft ist auch eine Aktiengesellschaft oder Genossenschaft, an der die Muttergesellschaft zusammen mit einer oder mehreren Tochtergesellschaften zumindest 9/10 des Kapitals hält.

Die Regelung nach Abs. 1 gilt entsprechend auch für den Konzernbeitrag, den eine Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft oder an eine andere Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft entrichtet.“

9 § 4 KonsAvL lautet:

„Ein Konzernbeitrag wird bei der Besteuerung des Gebers als Ausgabe und bei der Besteuerung des Empfängers als Einnahme in dem Steuerjahr der Zuwendung des Beitrags behandelt.“

10 § 5 KonsAvL bestimmt:

„Der Steuerpflichtige kann den von ihm geleisteten Konzernbeitrag nur als Ausgabe abziehen, wenn dieser als Ausgabe bzw. Einnahme beim Geber und beim Empfänger entsprechend verbucht worden ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

11 Die AA Ltd, die ihren Sitz im Vereinigten Königreich hat, hält über zwei Gesellschaften mittelbar 100 % der Anteile an der Oy AA.

12 Anders als die Oy AA erwirtschaftete die AA Ltd im Jahr 2003 Verluste. Nach Ansicht der Oy AA war zu erwarten, dass sich diese Entwicklung in den Jahren 2004 und 2005 fortsetzen werde. Da die Geschäftstätigkeit der AA Ltd auch für die Oy AA von Bedeutung war, beabsichtigte diese, einen Konzernbeitrag an die AA Ltd zu zahlen, um deren wirtschaftliche Stellung zu sichern.

- 13 Aus diesem Anlass richtete die Oy AA an den Keskusverolautakunta (Zentraler Steuerausschuss) einen Antrag auf Erteilung eines Vorbescheids hinsichtlich der Frage, ob der geplante Beitrag ein Konzernbeitrag im Sinne des § 3 KonsAvL sei und ob dieser daher im Rahmen der Veranlagung der Oy AA für die Steuerjahre 2004 und 2005 als abzugsfähige Ausgabe anzusehen sei.
- 14 Der Keskusverolautakunta war der Ansicht, dass der abzugsfähige Konzernbeitrag und die entsprechende steuerpflichtige Einnahme unter das finnische Steuerrecht fallen müssten. Ein von der Oy AA an die AA Ltd gezahlter Beitrag sei daher kein Konzernbeitrag im Sinne des § 3 KonsAvL und könne folglich bei der Veranlagung des Gebers nicht als abzugsfähige Ausgabe angesehen werden.
- 15 Die Oy AA focht den vom Keskusverolautakunta erlassenen Vorbescheid beim vorlegenden Gericht an, das festgestellt hat, dass alle Voraussetzungen nach finnischem Recht für die Anerkennung der Abzugsfähigkeit des von der Oy AA an die AA Ltd gezahlten Konzernbeitrags bis auf das Erfordernis der Gebietsansässigkeit des Beitragsempfängers erfüllt seien.
- 16 Daraufhin hat der Korkein hallinto-oikeus das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Art. 43 EG und 56 EG unter Berücksichtigung von Art. 58 EG und der Richtlinie 90/435/EWG dahin auszulegen, dass sie einer Regelung wie der finnischen Konzernbeitragsregelung entgegenstehen, wonach Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit des Konzernbeitrags im Rahmen der Besteuerung ist, dass sowohl der Geber des Beitrags als auch dessen Empfänger in Finnland ansässige Gesellschaften sind?

Zur Vorlagefrage

- 17 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 43 EG und 56 EG unter Berücksichtigung von Art. 58 EG und der Richtlinie 90/435 einer Regelung im Recht eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft einen an ihre Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag nur dann von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat.
- 18 Einleitend ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29, vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 40, und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 36).
- 19 Da das vorlegende Gericht den Gerichtshof um Auslegung sowohl des Art. 43 EG über die Niederlassungsfreiheit als auch des Art. 56 EG über den freien Kapitalverkehr ersucht, ist zu prüfen, ob und im welchem Maße eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende diese Freiheiten beeinträchtigen kann.
- 20 Wie der ständigen Rechtsprechung zu entnehmen ist, finden die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit Anwendung, wenn es um eine Beteiligung geht, die dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschafft und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen (Urteile vom 13. April 2000, Baars, C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnrn. 21 und 22, vom 21. November 2002, X und Y, C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnrn. 37 und 66

bis 68; Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 31, sowie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 39).

- 21 Nach § 3 KonsAvL setzt die Möglichkeit der Zahlung eines im Sinne dieses Gesetzes abzugsfähigen Konzernbeitrags voraus, dass die Muttergesellschaft mindestens 90 % des Aktienkapitals oder der Anteile an der Tochtergesellschaft hält.
- 22 Wie aus der Vorlageentscheidung und der Stellungnahme der finnischen Regierung hervorgeht, soll die in Finnland geltende Konzernbeitragsregelung die durch die Konzernstruktur bedingten steuerlichen Nachteile beseitigen, indem sie einen Gewinnausgleich innerhalb eines Konzerns ermöglicht, der sowohl Gesellschaften umfasst, die Gewinne erzielen, als auch solche, die Verluste erwirtschaften. Der Konzernbeitrag ist somit darauf angelegt, die Interessen einer Unternehmensgruppe zu fördern.
- 23 Soweit aber eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe betrifft, berührt sie vorwiegend die Niederlassungsfreiheit und ist daher im Hinblick auf Art. 43 EG zu prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 32, vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 118, und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 33).
- 24 Sollte diese Regelung zu Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs führen, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten keine eigenständige Prüfung der Regelung im Hinblick auf Art. 56 EG (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Oktober 2004, Omega, C-36/02, Slg. 2004, I-9609, Randnr. 27, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 33, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 34).

- 25 In Bezug auf die Richtlinie 90/435 ist daran zu erinnern, dass der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt die erste Besteuerung der Einkünfte einer Tochtergesellschaft aus gewerblicher Tätigkeit und die Möglichkeit für diese Tochtergesellschaft betrifft, den von ihr an ihre ausländische Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag von ihren steuerpflichtigen Einkünften abzuziehen.
- 26 Die Richtlinie 90/435 regelt die steuerliche Behandlung von Dividenden und anderen von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinnen. Sie sieht zum einen in Art. 4 vor, dass der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat, diese Gewinne im Fall des Zuflusses an die Muttergesellschaft entweder nicht besteuert oder im Fall einer Besteuerung zulässt, dass die Muttergesellschaft auf die geschuldete Steuer den von der Tochtergesellschaft für diesen Gewinn entrichteten Steueranteilbetrag anrechnen kann, und untersagt zum anderen in den Art. 5 und 6 einen Steuerabzug an der Quelle dieser Gewinne.
- 27 Da die Richtlinie 90/435 nicht die erste Besteuerung der Einkünfte einer Tochtergesellschaft aus einer gewerblichen Tätigkeit betrifft und nicht die steuerlichen Konsequenzen eines Konzernbeitrags wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden für die Tochtergesellschaft regelt, kann sie keine Grundlage für eine Antwort auf die Frage des vorlegenden Gerichts bilden.
- 28 Die Vorlagefrage ist daher nur im Hinblick auf Art. 43 EG zu beantworten.

Zum Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 29 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbs-

tätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörigen festgelegten umfasst, ist gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen 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, *Marks & Spencer*, Randnr. 30, *Cadbury ZN*, *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas*, Randnr. 41, und *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 42).

30 In Bezug auf Gesellschaften ist hervorzuheben, dass ihr Sitz im Sinne von Art. 48 EG, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen. Könnte der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine Ungleichbehandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde Art. 43 EG seines Sinnes entleert (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1986, *Kommission/Frankreich*, 270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 18, vom 13. Juli 1993, *Commerzbank*, C-330/91, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 13, vom 8. März 2001, *Metallgesellschaft u. a.*, C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 42, *Marks & Spencer*, Randnr. 37, und *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 43). Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat gewährleisten, indem jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes einer Gesellschaft untersagt wird (vgl. in diesem Sinne Urteile *Kommission/Frankreich*, Randnr. 14, *Saint-Gobain ZN*, Randnr. 35, und *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 43).

31 Im vorliegenden Fall führt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung hinsichtlich der Möglichkeit, den an eine Muttergesellschaft gezahlten Beitrag als Ausgaben abzuziehen, eine Ungleichbehandlung der in Finnland ansässigen Tochtergesellschaften ein, je nachdem, ob deren Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat oder nicht.

- 32 Ein Beitrag, den eine Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft zahlt, deren Sitz sich in Finnland befindet und die die übrigen im KonsAvL festgelegten Voraussetzungen erfüllt, wird nämlich als von den steuerpflichtigen Einkünften der Tochtergesellschaft abzugsfähiger Konzernbeitrag im Sinne dieses Gesetzes angesehen. Hingegen wird ein Beitrag, den eine Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft zahlt, deren Sitz sich nicht in Finnland befindet, nicht als solcher betrachtet und kann daher von den steuerpflichtigen Einkünften der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden. Die steuerliche Behandlung der Tochtergesellschaften ausländischer Muttergesellschaften ist daher weniger vorteilhaft als die der Tochtergesellschaften finnischer Muttergesellschaften.
- 33 Die deutsche, die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs tragen vor, dass die Lage der gebietsansässigen Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaften ihren Sitz im gleichen Mitgliedstaat hätten, nicht mit der Lage derjenigen vergleichbar sei, deren Muttergesellschaften ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hätten, da die Letztgenannten nicht im Mitgliedstaat des Sitzes ihrer Tochtergesellschaft besteuert würden. Die Lage der Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaften hauptsächlich oder teilweise in Finnland besteuert würden, sei nämlich von der im Ausgangsverfahren dargestellten Situation zu unterscheiden, in der die Muttergesellschaft nicht in diesem Mitgliedstaat besteuert werde.
- 34 Nach Ansicht der deutschen und der schwedischen Regierung kann der Mitgliedstaat des Beitragsgebers, wenn der Empfänger dort nicht besteuert werde, wegen der Grenzen seiner territorialen Zuständigkeit keinen Einfluss auf die steuerliche Behandlung des Beitrags im Mitgliedstaat des Empfängers nehmen und folglich weder Gewissheit erlangen, dass der bewilligte Abzug den steuerpflichtigen Einkünften des Empfängers dieses Beitrags in seinem Sitzstaat entspreche, noch verhindern, dass der gezahlte Beitrag überhaupt nicht besteuert werde. Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt ferner vor, dass die Republik Finnland die Einkünfte der gebietsfremden Muttergesellschaften nicht besteuere und daher nicht verpflichtet sei, der finnischen Tochtergesellschaft die sich aus Verlusten der Muttergesellschaft ergebende Entlastung zu gewähren.

- 35 Wie in Randnr. 22 des vorliegenden Urteils ausgeführt, soll die finnische Konzernbeitragsregelung die durch die Konzernstruktur bedingten steuerlichen Nachteile beseitigen, indem sie einen Gewinnausgleich innerhalb eines Konzerns ermöglicht, der sowohl Gesellschaften umfasst, die Gewinne erzielen, als auch solche, die Verluste erwirtschaften. Wie aus den Art. 4 und 5 KonsAvL hervorgeht, wird der Konzernbeitrag nur dann als eine Ausgabe des Gebers angesehen und demnach bei dessen Besteuerung abgezogen, wenn er beim Empfänger als Einnahme verbucht ist.
- 36 Bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt kann der Mitgliedstaat des Beitragsgebers, wenn der Empfänger dort nicht besteuert wird, nicht gewährleisten, dass der Beitrag als steuerpflichtige Einnahme des Empfängers behandelt wird. Dass der Mitgliedstaat des Beitragsgebers den Abzug des Beitrags von dessen steuerpflichtigen Einkünften erlaubt, bietet keine Gewähr dafür, dass das mit der Beitragsregelung verfolgte Ziel erreicht wird.
- 37 Auch wenn der Mitgliedstaat des Sitzes der Tochtergesellschaft für die Muttergesellschaft, deren Sitz sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet und die im ersten Mitgliedstaat nicht besteuert wird, nicht zuständig ist, kann er dennoch die Abzugsfähigkeit des Konzernbeitrags von den steuerpflichtigen Einkünften des Gebers Voraussetzungen unterwerfen, die an die Behandlung dieses Beitrags in dem anderen Mitgliedstaat anknüpfen.
- 38 Infolgedessen unterscheidet die Tatsache allein, dass in Finnland die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften nicht besteuert werden, die Tochtergesellschaften dieser Muttergesellschaften im Hinblick auf das mit der finnischen Konzernbeitragsregelung verfolgte Ziel nicht von Tochtergesellschaften in Finnland ansässiger Muttergesellschaften und schließt die Vergleichbarkeit der Situationen, in der sich diese beiden Arten von Tochtergesellschaften befinden, nicht aus.

- 39 Eine unterschiedliche Behandlung gebietsansässiger Tochtergesellschaften je nach dem Ort des Sitzes ihrer Muttergesellschaft stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie die Ausübung dieser Freiheit für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften weniger attraktiv macht, so dass diese Gesellschaften auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat, der diese Maßnahme erlässt, verzichten könnten (vgl. Urteile vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 32, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 61).
- 40 Diese Feststellung kann auch nicht durch das Argument der Regierung des Vereinigten Königreichs entkräftet werden, wonach die Muttergesellschaft das angestrebte Ziel dadurch hätte erreichen können, dass sie in Finnland anstelle einer Tochtergesellschaft eine Zweigniederlassung gegründet hätte. Da nämlich Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden (Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 22, und vom 23. Februar 2006, CLT-UFA, C-253/03, Slg. 2006, I-1831, Randnr. 14).
- 41 Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht im Übrigen geltend, dass der Konzernbeitrag im Vereinigten Königreich nicht besteuert worden sei — was von der Oy AA jedoch bestritten wird — und die Verluste der AA Ltd auf andere Geschäftsjahre hätten übertragen werden können, um gegen zu einem späteren Zeitpunkt erzielte Gewinne aufgerechnet zu werden. Die Verzögerung, mit der die Muttergesellschaft einen Ausgleich zwischen ihren Gewinnen und ihren Verlusten herbeiführen könne, habe auf ihre Entscheidung, sich in Finnland niederzulassen, nur einen mittelbaren, ungewissen Einfluss gehabt.
- 42 Dazu ist zu bemerken, dass Rechtsvorschriften bereits dann als eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen sind, wenn sie geeignet sind, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit in einem Mitgliedstaat durch in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften zu beschränken, ohne dass es des Nachweises bedürfte, dass die Rechtsvorschriften tatsächlich die Wirkung haben, bestimmte

dieser Gesellschaften zum Verzicht auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat zu bewegen (Urteil *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Randnr. 62).

- 43 Folglich stellt die unterschiedliche Behandlung, der die gebietsansässigen Tochtergesellschaften je nach dem Ort des Sitzes ihrer Muttergesellschaft im Rahmen einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden unterworfen sind, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar.

Zur Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 44 Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (Urteile *Marks & Spencer*, Randnr. 35, *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas*, Randnr. 47, sowie *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Randnr. 64).
- 45 Die finnische, die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften machen in ihren schriftlichen Erklärungen geltend, die finnische Konzernbeitragsregelung sei durch die Notwendigkeit, die Kohärenz der betreffenden Steuerregelung zu gewährleisten, durch die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, durch die Besorgnis der Steuerumgehung und durch das Territorialitätsprinzip gerechtfertigt.
- 46 In der mündlichen Verhandlung, die nach der Verkündung des erwähnten Urteils *Marks & Spencer* stattgefunden hat, haben die Regierungen, die mündlich Stellung

genommen haben, die Ansicht vertreten, dass die vom Gerichtshof in diesem Urteil zugelassenen Rechtfertigungsgründe, nämlich die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den verschiedenen Mitgliedstaaten sowie die Gefahren einer doppelten Verlustberücksichtigung und der Steuerflucht, auch in der vorliegenden Rechtssache gegeben seien. Daher ist dieses Vorbringen zu prüfen.

- 47 So trägt die finnische Regierung, unterstützt durch die schwedische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs, unter Berufung auf das Territorialitätsprinzip, wonach die Mitgliedstaaten zur Besteuerung der in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte berechtigt sind, vor, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung spiegele den allgemeinen Konsens auf dem Gebiet der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungszuständigkeiten wider.
- 48 Nach Auffassung dieser Regierungen sowie der niederländischen Regierung und der Kommission liefe die Abzugsmöglichkeit des an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft gezahlten Beitrags darauf hinaus, den Steuerpflichtigen die Wahl des Mitgliedstaats der Besteuerung zu überlassen, und schränkte somit die Besteuerungszuständigkeiten der Mitgliedstaaten durch die Beeinträchtigung ihrer ausgewogenen Aufteilung ein.
- 49 Die Notwendigkeit, eine doppelte Verlustberücksichtigung zu vermeiden, ist nach Ansicht der finnischen, der deutschen, der niederländischen und der schwedischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs der Notwendigkeit vergleichbar, die ungerechtfertigte Gewährung eines doppelten Vorteils zu vermeiden. Eine Situation, in der der Konzernbeitrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses seines Gebers berücksichtigt, beim Empfänger aber nicht als steuerpflichtige Einnahme behandelt werde, berge die Gefahr in sich, dass die Gewinne der Tochtergesellschaft, die den Beitrag gezahlt habe, jeder Besteuerung entgingen. Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs ist dies im Ausgangsverfahren der Fall, was die Oy AA bestreitet.

- 50 Schließlich tragen die finnische, die deutsche, die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission übereinstimmend vor, innerhalb eines Konzerns bestehe die Gefahr, dass die Tätigkeiten so organisiert würden, dass die steuerpflichtigen Gewinne in Finnland auf allein zu diesem Zweck gegründete Gesellschaften übertragen würden, deren Sitz sich in anderen Mitgliedstaaten befinde, wo sie mit einem geringeren Satz als in Finnland besteuert würden oder sogar von einer Besteuerung befreit seien.
- 51 Wie Randnr. 51 des Urteils Marks & Spencer zu entnehmen ist, ist die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zusammen mit zwei weiteren Rechtfertigungsgründen, der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung und der Steuerfluchtgefahr, anerkannt worden (vgl. auch Urteil vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnr. 41).
- 52 Es ist auch daran zu erinnern, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnis vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30; vom 7. September 2006, N, C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 44, vom 14. November 2006, Kerkhaert und Morres, C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnrn. 22 und 23, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 49).
- 53 Die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kann nicht herangezogen werden, um einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft systematisch einen Steuervorteil mit der Begründung zu verweigern, dass die Einnahmen ihrer Muttergesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, in dem erstgenannten Mitgliedstaat nicht besteuert werden könnten (vgl. in diesem Sinne Urteil Rewe Zentralfinanz, Randnr. 43).

- 54 Dieser Rechtfertigungsgrund ist hingegen anzuerkennen, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. Urteil Rewe Zentralfinanz, Randnr. 42).
- 55 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs würde, wenn den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt würde, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt (vgl. Urteile Marks & Spencer, Randnr. 46, und Rewe Zentralfinanz, Randnr. 42).
- 56 Würde die Möglichkeit zugelassen, einen grenzüberschreitenden Konzernbeitrag wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden von den steuerpflichtigen Einkünften des Gebers abzuziehen, hätte dies gleichermaßen zur Folge, dass Unternehmensgruppen nach Belieben den Mitgliedstaat wählen könnten, in dem die Gewinne der Tochtergesellschaft besteuert würden, indem sie sie der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Tochtergesellschaft entzögen und, wenn dieser Beitrag als steuerpflichtige Einnahme im Mitgliedstaat der begünstigten Muttergesellschaft angesehen würde, in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezögen. Dies würde das System der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, da der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft, je nachdem, welche Wahl die Unternehmensgruppen getroffen haben, gezwungen wäre, auf sein Recht als Sitzstaat der Tochtergesellschaft zur Besteuerung der Einkünfte dieser Gesellschaft — eventuell zugunsten des Sitzmitgliedstaats der Muttergesellschaft — zu verzichten (vgl. auch Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 59).
- 57 Bezüglich der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung genügt der Hinweis, dass die finnische Konzernbeitragsregelung nicht die Abzugsfähigkeit von Verlusten betrifft.

- 58 Hinsichtlich der Vermeidung einer Steuerumgehung ist schließlich einzuräumen, dass die Möglichkeit, die steuerpflichtigen Einkünfte einer Tochtergesellschaft auf eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft zu übertragen, die Gefahr in sich birgt, dass durch rein künstliche Gestaltungen Einkünfte innerhalb einer Unternehmensgruppe auf Gesellschaften übertragen werden, deren Sitz sich in den Mitgliedstaaten befindet, die die niedrigsten Steuersätze anwenden, oder die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, in denen diese Einkünfte nicht besteuert werden. Diese Gefahr wird noch dadurch verstärkt, dass die finnische Konzernbeitragsregelung nicht erfordert, dass der Beitragsempfänger Verluste erwirtschaftet hat.
- 59 Indem die finnische Konzernbeitragsregelung das Recht, von den steuerpflichtigen Einkünften einer Tochtergesellschaft einen an die Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag abzuziehen, nur einräumt, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz im Inland hat, ist sie geeignet, solche Praktiken zu verhindern, zu denen die Feststellung erheblicher Unterschiede zwischen den Bemessungsgrundlagen oder Steuersätzen in den verschiedenen Mitgliedstaaten verleiten kann und die nur der Umgehung der Steuer dienen, die normalerweise im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft auf deren Gewinne zu entrichten wäre.
- 60 Aufgrund dieser beiden Gesichtspunkte, der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zusammen mit der Verhinderung einer Steuerumgehung, ist daher festzustellen, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wonach das Recht, von den steuerpflichtigen Einkünften einer Tochtergesellschaft einen an die Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag abzuziehen, nur eingeräumt wird, wenn die Muttergesellschaft und die Tochtergesellschaft ihren Sitz im gleichen Mitgliedstaat haben, berechnete und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolgt, zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entspricht und zur Erreichung dieser Ziele geeignet ist.
- 61 Gleichwohl ist zu prüfen, ob eine solche Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung aller verfolgten Ziele erforderlich ist.

- 62 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Ziele der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Vermeidung einer Steuerumgehung miteinander verknüpft sind. Verhaltensweisen, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, die Steuer zu umgehen, die normalerweise für Gewinne aus inländischen Tätigkeiten geschuldet wird, können nämlich das Recht der Mitgliedstaaten zur Ausübung ihrer Steuerzuständigkeit für diese Tätigkeiten gefährden und so die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnrn. 55 und 56, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnrn. 74 und 75).
- 63 Auch wenn die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht speziell bezweckt, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die Steuer zu umgehen, die normalerweise für Gewinne aus inländischen Tätigkeiten geschuldet wird, von dem in dieser Regelung vorgesehenen Steuervorteil auszuschließen, steht sie gleichwohl in einem angemessenen Verhältnis zu den angestrebten Zielen, in ihrer Gesamtheit betrachtet.
- 64 Wenn der betreffende Vorteil in der Möglichkeit besteht, Einkünfte in der Weise zu übertragen, dass sie von den steuerpflichtigen Einkünften des Gebers abgezogen und in die des Empfängers einbezogen werden, würde jede Ausweitung dieses Vorteils auf grenzüberschreitende Sachverhalte bewirken, dass, wie in Randnr. 56 des vorliegenden Urteils ausgeführt, die Unternehmensgruppen den Mitgliedstaat, in dem ihre Gewinne besteuert würden, nach Belieben auswählen könnten, und zwar zulasten des Rechts des Mitgliedstaats der Tochtergesellschaft, die durch Tätigkeiten in seinem Hoheitsgebiet erzielten Gewinne zu besteuern.
- 65 Die Beeinträchtigung dieses Rechts lässt sich auch nicht dadurch vermeiden, dass Bedingungen für die Behandlung von aus dem Konzernbeitrag stammenden Einkünften im Mitgliedstaat der empfangenden Gesellschaft oder bezüglich des Vorliegens von Verlusten beim Empfänger des Konzernbeitrags aufgestellt werden. Würde der Abzug des Konzernbeitrags unter der Bedingung zugelassen, dass er eine steuerpflichtige Einnahme der empfangenden Gesellschaft darstellt oder dass die Möglichkeiten der empfangenden Gesellschaft zur Übertragung ihrer Verluste auf eine andere Gesellschaft begrenzt sind, oder würde der Abzug des Konzernbeitrags,

der an eine Gesellschaft gezahlt wurde, deren Sitz sich in einem Mitgliedstaat befindet, dessen Steuersatz geringer ist als im Mitgliedstaat des Beitragsgebers, nur, wie Oy AA vorschlägt, unter der Bedingung zugelassen, dass dieser Konzernbeitrag speziell durch die wirtschaftliche Lage der empfangenden Gesellschaft gerechtfertigt ist, bedeutete dies gleichwohl, dass die Wahl des Mitgliedstaats der Besteuerung letzten Endes Sache der Unternehmensgruppe wäre, der damit in dieser Hinsicht ein weiter Handlungsspielraum zur Verfügung stünde.

- 66 Angesichts dieser Erwägungen brauchen die weiteren Rechtfertigungsgründe, die von der finnischen, der deutschen, der niederländischen und der schwedischen Regierung sowie von der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission angeführt worden sind, nicht geprüft zu werden.
- 67 Demnach ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 43 EG einer Regelung im Recht eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegensteht, wonach eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft einen an ihre Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag nur dann von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat.

Kosten

- 68 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 (Große Kammer) für Recht erkannt:

Art. 43 EG steht einer Regelung im Recht eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegen, wonach eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft einen an ihre Muttergesellschaft gezahlten Konzernbeitrag nur dann von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, wenn die Muttergesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat.

Unterschriften