

URTEIL DES GERICHTSHOFES

27. September 1988 \*

In der Rechtssache 81/87

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EWG-Vertrag vom High Court of Justice, Queen's Bench Division, in dem vor diesem anhängigen Rechtsstreit

**The Queen**

gegen

**H. M. Treasury and Commissioners of Inland Revenue, ex parte Daily Mail and General Trust PLC**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag und der Richtlinie 73/148/EWG des Rates vom 21. Mai 1973 zur Aufhebung der Reise- und Aufenthaltsbeschränkungen für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten innerhalb der Gemeinschaft auf dem Gebiet der Niederlassung und des Dienstleistungsverkehrs (ABl. L 172, S. 14)

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten Mackenzie Stuart, der Kammerpräsidenten G. Bosco, O. Due und G. C. Rodríguez Iglesias, der Richter T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet, T. F. O'Higgins und F. A. Schockweiler,

Generalanwalt: M. Darmon

Kanzler: D. Louterman, Verwaltungsrätin

\* Verfahrenssprache: Englisch.

Beteiligte, die Erklärungen abgegeben haben:

- die Daily Mail and General Trust PLC, Klägerin im Ausgangsverfahren, vertreten durch David Vaughan, Q. C., und Barrister Derrick Wyatt im Auftrag von Solicitor F. Sandison, Freshfields, London,
- das Vereinigte Königreich, vertreten durch S. J. Hay, Treasury Solicitor's Department, Queen Anne's Chambers, als Bevollmächtigte, im Beistand von R. Buxton, Q. C., Gray's Inn, und von Barrister A. Moses und N. Green,
- die Kommission, vertreten durch ihren Rechtsberater D. Gilmour als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts und der mündlichen Verhandlung vom 22. März 1988,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. Juni 1988,

folgendes

## Urteil

- 1 Mit Beschluß vom 6. Februar 1987, beim Gerichtshof eingegangen am 19. März 1987, hat der High Court of Justice, Queen's Bench Division, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag vier Fragen nach der Auslegung der Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag und der Richtlinie 73/148/EWG des Rates vom 21. Mai 1973 zur Aufhebung der Reise- und Aufenthaltsbeschränkungen für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten innerhalb der Gemeinschaft auf dem Gebiet der Niederlassung und des Dienstleistungsverkehrs (ABl. L 172, S. 14) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Daily Mail and General Trust PLC, Klägerin im Ausgangsverfahren (Klägerin), und dem britischen Finanzministerium, in dem insbesondere eine Erklärung des letzteren verlangt wird, die Klägerin bedürfe für die Verlegung ihres Sitzes aus dem Vereinig-

ten Königreich in die Niederlande keiner wie auch immer gearteten Zustimmung kraft des britischen Steuerrechts.

- 3 Nach den Akten gestattet es das britische Gesellschaftsrecht einer Gesellschaft wie der Klägerin, die nach britischem Recht gegründet wurde und im Vereinigten Königreich ihren satzungsmäßigen Sitz (registered office) hat, ihre Geschäftsleitung außerhalb des Vereinigten Königreichs einzurichten, ohne ihre Rechtspersönlichkeit oder ihre Eigenschaft als Gesellschaft britischen Rechts zu verlieren.
- 4 Nach dem auf den vorliegenden Fall anwendbaren britischen Steuerrecht unterliegen im allgemeinen nur die Gesellschaften, die ihren steuerlichen Sitz im Vereinigten Königreich haben, der britischen Körperschaftsteuer. Der steuerliche Sitz ist als Ort des Sitzes der Geschäftsleitung definiert.
- 5 Das britische Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz 1970 verbietet in Section 482 (1) (a) den Gesellschaften mit steuerlichem Sitz im Vereinigten Königreich, diesen Sitz ohne Zustimmung des Finanzministeriums aufzugeben.
- 6 Die Klägerin, eine Holding- und Investitionsgesellschaft, beantragte 1984 die vorgenannte Zustimmung zur Verlegung des Sitzes ihrer Geschäftsleitung in die Niederlande. Deren Recht steht der dortigen Einrichtung der Geschäftsleitung von Gesellschaften ausländischen Rechts nicht entgegen. Dort wollte die Klägerin insbesondere Sitzungen der Geschäftsleitung abhalten und Büroräume für ihre Verwaltung anmieten. Sie hat später dort, ohne die Zustimmung abzuwarten, ein Anlageberatungsbüro eröffnet, um Dritten Dienstleistungen anbieten zu können.
- 7 Hauptziel der beabsichtigten Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung war es für die Klägerin, nach Errichtung des steuerlichen Sitzes in den Niederlanden einen erheblichen Teil der Papiere ihres Betriebsvermögens zu verkaufen und aus dem Erlös eigene Aktien zurückkaufen zu können, ohne hierfür die Steuern entrichten

zu müssen, die nach britischem Steuerrecht insbesondere angesichts des erheblichen Wertzuwachses der zu verkaufenden Papiere darauf zu zahlen wären. Zwar unterläge die Klägerin nach Errichtung des Sitzes ihrer Geschäftsleitung in den Niederlanden der niederländischen Körperschaftsteuer, die beabsichtigten Transaktionen hätten jedoch nur eine Besteuerung des nach der Verlegung des steuerlichen Sitzes anfallenden Wertzuwachses zur Folge.

- 8 Nach langwierigen Verhandlungen mit dem Finanzministerium, das ihr den Verkauf mindestens eines Teils der fraglichen Papiere vor der Verlegung des steuerlichen Sitzes aus dem Vereinigten Königreich vorschlug, erhob die Klägerin 1986 Klage zum High Court of Justice, Queen's Bench Division. Dort machte sie geltend, die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag gäben ihr das Recht, den Sitz ihrer Geschäftsleitung ohne vorherige Zustimmung in einen anderen Mitgliedstaat zu übertragen oder eine solche Zustimmung ohne Bedingung zu erhalten.
- 9 Das vorliegende Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen vorgelegt:

„1) Ist es einem Mitgliedstaat durch die Artikel 52 bis 58 EWG-Vertrag verwehrt, einer juristischen Person, die ihre Geschäftsleitung in diesem Mitgliedstaat hat, zu verbieten, diese ohne vorherige Zustimmung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen, sofern einer der folgenden Umstände oder auch beide vorliegen, nämlich

- a) die Zahlung von Steuern auf bereits eingetretene Gewinne möglicherweise unterbleibt,
- b) in dem Fall, daß die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung verlegt, Steuern, die möglicherweise entstünden, wenn die Gesellschaft ihre Geschäftsleitung in diesem Mitgliedstaat behielte, nicht anfielen?

- 2) Gibt die Richtlinie 73/148/EWG des Rates einer juristischen Person mit Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat das Recht, ihre Geschäftsleitung unter den in der Frage 1 aufgeführten Umständen ohne Zustimmung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen? Wenn ja, sind die betreffenden Vorschriften in diesem Fall unmittelbar anwendbar?

- 3) Darf ein Mitgliedstaat, wenn eine solche Zustimmung verlangt werden darf, diese aus den in der Frage 1 genannten Gründen verweigern?
- 4) Ändert sich etwas dadurch, daß nach den einschlägigen Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats keine Zustimmung erforderlich ist, wenn eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft ihren Wohnsitz bzw. Sitz verlegt?“

10 Weitere Einzelheiten des Sachverhalts, der Vorgeschichte des Ausgangsverfahrens, des einschlägigen nationalen Rechts sowie der beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen finden sich im Sitzungsbericht, auf den verwiesen wird. Der Akteninhalt ist im folgenden nur insoweit wiedergegeben, als die Begründung des Urteils dies erfordert.

#### Zur ersten Frage

- 11 In der ersten Frage geht es zunächst der Sache nach darum, ob die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet ist und in diesem ihren satzungsmäßigen Sitz hat, das Recht gewähren, den Sitz ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen. Bejahendenfalls möchte das vorliegende Gericht weiter wissen, ob der Herkunftsmitgliedstaat dieses Recht von einer nationalen Zustimmung abhängig machen darf, deren Gewährung mit der steuerlichen Lage der Gesellschaft verknüpft ist.
- 12 Zum ersten Teil der Frage macht die Klägerin im wesentlichen geltend, Artikel 58 EWG-Vertrag räume den dort angesprochenen Gesellschaften ausdrücklich dasselbe Recht zur Primärniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat ein, wie es natürlichen Personen in Artikel 52 zuerkannt sei. Die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat stelle die Niederlassung dieser Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat dar, da die Gesellschaft dort ihr Entscheidungszentrum errichte, was einer tatsächlichen und echten wirtschaftlichen Tätigkeit entspreche.
- 13 Das Vereinigte Königreich macht im wesentlichen geltend, der EWG-Vertrag gewähre Gesellschaften kein allgemeines Recht zur Verlegung des Sitzes ihrer Geschäftsleitung von einem Mitgliedstaat in einen anderen. Die Errichtung des Sitzes

der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat bringe nicht notwendig eine tatsächliche und echte wirtschaftliche Tätigkeit in diesem Mitgliedstaat mit sich und könne daher nicht als Niederlassung im Sinne des Artikels 52 EWG-Vertrag angesehen werden.

- 14 Die Kommission weist zunächst darauf hin, beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts richteten sich die Voraussetzungen dafür, daß eine Gesellschaft ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen verlegen könne, weiter nach dem nationalen Recht des Gründungsstaats und dem des Gaststaats. Das Gesellschaftsrecht unterscheide sich in den verschiedenen Mitgliedstaaten erheblich. Einigen sei die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung bekannt; von diesen müßen ihr einige keinerlei Rechtsfolgen bei, auch nicht auf steuerlichem Gebiet. In anderen habe die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Entscheidungszentrums einer Gesellschaft aus dem Gründungsstaat hinaus den Verlust der Rechtspersönlichkeit zur Folge. Überall sei es jedoch möglich, eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat aufzulösen und sie in einem anderen neu zu gründen. Soweit die Verlegung des Sitzes der Geschäftsleitung nach nationalem Recht möglich sei, sei das Recht, diesen Sitz in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen, von Artikel 52 EWG-Vertrag geschützt.
- 15 Angesichts dieses Meinungsstandes ist zunächst im Einklang mit einer ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes darauf hinzuweisen, daß die Niederlassungsfreiheit eine der grundlegenden Vorschriften der Gemeinschaft darstellt und daß die entsprechenden Bestimmungen des EWG-Vertrags seit dem Ablauf der Übergangszeit unmittelbar anwendbar sind. Diese Bestimmungen gewähren das Recht auf Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat nicht nur den Gemeinschaftsbürgern, sondern auch den in Artikel 58 bezeichneten Gesellschaften.
- 16 Zwar sollen diese Bestimmungen ihrer Fassung nach insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sicherstellen, sie verbieten es aber auch dem Herkunftsstaat, die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten, der Definition des Artikels 58 genügenden Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern. Wie die Kommission zu Recht ausgeführt hat, wären die in Artikel 52 ff. gewährten Rechte sinnentleert, wenn der Herkunftsstaat Unternehmen verbieten könnte, auszuwandern, um sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen. Für natürliche Personen ist das Recht zur Ausreise aus dem Hoheitsgebiet zu diesem Zweck ausdrücklich in der Richtlinie 73/148 geregelt, die Gegenstand der zweiten Vorlagefrage ist.

- 17 Eine Gesellschaft macht vom Niederlassungsrecht im allgemeinen durch die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften Gebrauch, wie es in Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 ausdrücklich vorgesehen ist. Eine solche Niederlassung hat die Klägerin im vorliegenden Fall mit der Eröffnung ihres Anlageberatungsbüros in den Niederlanden geschaffen. Eine Gesellschaft kann von ihrem Niederlassungsrecht weiter Gebrauch machen, indem sie an der Gründung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat teilnimmt; insoweit garantiert ihr Artikel 221 EWG-Vertrag für die Beteiligung am Kapital der neuen Gesellschaft die Inländerbehandlung.
- 18 Die britische Rechtsvorschrift, um die im Ausgangsverfahren gestritten wird, beschränkt solche Niederlassungsvorgänge in keiner Weise. Sie verhindert auch nicht die teilweise oder selbst vollständige Übertragung des Kapitals einer Gesellschaft britischen Rechts auf eine in einem anderen Mitgliedstaat neu gegründete Gesellschaft, gegebenenfalls nach Liquidierung und damit nach Abschluß der Steuerrechnung der britischen Gesellschaft. Die Zustimmung des Finanzministeriums ist nur für den Fall vorgeschrieben, daß diese Gesellschaft unter Beibehaltung ihrer Rechtspersönlichkeit und ihrer Eigenschaft als Gesellschaft britischen Rechts den Sitz ihrer Geschäftsleitung aus dem Vereinigten Königreich verlegen will.
- 19 Im Gegensatz zu natürlichen Personen werden Gesellschaften aufgrund einer Rechtsordnung, beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts aufgrund einer nationalen Rechtsordnung, gegründet. Jenseits der jeweiligen nationalen Rechtsordnung, die ihre Gründung und ihre Existenz regelt, haben sie keine Realität.
- 20 Hinsichtlich dessen, was für die Gründung einer Gesellschaft an Verknüpfung mit dem nationalen Gebiet erforderlich ist, wie hinsichtlich der Möglichkeit einer nach einem nationalen Recht gegründeten Gesellschaft, diese Verknüpfung nachträglich zu ändern, bestehen erhebliche Unterschiede im Recht der Mitgliedstaaten. Hierauf hat die Kommission hingewiesen. In einigen Staaten muß nicht nur der satzungsmäßige, sondern auch der wahre Sitz, also die Hauptverwaltung der Gesellschaft, im Hoheitsgebiet liegen; die Verlegung der Geschäftsleitung aus diesem Gebiet hinaus setzt somit die Liquidierung der Gesellschaft mit allen Folgen voraus, die eine solche Liquidierung auf gesellschafts- und steuerrechtlichem Gebiet mit sich bringt. Andere Staaten gestehen den Gesellschaften das Recht zu, ihre Geschäftsleitung ins Ausland zu verlegen, aber einige, unter ihnen das Vereinigte Königreich, beschränken dieses Recht; die rechtlichen Folgen der Verlegung, insbesondere auf steuerlichem Gebiet, sind in jedem Mitgliedstaat anders.

- 21 Der EWG-Vertrag trägt diesen Unterschieden im nationalen Recht Rechnung. Bei der Definition der Gesellschaften, denen die Niederlassungsfreiheit zugute kommt, in Artikel 58 EWG-Vertrag werden der satzungsmäßige Sitz, die Hauptverwaltung und die Hauptniederlassung einer Gesellschaft als Anknüpfung gleich geachtet. In Artikel 220 EWG-Vertrag ist, soweit erforderlich, der Abschluß von Übereinkommen unter den Mitgliedstaaten vorgesehen, um unter anderem die Beibehaltung der Rechtspersönlichkeit bei Verlegung des Sitzes von einem Mitgliedstaat in einen anderen sicherzustellen. Bis heute ist ein derartiges Übereinkommen nicht in Kraft getreten.
- 22 Auch keine der Richtlinien zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts, die gemäß Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g EWG-Vertrag erlassen wurden, bezieht sich auf die angeführten Unterschiede.
- 23 Nach alledem betrachtet der EWG-Vertrag die Unterschiede, die die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten hinsichtlich der für ihre Gesellschaften erforderlichen Anknüpfung sowie der Möglichkeit und gegebenenfalls der Modalitäten einer Verlegung des satzungsmäßigen oder wahren Sitzes einer Gesellschaft nationalen Rechts von einem Mitgliedstaat in einen anderen aufweisen, als Probleme, die durch die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nicht gelöst sind, sondern einer Lösung im Wege der Rechtssetzung oder des Vertragsschlusses bedürfen; eine solche wurde jedoch noch nicht gefunden.
- 24 Somit gewähren die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag den Gesellschaften nationalen Rechts kein Recht, den Sitz ihrer Geschäftsleitung unter Bewahrung ihrer Eigenschaft als Gesellschaften des Mitgliedstaats ihrer Gründung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.
- 25 Auf den ersten Teil der ersten Frage ist daher zu antworten, daß die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet ist und in diesem ihren satzungsmäßigen Sitz hat, nicht das Recht gewähren, den Sitz ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.
- 26 Der zweite Teil der ersten Frage braucht somit nicht mehr beantwortet zu werden.

### **Zur zweiten Frage**

- 27 Die zweite Frage des vorliegenden Gerichts geht dahin, ob die Richtlinie 73/148/EWG des Rates vom 21. Mai 1973 zur Aufhebung der Reise- und Aufenthaltsbeschränkungen für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten innerhalb der Gemeinschaft auf dem Gebiet der Niederlassung und des Dienstleistungsverkehrs einer Gesellschaft das Recht gibt, den Sitz ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.
- 28 Nach Titel und Text betrifft diese Richtlinie nur Reise und Aufenthalt von natürlichen Personen. Aufgrund ihres Inhalts können die Bestimmungen dieser Richtlinie auf juristische Personen nicht analog angewandt werden.
- 29 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten, daß die Richtlinie 73/148/EWG einer Gesellschaft nicht das Recht gibt, den Sitz ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.

### **Zur dritten und zur vierten Frage**

- 30 Angesichts dieser Antworten auf die ersten beiden Fragen brauchen die dritte und die vierte Frage des vorliegenden Gerichts nicht mehr beantwortet zu werden.

### **Kosten**

- 31 Die Auslagen des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem vor dem innerstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom High Court of Justice, Queen's Bench Division, mit Beschluß vom 6. Februar 1987 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

- 1) Die Artikel 52 und 58 EWG-Vertrag gewähren beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Gesellschaft, die nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet ist und in diesem ihren satzungsmäßigen Sitz hat, nicht das Recht, den Sitz ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.
- 2) Die Richtlinie 73/148/EWG des Rates vom 21. Mai 1973 zur Aufhebung der Reise- und Aufenthaltsbeschränkungen für Staatsangehörige der Mitgliedstaaten innerhalb der Gemeinschaft auf dem Gebiet der Niederlassung und des Dienstleistungsverkehrs gibt einer Gesellschaft nicht das Recht, den Sitz ihrer Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat zu verlegen.

Mackenzie Stuart    Bosco    Due    Rodríguez Iglesias    Koopmans

Everling    Bahlmann    Galmot    Joliet    O'Higgins    Schockweiler

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 27. September 1988.

Der Kanzler

Der Präsident

J.-G. Giraud

A. J. Mackenzie Stuart