

Rechtssache C-170/05

Denkavit Internationaal BV

und

Denkavit France SARL

gegen

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

(Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État [Frankreich])

„Niederlassungsfreiheit – Körperschaftsteuer – Dividendenausschüttung – Befreiung von Dividenden, die an gebietsansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden – Quellensteuer auf an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden – Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Möglichkeit der Anrechnung des einbehaltenen Betrages auf die in einem anderen Mitgliedstaat zu entrichtende Steuer“

Leitsätze des Urteils

1. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Steuerrecht*

(Artikel 43 EG und 48 EG)

2. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Steuerrecht*

(Artikel 43 EG und 48 EG)

1. Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen nationalen Rechtsvorschriften entgegen, die eine gebietsfremde Muttergesellschaft mit einer Steuer auf Dividenden belasten, gebietsansässige Muttergesellschaften aber fast völlig davon befreien und dadurch eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sind.

Eine solche steuerliche Ungleichbehandlung der Dividenden bei Muttergesellschaften je nach dem Ort ihres Sitzes macht nämlich die Ausübung der Niederlassungsfreiheit für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften, die infolgedessen auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat verzichten könnten, der diese Maßnahme erlässt, weniger attraktiv und stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, die grundsätzlich nach den Artikeln 43 EG und 48 EG verboten ist.

Zwar befinden sich Dividenden beziehende gebietsansässige Aktionäre in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder der Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht unbedingt in einer Situation, die der von Dividenden beziehenden Aktionären vergleichbar wäre, die in einem anderen Mitgliedstaat gebietsansässig sind. Doch wenn ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege eines Abkommens der Einkommensteuer unterwirft, nähert sich die Situation der gebietsfremden Anteilseigner derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an.

Sobald ein Mitgliedstaat seine Gebietsansässigen einer mehrfachen Belastung solcher Gewinne der Tochtergesellschaften, die in Form von Dividenden an deren Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, durch Befreiung dieser Dividenden nicht hat aussetzen wollen, muss er diese Maßnahme auf Gebietsfremde ausdehnen, soweit sich eine entsprechende Belastung dieser Gebietsfremden aus der Ausübung seiner Steuerhoheit in Bezug auf diese Gebietsfremden ergibt.

(vgl. Randnrn. 29-30, 34-35, 37, 41, Tenor 1)

2. Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die allein für gebietsfremde Muttergesellschaften eine Quellensteuer auf von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden vorsehen, auch wenn ein Besteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und einem anderen Mitgliedstaat diese Quellensteuer zulässt und die Anrechnung der nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Staates auferlegten Belastung auf die Steuerschuld in diesem anderen Staat erlaubt, entgegen, wenn für eine Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat die in dem genannten Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich ist.

Unabhängig von ihrer Tragweite stellt die unterschiedliche steuerliche Behandlung, die sich aus der Anwendung eines solchen Abkommens und solcher Rechtsvorschriften ergibt, eine Diskriminierung der Muttergesellschaften je nach dem Ort ihres Sitzes dar, die mit der Niederlassungsfreiheit, die der Vertrag gewährleistet, unvereinbar ist.

(vgl. Randnrn. 49, 56, Tenor 2)

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Erste Kammer)

14. Dezember 2006(*)

„Niederlassungsfreiheit – Körperschaftsteuer – Dividendenausschüttung – Befreiung von Dividenden, die an gebietsansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden – Quellensteuer auf an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden – Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Möglichkeit der Anrechnung des einbehaltenen Betrags auf die in einem anderen Mitgliedstaat zu entrichtende Steuer“

In der Rechtssache C-170/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Conseil d'État (Frankreich) mit Entscheidung vom 15. Dezember 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 8. Februar 2005, in dem Verfahren

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

gegen

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter K. Lenaerts (Berichterstatte), E. Juhász, K. Schieman und E. Levits,

Generalanwalt: L. A. Geelhoed,

Kanzler: K. Sztranc-Szawiczek, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 19. Januar 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Denkavit Internationaal BV und der Denkavit France SARL, vertreten durch B. Soubeille, avocat,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues, J. C. Gracia und C. Jurgensen als Bevollmächtigte,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und D. J. M. de Grave als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch C. White als Bevollmächtigte im Beistand von J. Stratford, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch J.-P. Keppenne und R. Lyal als Bevollmächtigte,
- der EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch P. Bjørgan und N. Fenger als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. April 2006

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 43 EG in Bezug auf französische Steuerrechtsvorschriften, die zum maßgeblichen Zeitpunkt bei der Ausschüttung von

Dividenden durch eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft eine Quellenbesteuerung vorsahen, wohingegen von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschüttete Dividenden fast vollständig von der Körperschaftsteuer befreit waren.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines beim Conseil d'État anhängigen Rechtsstreits, der die Besteuerung von Dividenden betrifft, die von der Denkavit France SARL (im Folgenden: Denkavit France) und von der Agro Finances SARL (im Folgenden: Agro Finances), die in Frankreich ihren Sitz haben, an ihre in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft Denkavit Internationaal BV (im Folgenden: Denkavit Internationaal) ausgeschüttet wurden.

Rechtlicher Rahmen

Nationales Recht

3 Gemäß Artikel 119 bis Absatz 2 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in seiner zur maßgeblichen Zeit geltenden Fassung unterlagen die Dividenden, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an eine natürliche oder juristische Person ausgeschüttet wurden, die in Frankreich weder ihren steuerlichen Wohn- noch Firmensitz hatte, einer Quellenbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 %. Für die von einer gebietsansässigen Gesellschaft an einen gebietsansässigen Aktionär ausgeschütteten Dividenden war keine Quellensteuer vorgesehen.

4 Gemäß den Artikeln 145 und 216 CGI konnte eine Muttergesellschaft mit Sitz oder Betriebstätte in Frankreich bei der Besteuerung der Einkünfte der Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen in den Genuss einer fast völligen Befreiung der von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden gelangen. Denn bis auf einen Anteil von 5 % wurden diese Dividenden vom steuerpflichtigen Nettogewinn der Muttergesellschaft ausgenommen und somit bei dieser steuerfrei gestellt. Der genannte Anteil von 5 % verblieb im steuerpflichtigen Nettogewinn der Muttergesellschaft und unterlag der Körperschaftsteuer.

Französisch-niederländisches Doppelbesteuerungsabkommen

5 Artikel 10 Absatz 1 des von den Regierungen der Französischen Republik und des Königreichs der Niederlande am 16. März 1973 in Paris unterzeichneten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: französisch-niederländisches Abkommen) sieht vor, dass die von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlten Dividenden im zweiten Staat der Besteuerung unterworfen sind. Nach Artikel 10 Absatz 2 des Abkommens können jedoch diese Dividenden im Fall einer Muttergesellschaft, die mindestens 25 % des Kapitals der Tochtergesellschaft hält, im Sitzstaat der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft mit einem Satz von höchstens 5 % besteuert werden.

6 Gemäß Artikel 24 Buchstabe A Absätze 1 und 3 des französisch-niederländischen Abkommens kann das Königreich der Niederlande in die Grundlage für die Besteuerung seiner Gebietsansässigen die nach diesem Abkommen in Frankreich zu versteuernden Einkünfte einbeziehen. Für die in Frankreich nach Artikel 10 Absatz 2 des genannten Abkommens zu versteuernden Einkünfte gewährt das Königreich eine Ermäßigung in Höhe der in Frankreich erhobenen Steuer, wobei allerdings diese Ermäßigung nicht über die in den Niederlanden für diese Einkünfte geschuldete Steuer hinausgehen kann.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 7 Zur maßgeblichen Zeit hielt Denkavit Internationaal 50 % des Kapitals von Denkavit France und 99,9 % des Kapitals von Agro Finances, die ihrerseits 50 % des Kapitals von Denkavit France hielt.
- 8 In den Jahren 1987 bis 1989 schütteten Denkavit France und Agro Finances, die später miteinander verschmolzen wurden, an Denkavit Internationaal Dividenden in Höhe von insgesamt 14 500 000 FRF aus.
- 9 Gemäß Artikel 119 bis Absatz 2 CGI in Verbindung mit Artikel 10 Absatz 2 des französisch?niederländischen Abkommens wurden 5 % des Betrags dieser Dividenden, mithin 725 000 FRF, als Quellensteuer abgeführt.
- 10 Im Zuge einer vor dem Tribunal administratif de Nantes erhobenen Klage erreichte Denkavit Internationaal die Rückerstattung des Quellensteuerbetrags. Die Cour administrative d'appel de Nantes hob jedoch mit Urteil vom 13. März 2001 das Urteil des Tribunal administratif de Nantes auf und verurteilte Denkavit Internationaal zur Zahlung von 725 000 FRF.
- 11 Denkavit Internationaal und Denkavit France legten gegen das letztgenannte Urteil Kassationsbeschwerde beim Conseil d'État ein. Vor diesem Gericht trugen sie u. a. vor, dass die in Rede stehenden französischen Steuervorschriften gegen Artikel 43 EG verstießen.
- 12 Da die in den fraglichen französischen Rechtsvorschriften vorgesehene Quellensteuer nicht die Dividenden ausschüttende gebietsansässige Gesellschaft, sondern die diese Dividenden beziehende gebietsfremde Muttergesellschaft beschwert, während eine gebietsansässige Muttergesellschaft im Rahmen der Körperschaftsteuer in den Genuss einer fast vollständigen Befreiung der von ihren Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden kommen kann, fragt sich das vorlegende Gericht wegen dieser unterschiedlichen steuerlichen Behandlung, ob sich eine gebietsansässige Muttergesellschaft und eine gebietsfremde Muttergesellschaft bezüglich des Mechanismus der Quellenbesteuerung der Dividenden in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden.
- 13 Das vorlegende Gericht erörtert ebenfalls die Frage der Auswirkungen des französisch?niederländischen Abkommens im Hinblick auf die Beurteilung der Vereinbarkeit der Quellensteuer mit der Niederlassungsfreiheit.
- 14 Da sich eine in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft, die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft bezieht, gemäß Artikel 24 des genannten Abkommens grundsätzlich die in Frankreich geschuldete Steuer auf die in den Niederlanden zu entrichtende Steuer anrechnen lassen kann, fragt sich das vorlegende Gericht zum einen, ob sich die Quellensteuer, die das französisch?niederländische Abkommen zulässt, wobei es eine Obergrenze festsetzt und die Anrechnung der Quellensteuer auf die Besteuerung der Dividenden beziehenden niederländischen Aktionärs vorsieht, als eine bloße Methode zur Aufteilung der Dividendenbesteuerung zwischen der Französischen Republik und dem Königreich der Niederlande darstellt, die keine Auswirkungen auf die steuerliche Gesamtbelastung der niederländischen Muttergesellschaft und somit deren Niederlassungsfreiheit hat.
- 15 Zum anderen wirft das vorlegende Gericht die Frage auf, ob berücksichtigt werden muss, dass die in den Niederlanden ansässige Gesellschaft nur in den Genuss einer solchen Anrechnung kommen kann, wenn die von ihr in den Niederlanden geschuldete Steuer den Betrag der Steuerermäßigung übersteigt, die sie gemäß Artikel 24 des französisch?niederländischen

Abkommens geltend machen kann.

16 Da der Conseil d'État der Auffassung ist, dass das Ergebnis des Ausgangsrechtsstreits eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts erfordert, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist eine Regelung, die eine nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaft beim Bezug von Dividenden mit einer Steuer belastet, in Frankreich ansässige Muttergesellschaften aber davon befreit, im Hinblick auf den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit zu beanstanden?
2. Ist eine derartige Quellensteuerregelung bereits als solche im Hinblick auf den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit zu beanstanden, oder ist bei der Prüfung der Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und einem anderen Mitgliedstaat zu berücksichtigen, das diese Quellensteuer zulässt und die Möglichkeit vorsieht, dass die aufgrund der streitigen Regelung gezahlten Steuern auf den in diesem anderen Staat zu entrichtenden Steuerbetrag angerechnet werden können?
3. Falls die zweite Alternative der zweiten Frage bejaht wird, genügt die Existenz des Abkommens, damit die streitige Regelung als eine bloße Methode zur Aufteilung des Steuergegenstands zwischen den beiden beteiligten Staaten verstanden werden kann, die keine Auswirkung auf die Unternehmen hat, oder muss der Umstand, dass es für eine nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaft unmöglich sein kann, die in dem Abkommen vorgesehene Anrechnung vorzunehmen, dazu führen, dass diese Regelung als eine Verletzung des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit anzusehen ist?

Die Vorlagefragen

17 Vorab ist zu bemerken, dass der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits zeitlich vor dem Erlass 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) liegt. Folglich sind die Antworten auf die Vorlagefragen ausschließlich auf der Grundlage der einschlägigen Bestimmungen des EG-Vertrags zu geben.

Zur ersten Frage

18 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es Artikel 43 EG zuwiderläuft, wenn nationale Rechtsvorschriften Dividenden, die von gebietsansässigen Tochtergesellschaften an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, der Steuer unterwerfen, wohingegen gebietsansässige Muttergesellschaften hiervon fast vollständig befreit sind. Die erste Frage ist deshalb so zu verstehen, dass sie sich auch auf Artikel 48 EG bezieht.

19 Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben (Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21, vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19, und vom 23. Februar 2006, in der Rechtssache C-471/04, Keller Holding, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 28) und sich jeder Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthalten (Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16, vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19, und vom 8. März 2001 in den Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft u. a., Slg. 2001, I-1727, Randnr. 37).

20 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Artikel 43 EG den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten 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 Artikel 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. Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35, und Keller Holding, Randnr. 29).

21 Die Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auf die Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig sind (Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 13, und Royal Bank of Scotland, Randnr. 22).

22 In Bezug auf Gesellschaften ist hervorzuheben, dass deren Sitz im Sinne von Artikel 48 EG ebenso wie die Staatsangehörigkeit einer natürlichen Person dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen (vgl. Urteil Metallgesellschaft u. a., Randnr. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Artikel 43 EG würde seines Sinnes entleert, wenn man zuließe, dass der Mitgliedstaat der Niederlassung der ansässigen Tochtergesellschaft nach Belieben die genannte Tochtergesellschaft allein deshalb unterschiedlich behandeln könnte, weil der Sitz der Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat liegt (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 18, vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91, Commerzbank, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 13, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 42, und vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 37). Mit der Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung der Tochtergesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt werden, indem jede noch so geringfügige Diskriminierung verboten ist, die auf den Ort des Sitzes der Gesellschaften abstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 14, und Saint-Gobain ZN, Randnr. 35).

23 Zwar hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass im Steuerrecht der Sitz des Steuerpflichtigen ein Kriterium sein kann, das nationale Regelungen, die zu einer Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen führen, rechtfertigen kann (Urteil Marks & Spencer, Randnr. 37).

24 Eine Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen kann daher als solche nicht als Diskriminierung im Sinne des Vertrages eingestuft werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Wielockx, Randnr. 19).

25 Jedoch muss eine Ungleichbehandlung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen als Diskriminierung im Sinne des Vertrages angesehen werden, wenn kein objektiver Unterschied besteht, der eine solche Ungleichbehandlung begründen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteile Schumacker, Randnrn. 36 bis 38, und Royal Bank of Scotland, Randnr. 27).

26 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften, unabhängig von den Auswirkungen des französisch-niederländischen Abkommens, eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden, je nachdem, ob die Muttergesellschaft gebietsansässig oder gebietsfremd ist.

27 Denn während die gebietsansässigen Muttergesellschaften in den Genuss einer fast vollständigen Befreiung der bezogenen Dividenden kommen können, werden die gebietsfremden Muttergesellschaften demgegenüber einer Quellensteuer unterworfen, die sich auf 25 % der ausgeschütteten Dividenden beläuft.

28 Folglich werden die an gebietsfremde Muttergesellschaften ausgeschütteten Dividenden im Gegensatz zu denjenigen, die an gebietsansässige Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, nach den französischen Steuervorschriften insofern mehrfach belastet, als sie, wie der Generalanwalt in den Nummern 16 bis 18 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, einmal im Rahmen der Körperschaftsteuer zulasten der gebietsansässigen Tochtergesellschaft, die diese Dividenden ausschüttet, und ein zweites Mal im Rahmen der Quellensteuer, der die diese Dividenden beziehende gebietsfremde Muttergesellschaft unterliegt, steuerlich erfasst werden.

29 Eine solche steuerliche Ungleichbehandlung der Dividenden bei Muttergesellschaften je nach dem Ort ihres Sitzes stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, die grundsätzlich nach den Artikeln 43 EG und 48 EG verboten ist.

30 Die im Ausgangsverfahren streitige Maßnahme macht nämlich die Ausübung der Niederlassungsfreiheit für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften weniger attraktiv; diese könnten infolgedessen auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat verzichten, der diese Maßnahme erlässt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 32, und Keller Holding, Randnr. 35).

31 Die französische Regierung macht allerdings geltend, dass die Möglichkeit einer fast vollständigen Befreiung der Dividenden auch gebietsfremden Muttergesellschaften offenstehe, die in Frankreich über eine Betriebsstätte verfügten. Bei einer Quellenbesteuerung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden sei die Lage gebietsfremder Muttergesellschaften, die in Frankreich keine Betriebsstätte hätten, nicht mit der gebietsansässiger Muttergesellschaften oder gebietsfremder Muttergesellschaften, die in Frankreich über eine Betriebsstätte verfügten, vergleichbar.

32 Nach dem Territorialitätsprinzip würde eine Befreiung der von Tochtergesellschaften an gebietsfremde Muttergesellschaften ohne Betriebsstätte in Frankreich ausgeschütteten Dividenden es solchen Muttergesellschaften ermöglichen, jeder Besteuerung dieser Einkünfte, und zwar sowohl in Frankreich als auch in den Niederlanden, zu entgehen, und die Verteilung der Steuerhoheit zwischen der Französischen Republik und dem Königreich der Niederlande in Frage stellen.

33 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

34 Zwar befinden sich Dividenden beziehende gebietsansässige Aktionäre in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder der Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht unbedingt in einer Situation, die der von Dividenden beziehenden Aktionären vergleichbar wäre, die in einem anderen Mitgliedstaat gebietsansässig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006 in der Rechtssache C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Slg. 2006, I-0000, Randnrn. 57 bis 65).

35 Doch wenn ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege eines Abkommens der Einkommensteuer unterwirft, nähert sich die Situation der gebietsfremden Anteilseigner derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an (Urteil *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 68).

36 Bei der Besteuerung der von gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden in Frankreich, um die es im vorliegenden Fall geht, befinden sich die diese Dividenden beziehenden Muttergesellschaften in einer vergleichbaren Situation, gleichgültig, ob sie die Dividenden als gebietsansässige Muttergesellschaften, als gebietsfremde Muttergesellschaften mit Betriebsstätte in Frankreich oder als gebietsfremde Muttergesellschaften ohne Betriebsstätte in Frankreich erhalten. Denn in all diesen Fällen besteuert die Französische Republik die von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezogenen Dividenden.

37 Hierbei ist zu beachten, dass durch die Befreiung der Dividenden im Fall gebietsansässiger Muttergesellschaften eine mehrfache Belastung solcher Gewinne der Tochtergesellschaften, die in Form von Dividenden an deren Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, vermieden werden soll. Da die Französische Republik die Gebietsansässigen einer solchen Belastung nicht hat aussetzen wollen, muss sie, wie der Generalanwalt in Nummer 22 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, diese Maßnahme auf Gebietsfremde ausdehnen, soweit sich eine entsprechende Belastung dieser Gebietsfremden aus der Ausübung ihrer Steuerhoheit in Bezug auf diese Gebietsfremden ergibt (vgl. in diesem Sinne Urteil *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 70).

38 Hierbei lässt sich der Mechanismus der Besteuerung an der Quelle, der allein für Dividenden gilt, die von gebietsansässigen Tochtergesellschaften an gebietsfremde Muttergesellschaften ohne Betriebsstätte in Frankreich ausgeschüttet werden, mit dem Argument, es müsse verhindert werden, dass diese Gesellschaften jeder Besteuerung dieser Dividenden, sowohl in Frankreich als auch in den Niederlanden, entgingen, nicht rechtfertigen, da die gebietsansässigen Muttergesellschaften hinsichtlich dieser Dividenden auch keiner weiteren Besteuerung unterliegen.

39 Indem die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften den gebietsfremden Muttergesellschaften die – günstigere – Behandlung nach dem nationalen Steuerrecht, die gebietsansässigen Muttergesellschaften gewährt wird, vorenthält, stellt sie eine mit dem Vertrag unvereinbare diskriminierende Maßnahme dar, da sie vorsieht, dass von gebietsansässigen Tochtergesellschaften an niederländische Muttergesellschaften ausgeschüttete Dividenden stärker belastet werden als Dividenden gleicher Art, die an französische Muttergesellschaften ausgeschüttet werden.

40 Da die französische Regierung keine weiteren Rechtfertigungsgründe vorgebracht hat, ist festzustellen, dass die streitigen nationalen Vorschriften Maßnahmen darstellen, die die Muttergesellschaften je nach dem Ort ihres Sitzes, ob in Frankreich oder in einem anderen

Mitgliedstaat, diskriminieren und damit gegen die Artikel 43 EG und 48 EG verstoßen.

41 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 48 EG dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die eine gebietsfremde Muttergesellschaft mit einer Steuer auf Dividenden belasten, gebietsansässige Muttergesellschaften aber fast völlig davon befreien und dadurch eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sind.

Zur zweiten und zur dritten Frage

42 Mit ihrer zweiten und ihrer dritten Frage, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Antwort auf die erste Frage anders ausfallen kann, wenn sich die in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft nach dem französisch-niederländischen Abkommen grundsätzlich die in Frankreich erhobenen Steuern auf ihre Steuerschuld in den Niederlanden anrechnen lassen kann und die Quellensteuer somit lediglich die Folge der Aufteilung der steuerlichen Zuständigkeiten zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten ist, die aus dem Blickwinkel der Artikel 43 EG und 48 EG selbst dann nicht zu beanstanden wäre, wenn der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft die nach diesem Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich wäre.

43 Zunächst ist daran zu erinnern, dass in Ermangelung gemeinschaftlicher Harmonisierungsmaßnahmen oder zwischen den Mitgliedstaaten nach Artikel 293 zweiter Gedankenstrich EG geschlossener Abkommen die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung der Einkünfte festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Wege eines Abkommens zu beseitigen. Dabei können die Mitgliedstaaten im Rahmen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festlegen (vgl. in diesem Sinne Urteile Saint-Gobain ZN, Randnr. 57, und vom 19. Januar 2006 in der Rechtssache C-265/04, Bouanich, Slg. 2006, I-923, Randnr. 49).

44 Trotzdem können die Mitgliedstaaten bei der Ausübung der auf diese Weise aufgeteilten Steuerhoheit die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts wegen des in Randnummer 19 des vorliegenden Urteils genannten Grundsatzes nicht unbeachtet lassen (Urteil Saint-Gobain ZN, Randnr. 58). Die Aufteilung der Steuerhoheit erlaubt es den Mitgliedstaaten insbesondere nicht, eine gegen die Gemeinschaftsvorschriften verstoßende Diskriminierung einzuführen (Urteil Bouanich, Randnr. 50).

45 Da die sich aus dem französisch-niederländischen Abkommen ergebende steuerliche Regelung Bestandteil des rechtlichen Rahmens ist, der auf das Ausgangsverfahren anzuwenden ist, und als solche vom vorlegenden Gericht auch dargestellt worden ist, ist sie vom Gerichtshof im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, um das Gemeinschaftsrecht in einer für das nationale Gericht nutzbringenden Weise auszulegen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 21, Bouanich, Randnr. 51, und Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 71).

46 Zur steuerlichen Behandlung, die sich aus dem französisch-niederländischen Abkommen ergibt, ist festzustellen, dass eine gebietsfremde Gesellschaft wie Denavit Internationaal nach diesem Abkommen grundsätzlich berechtigt ist, sich die fünfprozentige Quellensteuer, die auf die aus Frankreich stammenden Dividenden erhoben wird, auf ihre niederländische Steuerschuld anrechnen zu lassen. Diese Anrechnung kann indessen nicht über den Betrag der niederländischen Steuer hinausgehen, der normalerweise für diese Dividenden geschuldet würde. Es steht fest, dass die niederländischen Muttergesellschaften vom Königreich der Niederlande von der Steuer auf ausländische Dividenden und somit auch auf französische befreit sind, so dass im

Hinblick auf die französische Quellensteuer keine Ermäßigung gewährt wird.

47 Infolgedessen ermöglicht die Anwendung des französisch?niederländischen Abkommens in Verbindung mit den einschlägigen niederländischen Rechtsvorschriften es nicht, die Auswirkungen der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu neutralisieren, die im Rahmen der Beantwortung der ersten Frage aufgezeigt wurde.

48 Denn nach dem französisch?niederländischen Abkommen und den einschlägigen niederländischen Rechtsvorschriften ist eine in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft, die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, einer Quellensteuer unterworfen, die nach dem genannten Abkommen allerdings auf 5 % des Betrags der betreffenden Dividenden begrenzt ist, während eine in Frankreich ansässige Muttergesellschaft, wie in Randnummer 4 des vorliegenden Urteils aufgezeigt, hiervon fast vollständig befreit ist.

49 Unabhängig von ihrer Tragweite stellt die unterschiedliche steuerliche Behandlung, die sich aus der Anwendung dieses Abkommens und dieser Rechtsvorschriften ergibt, eine Diskriminierung der Muttergesellschaften je nach dem Ort ihres Sitzes dar, die mit der Niederlassungsfreiheit, die der Vertrag gewährleistet, unvereinbar ist.

50 Denn auch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit von geringer Tragweite oder geringfügiger Bedeutung ist nach Artikel 43 EG untersagt (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 21, vom 15. Februar 2000 in der Rechtssache C?34/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2000, I?995, Randnr. 49, und vom 11. März 2004 in der Rechtssache C?9/02, De Lasteyrie du Saillant, Slg. 2004, I?2409, Randnr. 43).

51 Hierzu trägt die französische Regierung vor, nach den Grundsätzen des internationalen Steuerrechts und dem französisch?niederländischen Abkommen zufolge sei es Sache des Staates, in dem der Steuerpflichtige ansässig sei, und nicht des Staates, aus dem die besteuerten Einkünfte stammten, die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung zu beseitigen.

52 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden, da sie im vorliegenden Zusammenhang ins Leere geht.

53 Die Französische Republik kann nämlich keine Einwände aus dem französisch?niederländischen Abkommen herleiten, um ihren Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, Randnr. 26).

54 Wie in den Randnummern 46 bis 48 des vorliegenden Urteils dargelegt worden ist, ermöglicht die Anwendung des französisch?niederländischen Abkommens in Verbindung mit den einschlägigen niederländischen Rechtsvorschriften es nicht, die mehrfache Belastung zu vermeiden, der eine gebietsfremde Muttergesellschaft im Unterschied zu einer gebietsansässigen Muttergesellschaft unterliegt, und somit die Auswirkungen der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu neutralisieren, die im Rahmen der Antwort auf die erste Vorlagefrage aufgezeigt worden ist.

55 Denn während die Dividenden beziehenden Muttergesellschaften, die gebietsansässig sind, in den Genuss einer steuerlichen Regelung kommen, die sie, wie in Randnummer 37 des vorliegenden Urteils ausgeführt, vor einer mehrfachen Belastung bewahrt, sehen sich die gebietsfremden Muttergesellschaften einer solchen mehrfachen Belastung bei den von ihren in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden gegenüber.

56 Somit ist auf die zweite und die dritte Frage zu antworten, dass die Artikel 43 EG und 48 EG

dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die allein für gebietsfremde Muttergesellschaften eine Quellensteuer auf von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden vorsehen, auch wenn ein Besteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und einem anderen Mitgliedstaat diese Quellensteuer zulässt und die Anrechnung der nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Staates auferlegten Belastung auf die Steuerschuld in diesem anderen Staat erlaubt, entgegenstehen, wenn für eine Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat die in dem genannten Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich ist.

Kosten

57 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften entgegenstehen, die eine gebietsfremde Muttergesellschaft mit einer Steuer auf Dividenden belasten, gebietsansässige Muttergesellschaften aber fast völlig davon befreien und dadurch eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit sind.**
- 2. Die Artikel 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die allein für gebietsfremde Muttergesellschaften eine Quellensteuer auf von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden vorsehen, auch wenn ein Besteuerungsabkommen zwischen diesem Mitgliedstaat und einem anderen Mitgliedstaat diese Quellensteuer zulässt und die Anrechnung der nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Staates auferlegten Belastung auf die Steuerschuld in diesem anderen Staat erlaubt, entgegenstehen, wenn für eine Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat die in dem genannten Abkommen vorgesehene Anrechnung nicht möglich ist.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.