

62017CC0416

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

MELCHIOR WATHELET

vom 25. Juli 2018 ( 1 )

Rechtssache C-416/17

Europäische Kommission

gegen

Französische Republik

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Art. 49, 63 und 267 Abs. 3 AEUV – Mehrfachbelastung – Unterschiedliche Behandlung nach Maßgabe des Staates, in dem die Enkelgesellschaft ansässig ist – Beweisanforderungen für das Recht auf Erstattung des Mobilitätssteuervorabzugs – Begrenzung des Erstattungsanspruchs – Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581) – In letzter Instanz entscheidendes nationales Gericht – Mit dem Urteil des Gerichtshofs nicht im Einklang stehende nationale Rechtsprechung – Vorlagepflicht“

## I. Einleitung

1.

Die Klage der Europäischen Kommission ist auf die Feststellung gerichtet, dass die Französische Republik unter Verletzung des Unionsrechts in seiner Auslegung durch den Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), eine diskriminierende und unverhältnismäßige Behandlung französischer Muttergesellschaften, die Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften erhalten, gegenüber solchen, die Dividenden von französischen Tochtergesellschaften erhalten, aufrechterhalten hat.

2.

Wie die Kommission selbst in ihrer Klageschrift zusammenfasst, wirft sie der Französischen Republik deren Weigerung vor, dem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), durch die Rechtsprechung ihres höchsten Verwaltungsgerichts, des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich), volle Wirksamkeit zu verschaffen. Nach Ansicht der Kommission bilden die vom Conseil d'État (Staatsrat) in der Folge des Urteils vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), erlassenen Urteile die Rechtsprechung, nach der alle Anträge auf Erstattung eines zu Unrecht vorgenommenen Mobilitätssteuervorabzugs („précompte mobilier“), die von Steuerpflichtigen in einer ähnlichen Lage wie Accor gestellt wurden, zu prüfen sind.

3.

Die Klage der Kommission erfordert demnach eine Entscheidung des Gerichtshofs über zwei unterschiedliche Probleme: zum einen über die Vereinbarkeit der Modalitäten des Vorabzugs, der wegen des Bezugs von gebietsfremden Tochtergesellschaften ausgeschütteter Dividenden vorgenommen wurde, mit dem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), und zum anderen – erstmals in einem Vertragsverletzungsverfahren – über die

Verletzung der Vorlagepflicht durch ein Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln angefochten werden können ( 2 ).

## II. Rechtlicher Rahmen

### A. Französisches Recht

4.

Art. 158 bis I des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in der Fassung, die in den Steuerjahren galt, um die es in der mit dem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), entschiedenen Rechtssache ging, bestimmte:

„Personen, die von französischen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden beziehen, verfügen insoweit über ein Einkommen bestehend aus

a)

den Beträgen, die sie von der Gesellschaft erhalten,

b)

einer Steuergutschrift, die von der Staatskasse in Form eines Guthabens bereitgestellt wurde.

Diese Steuergutschrift entspricht der Hälfte der von der Gesellschaft tatsächlich ausgeschütteten Beträge.

...“

5.

Art. 146 Abs. 2 CGI in der Fassung, die in den Steuerjahren galt, um die es in der mit dem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), entschiedenen Rechtssache ging, sah vor:

„Führt die Weiterverteilung durch eine Muttergesellschaft zum Steuervorabzug nach Art. 223 sexies, wird dieser Vorabzug gegebenenfalls um den Betrag der Steuergutschriften gemindert, die auf die ... Erträge aus Beteiligungen entfallen, die innerhalb der letzten höchstens fünf abgeschlossenen Rechnungsjahre eingenommen wurden.“

6.

In seiner Fassung durch die Loi no 98-1266 de Finances pour 1999 (Gesetz Nr. 98-1266 über den Haushalt für 1999) vom 30. Dezember 1998 ( 3 ), die auf Ausschüttungen ab 1. Januar 1999 anwendbar war, sah Art. 223 sexies Abs. 1 Unterabs. 1 CIG vor:

„Unbeschadet der Art. 209 quinquies und 223 H hat, wenn die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Erträge aus Beträgen stammen, in Bezug auf die diese nicht der Körperschaftsteuer zum Normalsatz gemäß Art. 219 I Abs. 2 unterlag ..., die Gesellschaft einen Steuervorabzug in Höhe der nach Art. 158 bis I berechneten Steuergutschrift zu leisten.“

B. Das Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581)

7.

Mit Einspruch vom 21. Dezember 2001 hatte die Accor SA bei der französischen Finanzverwaltung die Erstattung des Mobilensteuervorabzugs beantragt, den sie anlässlich des Erhalts von Dividenden entrichtet hatte, die in den Jahren 1998 bis 2000 von ihren in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet worden waren. Da diese Art von Erstattung nach den geltenden Rechtsvorschriften nur für den Erhalt von Dividenden gewährt wurde, die von einer im französischen Hoheitsgebiet ansässigen Tochtergesellschaft stammten, wurde der Antrag zurückgewiesen.

8.

Der von Accor hiergegen erhobene Klage gab das Tribunal administratif de Versailles (Verwaltungsgericht Versailles, Frankreich) in vollem Umfang statt. Nach Zurückweisung seines gegen dieses Urteil eingelegten Rechtsmittels durch die Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsgerichtshof Versailles, Frankreich) legte der Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Minister für den Haushalt, die öffentliche Rechnungsführung und den Öffentlichen Dienst, im Folgenden: Minister) gegen das Rechtsmittelurteil Kassationsbeschwerde beim Conseil d'État (Staatsrat) ein. Dieser richtete mit Entscheidung vom 3. Juli 2009 ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof.

9.

In seinem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), stellte der Gerichtshof fest, dass es die französischen Rechtsvorschriften anders als bei den von gebietsansässigen Tochtergesellschaften stammenden Dividenden nicht zuließen, die Besteuerung bei der ausschüttenden Tochtergesellschaft zu berücksichtigen, obwohl sowohl die von gebietsansässigen als auch die von gebietsfremden Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden bei ihrer Weiterverteilung dem Steuervorabzug unterlagen ( 4 ). Angesichts der Benachteiligung von Dividenden, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft stammten, gegenüber solchen, die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft stammten, wurden Muttergesellschaften, so der Gerichtshof, möglicherweise davon abgehalten, ihre Tätigkeiten über in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Tochtergesellschaften auszuüben ( 5 ).

10.

Der Gerichtshof wies sodann auf seine Rechtsprechung hin, wonach dann, wenn die den Dividenden aus ausländischen Quellen zugrunde liegenden Gewinne im Staat der ausschüttenden Gesellschaft niedriger besteuert werden als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, der letztgenannte Staat eine Steuergutschrift in voller Höhe der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Niederlassungsstaat gezahlten Steuer erteilen muss; werden hingegen diese Gewinne im Staat der ausschüttenden Gesellschaft höher besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, muss der letztgenannte Staat eine Steuergutschrift nur bis zur Höhe der von der Empfängergesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer erteilen ( 6 ).

11.

Der Gerichtshof schloss daraus, dass bei einer Regelung wie der französischen die Verpflichtung eines Mitgliedstaats, den Empfängern von Dividenden, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft stammen, eine Steuergutschrift in der unveränderlichen Höhe der Hälfte dieser Dividendenbeträge zu erteilen, letztlich dazu führen würde, dass diesen Dividenden eine günstigere Behandlung als den vom erstgenannten Mitgliedstaat stammenden Dividenden dann zuteil würde, wenn der Steuersatz, zu dem die diese

Dividenden ausschüttende Gesellschaft in ihrem Niederlassungsstaat besteuert wurde, niedriger ist als der im erstgenannten Mitgliedstaat angewandte ( 7 ).

12.

Dem Gerichtshof zufolge muss somit ein Mitgliedstaat in der Lage sein können, den im Staat der Niederlassung der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Körperschaftsteuerbetrag zu ermitteln, auf den sich die der Empfänger Muttergesellschaft erteilte Steuergutschrift bezieht. Daher genügt es nicht, nachzuweisen, dass die ausschüttende Gesellschaft in ihrem Niederlassungsmitgliedstaat für die den ausgeschütteten Dividenden zugrunde liegenden Gewinne besteuert wurde, ohne Angaben über die Steuerart und den Steuersatz der Steuer zu machen, die tatsächlich auf diese Gewinne erhoben wurde ( 8 ).

13.

Der Gerichtshof hat hierzu ergänzt, dass die erforderlichen Nachweise den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats erlauben müssen, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen. Er hat aber klargestellt, dass die Nachweise keine besondere Form aufweisen müssen, da die Beurteilung nicht zu formalistisch erfolgen darf, und dass die genannten Angaben innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist für Verwaltungs- oder Buchführungsunterlagen, wie sie im Recht des Mitgliedstaats der Niederlassung der Tochtergesellschaft geregelt ist, angefordert werden müssen ( 9 ), wobei vom Steuerpflichtigen nicht die Vorlage von Unterlagen verlangt werden könnte, „die sich auf einen Zeitraum beziehen, der die Dauer der gesetzlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung von Verwaltungs- und Buchführungsunterlagen erheblich überschreitet“ ( 10 ).

14.

Demgemäß hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

„1.

Die Art. 49 AEUV und 63 AEUV stehen die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden bezweckenden Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach eine Muttergesellschaft auf den Steuervorabzug, den sie bei der Weiterverteilung der von ihren Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden an ihre Anteilseigner zu entrichten hat, die Steuergutschrift anrechnen kann, die mit der Ausschüttung dieser Dividenden verbunden ist, sofern diese von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, wonach dieses Recht jedoch nicht besteht, wenn diese Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, da diese Rechtsvorschriften in diesem Fall nicht zur Erteilung einer mit der Ausschüttung dieser Dividenden durch diese Tochtergesellschaft verbundenen Steuergutschrift berechtigen.

...

3.

Nach den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität ist es nicht unzulässig, dass die Erstattung der Beträge an eine Muttergesellschaft, die sicherstellen soll, dass die von deren in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden und die von ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden, die jeweils von der Muttergesellschaft weiterverteilt werden, steuerlich gleichbehandelt werden, davon abhängig gemacht wird, dass der Steuerschuldner die Angaben macht, über die nur er verfügt und

die sich hinsichtlich jeder streitigen Dividende insbesondere auf den tatsächlich angewandten Steuersatz und auf den Steuerbetrag beziehen, der tatsächlich auf die von den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften des Steuerschuldners erwirtschafteten Gewinne entrichtet wurde, während für in Frankreich ansässige Tochtergesellschaften solche Angaben, die der Verwaltung bekannt sind, nicht verlangt werden. Die Vorlage der genannten Angaben kann jedoch nur verlangt werden, sofern es sich, insbesondere unter Berücksichtigung der Rechtsvorschriften der genannten Mitgliedstaaten über die Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Eintragung der zu zahlenden Körperschaftsteuer sowie die Aufbewahrung von Verwaltungsunterlagen, nicht als praktisch unmöglich oder als zu schwierig erweist, den Nachweis der Zahlung der Steuer durch die in den anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften zu erbringen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen im Ausgangsverfahren erfüllt sind.“

### C. Die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012

15.

Nach Eingang des Urteils vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), erließ der Conseil d'État (Staatsrat) zwei Urteile, in denen er eine Reihe von Bedingungen für die Erstattung von unter Verletzung des Unionsrechts vorgenommenen Mobiliensteuervorabzügen aufstellte. Es handelt sich um die Urteile vom 10. Dezember 2012, *Rhodia* ( 11 ) und *Accor* ( 12 ) (im Folgenden: Urteile des Conseil d'État [Staatsrat]).

16.

Was als Erstes den Umfang der Erstattung der Mobiliensteuervorabzüge angeht, sehen die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) Folgendes vor:

–

Wurde die von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft an ihre französische Muttergesellschaft weiterverteilte Dividende bei der Tochtergesellschaft nicht besteuert, so ist die von einer Enkelgesellschaft entrichtete Steuer für die Festsetzung des der Muttergesellschaft zu erstattenden Vorabzugs nicht zu berücksichtigen ( 13 );

–

wurde eine ausschüttende Gesellschaft in ihrem Mitgliedstaat mit einer effektiven Steuer zu einem höheren Steuersatz als dem Normalsatz der französischen Steuer, also 33,33 %, belastet, so ist der Betrag der Steuergutschrift, den sie geltend machen kann, auf ein Drittel der von ihr erhaltenen und weiterverteilten Dividenden zu begrenzen ( 14 ).

17.

Was als Zweites die Nachweise zur Stützung der Erstattungsanträge betrifft, wird in diesen Urteilen Folgendes festgestellt:

–

Die Vorabzugserklärungen können dem Steuerpflichtigen zur Bestimmung des Betrags der von den außerhalb Frankreichs niedergelassenen Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden entgegengehalten werden ( 15 );

–

sämtliche Unterlagen, die zur Begründung des Antrags geeignet sind, müssen während der gesamten Dauer des Verfahrens zur Verfügung gehalten werden, ohne dass der Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht von dieser Verpflichtung entbindet ( 16 ).

### III. Vorverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

18.

Nach Erlass der Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) gingen bei der Kommission mehrere Beschwerden betreffend die Bedingungen der Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs ein. Diese Beschwerden waren Gegenstand eines Informationsaustauschs zwischen den Dienststellen der Kommission und den zuständigen Stellen der Französischen Republik mit Rahmen des Verfahrens EU Pilot 5511/13 TAXU.

19.

Nachdem dieser Austausch nicht zu einem aus ihrer Sicht zufriedenstellenden Ergebnis geführt hatte, beschloss die Kommission, das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV einzuleiten. Sie übersandte der Französischen Republik am 27. November 2014 ein Mahnschreiben, in dem sie die sich aus den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) ergebenden Anforderungen benannte, in denen Verletzungen des Unionsrechts gesehen werden könnten.

20.

In einer Antwort vom 26. Januar 2015 trat die Französische Republik den gegen sie erhobenen Vorwürfen entgegen. Da die Kommission diese Antworten nicht für zufriedenstellend hielt, übersandte sie der Französischen Republik am 29. April 2016 eine mit Gründen versehene Stellungnahme und forderte sie auf, die Maßnahmen zu erlassen, um dieser Stellungnahme binnen zwei Monaten nach Erhalt nachzukommen.

21.

Angesichts der unveränderten Haltung der Französischen Republik beschloss die Kommission, das vorliegende Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV zu erheben.

22.

Im Rahmen des schriftlichen Verfahrens hat die Französische Republik eine Klagebeantwortung eingereicht, auf die die Kommission mit einer Erwiderung geantwortet hat. Die Französische Republik hat eine Gegenerwiderung eingereicht. Beide Parteien haben zudem in einer am 20. Juni 2018 abgehaltenen Sitzung mündlich verhandelt.

### IV. Zu der der Französischen Republik vorgeworfenen Vertragsverletzung

23.

Die Kommission stützt ihre Klage auf vier Rügen. Die ersten drei betreffen die Beschränkungen, die sich aus den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) ergeben und dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), zuwiderlaufen sollen. Die vierte Rüge betrifft die Verpflichtung zur Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens zur Auslegung des Unionsrechts, die dem Conseil d'État

(Staatsrat) als in letzter Instanz entscheidendem nationalen Gericht obliegen soll.

A. Zur ersten Rüge: Beschränkung des Rechts auf Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs durch die Nichtberücksichtigung der Steuer, die von in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich niedergelassenen Enkelgesellschaften entrichtet worden ist

1. Vorbringen der Parteien

24.

Nach Ansicht der Kommission ergibt sich aus den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat), dass sich die französischen Behörden weigerten, für die Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs die Steuern zu berücksichtigen, die von gebietsfremden Enkelgesellschaften entrichtet worden seien. Dagegen eröffneten in einer rein auf die Französische Republik begrenzten Beteiligungskette die von einer Enkelgesellschaft an die Zwischengesellschaft ausgeschütteten Dividenden das Recht auf eine Steuergutschrift zum Ausgleich des gesamten Mobiliensteuervorabzugs anlässlich der Weiterverteilung dieser Einkünfte. Wenn die Zwischengesellschaft diese Dividenden an ihre Muttergesellschaft verteile, führe diese weitere Verteilung erneut zu einer an die Dividenden geknüpften Steuergutschrift, die in derselben Weise den anlässlich der Weiterverteilung durch die Muttergesellschaft geschuldeten Mobiliensteuervorabzug ausgleichen sollte. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung werde somit vollkommen neutralisiert.

25.

Daraus ergebe sich eine Ungleichbehandlung je nach dem Sitz der ausschüttenden Enkelgesellschaft, da die wirtschaftliche Doppelbesteuerung nur in dem Fall vollkommen neutralisiert werde, dass die Enkelgesellschaft im französischen Hoheitsgebiet niedergelassen sei. Es gebe aber keinen objektiven Rechtfertigungsgrund dafür, dass die Französische Republik der Einschaltung der Zwischengesellschaft deshalb keine neutralisierende Wirkung zuerkenne, weil die Dividenden aus einer Quelle außerhalb Frankreichs stammten.

26.

Die französische Regierung stellt nicht in Abrede, dass nach den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) die Regelung der Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs die Neutralisierung der Besteuerung der von einer Enkelgesellschaft an eine gebietsfremde Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden nicht zulasse. Sie macht jedoch geltend, dass das nationale System zur Beseitigung der Doppelbesteuerung eine solche Neutralisierung nur auf der Ebene der einzelnen ausschüttenden Gesellschaft sicherstelle. Jeder Mitgliedstaat könne aber sein Steuersystem frei gestalten, solange es nicht zu Diskriminierungen führe. Dabei seien die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, ihr Steuersystem den Systemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen.

27.

Die französische steuerrechtliche Regelung erlaube es nicht, auf die Steuerschuld einer Muttergesellschaft die von ihren gebietsansässigen Enkelgesellschaften entrichteten Steuern anzurechnen. Die Steuergutschrift werde der Muttergesellschaft nämlich nur in Höhe der auf den Gewinnen der ausschüttenden Tochtergesellschaft lastenden Steuer gewährt. Daher sei die Französische Republik nicht verpflichtet, bei der Berechnung der Erstattung des zu Unrecht erhobenen Mobiliensteuervorabzugs die Steuern zu berücksichtigen, die von gebietsfremden Dividenden ausschüttenden Enkelgesellschaften entrichtet worden seien. Dass die Ausschüttung der Dividenden einer Enkelgesellschaft an eine Tochtergesellschaft besteuert worden sei, sei die

Folge einer ausländischen Steuerregelung, die zu korrigieren nicht Sache der Französischen Republik sei.

28.

Da zudem die französische Regelung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nicht auf Enkelgesellschaften abstelle, sei die Anrechnung der entrichteten Steuer nur gegenüber der Gesellschaft möglich, die diese Dividenden erhalte. Das französische System müsse daher vom britischen System der vorgezogenen Körperschaftsteuer („advance corporation tax“) unterschieden werden, um das es in den Rechtssachen gegangen sei, die mit den Urteilen vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), und vom 13. November 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), entschieden worden seien. Im Gegensatz zu dem in diesen Urteilen behandelten britischen System berücksichtige die streitige französische Regelung nämlich nicht die Besteuerung der Enkelgesellschaften, seien diese gebietsansässig oder gebietsfremd; Grundgedanke der Regelung sei ein Ausgleich der Besteuerung auf jeder Stufe, nicht aber eine Gruppenbesteuerung.

## 2. Würdigung

29.

Auf die erste Vorlagefrage des Conseil d'État (Staatsrat) in der Rechtssache, in der das Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), ergangen ist, hat der Gerichtshof geantwortet, dass „die Art. 49 AEUV und 63 AEUV die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden bezweckenden Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats ... entgegenstehen, wonach eine Muttergesellschaft auf den Steuervorabzug, den sie bei der Weiterverteilung der von ihren Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden an ihre Anteilseigner zu entrichten hat, die Steuergutschrift anrechnen kann, die mit der Ausschüttung dieser Dividenden verbunden ist, sofern diese von einer in diesem Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft stammen, wonach dieses Recht jedoch nicht besteht, wenn diese Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft stammen, da diese Rechtsvorschriften in diesem Fall nicht zur Erteilung einer mit der Ausschüttung dieser Dividenden durch diese Tochtergesellschaft verbundenen Steuergutschrift berechtigen“.

30.

Unter Berufung darauf, dass das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vorschreibt ( 17 ), schlägt die Französische Republik eine formalistische, restriktive und meines Erachtens irriige Anwendung der im Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), auf die erste Vorlagefrage gegebenen Antwort vor.

31.

Ein Mitgliedstaat ist zwar nicht verpflichtet, sein eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich Doppelbesteuerungen zu beseitigen, sofern seine Regelung nicht diskriminierend ist ( 18 ). Im vorliegenden Fall jedoch, in einer rein innerstaatlichen Situation, erklärt sich das Fehlen einer Doppelbesteuerung der Muttergesellschaft nur durch die fortlaufende Gewährung – auf jeder Stufe der Beteiligungskette der in Frankreich niedergelassenen Gesellschaften – einer Steuergutschrift, durch die der gesamte anlässlich der Weiterverteilung derselben Einkünfte geschuldete Mobiliensteuervorabzug ausgeglichen werden soll.

32.

Folglich trifft es zwar zu, dass auch die von in Frankreich niedergelassenen Einzelgesellschaften entrichteten Steuern nicht unmittelbar auf die von der Muttergesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer angerechnet werden können, doch ist eine solche Anrechnung mit Blick auf das anwendbare Steuersystem in seiner Gesamtheit unnötig.

33.

Das von der Französischen Republik behauptete Fehlen einer Diskriminierung ergibt sich demnach sehr wohl aus einem gekünstelten oder zumindest formalistischen Verständnis des vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), beanstandeten Steuersystems, denn dieses Verständnis stellt ausschließlich auf die letzte Stufe der Mehrfachbelastung ab.

34.

Des Weiteren geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshof klar hervor, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnisse eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats ergebende steuerliche Belastung auszugleichen, sofern er seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der ausländischen Dividenden nicht ausübt, indem er sie bei der Empfängergesellschaft weder besteuert noch auf andere Weise berücksichtigt. Wenn er sich dagegen dafür entscheidet, diese Dividenden zu besteuern, muss er im Rahmen seiner eigenen Besteuerung die steuerliche Belastung berücksichtigen, die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnisse des anderen Mitgliedstaats ergibt ( 19 ).

35.

Der von der Französischen Republik insoweit vertretene Ansicht, der Gerichtshof habe sich im Urteil vom 13. November 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), auf die Feststellung beschränkt, dass die britischen Rechtsvorschriften diskriminierend seien, ohne das Erfordernis aufzustellen, dass in jedem Mechanismus zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die von den Einzelgesellschaften getragene Steuerlast berücksichtigt werden müsse, kann nicht gefolgt werden.

36.

Wie nämlich die Französische Republik selbst dargelegt hat, folgte dieses Urteil auf ein erstes Urteil, in dem der Gerichtshof allgemein und abstrakt, ohne Bezugnahme auf die britischen Rechtsvorschriften, ausgeführt hatte, dass es „unabhängig davon, welcher Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eingesetzt wird, die im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten [verletzt], wenn ein Mitgliedstaat Dividenden aus ausländischen Quellen ungünstiger behandelt als

Dividenden aus inländischen Quellen, es sei denn, diese Ungleichbehandlung betrifft Situationen, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt“ ( 20 ).

37.

Der Umstand, dass das in jenen Rechtssachen in Rede stehende britische Steuersystem eine Befreiungsregelung für die von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten und eine Anrechnungsregelung für die von gebietsfremden Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorsah, während das französische System eine Anrechnungsregelung ungeachtet des Ursprungs der ausgeschütteten Dividenden und deren volle Besteuerung, unter Gewährung einer Steuergutschrift, bei jeder Ausschüttung und jeder Weiterverteilung vorsieht, ist ohne Belang.

38.

Der im Urteil vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774), in Erinnerung gerufene und seither bekräftigte Grundsatz ist sehr wohl die Verpflichtung für einen Mitgliedstaat, in dem ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividendenausschüttungen durch gebietsansässige Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige besteht, bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine gleichwertige Behandlung vorzusehen ( 21 ).

39.

Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass „[d]ie Artikel [49 und 63 AEUV] Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen[stehen], die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, ermöglichen, von der Körperschaftsteuervorauszahlung, die die erstgenannte Gesellschaft zu leisten hat, die von der letztgenannten Gesellschaft geleistete Körperschaftsteuervorauszahlung abzuziehen, während ein solcher Abzug im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, in Bezug auf die Steuer, die von der letztgenannten Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne in ihrem Sitzstaat gezahlt worden ist, nicht möglich ist“ ( 22 ).

40.

Der Gerichtshof war besonders klar in der Begründung und der Antwort auf die zweite und die vierte Vorlagefrage im Rahmen der Rechtssache, in der das Urteil vom 13. November 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707), ergangen ist: Die Art. 49 und 63 AEUV stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die allein bei Dividenden aus ausländischen Quellen die bereits auf die ausgeschütteten Gewinne entrichtete Körperschaftsteuer nicht berücksichtigen ( 23 ). Entscheidend ist in dieser Hinsicht die Besteuerung dieser Gewinne und nicht der Umstand, dass die gebietsfremde Gesellschaft, die Dividenden an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, selbst der Körperschaftsteuer unterliegt ( 24 ).

3. Ergebnis in Bezug auf die erste Rüge

41.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Französische Republik dadurch, dass sie die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich niedergelassenen Enkelgesellschaften nicht berücksichtigt, während der für in Frankreich niedergelassene

Enkelgesellschaften geltende Mechanismus es diesen erlaubte, an die begünstigte Zwischengesellschaft Dividenden unter Befreiung der darauf erhobenen Steuer abzuführen, die vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), festgestellte Diskriminierung aufrechterhalten hat.

B. Zur zweiten Rüge: Unverhältnismäßigkeit der für die Begründung des Rechts auf Erstattung des zu Unrecht erhobenen Mobiliensteuervorabzugs geltenden Beweisanforderungen

1. Vorbringen der Parteien

42.

Die Kommission gliedert ihre zweite Rüge in drei Teile.

43.

Im ersten Teil trägt die Kommission vor, die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) verlangten eine Übereinstimmung zwischen den Buchungsunterlagen betreffend die ausgeschütteten Dividenden auf der einen und den Hauptversammlungsprotokollen der Tochtergesellschaften, in denen die erzielten Gewinne in Form auszuschüttender Dividenden festgestellt würden, auf der anderen Seite. Für die meisten der nicht in Frankreich niedergelassenen Tochtergesellschaften werde jedoch im Protokoll der Hauptversammlung festgestellt, dass ein „ausschüttungsfähiger Gewinn“ zur Verteilung gestellt werde, der aus einem Buchungsaggregat stamme, das alle früheren nicht ausgeschütteten Vorträge auf neue Rechnung und die Ergebnisse des vorangegangenen Geschäftsjahrs umfasse. Unter diesen Umständen sei es sehr schwer, wenn nicht unmöglich, zu bestimmen, ob die ausgeschüttete Dividende aus einem bestimmten rechnerischen Ergebnis der Buchhaltung stamme.

44.

Im zweiten Teil beanstandet die Kommission, dass die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) das Recht auf Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs von der vorherigen Vorlage einer Vorabzugserklärung abhängig machten, in der die für die Weiterverteilung von Dividenden entrichteten Vorabzugsbeträge aufgeführt seien. Da aber die gebietsansässigen Gesellschaften keine Steuergutschrift für den Steuervorabzug in Anspruch nehmen könnten, den sie wegen der Ausschüttung von Dividenden schuldeten, die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft stammten, könne von diesen Gesellschaften nicht verlangt werden, dass sie diese Dividenden in ihren Vorabzugserklärungen aufgeführt haben müssten. Indem sie auf die von der Muttergesellschaft bei der Entrichtung des Vorabzugs getroffenen Entscheidungen abstellten, missachteten die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) die Verpflichtungen aus den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität, die für die nationalen Modalitäten der Erstattung von unter Verletzung des Unionsrechts erhobenen innerstaatlichen Steuern gelten.

45.

Im dritten Teil beanstandet die Kommission die Beschränkung, die sich daraus ergebe, dass Belege über die gesetzliche Aufbewahrungsfrist hinaus vorgelegt werden müssten. Mit der Feststellung, dass der Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist die Gesellschaft, die die Erstattung des zu Unrecht erhobenen Mobiliensteuervorabzugs beantrage, nicht von der Verpflichtung entbinde, sämtliche zur Begründung des Antrags geeigneten Unterlagen zur Verfügung zu halten, stünden die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) im Widerspruch zum Grundsatz der Effektivität.

46.

Die französische Regierung weist vorab darauf hin, dass das Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), die Vorabzugserstattungen ausdrücklich davon abhängig gemacht habe, dass die klagenden Gesellschaften anhand jeglicher geeigneten Beweismittel den Nachweis der von ihren Tochtergesellschaften in deren Niederlassungsstaat entrichteten Steuern erbrächten. In dieser Hinsicht zeichneten sich die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) durch eine besondere Offenheit aus, denn sie ließen Unterlagen jeder Art zu, die es den Gesellschaften erlaubten, die von ihren gebietsfremden Tochtergesellschaften getragene Steuerlast darzutun.

47.

Zum ersten Teil der zweiten Rüge führt die französische Regierung aus, in den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) sei nicht der Nachweis verlangt worden, dass die Steuer, deren Anrechnung gefordert werde, auf Dividenden erhoben worden sei, die in einem bestimmten Geschäftsjahr angefallen seien. Berücksichtigt werde somit die Besteuerung der Dividenden in ihrer Gesamtheit, ohne Rücksicht auf die Geschäftsjahre, in denen sie angefallen seien.

48.

Des Weiteren gehe der Umstand, dass in den Fällen, in denen die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) ergangen seien, dieses Gericht sich auf die Hauptversammlungsprotokolle der gebietsfremden Tochtergesellschaften gestützt habe, darauf zurück, dass die betroffenen Gesellschaften solche Unterlagen zum Nachweis der auf die ausgeschütteten Dividenden erhobenen Steuern vorgelegt hätten.

49.

Zum zweiten Teil der zweiten Rüge hebt die französische Regierung hervor, dass die gesamten Dividendenausschüttungen in den Vorabzugserklärungen aufgeführt sein müssten, unabhängig davon, ob sie Dividenden französischer oder solche gebietsfremder Tochtergesellschaften beträfen. Da zudem der Mobiliensteuervorabzug erst im Fall der Weiterverteilung zu zahlen sei, handle es sich bei den Dividenden, für die der Nachweis des Steuerbetrags verlangt werde, notwendigerweise um diejenigen, die Gegenstand einer solchen Weiterverteilung gewesen seien.

50.

Was den dritten Teil der zweiten Rüge angehe, hätten die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) nicht die Vorlage von Belegen über die gesetzliche Frist für deren Aufbewahrung hinaus verlangt. Der Conseil d'État (Staatsrat) habe seine Würdigung auf die von den betroffenen Gesellschaften vorgelegten Unterlagen gestützt, zu denen solche Belege gehörten.

51.

Jedenfalls sei es Sache des Steuerpflichtigen, der einen Einspruch bei der Steuerverwaltung eingelegt habe, die zur Stützung seines Antrags nötigen Unterlagen so lange aufzubewahren, bis das verwaltungsbehördliche und gerichtliche Verfahren abgeschlossen sei, und zwar unabhängig von der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist.

2. Würdigung

a) Zur Heranziehung der Hauptversammlungsprotokolle der ausschüttenden Tochtergesellschaften

52.

Nach Ansicht der Kommission verlangen die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) eine Übereinstimmung zwischen den Buchungsunterlagen betreffend die ausgeschütteten Dividenden auf der einen und den Hauptversammlungsprotokollen der Tochtergesellschaften, in denen die erzielten Gewinne in Form ausschüttungsfähiger Dividenden festgestellt würden, auf der anderen Seite.

53.

Dieses Verständnis der genannten Urteile teile ich nicht. Wenn nämlich in den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) davon die Rede ist, dass eine Besteuerung, die nicht mit den in den Hauptversammlungsprotokollen der ausschüttenden Tochtergesellschaften genannten Zahlen übereinstimmen, nicht geltend gemacht werden könne, wird damit der vom Minister vertretene Standpunkt wiedergegeben ( 25 ). Aus den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) ergibt sich auch nicht, dass dieses Gericht die Vorlage solcher Unterlagen zwingend gefordert hätte.

54.

Jedenfalls hat der Conseil d'État (Staatsrat) die Hauptversammlungsprotokolle zwar herangezogen, doch anscheinend nur als Teil einer Reihe von Faktoren ( 26 ). Die von der Französischen Republik in ihrer Gegenerwiderung als Beispiele angeführten Verwaltungsgerichtsentscheidungen bestätigen diese Auslegung der Urteile des Conseil d'État (Staatsrat). Der erste Teil der zweiten Rüge ist daher meines Erachtens unbegründet.

b) Zum Erfordernis einer vorherigen Vorabzugserklärung

55.

Nach Auffassung der Kommission missachten die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) dadurch, dass dieses Gericht einer Muttergesellschaft die Entscheidungen entgegenhalte, die sie bei der Zahlung des Vorabzugs anlässlich der diese Zahlung betreffenden Erklärung getroffen habe, die sich aus den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität ergebenden Verpflichtungen.

56.

Unstreitig konnten die in Frankreich niedergelassenen Muttergesellschaften keine Steuergutschrift für die von ihren gebietsfremden Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden erhalten. Dagegen geht nicht nur aus der Antwort der Französischen Republik auf das Mahnschreiben vom 26. November 2014, sondern auch aus den Schlussanträgen des Öffentlichen Berichterstatters zu den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) hervor, dass die in Frankreich ansässigen Muttergesellschaften in ihren Vorabzugserklärungen sehr wohl die von ihren gebietsfremden Tochtergesellschaften stammenden Dividenden anzugeben hatten. Diesen Schlussanträgen zufolge betraf eine etwaige rechtliche Ungewissheit nicht die Erklärungspflicht, sondern nur die Frage, welcher rechtlichen Regelung die ausgeschütteten Dividenden unterlagen.

57.

Eine Erstattung kann es jedoch nur geben, wenn anlässlich einer Dividendenausschüttung ein Vorabzug entrichtet worden ist. Da jede Dividendenausschüttung erklärt werden musste, hat der Conseil d'État (Staatsrat) mit der Entscheidung, dass die Muttergesellschaften nicht geltend

machen können, die von ihnen abgegebenen Vorabzugserklärungen könnten ihnen nicht entgegengehalten werden, den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität nicht zuwidergehandelt.

58.

Der zweite Teil der zweiten Rüge ist daher meines Erachtens unbegründet. Das von der Kommission angeführte Urteil vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C?397/98 und C?410/98, EU:C:2001:134), ändert an diesem Befund nichts, denn die in jener Rechtssache in Rede stehenden Anträge waren solche auf Schadensersatz, gegenüber denen Untätigkeit und mangelnde Sorgfalt der Steuerpflichtigen eingewandt worden waren.

c) Zur Auswirkung des Ablaufs der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist für Belege

59.

Die Kommission wirft der Französischen Republik schließlich vor, die Erstattung des Vorabzugs dadurch zu beschränken, dass die Vorlage von Belegen über die für diese geltende gesetzliche Aufbewahrungsfrist hinaus verlangt werde.

60.

Nach den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) ist es „Sache einer Gesellschaft, die einen auf Erstattung des Vorabzugs gerichteten Einspruch eingelegt hat, während der gesamten Dauer des Verfahrens über sämtliche Unterlagen, die zur Begründung des Antrags geeignet sind, zu verfügen. Der Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht entbindet sie nicht von dieser Verpflichtung“ ( 27 ).

61.

Dies steht meines Erachtens nicht im Widerspruch zu den vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), gezogenen Grenzen.

62.

In diesem Urteil hat der Gerichtshof nämlich anerkannt, dass der Steuerpflichtige Angaben über die Steuerart und den Steuersatz der Steuer machen muss, die tatsächlich auf die ausgeschütteten Dividenden erhoben wurde ( 28 ). Wie er hierzu ausgeführt hat, „müssen die genannten Angaben innerhalb der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist für Verwaltungs- oder Buchführungsunterlagen, wie sie im Recht des Mitgliedstaats der Niederlassung der Tochtergesellschaft geregelt ist, angefordert werden“ ( 29 ). Weiter heißt es dort, dass vom Steuerpflichtigen für die Zwecke der Inanspruchnahme der Steuergutschrift nicht verlangt werden könnte, „Unterlagen vorzulegen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der die Dauer der gesetzlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung von Verwaltungs- und Buchführungsunterlagen erheblich überschreitet“.

63.

Wie die Französische Republik in ihrer Klagebeantwortung zutreffend darlegt, stehen diese Ausführungen des Gerichtshofs im Rahmen der Prüfung des Grundsatzes der Effektivität, der in erster Linie die Verwaltungsbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats betrifft. Dem Gerichtshof zufolge „[müssen] die erforderlichen Nachweise ... den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats erlauben ..., klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen“ ( 30 ).

64.

Im Fall eines verwaltungsrechtlichen Rechtsbehelfsverfahrens ist demnach für den Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist für die relevanten Unterlagen meines Erachtens auf den Zeitpunkt der Einleitung dieses vorgerichtlichen Verfahrens und nicht auf den einer etwaigen Anforderung dieser Unterlagen durch das später angerufene Gericht abzustellen. Nur so ist im Übrigen die zweite Feststellung des Gerichtshofs zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist für Verwaltungs- oder Buchführungsunterlagen zu verstehen, wonach von einem Steuerpflichtigen nicht verlangt werden könnte, „Unterlagen vorzulegen, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der die Dauer der gesetzlichen Verpflichtung zur Aufbewahrung von Verwaltungs- und Buchführungsunterlagen erheblich überschreitet“ ( 31 ). Wäre nämlich die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungszeit eine strikte, auch für die Gerichte geltende Frist, wie sollte es dann in Betracht kommen, Dokumente zu berücksichtigen, die einen Zeitraum abdecken, der die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht, und sei es auch nicht erheblich, überschreitet?

65.

Zudem weise ich darauf hin, dass es in den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) ausdrücklich heißt: „Legt der Steuerpflichtige Unterlagen vor oder beruft er sich auf die materielle Unmöglichkeit einer solchen Vorlage, so ist es Sache der Verwaltung, Gegenbeweise vorzulegen. In diesem Fall hat das Finanzgericht über die Beweiserhebung zu entscheiden und unter Berücksichtigung des Vorbringens der Parteien zu würdigen, ob der Erstattungsantrag des Steuerpflichtigen begründet ist.“ ( 32 )

66.

Wie die ersten beiden Teile ist meines Erachtens auch der dritte Teil der zweiten Rüge unbegründet.

### 3. Ergebnis in Bezug auf die zweite Rüge

67.

Unter diesen Umständen bin ich der Ansicht, dass die Kommission nicht dargetan hat, dass die Französische Republik die Erstattung der Beträge, durch die sichergestellt werden kann, dass auf die von den in Frankreich und auf die von den in anderen Mitgliedstaaten als Frankreich niedergelassenen Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden ein und dieselbe Steuerregelung angewandt wird, Beweismodalitäten unterworfen hat, die den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität zuwiderlaufen.

C. Zur dritten Rüge: Begrenzung des Betrags, der wegen eines zu Unrecht erhobenen Mobiliensteuervorabzugs erstattet werden kann, auf ein Drittel des Betrags der Dividenden

#### 1. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

68.

Nach Ansicht der Kommission besagen die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) ausdrücklich, dass die Steuergutschrift zugunsten französischer Muttergesellschaften, die von ihren gebietsfremden Tochtergesellschaften Dividenden erhalten haben, strikt auf ein Drittel des Betrags der eingenommen und verteilten Dividenden begrenzt ist. Dagegen sei die Steuergutschrift für von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttete Dividenden pauschal auf die Hälfte dieser Dividenden festgesetzt.

69.

Mit der Begrenzung der Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs, der für von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft ausgeschüttete Dividenden entrichtet worden sei, auf ein Drittel dieser Dividenden versetzten die Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) daher die Gesellschaften, die solche Dividenden erhielten, gegenüber denen, die Dividenden von gebietsansässigen Tochtergesellschaften erhielten, in eine weniger günstige Lage, was zum Fortbestehen der vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), festgestellten Diskriminierung führe.

70.

Die französische Regierung macht geltend, die Begrenzung der Erstattung des Vorabzugs auf ein Drittel der erhaltenen Dividenden entspreche dem Betrag des tatsächlich entrichteten Vorabzugs. Damit sei die Gleichbehandlung der von gebietsansässigen und der von gebietsfremden Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden in vollem Umfang gewährleistet.

71.

Zudem erlaube es eine solche Begrenzung der Erstattung des Vorabzugs, die Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden durch den Mitgliedstaat, in dem die Tochtergesellschaft ansässig sei, und diejenige der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden in gleicher Weise zu berücksichtigen. In der Praxis könne diese Begrenzung zu einer Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs führen, die hinter der tatsächlichen Besteuerung der ausschüttenden Tochtergesellschaft in ihrem Sitzmitgliedstaat zurückbleibe, doch entspreche diese Erstattung genau dem Betrag des Vorabzugs, den die gebietsansässige Gesellschaft entrichtete habe. Damit lasse sich verhindern, dass Dividenden ausländischen Ursprungs günstiger behandelt würden als solche, die aus dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft stammten.

## 2. Würdigung

72.

Nach den anwendbaren Bestimmungen des CIG verfügten in Frankreich niedergelassene Muttergesellschaften, die von gebietsansässigen Tochtergesellschaften Dividenden erhielten, im Ergebnis über eine Steuergutschrift in Höhe der Hälfte der tatsächlich ausgeschütteten Beträge. Diese Muttergesellschaften mussten einen dieser Steuergutschrift entsprechenden Vorabzug entrichten.

73.

In den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) heißt es: „Wurde eine ausschüttende Gesellschaft in ihrem Mitgliedstaat mit einer effektiven Steuer zu einem höheren Steuersatz als dem Normalsatz der französischen Steuer, also 33,33 %, belastet, so ist der Betrag der Steuergutschrift, den sie

geltend machen kann, auf ein Drittel der von ihr erhaltenen und weiterverteilten Dividenden zu begrenzen“ ( 33 ). Diese Begrenzung entspreche dem vom Gerichtshof gemachten Vorbehalt, wonach der Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, wenn die Gewinne im Staat der ausschüttenden Gesellschaft höher besteuert werden als dort, eine Steuergutschrift nur bis zur Höhe der von der Empfängergesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer erteilen muss ( 34 ).

74.

Der Vortrag der französischen Regierung erscheint mir insoweit überzeugend. Erzielt nämlich eine in Frankreich ansässige Tochtergesellschaft einen Gewinn von 300, so beträgt die für die Muttergesellschaft zur Verfügung stehende Dividende nach Zahlung der Körperschaftsteuer zum Normalsatz von 33,33 % durch die Tochtergesellschaft 200. Die in Frankreich niedergelassene Muttergesellschaft bezieht somit eine körperschaftsteuerfreie Dividende von 200 und erhält dabei eine Steuergutschrift in Höhe der Hälfte dieses Betrags, also 100. Dieser Betrag entspricht dem Vorabzug, den sie bei der Verteilung der Dividende entrichten muss, wobei der zugunsten des Aktionärs verfügbare Saldo stets 200 beträgt. Wurde dagegen eine Dividende in gleicher Höhe von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttet, so entspricht der geschuldete Vorabzug einem Drittel des verteilungsfähigen Einkommens, ohne dass eine Steuergutschrift zum Ausgleich verwendet werden kann. In dieser Situation beträgt also der verfügbare Saldo 133. Durch die Begrenzung der Erstattung auf ein Drittel der von der gebietsfremden Tochtergesellschaft erhaltenen Dividende – das wiederum der vom Aktionär bei dieser Ausschüttung erhaltenen Steuergutschrift entspricht – wird der ausschüttenden Gesellschaft der Vorabzug in Höhe des entrichteten Betrags erstattet. Damit ist das Gleichgewicht wiederhergestellt, denn der verfügbare Saldo beläuft sich wieder auf 200 ( 35 ). Die Französische Republik veranschaulicht ihren Vortrag anhand des folgenden Schemas:

75.

Wenn dagegen die Französische Republik den Vorabzug in Höhe der gesamten von der ausschüttenden Tochtergesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlten Steuer erstatten müsste – d. h. in dem in der vorstehenden Randnummer angeführten Beispiel einen Betrag von 100, also einen Betrag, der die von der Muttergesellschaft wegen des Erhalts der Dividende gezahlte Steuer übersteigt –, wäre der von den Aktionären vereinnahmte Betrag höher als der, den ein Aktionär in einer rein inländischen Situation erhielte ( 36 ).

76.

Die Begrenzung der Vorabzugserstattung auf ein Drittel des Betrags der weiterverteilten Dividenden (vor Steuern) entspricht daher nicht der von der Tochtergesellschaft in ihrem Sitzstaat tatsächlich gezahlten Steuer. Der erstattete Betrag – der dem Vorabzug nicht unterliegt und somit in voller Höhe weiterverteilt werden kann – entspricht jedoch dem tatsächlich von der Muttergesellschaft entrichteten Vorabzug, dessen Erstattung diese beantragt; die beanstandete Diskriminierung ist somit korrigiert.

77.

In ihrer Erwiderung räumt die Kommission ein, sie habe nicht berücksichtigt, dass die in der Folge des Urteils vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581), vorgenommenen Erstattungen weder zu einer Besteuerung noch zur Gewährung einer Steuergutschrift führten. Gleichwohl bestehe noch immer eine „Gefahr“, dass die Deckelung der Erstattung nicht die Diskriminierung beseitige, die durch die aus ihrer Sicht mit dem Unionsrecht unvereinbare Steuerregelung bewirkt werde. Dies sei dann noch der Fall, wenn der Betrag der letztlich geschuldeten Steuer auf den Gewinn der Gesellschaften höher sei als der zuvor entrichtete

Vorabzug oder wenn die Besteuerung des Aktionärs über den ursprünglich erhobenen Mobiliensteuervorabzug hinausgehe. Dieser neue Ansatz stellt also auf eine am Ende eintretende Ungleichbehandlung der Aktionäre ab. Dies ist aber weder die im Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), behandelte Fallgestaltung ( 37 ) noch diejenige im vorliegenden Ausgangsverfahren, in denen die Finanzgerichte mit einem Antrag der Dividenden verteilenden Muttergesellschaft auf Erstattung des Vorabzugs befasst sind.

78.

Zudem ist dieser neue Ansatz der Kommission nur Ausdruck einer theoretischen Analyse. Er wird durch keinerlei konkretes Beispiel gestützt, mit dem seine Realitätsnähe dargetan würde. Es obliegt jedoch „im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Art. 258 AEUV der Kommission ..., das Vorliegen der behaupteten Vertragsverletzung nachzuweisen. Sie hat dem Gerichtshof die erforderlichen Anhaltspunkte zu liefern, die es ihm ermöglichen, das Vorliegen dieser Vertragsverletzung zu prüfen, wobei sie sich nicht auf irgendeine Vermutung stützen kann“ ( 38 ).

### 3. Ergebnis zur dritten Rüge

79.

Aus den vorstehenden Erwägungen bin ich der Ansicht, dass die Kommission nicht dargetan hat, dass die Französische Republik die vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), festgestellte Diskriminierung aufrechterhält, indem sie die Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs, der zu Unrecht auf die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden erhoben worden ist, auf ein Drittel dieser Dividenden begrenzt.

D. Zur vierten Rüge: unterlassene Vorlage an den Gerichtshof, um feststellen zu lassen, ob die Beschränkungen des Rechts auf Erstattung des zu Unrecht erhobenen Mobiliensteuervorabzugs mit dem Unionsrecht vereinbar sind

#### 1. Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

80.

Nach Ansicht der Kommission hätte der Conseil d'État (Staatsrat) ein Vorabentscheidungsersuchen erlassen müssen, bevor er die Modalitäten der Erstattung des Mobiliensteuervorabzugs, dessen Erhebung mit dem Urteil vom 15. September 2011, *Accor* (C-310/09, EU:C:2011:581), für mit dem Unionsrecht unvereinbar befunden worden sei, festgelegt habe. Als in letzter Instanz entscheidendes Gericht im Sinne von Art. 267 Abs. 3 AEUV sei der Conseil d'État (Staatsrat) verpflichtet gewesen, angesichts der Schwierigkeiten, die gebotenen Folgen aus diesem Urteil zu ziehen, den Gerichtshof anzurufen.

81.

Zum einen seien die Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit eventueller Beschränkungen des Rechts auf Erstattung des Vorabzugs mit dem Unionsrecht durch die Schlussanträge des Öffentlichen Berichterstatters und durch den Wunsch der Parteien nach einem neuerlichen Vorabentscheidungsersuchen deutlich geworden.

82.

Zum anderen sei unter Berücksichtigung des Urteils vom 13. November 2012, *Test Claimants in*

the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), die Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen nicht auszuschließen.

83.

Die französische Regierung weist zunächst auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs hin, nach der die nationalen Gerichte nicht verpflichtet seien, eine Auslegungsfrage zur Vorabentscheidung vorzulegen, nur weil eine Partei des Rechtsstreits dies wünsche.

84.

Sie macht sodann geltend, die Kommission habe nicht erläutert, welchen Schwierigkeiten sich der Conseil d'État (Staatsrat) in den Rechtsstreitigkeiten, in denen diese Urteile ergangen seien, gegenübersehen haben solle, die die Vorlage eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 Abs. 3 AEUV gerechtfertigt hätten. Überdies habe dieses Gericht Schwierigkeiten in Bezug auf den Sachverhalt und nicht solchen hinsichtlich der Auslegung des Unionsrechts gegenübergestanden.

85.

Jedenfalls sei der Conseil d'État (Staatsrat) zu Recht davon ausgegangen, dass die Antworten auf die sich ihm stellenden Fragen so klar auf der Hand lägen, dass keine Notwendigkeit einer neuerlichen Befassung des Gerichtshofs bestehe.

## 2. Würdigung

a) Zum Grundsatz einer Verletzung von Art. 267 Abs. 3 AEUV

86.

Die vierte Rüge kommt nur für den Fall in Betracht, dass eine (oder mehrere) der anderen Rügen begründet ist. Wie die Kommission selbst darlegt, ist diese Rüge darauf beschränkt, dass der Conseil d'État (Staatsrat) seine Verpflichtung „unter den Umständen des vorliegenden Falles“ ( 39 ), d. h. in der Folge des Urteils vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), verletzt habe. Sie bezieht sich demnach nicht auf eine strukturelle Verletzung der dem Conseil d'État (Staatsrat) nach Art. 267 Abs. 3 AEUV obliegenden Vorlagepflicht.

87.

Jedenfalls sieht sich der Gerichtshof, wie ich in der Einleitung zu diesen Schlussanträgen ausgeführt habe, zum ersten Mal veranlasst, über eine derartige Rüge im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens zu entscheiden. Die theoretische Möglichkeit einer Vertragsverletzung durch einen Mitgliedstaat infolge eines Verstoßes gegen Art. 267 Abs. 3 AEUV erscheint mir jedoch sicher.

88.

Zum einen steht fest, dass „die Verantwortlichkeit eines Mitgliedstaats nach Artikel [258 AEUV] unabhängig davon [besteht], welches Staatsorgan durch sein Handeln oder Unterlassen den Verstoß verursacht hat, selbst wenn es sich um ein verfassungsmäßig unabhängiges Organ handelt“ ( 40 ). Zum anderen hat der Gerichtshof das Vorbringen zurückgewiesen, es sei schwierig, die Vertragsverletzung abzustellen, weil sie auf ein Urteil eines höchsten Gerichts zurückgehe ( 41 ).

89.

Diese Möglichkeit entspricht nicht nur dem Ziel, das mit der Vorlagepflicht gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV verfolgt wird, sondern auch der Ausgestaltung der für die Mitgliedstaaten im Fall der Verletzung von Unionsrecht geltenden Haftungsregelung.

90.

Die in Art. 267 Abs. 3 AEUV vorgesehene Vorlagepflicht soll nämlich insbesondere verhindern, dass sich in einem Mitgliedstaat eine Rechtsprechung herausbildet, die mit den Normen des Unionsrechts nicht im Einklang steht ( 42 ). Wie Generalanwalt Bot betont hat, führt die Missachtung der Vorlagepflicht durch die nationalen Gerichte, deren Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, dazu, dass dem Gerichtshof seine fundamentale, ihm durch Art. 19 Abs. 1 Unterabs. 1 EUV zugewiesene Aufgabe genommen wird, „die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge“ zu sichern ( 43 ).

91.

Zudem ist nach ständiger Rechtsprechung die Verletzung der Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV einer der Gesichtspunkte, die bei der Prüfung der Haftung eines Mitgliedstaats für eine Entscheidung eines in letzter Instanz entscheidenden innerstaatlichen Gerichts zu berücksichtigen sind ( 44 ).

92.

Die Möglichkeit, eine Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats wegen Verletzung der Vorlagepflicht festzustellen, ist umso mehr gerechtfertigt, wenn diese Verletzung auf ein erstes Urteil des Gerichtshofs folgt. Wie der Gerichtshof entschieden hat, bedeutet die Verpflichtung der Mitgliedstaaten aus Art. 260 Abs. 1 AEUV, dass „alle Organe des betreffenden Mitgliedstaats die Pflicht [haben], in ihrem jeweiligen Zuständigkeitsbereich die Durchführung des Urteils des Gerichtshofs zu gewährleisten. [Somit haben die] Gerichte des betreffenden Staates ... ihrerseits die Pflicht, bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben die Beachtung des Urteils sicherzustellen“ ( 45 ). Diese bezüglich der Durchführung eines Urteils, mit dem eine Vertragsverletzung festgestellt worden war, getroffene Feststellung gilt auch für die Gerichte, die den Gerichtshof um Vorabentscheidung ersucht haben, denn die Auslegungsurteile des Gerichtshofs haben in der Unionsrechtsordnung eine „allgemeine“ Wirkung ( 46 ): Hat der Gerichtshof einmal eine Bestimmung des Unionsrechts ausgelegt, so bindet diese Auslegung alle Gerichte ( 47 ). Diese Auslegung verdeutlicht, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite diese Bestimmung des Unionsrechts seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre ( 48 ).

93.

Wenn folglich das Gericht, das das Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt hat, noch Zweifel hinsichtlich der Bedeutung der Bestimmung hat und wenn es in letzter Instanz entscheidet, ist es verpflichtet, den Gerichtshof erneut anzurufen. Denn unter diesen Umständen ist die Antwort des Gerichtshofs für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich, so dass nach dem Urteil vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335) ( 49 ), die Vorlagepflicht „entstanden“ ( 50 ) ist.

94.

Zum Umfang dieser Verpflichtung hat der Gerichtshof nämlich bestätigt, dass „sich aus der seit der Verkündung des Urteils Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335) gefestigten Rechtsprechung

[ergibt], dass ein Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, seiner Vorlagepflicht nachkommen muss, wenn sich in einem bei ihm schwebenden Verfahren eine unionsrechtliche Frage stellt, es sei denn, es hat festgestellt, dass die aufgeworfene Frage nicht relevant ist [d. h., „wenn die Antwort auf diese Frage, wie auch immer sie ausfällt, keinerlei Einfluss auf die Entscheidung des Rechtsstreits haben kann“ ( 51 )], dass die betreffende unionsrechtliche Bestimmung bereits vom Gerichtshof ausgelegt wurde oder dass die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für vernünftigen Zweifel kein Raum bleibt ( 52 ).

b) Zur Anwendung des Grundsatzes auf den vorliegenden Fall

95.

Meine Prüfung der zweiten und der dritten Rüge hat ergeben, dass der Conseil d'État (Staatsrat) Sinn und Tragweite des Urteils vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), hinsichtlich der zulässigen Beweisregelung und der Berechnung des zu erstattenden Vorabzugs nicht missverstanden hat. Insoweit ist ihm keine Verletzung der Vorlagepflicht vorzuwerfen. Denn es kann angenommen werden, dass die betreffenden Rechtsfragen im Sinne des Urteils vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335, Rn. 14), durch das Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), geklärt worden sind.

96.

Dagegen ist die Lösung, die in den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) zu der von den Enkelgesellschaften entrichteten Steuer gewählt worden ist, problematischer, da der Rückgriff auf das Unionsrecht für die Entscheidung der bei diesem Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten erforderlich erschien.

97.

Es bleibt zwar allein dem nationalen Gericht überlassen, zu beurteilen, ob die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass kein Raum für einen vernünftigen Zweifel bleibt, und demgemäß davon abzusehen, eine vor ihm aufgeworfene Frage nach der Auslegung des Unionsrechts dem Gerichtshof vorzulegen ( 53 ). Mit anderen Worten „ist es allein Sache der einzelstaatlichen Gerichte, deren Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können, in eigener Verantwortung und unabhängig zu beurteilen, ob sie es mit einem Acte clair zu tun haben“ ( 54 ).

98.

Seit dem Urteil vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335), steht jedoch fest, dass das „in letzter Instanz entscheidende nationale Gericht ... nur dann davon ausgehen [darf], dass ein solcher Fall vorliegt, wenn es überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit bestünde“ ( 55 ). „Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind“, so der Gerichtshof, „darf das nationale Gericht davon absehen, diese Frage dem Gerichtshof vorzulegen, und sie stattdessen in eigener Verantwortung lösen“ ( 56 ).

99.

Im vorliegenden Fall ist nicht bestritten, dass die Frage der Berücksichtigung der von den Enkelgesellschaften der Muttergesellschaft entrichteten Steuer vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), nicht behandelt worden ist, während sie

Gegenstand des Urteils vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), war. Demgemäß konnte sich der Conseil d'État (Staatsrat) bei seiner Entscheidung, diesem Urteil nur deshalb nicht zu folgen, weil sich die britische Regelung von der französischen Regelung der Steuergutschrift und des Vorabzugs unterscheidet, nicht sicher sein, dass insoweit für den Gerichtshof dieselbe Gewissheit bestünde. Dass die klagenden Gesellschaften und der Öffentliche Berichtersteller andere Lösungen vorgeschlagen hatten, zeigte im Übrigen, dass hinsichtlich der richtigen Lösung keine Gewissheit bestand.

100.

Jedenfalls hat der Conseil d'État (Staatsrat) durch das Unterlassen einer Vorlage an den Gerichtshof eine Gefahr voneinander abweichender Gerichtsentscheidungen innerhalb der Union geschaffen, die mit der Vorlagepflicht unvereinbar ist, die ihm gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV als Gericht, dessen Entscheidungen nicht mehr mit Rechtsmitteln angefochten werden können, obliegt.

101.

Der Französischen Republik ist auch darin nicht zu folgen, dass die Notwendigkeit, die Einzelgesellschaften zu berücksichtigen, keine Rechtsauslegung, sondern nur Tatsachenwürdigungen erfordert habe. Denn um den zu erstattenden Betrag zu berechnen – wobei es sich um eine Tatsachenwürdigung handelt –, ist die Frage, ob die von den Einzelgesellschaften entrichtete Steuer zu berücksichtigen ist, eine notwendige Vorfrage, deren Beantwortung von der anwendbaren Regelung abhängt ( 57 ).

3. Ergebnis in Bezug auf die vierte Rüge

102.

Nach alledem bin ich der Ansicht, dass die Französische Republik die dem Conseil d'État (Staatsrat) gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV obliegende Verpflichtung verletzt hat.

103.

Obwohl nämlich feststand, dass angesichts des Urteils vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707), die Berücksichtigung der von den gebietsfremden Einzelgesellschaften entrichteten Steuer eine unionsrechtliche Frage war, die Einfluss auf die Entscheidung der beim Conseil d'État (Staatsrat) anhängigen Rechtsstreitigkeiten haben konnte, und obwohl die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig war, dass kein Raum für vernünftigen Zweifel blieb, hat der Conseil d'État (Staatsrat) davon abgesehen, den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung über diese Frage zu ersuchen.

V. Kosten

104.

Nach Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen.

105.

Im vorliegenden Fall haben die Kommission und die Französische Republik beantragt, der jeweils anderen Partei die Kosten aufzuerlegen.

106.

Nach Art. 138 Abs. 3 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof entscheiden, dass eine Partei außer ihren eigenen Kosten einen Teil der Kosten der Gegenpartei trägt, wenn dies in Anbetracht der Umstände des Einzelfalls gerechtfertigt erscheint. Da ich im vorliegenden Fall vorschlage, der Klage der Kommission nur insoweit stattzugeben, als es die erste und die vierte Rüge betrifft, ist in Anwendung dieser Bestimmung der Französischen Republik meines Erachtens neben ihren eigenen Kosten die Hälfte der Kosten der Kommission aufzuerlegen.

## VI. Ergebnis

107.

Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt zu entscheiden:

1.

Die Rechtsprechung des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) hat dadurch, dass sie die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich niedergelassenen Enkelgesellschaften nicht berücksichtigt, während der für in Frankreich niedergelassene Enkelgesellschaften geltende Mechanismus es diesen erlaubte, an die begünstigte Zwischengesellschaft Dividenden unter Befreiung der darauf erhobenen Steuer abzuführen, die vom Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), festgestellte Diskriminierung aufrechterhalten, wodurch die Französische Republik ihre Verpflichtungen aus den Art. 49 und 63 AEUV verletzt hat.

2.

Dadurch, dass der Conseil d'État (Staatsrat) den Gerichtshof nicht um eine Vorabentscheidung ersucht hat, obwohl die Berücksichtigung der von den gebietsfremden Enkelgesellschaften entrichteten Steuer eine unionsrechtliche Frage war, die Einfluss auf die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten haben konnte, und obwohl die richtige Anwendung des Unionsrechts nicht derart offenkundig war, dass kein Raum für vernünftigen Zweifel blieb, hat die Französische Republik ihre Verpflichtung aus Art. 267 Abs. 3 AEUV verletzt.

3.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

4.

Die Französische Republik wird verurteilt, neben ihren eigenen Kosten die Hälfte der Kosten der Europäischen Kommission zu tragen, die die Hälfte ihrer eigenen Kosten trägt.

( 1 ) Originalsprache: Französisch.

( 2 ) Die Kommission hatte zwar gegen das Königreich Schweden ein Vertragsverletzungsverfahren mit der Begründung eröffnet, dass der schwedische Oberste Gerichtshof systematisch seiner Vorlagepflicht nicht nachkomme (vgl. mit Gründen versehene Stellungnahme 2003/2161 der Kommission vom 12. Oktober 2004 [C(2004) 3899]) – was sie, worauf die Französische Republik in ihrer Klagebeantwortung zutreffend hinweist, im Fall des Conseil d'État (Staatsrat) nicht getan hat –, sie hatte jedoch keine Klage beim Gerichtshof erhoben. Auch wenn ferner die Kommission mit ihrer Klage, die zum Urteil vom 9. Dezember

2003, Kommission/Italien (C?129/00, EU:C:2003:656), führte, feststellen lassen wollte, dass die Italienische Republik durch die Beibehaltung einer gesetzlichen Bestimmung „in der Auslegung und Anwendung durch die italienische Verwaltung und die italienischen Gerichte“ ihre Verpflichtungen aus dem Vertrag verletzt habe, erhob sie doch keine speziell auf Art. 267 AEUV gestützte Rüge. Schließlich stellte sich in der mit dem Urteil vom 12. November 2009, Kommission/Spanien (C?154/08, nicht veröffentlicht, EU:C:2009:695), entschiedenen Rechtssache zwar die Frage, ob die Klage der Kommission auf die Feststellung einer Verletzung von Art. 267 AEUV gerichtet war, doch erklärte die Kommission gegenüber dem Gerichtshof ausdrücklich, dass dies nicht der Fall sei (Rn. 65 dieses Urteils).

( 3 ) JORF vom 31. Dezember 1998, S. 20050.

( 4 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 49).

( 5 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 51).

( 6 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 89 und 90).

( 7 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 91).

( 8 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 92).

( 9 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 99 und 101).

( 10 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 101).

( 11 ) FR:CESSR:2012:317074.20121210.

( 12 ) FR:CESSR:2012:317075.20121210.

( 13 ) Vgl. Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 29) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 24).

( 14 ) Vgl. Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 44) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 40).

( 15 ) Vgl. Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 24 und 25) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 19 und 20).

( 16 ) Vgl. Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 35) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 31).

( 17 ) Vgl. u. a. Urteil vom 11. September 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 68).

( 18 ) Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Dezember 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C?157/10, EU:C:2011:813, Rn. 39), und vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C?48/15, EU:C:2016:356, Rn. 47).

- ( 19 ) Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil vom 11. September 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 85 und 86).
- ( 20 ) Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, Rn. 46).
- ( 21 ) Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, Rn. 72), vom 30. Juni 2011, Meilicke u. a. (C?262/09, EU:C:2011:438, Rn. 29), und vom 11. September 2014, Kronos International (C?47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 65).
- ( 22 ) Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?446/04, EU:C:2006:774, Nr. 2 des Tenors).
- ( 23 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707, Rn. 71).
- ( 24 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C?35/11, EU:C:2012:707, Rn. 73). Der Gerichtshof hat daraus geschlossen, dass „[d]ie Antworten auf die zweite und die vierte Frage in der Rechtssache, in der das Urteil [vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774] ergangen ist, ... daher durch die Feststellung nicht berührt [werden], dass die ausländische Körperschaftsteuer auf die den ausgeschütteten Dividenden zugrunde liegenden Gewinne nicht oder nicht ganz von der gebietsfremden Gesellschaft, die die Dividenden ausgeschüttet hat, sondern von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen direkten oder indirekten Tochtergesellschaft der erstgenannten Gesellschaft entrichtet wurde“ (Rn. 74).
- ( 25 ) Vgl. insbesondere Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 47) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 41).
- ( 26 ) Vgl. insbesondere Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 49) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 43 und 50). Im Urteil Accor wird zudem nicht auf ein konkretes Hauptversammlungsprotokoll Bezug genommen. Im Übrigen hat sich der Conseil d'État (Staatsrat) zwar im Urteil Accor auf bestimmte Hauptversammlungsprotokolle gestützt, er hat damit jedoch einen Teil der von der Klägerin geltend gemachten Zuordnung wie auch ein Vorbringen des Ministers zurückgewiesen (vgl. Urteil des Conseil d'État [Staatsrat] vom 10. Dezember 2012, Accor, FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 43, 50 und 56).
- ( 27 ) Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 35) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 31).
- ( 28 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 92).
- ( 29 ) Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 101).
- ( 30 ) Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 99); Hervorhebung nur hier.
- ( 31 ) Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 101).

( 32 ) Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 37) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 33).

( 33 ) Urteile des Conseil d'État (Staatsrat) vom 10. Dezember 2012, Rhodia (FR:CESSR:2012:317074.20121210, Rn. 44) und Accor (FR:CESSR:2012:317075.20121210, Rn. 40).

( 34 ) Vgl. Urteil vom 15. September 2011, Accor (C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 90).

( 35 ) Möglicherweise hat die Muttergesellschaft auf ihre Rücklagen zurückgegriffen, um den entrichteten Vorabzug „auszugleichen“ und an ihren Aktionär eine steuerlastfreie Dividende auszuschütten. Ein sich daraus eventuell ergebendes Liquiditätsproblem war jedoch weder Gegenstand der Klagen, über die mit den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) entschieden worden ist, noch ist es Gegenstand des vorliegenden Vertragsverletzungsverfahrens, das nur die Modalitäten der Erstattung des Vorabzugs betrifft.

( 36 ) Der letztlich vereinnahmte Betrag wäre 133 (von der Tochtergesellschaft erhaltene Dividende abzüglich des von der Muttergesellschaft entrichteten Vorabzugs) + 100 (erstatteter Betrag) = 233.

( 37 ) In Beantwortung der zweiten Frage hat der Gerichtshof im Übrigen ausdrücklich zwischen der Situation der Muttergesellschaft und derjenigen ihrer Aktionäre unterschieden. Dem Gerichtshof zufolge „[äußert] sich die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung, die im Übrigen einen von einer Muttergesellschaft aus Anlass der Ausschüttung von Dividenden entrichteten Steuervorabzug und nicht eine beim Verkauf von Waren erhobene Abgabe betrifft, nicht in einer Abwälzung dieses Vorabzugs auf Dritte“ (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, Rn. 75).

( 38 ) Urteil vom 26. April 2018, Kommission/Bulgarien (C?97/17, EU:C:2018:285, Rn. 69). Vgl. auch Urteil vom 16. Juli 2015, Kommission/Slowenien (C?140/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:501, Rn. 38).

( 39 ) Vgl. Rn. 118 der Klageschrift der Kommission.

( 40 ) Urteil vom 5. Mai 1970, Kommission/Belgien (77/69, EU:C:1970:34, Rn. 15). Für eine Bestätigung des Grundsatzes im Zusammenhang mit einer nationalen Rechtsprechung vgl. Urteile vom 9. Dezember 2003, Kommission/Italien (C?129/00, EU:C:2003:656, Rn. 29), und vom 12. November 2009, Kommission/Spanien (C?154/08, nicht veröffentlicht, EU:C:2009:695, Rn. 125).

( 41 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. November 2009, Kommission/Spanien (C?154/08, nicht veröffentlicht, EU:C:2009:695, Rn. 124 bis 127). Bei dieser Gelegenheit hat der Gerichtshof darauf hingewiesen, „dass zwar isolierte gerichtliche Entscheidungen oder solche, die in einem durch eine andere Ausrichtung gekennzeichneten Rechtsprechungskontext deutlich in der Minderheit sind, oder auch eine vom obersten nationalen Gericht verworfene Auslegung nicht berücksichtigt werden können, dass dies aber nicht für eine signifikante richterliche Auslegung gilt, die vom obersten Gericht nicht verworfen oder sogar bestätigt worden ist“ (Rn. 126, wobei der Gerichtshof auf Rn. 32 des Urteils vom 9. Dezember 2003, Kommission/Italien, C?129/00, EU:C:2003:656, verwiesen hat).

( 42 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. März 2017, Aquino (C?3/16, EU:C:2017:209, Rn. 33).

( 43 ) Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Bot in der Rechtssache Ferreira da Silva e Brito u.

a. (C?160/14, EU:C:2015:390, Nr. 102).

( 44 ) Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 30. September 2003, Köbler (C?224/01, EU:C:2003:513, Rn. 55), vom 13. Juni 2006, Traghetti del Mediterraneo (C?173/03, EU:C:2006:391, Rn. 32), und vom 28. Juli 2016, Tomášová (C?168/15, EU:C:2016:602, Rn. 25).

( 45 ) Urteil vom 14. Dezember 1982, Waterkeyn u. a. (314/81 bis 316/81 und 83/82, EU:C:1982:430, Rn. 14).

( 46 ) Vgl. in diesem Sinne Wildemeersch, J., „Une loi inconstitutionnelle et contraire au droit de l’Union: et alors? Une déférence erronée vis-à-vis du législateur“, Journal des tribunaux, 2018, S. 256 und 257, insbesondere S. 257. Der Autor verweist selbst auf Lenaerts, K., „Form and Substance of the Preliminary Ruling Procedure“, in Curtin, D., und Heukels, T. (Hrsg.), Institutional Dynamics of European Integration, Essays in Honor of Henry G. Schermers, Bd. II, Kluwer Academic Publishers, 1994, S. 355 bis 380, insbesondere S. 376.

( 47 ) Vgl. in diesem Sinne Soulard, S, Rigaux, A., und Munoz, R., „Contentieux de l’Union européenne/3 – Renvoi préjudiciel – Recours en manquement“, coll. Axe Droit, Paris, Lamy, 2011, Nr. 59.

( 48 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. März 1980, Meridionale Industria Salumi u. a. (66/79, 127/79 und 128/79, EU:C:1980:101, Rn. 9).

( 49 ) Rn. 11 dieses Urteils.

( 50 ) Der Ausdruck stammt von Lekkou, E., „Kommentar Nr. 24“, in Karpenschif, M., und Nourissat, C. (Hrsg.), Les grands arrêts de la jurisprudence de l’Union européenne, 3. Aufl., PUF, 2016, S. 131 bis 136, insbesondere Nr. 24?4. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Juli 2016, Association France Nature Environnement (C?379/15, EU:C:2016:603, Rn. 47).

( 51 ) Urteil vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335, Rn. 10); Hervorhebung nur hier. Vgl. auch Urteile vom 18. Juli 2013, Consiglio Nazionale dei Geologi (C?136/12, EU:C:2013:489, Rn. 26), und vom 15. März 2017, Aquino (C?3/16, EU:C:2017:209, Rn. 42).

( 52 ) Urteil vom 9. September 2015, Ferreira da Silva e Brito u. a. (C?160/14, EU:C:2015:565, Rn. 38). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 15. September 2005, Intermodal Transports (C?495/03, EU:C:2005:552, Rn. 33), vom 9. September 2015, X und van Dijk (C?72/14 und C?197/14, EU:C:2015:564, Rn. 55), und vom 1. Oktober 2015, Doc Generici (C?452/14, EU:C:2015:644, Rn. 43).

( 53 ) Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. September 2015, Ferreira da Silva e Brito u. a. (C?160/14, EU:C:2015:565, Rn. 40).

( 54 ) Urteil vom 9. September 2015, X und van Dijk (C?72/14 und C?197/14, EU:C:2015:564, Rn. 59).

( 55 ) Urteil vom 28. Juli 2016, Association France Nature Environnement (C?379/15, EU:C:2016:603, Rn. 48); Hervorhebung nur hier. Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335, Rn. 16), und vom 15. September 2005, Intermodal Transports (C?495/03, EU:C:2005:552, Rn. 39).

( 56 ) Urteil vom 28. Juli 2016, Association France Nature Environnement (C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 48). Vgl. auch Urteil vom 6. Oktober 1982, Cilfit u. a. (283/81, EU:C:1982:335, Rn. 16).

( 57 ) Hierzu weise ich darauf hin, dass Olivier Fouquet, Sektionspräsident des Conseil d'État (Staatsrat), seinen Kommentar zu den Urteilen des Conseil d'État (Staatsrat) mit den Worten beschließt, dass „[d]er Rechtsstreit andere interessante Fragen auf[warf], wie etwa die Berücksichtigung von den Enkelgesellschaften ausgeschütteter Dividenden. Es handelt sich jedoch um reine Rechtsfragen und nicht um Fragen der Rechtssprechungstechnik.“ (Fouquet, O., „Conseil d'État, précompte et fléchage: ‚non possumus‘“, Revue de droit fiscal, Nr. 1, Januar 2013, S. 1 und 2, insbesondere S. 2; Hervorhebung nur hier).