Downloaded via the EU tax law app / web

62017CJ0575

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

22. November 2018 (*1)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Freier Kapitalverkehr – Quellensteuer auf den Bruttobetrag der Dividenden nationalen Ursprungs, die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet werden – Stundung der Steuer auf die an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden im Fall eines Verlustjahrs – Ungleichbehandlung – Rechtfertigung – Vergleichbarkeit – Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten – Effizienz der Beitreibung der Steuer – Verhältnismäßigkeit – Diskriminierung“

In der Rechtssache C?575/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidung vom 20. September 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 28. September 2017, in dem Verfahren

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

gegen

Ministre de l'Action et des Comptes publics

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter F. Biltgen und E. Levits (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: R. Schiano, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 25. Juni 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

–

der Sofina SA, vertreten durch C. Valentin, avocat,

–

der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas, A. Alidière und E. de Moustier als Bevollmächtigte,

- der belgischen Regierung, vertreten durch P. Cottin und J. C. Halleux als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und R. Kanitz als Bevollmächtigte,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer und J. M. Hoogveld als Bevollmächtigte,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren und A. Alriksson als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Z. Lavery als Bevollmächtigte im Beistand von J. Rivett, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch N. Gossement und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. August 2018

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 und 65 AEUV.

2

Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen den Gesellschaften belgischen Rechts Sofina SA, Rebelco SA und Sidro SA einerseits und dem Ministre de l'Action et des Comptes publics (Minister für den öffentlichen Dienst und den Haushalt, Frankreich) über dessen Weigerung, ihnen die Quellensteuer auf die in den Jahren 2008 bis 2011 an sie ausgeschütteten Dividenden zu erstatten.

Rechtlicher Rahmen

Französisches Recht

3

Art. 38 Abs. 1 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) bestimmt:

„... [D]er steuerpflichtige Gewinn [ist] der Nettogewinn, der anhand der Gesamtergebnisse der von

den Unternehmen getätigten Umsätze jeder Art, u. a. einschließlich der Veräußerungen von Vermögenswerten, sei es während oder am Ende der Nutzungsdauer, ermittelt wird.“

4

In Art. 39 Abs. 1 CGI heißt es:

„Der Nettogewinn wird unter Abzug aller Aufwendungen ermittelt ...“

5

Art. 119bis Abs. 2 CGI sieht u. a. vor, dass bei den in den Art. 108 bis 117bis CGI angeführten Einkünften eine Quellensteuer in der in Art. 187 CGI festgelegten Höhe einbehalten wird, wenn sie an Personen ausgeschüttet werden, die ihren steuerlichen Wohnsitz oder ihren Sitz nicht in Frankreich haben.

6

Dividenden gehören zu den in den Art. 108 bis 117bis CGI angeführten Einkünften.

7

Nach Art. 187 Abs. 1 CGI in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung beträgt der Quellensteuersatz 25 %.

8

In Art. 209 Abs. 1 Unterabs. 3 CGI hieß es in der bis zum 21. September 2011 geltenden Fassung:

„... [I]n einem Steuerjahr erlittene Verluste [werden] als Aufwendungen des folgenden Steuerjahrs angesehen und von dem in diesem Steuerjahr erzielten Gewinn abgezogen. Reicht der Gewinn nicht aus, um den Abzug vollständig vornehmen zu können, wird der verbleibende Verlust auf die nachfolgenden Steuerjahre übertragen.“

9

Seit dem 21. September 2011 heißt es in Art. 209 Abs. 1 Unterabs. 3 CGI:

„... [I]n einem Steuerjahr erlittene Verluste [werden] als Aufwendungen des folgenden Steuerjahrs angesehen und von dem in diesem Steuerjahr erzielten Gewinn bis zu einem Höchstbetrag von 1000000 [Euro] zuzüglich 60 % des Betrags, der dem steuerpflichtigen Gewinn dieses Steuerjahrs entspricht und den erstgenannten Betrag übersteigt, abgezogen. Reicht der Gewinn nicht aus, um den Abzug vollständig vornehmen zu können, wird der verbleibende Verlust unter den gleichen Bedingungen auf die nachfolgenden Steuerjahre übertragen. Gleiches gilt für den Teil des Verlusts, der nach Satz 1 dieses Absatzes nicht in Abzug gebracht werden kann.“

Französisch-belgisches Abkommen

10

Art. 15 Abs. 1 und 2 des am 10. März 1964 in Brüssel unterzeichneten Abkommens zwischen Frankreich und Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Festlegung von Regeln über die gegenseitige Verwaltungs- und Rechtshilfe im Bereich der Einkommensteuer in der durch die Zusatzabkommen vom 15. Februar 1971, 8. Februar 1999, 12. Dezember 2008 und 7. Juli 2009 geänderten Fassung (im Folgenden: französisch-belgisches Abkommen) sieht vor:

„(1) Dividenden, die ihren Ursprung in einem Vertragsstaat haben und einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person gezahlt werden, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können jedoch vorbehaltlich der Bestimmungen von Absatz 3 in dem Vertragsstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden, wobei die Steuer folgende Beträge nicht übersteigen darf:

a)

10 [%] des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Empfänger eine Gesellschaft ist, der mindestens 10 [%] des Kapitals der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft seit Beginn ihres letzten abgeschlossenen Geschäftsjahrs vor der Ausschüttung ausschließlich gehören;

b)

15 [%] des Bruttobetrags der Dividenden in den übrigen Fällen.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft für die Gewinne, die zur Zahlung der Dividenden dienen.“

11

Art. 19 Teil A des französisch-belgischen Abkommens sieht u. a. vor:

„Die Doppelbesteuerung wird wie folgt vermieden:

A. In Bezug auf Belgien:

1.

Einkünfte und Erträge aus Kapitalvermögen im Sinne der Regelung des Art. 15 Abs. 2 bis 4, für die in Frankreich tatsächlich Quellensteuer entrichtet worden ist und die von in Belgien ansässigen Gesellschaften bezogen werden, die dafür zur Körperschaftsteuer veranlagt werden, sind durch die Erhebung des Mobiliensteuervorabzugs zum Normalsteuersatz auf den französischen Steuerbetrag von der Körperschaftsteuer und der Ausschüttungssteuer nach den vom innerstaatlichen belgischen Recht vorgesehenen Bedingungen befreit.

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

12

Sofina, Rebelco und Sidro bezogen in den Jahren 2008 bis 2011 aufgrund ihrer Beteiligungen an französischen Gesellschaften Dividenden.

13

Gemäß Art. 119bis Abs. 2 CGI in Verbindung mit Art. 15 Abs. 2 des französisch-belgischen Abkommens wurde von diesen Dividenden Quellensteuer in Höhe von 15 % einbehalten.

14

Da die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens die Geschäftsjahre 2008 bis 2011 mit Verlust abgeschlossen hatten, richteten sie Einsprüche an die französische Steuerverwaltung und beantragten die Erstattung der einbehaltenen Steuern auf die in diesen Geschäftsjahren ausgeschütteten Dividenden.

15

Nach Zurückweisung dieser Einsprüche riefen sie die zuständigen Gerichte an, die ihren Erstattungsklagen weder im ersten Rechtszug noch im Rechtsmittelverfahren stattgaben.

16

Die Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens legten daraufhin vor dem vorliegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

17

Der Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) stellt erstens fest, dass die Besteuerung an der Quelle allein der an defizitäre gebietsfremde Gesellschaften aufgrund ihrer Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden zu einem Liquiditätsnachteil gegenüber defizitären gebietsansässigen Gesellschaften führe. Er möchte jedoch wissen, ob ein solcher Umstand als solcher eine Ungleichbehandlung darstelle, wie sie für eine grundsätzlich nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kennzeichnend sei.

18

Sollte die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung eine solche Beschränkung darstellen, möchte der Conseil d'État (Staatsrat) zweitens wissen, ob diese Beschränkung in Anbetracht des Ziels der Regelung, die Effizienz der Steuerbeitreibung zu gewährleisten, gerechtfertigt sein könnte.

19

Drittens möchte er hilfsweise, sofern die im vorliegenden Fall in Rede stehende Quellensteuer im Grundsatz anzuerkennen sein sollte, zum einen wissen, ob sich der Umstand, dass die defizitäre gebietsansässige Gesellschaft, die ihre Tätigkeit einstelle, damit de facto von der Besteuerung der in den Verlustjahren bezogenen Dividenden befreit werde, auf die Prüfung der Vereinbarkeit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung mit den Art. 63 und 65 AEUV auswirken könne.

20

Zum anderen weist er darauf hin, dass die unterschiedlichen Methoden zur Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Dividenden, je nachdem, ob sie an eine gebietsansässige oder eine gebietsfremde Gesellschaft ausgeschüttet würden, ebenfalls zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führen könnten. Obwohl die in Art. 119bis CGI vorgesehene Quellensteuer auf den Bruttobetrag der Dividenden erhoben werde, würden nämlich die mit dem Bezug der Dividenden als solchem verbundenen Aufwendungen von der

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Steuer auf die an eine gebietsansässige Gesellschaft gezahlten Dividenden abgezogen.

21

Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1.

Sind die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen, dass der Liquiditätsnachteil, der sich aus der Einbehaltung einer Quellensteuer auf Dividenden ergibt, die an defizitäre gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet werden, während bei gebietsansässigen defizitären Gesellschaften der Betrag der von ihnen bezogenen Dividenden erst in dem Steuerjahr besteuert wird, in dem sie gegebenenfalls wieder Gewinn erzielen, als solcher eine Ungleichbehandlung darstellt, die für eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs kennzeichnend ist?

2.

Kann die in der vorstehenden Frage angeführte mögliche Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Hinblick auf die Anforderungen, die sich aus den Art. 63 und 65 AEUV ergeben, als durch die Notwendigkeit, die Effizienz der Steuererhebung zu gewährleisten, gerechtfertigt angesehen werden, da gebietsfremde Gesellschaften nicht der Kontrolle der französischen Finanzverwaltung unterliegen, oder durch das Erfordernis, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren?

3.

Falls die Einbehaltung der streitigen Quellensteuer im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr grundsätzlich zulässig ist:

–

Stehen diese Bestimmungen der Erhebung einer Quellensteuer auf Dividenden entgegen, die eine gebietsansässige Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige defizitäre Gesellschaft ausschüttet, wenn Letztere ihre Tätigkeit einstellt, ohne wieder Gewinn zu erzielen, während die einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlten Dividenden in dieser Situation tatsächlich nicht besteuert werden?

–

Sind diese Bestimmungen dahin auszulegen, dass bei Besteuerungsregeln, die an Gebietsansässige und an Gebietsfremde ausgeschüttete Dividenden unterschiedlich behandeln, die jedem von ihnen hinsichtlich dieser Dividenden auferlegte tatsächliche Steuerlast zu vergleichen ist, so dass eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die sich daraus ergibt, dass diese Regeln nur für Gebietsfremde den Abzug von Aufwendungen ausschließen, die unmittelbar mit dem Bezug der Dividenden als solchem zusammenhängen, als durch die unterschiedlichen Steuersätze bei der Besteuerung der Gebietsansässigen nach allgemeinem Steuerrecht in einem nachfolgenden Steuerjahr und bei der Quellensteuer, die von den an Gebietsfremde ausgeschütteten Dividenden einbehalten wird, gerechtfertigt angesehen werden könnte, wenn dieser Unterschied in Anbetracht des entrichteten Steuerbetrags die unterschiedliche Steuerbemessungsgrundlage ausgleicht?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten und zur zweiten Frage sowie zum ersten Teil der dritten Frage

22

Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage sowie dem ersten Teil seiner dritten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach auf die von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden Quellensteuer erhoben wird, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogen werden, während sie, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezogen werden, nach dem allgemeinen Körperschaftsteuerrecht am Ende des Geschäftsjahrs, in dem sie ausgeschüttet wurden, nur unter der Bedingung besteuert werden, dass die Gesellschaft in diesem Geschäftsjahr einen Gewinn erzielte, wobei sie unter Umständen nie besteuert werden, falls die Gesellschaft ihre Tätigkeit einstellt, ohne seit dem Bezug der Dividenden Gewinne erzielt zu haben.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 Abs. 1 AEUV

23

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (Urteile vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 15, vom 17. September 2015, Miljoen u. a., C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:608, Rn. 44, und vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 27).

24

Insbesondere kann eine ungünstigere Behandlung von Dividenden, die an gebietsfremde Gesellschaften gezahlt werden, als von Dividenden, die an gebietsansässige Gesellschaften gezahlt werden, durch einen Mitgliedstaat die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften davon abhalten, im erstgenannten Mitgliedstaat zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die grundsätzlich nach Art. 63 AEUV verboten ist (Urteil vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25

Nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung unterliegen Gesellschaften, die an einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft beteiligt sind, hinsichtlich der an sie ausgeschütteten Dividenden zwei unterschiedlichen Besteuerungssystemen, je nachdem, ob sie in diesem Mitgliedstaat ansässig sind oder nicht.

26

Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht nämlich hervor, dass auf die Dividenden, die von einer französischen Gesellschaft an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet werden, nach Art. 119bis Abs. 2 CGI – unabhängig vom Finanzergebnis dieser Gesellschaften – eine Quellensteuer von 25 % des Bruttobetrags erhoben wird, wobei dieser Satz allerdings aufgrund

eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung reduziert werden kann. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts wurden auf die von den Kassationsbeschwerdeführerinnen des Ausgangsverfahrens bezogenen Dividenden aufgrund eines solchen Abkommens, und zwar des französisch-belgischen Abkommens, 15 % Quellensteuer erhoben.

27

Dagegen werden Dividenden, die an eine gebietsansässige Gesellschaft gezahlt werden, in deren Steuerbemessungsgrundlage aufgenommen und unterliegen der allgemeinen Steuerregelung, d. h. der Körperschaftsteuer in Höhe von 33,33 % (Art. 38 CGI). Wurde am Ende des betreffenden Steuerjahrs ein Verlust erzielt, sah Art. 209 Abs. 1 Unterabs. 3 CGI in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung vor, dass die Besteuerung erst in einem späteren gewinnbringenden Geschäftsjahr, wobei die auf das folgende Steuerjahr übertragbaren Verluste bis zur Höhe der bezogenen Dividenden angerechnet werden.

28

Während die an eine gebietsfremde Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden somit sofort und endgültig besteuert werden, hängt die Besteuerung der an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden davon ab, ob diese Gesellschaft einen Nettogewinn oder ?verlust erzielt. Hat sie einen Verlust erlitten, wird die Besteuerung der Dividenden nicht nur auf ein späteres Steuerjahr verschoben, in dem sie wieder einen Gewinn erzielt – was ihr einen Liquiditätsvorteil verschafft –, sondern wird auch ungewiss, da eine Besteuerung unterbleibt, wenn die gebietsansässige Gesellschaft ihre Tätigkeit einstellt, bevor sie Gewinn erzielt.

29

Erstens stellt es eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, wenn ein Liquiditätsvorteil bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt nicht gewährt wird, wohl aber bei einem äquivalenten innerstaatlichen Sachverhalt (vgl. entsprechend Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, Rn. 33, und vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C?269/09, EU:C:2012:439, Rn. 59).

30

Zweitens muss die Beurteilung des Vorliegens einer etwaigen ungünstigeren Behandlung der an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden für jedes Steuerjahr gesondert vorgenommen werden (Urteil vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, Rn. 41).

31

Da die Dividenden, die von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogen werden, bei ihrer Ausschüttung besteuert werden, ist bei einem Vergleich der auf solchen Dividenden ruhenden Steuerlast mit der Steuerlast der an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden auf das Steuerjahr ihrer Ausschüttung abzustellen.

32

Diese Steuerlast ist aber gleich null, wenn die gebietsansässige Gesellschaft ein solches Steuerjahr mit einem Verlust beendet.

33

Drittens wird ein solcher Aufschub der Besteuerung zu einer endgültigen Steuerbefreiung der an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, wenn diese Gesellschaft vor der Einstellung ihrer Tätigkeit keinen Gewinn mehr erzielt.

34

Folglich kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung gebietsansässigen Gesellschaften, die Verluste erleiden, einen Vorteil verschaffen, da sich daraus zumindest ein Liquiditätsvorteil oder sogar – im Fall der Aufgabe der Tätigkeit – eine Steuerbefreiung ergibt, während gebietsfremde Gesellschaften unabhängig von ihrem Ergebnis unmittelbar und endgültig besteuert werden.

35

Die französische Regierung weist insoweit darauf hin, dass für die an eine gebietsfremde Gesellschaft gezahlten Dividenden nach Art. 119bis Abs. 2 CGI in Verbindung mit Art. 15 des französisch-belgischen Abkommens ein Steuersatz von 15 % gelte, während die an eine gebietsansässige Gesellschaft gezahlten Dividenden nach Art. 38 CGI in Höhe von 33,33 % besteuert würden.

36

Hierzu ist jedoch festzustellen, dass der bloße Umstand, dass in Frankreich auf die an eine gebietsfremde Gesellschaft gezahlten Dividenden eine Quellensteuer von 15 % erhoben wird, das Königreich Belgien nicht daran hindert, diese Dividenden aufgrund der ihm durch Art. 15 Abs. 1 des französisch-belgischen Abkommens übertragenen Steuerhoheit in dem in Art. 19 Teil A Abs. 1 des Abkommens vorgesehenen Rahmen ebenfalls zu besteuern.

37

Zudem ändert der in Rn. 35 des vorliegenden Urteils genannte Umstand jedenfalls nichts an der ungünstigeren Behandlung der an eine gebietsfremde Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden.

38

Zum einen kann nämlich eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht aufgrund des etwaigen Bestehens anderer Vorteile als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden (Urteile vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 13. Juli 2016, Brisal und KBC Finance Ireland, C?18/15, EU:C:2016:549, Rn. 32).

39

Zum anderen kommt der von der französische Regierung angeführte ungünstigere Steuersatz bei den an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden jedenfalls nicht zum Tragen, wenn diese Dividenden von der Steuer befreit sind, weil die gebietsansässige Gesellschaft ihre Tätigkeit einstellt, ohne nach dem Bezug der Dividenden Gewinn erzielt zu haben. Nach der Rechtsprechung kann der Umstand, dass eine nationale Regelung Gebietsfremde benachteiligt, aber nicht dadurch ausgeglichen werden, dass diese Regelung möglicherweise in anderen Situationen Gebietsfremde im Vergleich zu Gebietsansässigen nicht beeinträchtigt (Urteile vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, Rn. 23, und vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 38).

40

Eine solche unterschiedliche steuerliche Behandlung der Dividenden je nach dem Ort des Sitzes der begünstigten Gesellschaften ist geeignet, zum einen gebietsfremde Gesellschaften von Investitionen in Gesellschaften, die in Frankreich ansässig sind, abzuhalten und zum anderen in Frankreich ansässige Anleger vom Erwerb von Anteilen an gebietsfremden Gesellschaften.

41

Die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung stellt somit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die grundsätzlich nach Art. 63 Abs. 1 AEUV verboten ist.

42

Zu prüfen ist jedoch, ob diese Beschränkung nach den Bestimmungen des AEU-Vertrags gerechtfertigt sein kann.

Zum Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 65 AEUV

43

Die französische Regierung macht geltend, selbst wenn die in Rede stehende nationale Regelung eine Beschränkung darstellen sollte, befänden sich zum einen die gebietsansässigen und die gebietsfremden Gesellschaften in einer objektiv unterschiedlichen Situation, und zum anderen sei diese Regelung durch die Notwendigkeit, die Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, gerechtfertigt und entspreche der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Sitzmitgliedstaat und dem Quellenmitgliedstaat.

44

Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV lautet: „Art. 63 [AEUV] berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.“

45

Diese Bestimmung ist als Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs eng auszulegen. Sie kann somit nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre. Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Abs. 3 dieses Artikels eingeschränkt;

danach dürfen die in Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 [AEUV] darstellen“ (Urteil vom 17. September 2015, Miljoen u. a., C?10/14, C?14/14 und C?17/14, EU:C:2015:608, Rn. 63).

46

Die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen müssen daher von den durch Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine nationale Steuerregelung aber nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Urteil vom 17. September 2015, Miljoen u. a., C?10/14, C?14/14 und C?17/14, EU:C:2015:608, Rn. 64).

– Zur Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Situationen

47

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nähert sich die Situation der gebietsfremden Steuerpflichtigen derjenigen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen an, sobald ein Staat einseitig oder im Wege eines Abkommens nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Steuerpflichtigen hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, der Einkommensteuer unterwirft (Urteile vom 20. Oktober 2011, Kommission/Deutschland, C?284/09, EU:C:2011:670, Rn. 56, und vom 17. September 2015, Miljoen u. a., C?10/14, C?14/14 und C?17/14, EU:C:2015:608, Rn. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48

Unter Berufung auf das Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), machen die französische, die belgische und die deutsche Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs jedoch geltend, dass eine Regelung, die je nach dem Ort des Sitzes der begünstigten Gesellschaft unterschiedliche Besteuerungsmodalitäten vorsehe, gerechtfertigt sei, weil sich die gebietsansässigen und die gebietsfremden Gesellschaften in einer objektiv unterschiedlichen Situation befänden.

49

Dabei spiegele die Anwendung unterschiedlicher Techniken bei der Erhebung der Steuer, je nach dem Ort des Sitzes des Dividendenempfängers, den objektiven Unterschied bei der Situation wider, in der sich die gebietsfremden Gesellschaften im Vergleich zu den gebietsansässigen Gesellschaften befänden, da der französische Staat, der gegenüber den gebietsfremden Gesellschaften als Quellensteuerstaat der Dividenden und nicht als Sitzstaat des Dividendenempfängers handle, so dass seine Befugnis zur Steuererhebung in Bezug auf diese Gesellschaften eingeschränkt sei und die Erhebung einer Quellensteuer auf die ihnen gezahlten Dividenden rechtfertige.

50

Diesem Vorbringen kann jedoch nicht gefolgt werden.

51

Der Gerichtshof hat zwar in Rn. 41 des Urteils vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C?282/07, EU:C:2008:762), ausgeführt, dass eine Ungleichbehandlung, die in der Anwendung unterschiedlicher Besteuerungstechniken besteht, je nachdem, wo der Sitz des Steuerpflichtigen liegt, Sachverhalte betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, doch hat er in den Rn. 43 und 44 dieses Urteils klargestellt, dass die dort in Rede stehenden Einkünfte jedenfalls steuerpflichtig waren, unabhängig davon, ob sie von einem gebietsansässigen oder einem gebietsfremden Steuerpflichtigen bezogen wurden.

52

Wie sich aus Rn. 33 des vorliegenden Urteils ergibt, beschränkt sich die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht darauf, je nach dem Ort des Sitzes des Empfängers der Dividenden inländischen Ursprungs unterschiedliche Modalitäten für die Erhebung der Steuer vorzusehen, sondern kann auch dazu führen, dass die Dividenden erst in einem späteren Jahr versteuert werden, wenn die gebietsansässige Gesellschaft einen Verlust erlitten hat, oder gar nicht, wenn sie ihre Tätigkeit einstellt, ohne wieder einen Gewinn erzielt zu haben (vgl. entsprechend Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIC u. a., C?338/11 bis C?347/11, EU:C:2012:286, Rn. 43).

53

Da diese Regelung gebietsansässigen defizitären Gesellschaften somit einen erheblichen Steuervorteil verschafft, den gebietsfremde defizitäre Gesellschaften nicht erhalten, kann nicht geltend gemacht werden, dass sich die unterschiedliche steuerliche Behandlung bei der Besteuerung der von einer gebietsansässigen und der von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogenen Dividenden auf die Modalitäten für die Erhebung der Steuer beschränkt.

54

Diese Ungleichbehandlung ist daher nicht durch eine unterschiedliche objektive Situation gerechtfertigt.

– Zum Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten

55

Die französische Regierung macht geltend, eine Quellensteuer, der nur die von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogenen Dividenden unterlägen, sei die einzige Technik, die dem französischen Staat eine Besteuerung dieser Einkünfte ermögliche, ohne dass seine Steuereinnahmen aufgrund eines in einem anderen Mitgliedstaat eingetretenen Verlusts reduziert würden.

56

Insoweit hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ein legitimes Ziel darstellt und dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung von Maßnahmen der Europäischen Union zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung befugt bleiben, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Besteuerungsbefugnis vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteil vom 13. Juli 2016, Brisal und KBC Finance Ireland, C?18/15, EU:C:2016:549, Rn. 35).

57

Eine solche Rechtfertigung kommt u. a. in Betracht, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C?269/09, EU:C:2012:439, Rn. 77).

58

Im vorliegenden Fall hat der französische Staat entschieden, die an eine gebietsfremde Gesellschaft gezahlten Dividenden mit einer Quellensteuer in Höhe eines im Rahmen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festgelegten Satzes zu belegen, ohne Dividenden, die an eine defizitäre gebietsansässige Gesellschaft gezahlt werden, in gleicher Weise zu besteuern.

59

Im Ausgangsverfahren würde jedoch der Aufschub der Besteuerung der von einer defizitären gebietsfremden Gesellschaft bezogenen Dividenden nicht bedeuten, dass der französische Staat auf sein Recht zur Besteuerung in seinem Hoheitsgebiet erzielter Einkünfte verzichten müsste. Die von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden würden nämlich besteuert, sobald die gebietsfremde Gesellschaft in einem späteren Geschäftsjahr Gewinn erzielt – ebenso wie bei einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine ähnliche Entwicklung durchläuft.

60

Sollte die gebietsfremde Gesellschaft vor der Einstellung ihrer Tätigkeit keinen Gewinn mehr erzielen, hätte dies zwar de facto eine Befreiung der Dividendeneinkünfte zur Folge, was mit Steuerverlusten für den Besteuerungsmitgliedstaat verbunden wäre.

61

Zum einen kann jedoch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Verringerung von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann (Urteil vom 20. Oktober 2011, Kommission/Deutschland, C?284/09, EU:C:2011:670, Rn. 83).

62

Zum anderen sind die Mitgliedstaaten, wenn sie von der Befugnis Gebrauch machen, die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte zu besteuern, verpflichtet, den Grundsatz der Gleichbehandlung und die durch das Primärrecht der Union garantierten Verkehrsfreiheiten zu beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2016, Brisal und KBC Finance Ireland, C?18/15, EU:C:2016:549, Rn. 36).

63

Die französische Regierung kann aber mit dem Verlust von Steuereinnahmen im Zusammenhang mit der Besteuerung der von gebietsfremden Gesellschaften bezogenen Dividenden im Fall einer Einstellung ihrer Tätigkeit keine Quellensteuer rechtfertigen, die nur auf die Dividendeneinkünfte dieser Gesellschaften erhoben wird, während der französische Staat solche Verluste hinnimmt,

wenn gebietsansässige Gesellschaften ihre Tätigkeit einstellen, ohne wieder Gewinn erzielt zu haben.

64

Unter diesen Umständen kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

– Zum Rechtfertigungsgrund der Effizienz der Beitreibung der Steuer

65

Die französische Regierung macht zudem geltend, die Besteuerung der einer gebietsfremden Gesellschaft gezahlten Dividenden an der Quelle sei ein legitimes und geeignetes Mittel, um die Besteuerung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und zu verhindern, dass diese Einkünfte im Quellenstaat nicht versteuert würden.

66

Mit der Quellensteuer auf die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden könne der Verwaltungsaufwand verringert werden, der mit der Verpflichtung dieser Gesellschaften zur Abgabe einer Steuererklärung gegenüber der französischen Steuerverwaltung am Ende des Steuerjahrs verbunden sei.

67

Insoweit hat der Gerichtshof entschieden, dass die Notwendigkeit, eine effiziente Beitreibung der Steuer zu gewährleisten, ein legitimes Ziel darstellt, das eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann, vorausgesetzt, die Anwendung dieser Beschränkung ist geeignet, die Verwirklichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und geht nicht über das hinaus, was hierfür erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. Juli 2016, *Brisal und KBC Finance Ireland*, C?18/15, EU:C:2016:549, Rn. 39).

68

Darüber hinaus wurde entschieden, dass das Verfahren des Steuerabzugs an der Quelle ein legitimes und geeignetes Mittel darstellt, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen (Urteil vom 18. Oktober 2012, X, C?498/10, EU:C:2012:635, Rn. 39).

69

Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die sich aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung ergibt, darin besteht, dass bei gebietsfremden Gesellschaften, die Verluste erleiden, anders als bei defizitären gebietsansässigen Gesellschaften die Besteuerung der von ihnen bezogenen Dividenden nicht aufgeschoben wird (siehe Rn. 34 des vorliegenden Urteils).

70

Würde auch bei gebietsfremden Gesellschaften die Besteuerung aufgeschoben und zugleich zwangsläufig diese Beschränkung beseitigt, würde dies die Verwirklichung des Ziels der effizienten Beitreibung der Steuer, die diese Gesellschaften im Fall des Bezugs von Dividenden

von einer gebietsansässigen Gesellschaft schulden, nicht in Frage stellen.

71

Erstens stellt nämlich die Regelung für den Aufschub der Besteuerung im Fall eines Verlusts ihrer Natur nach eine Abweichung vom Grundsatz der Besteuerung im Steuerjahr der Dividendenausschüttung dar, so dass sie nicht auf die Mehrzahl der Gesellschaften, die Dividenden beziehen, angewandt werden kann.

72

Zweitens ist hervorzuheben, dass die gebietsfremden Gesellschaften die relevanten Angaben liefern müssten, die den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats die Feststellung ermöglichen, dass die rechtlichen Voraussetzungen für einen solchen Aufschub erfüllt sind.

73

Drittens reichen die bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung aus, um den Quellenmitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die Richtigkeit der Angaben der gebietsfremden Gesellschaften, die einen Aufschub der Besteuerung von ihnen bezogener Dividenden begehren, zu überprüfen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 68).

74

Insoweit kann ein Mitgliedstaat zum einen nach der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. 1977, L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. November 2004 geänderten Fassung (ABl. 2004, L 359, S. 30), aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011, L 64, S. 1), die zuständigen Behörden eines anderen Mitgliedstaats um alle Auskünfte ersuchen, die er für die ordnungsgemäße Festsetzung der Einkommensteuer benötigt.

75

Zum anderen heißt es in Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2008/55/EG des Rates vom 26. Mai 2008 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen (ABl. 2008, L 150, S. 28), aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (ABl. 2010, L 84, S. 1): „Auf Antrag der ersuchenden Behörde erteilt die ersuchte Behörde dieser alle Auskünfte, die ihr bei der Beitreibung einer Forderung von Nutzen sind.“ Diese Richtlinie ermöglicht es dem Quellenmitgliedstaat somit, von der zuständigen Behörde des Sitzmitgliedstaats die nötigen Informationen zu erhalten, um ihn in die Lage zu versetzen, eine Steuerschuld beizutreiben, die bei der Ausschüttung von Dividenden entstanden ist.

76

Damit bietet die Richtlinie 2008/55 den Behörden des Quellenmitgliedstaats einen Rahmen für die Zusammenarbeit und Unterstützung, der ihnen die wirksame Beitreibung der Steuerschuld im Sitzmitgliedstaat ermöglicht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 78, und vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien,

77

Würde der mit dem Aufschub der Besteuerung ausgeschütteter Dividenden verbundene Vorteil auch gebietsfremden defizitären Gesellschaften gewährt, würde dies folglich zur Beseitigung jeder Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führen, ohne dabei der Verwirklichung des Ziels entgegenzustehen, das mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung verfolgt wird.

78

Unter diesen Umständen kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung nicht mit der Effizienz der Steuerbeitreibung gerechtfertigt werden.

79

Nach alledem ist auf die erste und die zweite Frage sowie den ersten Teil der dritten Frage zu antworten, dass die Art. 63 und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach auf die von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden Quellensteuer erhoben wird, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogen werden, während sie, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezogen werden, nach dem allgemeinen Körperschaftsteuerrecht am Ende des Geschäftsjahrs, in dem sie ausgeschüttet wurden, nur unter der Bedingung besteuert werden, dass die Gesellschaft in diesem Geschäftsjahr einen Gewinn erzielte, wobei sie unter Umständen nie besteuert werden, falls die Gesellschaft ihre Tätigkeit einstellt, ohne seit dem Bezug der Dividenden Gewinne erzielt zu haben.

Zum zweiten Teil der dritten Frage

80

In Anbetracht der Antwort auf die erste und die zweite Frage sowie den ersten Teil der dritten Frage ist der zweite Teil der dritten Frage nicht zu beantworten.

Kosten

81

Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 63 und 65 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach auf die von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden Quellensteuer erhoben wird, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft bezogen werden, während sie, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft bezogen werden, nach dem allgemeinen Körperschaftsteuerrecht am Ende des Geschäftsjahrs, in dem sie ausgeschüttet wurden, nur unter der Bedingung

besteuert werden, dass die Gesellschaft in diesem Geschäftsjahr einen Gewinn erzielte, wobei sie unter Umständen nie besteuert werden, falls die Gesellschaft ihre Tätigkeit einstellt, ohne seit dem Bezug der Dividenden Gewinne erzielt zu haben.

Lenaerts

Biltgen

Levits

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 22. November 2018.

Der Kanzler

A. Calot Escobar

Der Präsident der Fünften Kammer

K. Lenaerts

(*1) Verfahrenssprache: Französisch.