

Rechtssache C-379/05

Amurta SGPS

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof te Amsterdam)

„Art. 56 EG und 58 EG – Freier Kapitalverkehr – Nationale Steuervorschriften, die eine Körperschaftsteuerbefreiung von Beteiligungen vorsehen – Besteuerung von Dividenden – Steuerabzug an der Quelle – Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle – Anwendung auf Empfängergesellschaften, die einen Sitz oder eine feste Niederlassung in dem Mitgliedstaat haben, der die Befreiung gewährt, und für deren Beteiligungen die Körperschaftsteuerbefreiung gilt – Versagung der Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle bei Dividenden, die an eine Empfängergesellschaft ausgeschüttet werden, die in dem entsprechenden Mitgliedstaat weder über einen Sitz noch über eine feste Niederlassung verfügt“

Schlussanträge des Generalanwalts P. Mengozzi vom 7. Juni 2007

Urteil des Gerichtshofs (Erste Kammer) vom 8. November 2007

Leitsätze des Urteils

1. *Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Körperschaftsteuer*

(Art. 56 EG und 58 EG; Richtlinie 90/435 des Rates, Art. 5 Abs. 1)

2. *Vorabentscheidungsverfahren – Zulässigkeit – Grenzen*

(Art. 234 EG)

3. *Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Körperschaftsteuer*

(Art. 56 EG)

1. Die Art. 56 EG und 58 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die für den Fall, dass die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, einen Quellensteuerabzug von Dividenden vorsehen, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft ausgeschüttet werden, von diesem Abzug aber Dividenden ausnehmen, die an eine Empfängergesellschaft gezahlt werden, die in dem erstgenannten Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt oder in diesem Staat über eine feste Niederlassung verfügt, der die an der ausschüttenden Gesellschaft gehaltenen Anteile gehören.

Eine solche ungünstigere Behandlung der Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften gezahlt werden, gegenüber den Dividenden, die an in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften gezahlt werden, kann nämlich in

einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften davon abhalten, in dem betreffenden Mitgliedstaat zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 56 EG grundsätzlich verboten ist.

Zwar befinden sich Dividenden beziehende gebietsansässige Anteilseigner in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht unbedingt in einer Situation, die der von Dividenden beziehenden Anteilseignern vergleichbar wäre, die in einem anderen Mitgliedstaat gebietsansässig sind. Doch wenn ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege eines Abkommens der Einkommensteuer unterwirft, nähert sich die Situation der gebietsfremden Anteilseigner derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an. Allein schon die Ausübung seiner Steuerhoheit durch diesen Mitgliedstaat birgt nämlich unabhängig von einer Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat die Gefahr einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in sich. In einem solchen Fall hat der Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft dafür zu sorgen, dass die gebietsfremden Gesellschaften als Anteilseigner angesichts des in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der gebietsansässigen Gesellschaften als Anteilseigner gleichwertig ist, damit sie sich nicht einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gegenübersehen. Eine solche gleichwertige Behandlung liegt nicht vor, wenn die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden, die an nicht im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, allein darauf beruht, dass dieser Mitgliedstaat seine Steuerhoheit ausübt und auf diese Dividenden Dividendensteuer erhebt, während er dafür optiert hat, diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Empfängergesellschaften zu vermeiden, die ihren Sitz oder eine feste Niederlassung, der die Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft gehören, in diesem Staat haben.

Eine solche gesetzliche Regelung ist weder durch die Notwendigkeit zu rechtfertigen, die Kohärenz des nationalen Steuersystems sicherzustellen, noch durch die Notwendigkeit, die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Wenn sich ein Mitgliedstaat dafür entschieden hat, die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf derartige Einkünfte nicht zu besteuern, kann er sich nicht auf die Notwendigkeit berufen, eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen, um die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften zu rechtfertigen.

(vgl. Randnrn. 28, 37-40, 59-61, Tenor 1)

2. Es besteht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Die Zurückweisung des Ersuchens eines nationalen Gerichts ist dem Gerichtshof nur möglich, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind. Die Vermutung der Entscheidungserheblichkeit kann nicht allein dadurch widerlegt werden, dass eine der Parteien des Ausgangsverfahrens bestimmte Tatsachen bestreitet, deren Richtigkeit der Gerichtshof nicht

zu überprüfen hat und die den Streitgegenstand bestimmen.

(vgl. Randnrn. 64-65)

3. Ein Mitgliedstaat, der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die an in seinem Hoheitsgebiet ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, vermeidet, kann sich nicht auf eine volle Steuergutschrift, die ein anderer Mitgliedstaat einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaft einseitig gewährt, berufen, um seiner Verpflichtung zu entgehen, eine sich aus der Ausübung seiner Steuerhoheit ergebende wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. Beruft sich ein Mitgliedstaat auf ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, so ist es Sache des nationalen Gerichts, zu bestimmen, ob dieses Abkommen im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und gegebenenfalls zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren.

(vgl. Randnr. 84, Tenor 2)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

8. November 2007(*)

„Art. 56 EG und 58 EG – Freier Kapitalverkehr – Nationale Steuervorschriften, die eine Körperschaftsteuerbefreiung von Beteiligungen vorsehen – Besteuerung von Dividenden – Steuerabzug an der Quelle – Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle – Anwendung auf Empfängergesellschaften, die einen Sitz oder eine feste Niederlassung in dem Mitgliedstaat haben, der die Befreiung gewährt, und für deren Beteiligungen die Körperschaftsteuerbefreiung gilt – Versagung der Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle bei Dividenden, die an eine Empfängergesellschaft ausgeschüttet werden, die in dem entsprechenden Mitgliedstaat weder über einen Sitz noch über eine feste Niederlassung verfügt“

In der Rechtssache C-379/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Gerichtshof te Amsterdam (Niederlande) mit Entscheidung vom 21. September 2005, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Oktober 2005, in dem Verfahren

Amurta SGPS

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet und E. Levits (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 25. Januar 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Amurta SGPS, vertreten durch L. C. A. Wijsman, J. J. Feenstra und R. M. P. G. Niessen-Cobben, advocaten,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster und D. J. M. de Grave als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,
- der italienischen Regierung, vertreten durch I. M. Braguglia als Bevollmächtigten im Beistand von P. Gentili, avvocato dello Stato,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten zunächst durch S. Nwaokolo, dann durch V. Jackson als Bevollmächtigte im Beistand von J. Stratford, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,
- der EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch S. Rydelski und P. A. Bjørgan als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. Juni 2007

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 56 EG und 58 EG.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Amurta SGPS (im Folgenden: Amurta), einer Gesellschaft mit Sitz in Portugal, und dem Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam über die Anwendung eines Quellensteuerabzugs von Dividenden, die von der Retailbox BV (im Folgenden: Retailbox), einer Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, an Amurta ausgeschüttet wurden.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Die Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6) bestimmt in ihrem Art. 5 Abs. 1:

„Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind,

zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit.“

Nationales Recht

4 Nach Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Dividendensteuer 1965 (Wet op de dividendbelasting 1965, im Folgenden: Wet DB) wird von jeder Dividendenausschüttung einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft, deren Kapital ganz oder teilweise in Anteile zerlegt ist, grundsätzlich 25 % Dividendensteuer einbehalten.

5 Art. 4 Abs. 1 der Wet DB sieht jedoch vor:

„Von der Einbehaltung der Steuer kann abgesehen werden bei Erträgen aus Anteilen, Genussscheinen und verzinslichen Darlehen nach Art. 10 Abs. 1 Buchst. d des Gesetzes über die Körperschaftsteuer 1969 [Wet op de vennootschapsbelasting 1969, im Folgenden: Wet Vpb], wenn die Freistellung von Beteiligungen im Sinne von Art. 13 der [Wet Vpb] für die Gewinne des Ertragsberechtigten aus diesen Anteilen, Genussscheinen und verzinslichen Darlehen gilt und die Beteiligung zum Vermögen seines in den Niederlanden betriebenen Unternehmens gehört. Satz 1 gilt nicht für Erträge, bei denen der Ertragsberechtigte nicht der Letztberechtigte ist.“

6 Art. 4a der Wet DB, der auf der Richtlinie 90/435 beruht, sieht eine Befreiung von der Dividendensteuer zugunsten von in der Europäischen Union ansässigen Anteilseignern mit einer Beteiligung von mindestens 25 % vor. Nach Abs. 3 dieser Vorschrift wird der Prozentsatz von 25 % auf 10 % herabgesetzt, wenn der Mitgliedstaat, in dem der Anteilseigner ansässig ist, eine ebensolche Herabsetzung vorsieht.

7 Art. 13 der Wet Vpb bestimmt:

„1. Bei der Bestimmung des Gewinns werden Vorteile aus einer Beteiligung und mit einer Beteiligung zusammenhängende Kosten – einschließlich der Vorteile aus Wechselkursänderungen – nicht berücksichtigt, es sei denn, dass diese Kosten mittelbar der Erzielung eines in den Niederlanden steuerbaren Gewinns dienen (Freistellung der Beteiligung).

...

2. Eine Beteiligung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige

a) mindestens 5 % des nominalen eingezahlten Kapitals einer Gesellschaft hält, deren Kapital ganz oder teilweise in Anteile zerlegt ist;

...“

8 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts hat Art. 13 der Wet Vpb in Verbindung mit Art. 4 der Wet DB zur Folge, dass die in diesem Art. 4 vorgesehene Freistellung nur dann zur Anwendung kommt, wenn die Anteile an der niederländischen Gesellschaft, die Dividenden ausschüttet, entweder von Anteilseignern gehalten werden, die in den Niederlanden der Körperschaftsteuer unterliegen, oder aber von gebietsfremden Anteilseignern, die eine feste Niederlassung in den Niederlanden unterhalten, wobei die Anteile zum Vermögen dieser festen Niederlassung gehören müssen.

Das Doppelbesteuerungsabkommen

9 Art. 10 des am 20. September 1999 zwischen dem Königreich der Niederlande und der Portugiesischen Republik geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung von Steuerumgehung im Bereich der Einkommen- und Vermögensteuer (im

Folgenden: DBA) bestimmt:

„1. Dividendenausschüttungen einer Gesellschaft, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, an einen Anteilseigner, der im anderen Vertragsstaat ansässig ist, sind im letztgenannten Staat zu besteuern.

2. Die betreffenden Dividenden können allerdings auch in dem Vertragsstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, nach den Rechtsvorschriften dieses Staates besteuert werden, doch darf die derart erhobene Steuer 10 % des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen, wenn der zum Bezug der Dividenden Letztberechtigte in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist.

...“

10 Die Methode zur Verhinderung der Doppelbesteuerung wird in Art. 24 des DBA festgelegt, der bestimmt:

„In Bezug auf Portugal wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Bezieht eine Person, die in Portugal ansässig ist, Einkünfte, die nach diesem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden können, so gewährt Portugal in Höhe des Betrags der in den Niederlanden gezahlten Einkommensteuer einen Abzug von der Einkommensteuer dieses Steuerpflichtigen. Dieser Abzug geht allerdings nicht über den Teil der vor der Gewährung des Abzugs berechneten Einkommensteuer hinaus, der auf das in den Niederlanden zu versteuernde Einkommen entfällt;

...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

11 Zur maßgebenden Zeit hielt Amurta 14 % der Anteile von Retailbox. Die anderen Anteilseigner von Retailbox waren die in den Niederlanden ansässige Gesellschaft Sonaetelecom BV mit 66 % sowie die in Portugal ansässigen Gesellschaften Tabin SGPS mit 14 % und Perfin SGPS mit 6 % der Anteile.

12 Am 31. Dezember 2002 schüttete Retailbox ihren Anteilseignern Dividenden aus. Von den an die Sonaetelecom BV gezahlten Dividenden wurde keine Dividendensteuer einbehalten, da für sie die in Art. 4 der Wet DB vorgesehene Steuerbefreiung galt, während von den Dividenden, die an Amurta und die beiden anderen in Portugal ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet wurden, Dividendensteuer in Höhe von 25 % einbehalten wurde.

13 Gegen diese Besteuerung legte Retailbox im Namen von Amurta am 30. Januar 2003 Einspruch ein. Nach dessen Zurückweisung durch den Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam erhob Amurta beim Gerichtshof te Amsterdam Klage auf Nichtigerklärung der entsprechenden Entscheidung und Erstattung der einbehaltenen Dividendensteuer.

14 Da der Gerichtshof te Amsterdam der Auffassung ist, dass für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts erforderlich ist, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist die Freistellung nach Art. 4 der Wet DB, wie sie in den Randnrn. 5, 7 und 8 des vorliegenden Urteils beschrieben ist, in Verbindung mit der Freistellung gemäß Art. 4a dieses

Gesetzes mit den Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr (Art. 56 EG bis 58 EG) vereinbar, obwohl diese Freistellung nur für Dividendenausschüttungen an in den Niederlanden körperschaftsteuerpflichtige Anteilseigner oder an ausländische Anteilseigner mit einer festen Niederlassung in den Niederlanden – wobei die Anteile zum Vermögen dieser festen Niederlassung gehören – gilt, auf die die Freistellung von Beteiligungen nach Art. 13 der Wet Vpb anwendbar ist?

2. Ist es für die Antwort auf die erste Frage von Bedeutung, ob der Sitzstaat der ausländischen Beteiligungsgesellschaft, für die die Freistellung nach Art. 4 der Wet DB nicht gilt, dieser Beteiligungsgesellschaft eine Vollarrechnung (full credit) für die niederländische Dividendensteuer gewährt?

Zur ersten Vorlagefrage

15 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 56 EG und 58 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die für den Fall, dass die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, einen Quellensteuerabzug von Dividenden vorsehen, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfänger-gesellschaft ausgeschüttet werden, von diesem Abzug aber Dividenden ausnehmen, die an eine Empfänger-gesellschaft gezahlt werden, die in dem erstgenannten Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt oder in diesem Staat über eine feste Niederlassung verfügt, der die an der ausschüttenden Gesellschaft gehaltenen Anteile gehören.

16 Einleitend ist zu bemerken, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, dass diese ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (vgl. u. a. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29, vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 40, und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 36).

17 Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen (Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly, C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30, vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 57, und vom 7. September 2006, N, C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 44).

18 Wie sich insbesondere aus dem dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 90/435 ergibt, bezweckt diese, durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen und damit den Zusammenschluss von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene zu erleichtern (Urteile vom 4. Oktober 2001, Athinaïki Zythopoiïa, C-294/99, Slg. 2001, I-6797, Randnr. 25, und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 103).

19 Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 schreibt den Mitgliedstaaten nur dann vor, die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle zu befreien, wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besitzt.

20 Es steht fest, dass die Situation im Ausgangsverfahren nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435 fällt.

21 Die niederländische und die italienische Regierung machen daher geltend, dass der Umstand, dass eine nicht gebietsansässige Gesellschaft dann, wenn die mit der Richtlinie 90/435 vorgesehene Mindestbeteiligung nicht erreicht sei, dem Quellensteuerabzug von Dividenden unterliege, als solcher nicht als Verstoß gegen Grundfreiheiten angesehen werden könne.

22 Die italienische Regierung meint, die Behandlung von Dividenden aus Beteiligungen, die von der Richtlinie nicht erfasst würden, falle in die nationale Gesetzgebungsbefugnis, und die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Situation ergebe sich aus einer Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Mitgliedstaat, in dem die Dividenden gezahlt würden, und dem Mitgliedstaat, in dem der Empfänger der Dividenden ansässig sei.

23 Die niederländische Regierung trägt vor, wenn die in Art. 4 der Wet DB vorgesehene Befreiung, mit der die Doppelbesteuerung im Inland vermieden werden solle, auf Dividenden ausgeweitet würde, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet würden, deren Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft unterhalb des in der Richtlinie 90/435 vorgesehenen Prozentsatzes liege, so liefe dies darauf hinaus, die Dividendensteuer abzuschaffen, und das in den Niederlanden geltende klassische System würde dann nicht mehr beachtet. Art. 4 der Wet DB sehe zwar vor, dass an der Quelle keine Dividendensteuer erhoben werde, doch bleibe der Steueranspruch bestehen, und die Steuer werde erhoben, wenn die Dividenden weitergeleitet würden. Der Eingriff in das klassische System durch Art. 4a der Wet DB sei nur durch die Bestimmungen der Richtlinie 90/435 gerechtfertigt und dürfe nicht über das hinausgehen, was diese Richtlinie den Mitgliedstaaten vorschreibe.

24 Es ist in der Tat Sache der Mitgliedstaaten, in Bezug auf nicht unter die Richtlinie 90/435 fallende Beteiligungen festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch mit anderen Mitgliedstaaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einzuführen. Dieser bloße Umstand erlaubt es ihnen aber nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen (vgl. Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 54).

25 Im vorliegenden Fall führen die Art. 4 und 4a der Wet DB in Verbindung mit Art. 13 der Wet Vpb zum Zweck der Befreiung vom Abzug von Dividendesteuer an der Quelle eine Ungleichbehandlung ein zwischen Empfängergesellschaften, die in den Niederlanden ihren Sitz oder eine feste Niederlassung haben, der die Aktien der ausschüttenden Gesellschaft gehören, und Empfängergesellschaften, die nicht in den Niederlanden ansässig sind.

26 Nach Art. 4 der Wet DB kann nämlich die Befreiung vom Quellensteuerabzug nur auf Dividenden angewandt werden, die an Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz oder eine feste Niederlassung, der die Aktien der ausschüttenden Gesellschaft gehören, in den Niederlanden haben, die mindestens 5 % der Anteile der gebietsansässigen ausschüttenden Gesellschaft halten und deren Beteiligungen in den Genuss der in Art. 13 der Wet Vpb vorgesehenen Befreiung kommen können. Dagegen können nach Art. 4a der Wet DB

Empfängergesellschaften, die nicht in den Niederlanden ansässig sind, nur dann in den Genuss der Befreiung vom Quellensteuerabzug von den an sie ausgeschütteten Dividenden kommen, wenn sie mindestens 25 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft halten, wobei dieser Prozentsatz auf 10 % herabgesetzt sein kann, wenn der Mitgliedstaat, in dem der Anteilseiger ansässig ist, eine ebensolche Herabsetzung anwendet.

27 Wie der Generalanwalt in Nr. 26 seiner Schlussanträge dargelegt hat, führen solche Rechtsvorschriften dazu, dass Empfängergesellschaften, die nicht in den Niederlanden ansässig sind und eine Beteiligung zwischen 5 % und 25 % am Kapital einer niederländischen Gesellschaft halten, gegenüber niederländischen Empfängergesellschaften, die eine gleich hohe Beteiligung halten, im Bereich der Dividendensteuer benachteiligt werden. Denn die an nicht in den Niederlanden ansässige Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden werden bei der ausschüttenden Gesellschaft mit Körperschaftsteuer und bei der Empfängergesellschaft mit Dividendensteuer besteuert und unterliegen damit einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, während bei den Dividenden, die an in den Niederlanden ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, eine solche wirtschaftliche Doppelbesteuerung vermieden wird.

28 Eine solche ungünstigere Behandlung der Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften gezahlt werden, gegenüber den Dividenden, die an in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaften gezahlt werden, kann in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften davon abhalten, in den Niederlanden zu investieren, und stellt damit eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 56 EG grundsätzlich verboten ist.

29 Es ist allerdings zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des Vertrags gerechtfertigt werden kann.

30 Nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG berührt „Artikel 56 ... nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort ... unterschiedlich behandeln“.

31 Die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG vorgesehene Ausnahme wird ihrerseits durch Art. 58 Abs. 3 EG beschränkt, wonach die in Abs. 1 dieses Artikels genannten nationalen Bestimmungen „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen [dürfen]“.

32 Somit ist zu unterscheiden zwischen nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG zulässigen Ungleichbehandlungen und nach Art. 58 Abs. 3 EG verbotenen Diskriminierungen. Nach der Rechtsprechung kann eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteile vom 6. Juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnr. 43, vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 29, und vom 8. September 2005, Blanckaert, C-512/03, Slg. 2005, I-7685, Randnr. 42).

33 Es ist demnach zu prüfen, ob die Empfängergesellschaften, die in den Niederlanden ansässig sind, und diejenigen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, sich im Hinblick auf den Zweck der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften in vergleichbaren Situationen befinden.

34 Dazu tragen die deutsche und die italienische Regierung vor, es bestehe ein objektiver Unterschied zwischen der Situation einer in den Niederlanden ansässigen Empfängergesellschaft,

die unbeschränkt steuerpflichtig sei, und den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften, die in den Niederlanden nur mit den bezogenen Dividenden steuerpflichtig seien.

35 Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht mit Unterstützung der italienischen Regierung geltend, die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervorschriften stellten eine Verwaltungsvereinfachung dar, mit der vermieden werden solle, dass Steuern erst erhoben und dann wieder erstattet werden müssten; sie dürften deshalb nicht auf Dividenden angewandt werden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet würden, die nicht der niederländischen Körperschaftsteuer unterlägen.

36 Außerdem trägt die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, dass der Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig sei, am besten in der Lage sei, die Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden.

37 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass sich Dividenden beziehende gebietsansässige Anteilseigner in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht unbedingt in einer Situation befinden, die der von Dividenden beziehenden Anteilseigner vergleichbar wäre, die in einem anderen Mitgliedstaat gebietsansässig sind (Urteil vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France, C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 34).

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

39 Allein schon die Ausübung seiner Steuerhoheit durch diesen Mitgliedstaat birgt nämlich unabhängig von einer Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat die Gefahr einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in sich. In einem solchen Fall hat der Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft dafür zu sorgen, dass die gebietsfremden Gesellschaften als Anteilseigner angesichts des in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der gebietsansässigen Gesellschaften als Anteilseigner gleichwertig ist, damit sie sich nicht einer – nach Art. 56 EG grundsätzlich verbotenen – Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gegenübersehen (vgl. Urteil Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 70).

40 Es ist festzustellen, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden, die an nicht in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, allein darauf beruht, dass dieser Mitgliedstaat seine Steuerhoheit ausübt und auf diese Dividenden Dividendensteuer erhebt, während er dafür optiert hat, diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Empfängergesellschaften zu vermeiden, die ihren Sitz oder eine feste Niederlassung, der die Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft gehören, in den Niederlanden haben.

41 Es ist auch ohne Bedeutung, wenn Art. 4 der Wet DB, wie die italienische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend machen, darauf abzielen sollte, die Durchführung der Befreiung von Beteiligungen von der Körperschaftsteuer nach Art. 13 der Wet Vpb zu vereinfachen, die nicht für nicht in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaften gilt, die dieser Steuer nicht unterliegen. Wie in den Randnrn. 38 und 39 des vorliegenden Urteils

ausgeführt, ist es die Ausübung seiner Steuerhoheit durch das Königreich der Niederlande in Bezug auf Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, die die Situation der Empfängergesellschaften im Hinblick auf die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden, die von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, mit der Situation der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften vergleichbar macht.

42 Es bleibt noch zu prüfen, ob eine solche Beschränkung nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann. So macht die niederländische Regierung mit Unterstützung der italienischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass die fragliche Regelung aus Gründen der Kohärenz der Steuerregelung gerechtfertigt sei.

43 Nach Ansicht der niederländischen Regierung ist die Befreiung von Dividenden vom Quellensteuerabzug eine unerlässliche Ergänzung zu der in Art. 13 der Wet Vpb vorgesehenen Befreiung von Beteiligungen. Ohne die Befreiung von Dividenden vom Quellensteuerabzug würde die Befreiung von Beteiligungen zum Teil, und sei es auch nur zeitweise, zunichte gemacht, da grundsätzlich steuerbefreite Einkünfte bis zur Anrechnung der Dividendensteuer auf die Körperschaftsteuer dennoch besteuert würden.

44 Die niederländische Regierung trägt vor, dass die beiden Befreiungen denselben Steuerpflichtigen betreffen und dass die Dividendensteuer und die Körperschaftsteuer zwar formal zwei verschiedene Steuern seien, die Dividendensteuer im innerstaatlichen Kontext aber nichts anderes sei als eine vollständig auf die Körperschaftsteuer anrechenbare vorher entrichtete Steuer. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung lasse sich daher mit Gründen der Steuerkohärenz rechtfertigen, auch wenn sie im Gegensatz zu der Regelung, um die es in der dem Urteil vom 28. Januar 1992, *Bachmann* (C-204/90, Slg. 1992, I-249), zugrunde liegenden Rechtssache gegangen sei, nicht die Gewährung eines Steuervorteils einerseits und den Ausgleich dieses Steuervorteils durch eine steuerliche Belastung andererseits mit sich bringe.

45 Die Regierung des Vereinigten Königreichs meint, dass die Kohärenz der Steuerregelung grenzüberschreitend zu beurteilen sei, da mittels des DBA gewährleistet sei, dass die von einer ausgeschütteten Dividende einbehaltene Dividendensteuer von der Körperschaftsteuer abziehbar sei, die die Empfängergesellschaft in Portugal schulde.

46 Der Gerichtshof hat zwar insoweit in den Randnrn. 28 des Urteils *Bachmann* und 21 des Urteils vom 28. Januar 1992, *Kommission/Belgien* (C-300/90, Slg. 1992, I-305), anerkannt, dass die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann aber nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen ist (Urteile *Manninen*, Randnr. 42, und vom 13. März 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 68).

47 Auch ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung das auf die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestützte Vorbringen an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen ist (vgl. Urteile vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 67, und *Manninen*, Randnr. 43).

48 Es steht fest, dass die niederländische Regierung mit ihrer Argumentation nachzuweisen sucht, dass die Befreiung von Dividenden vom Quellensteuerabzug erforderlich ist, um das ordnungsgemäße Funktionieren der in Art. 13 der Wet Vpb vorgesehenen Befreiung von

Beteiligungen zu gewährleisten. Die niederländische Regierung kann damit aber, wie der Generalanwalt in Nr. 65 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, allenfalls die Verwaltungsvereinfachung darlegen, die mit dem niederländischen System verwirklicht werden soll und die als solche eine Beschränkung nicht zu rechtfertigen vermag.

49 Die niederländische Regierung räumt selbst ein, dass es keine steuerliche Belastung gibt, mit der die Befreiung vom Quellensteuerabzug von Dividenden, die an in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, ausgeglichen würde.

50 Selbst wenn man sich auf den Standpunkt stellt, dass die Befreiung von Dividenden vom Quellensteuerabzug und die Befreiung von Beteiligungen ihrem Wesen nach miteinander zusammenhängen, ist festzustellen, dass, soweit damit die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung umgesetzt werden soll, das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen diesem Steuervorteil, der nur in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften gewährt wird, und einer ausgleichenden steuerlichen Belastung nicht nachgewiesen ist.

51 Da sowohl die Dividenden, die an in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, als auch diejenigen, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, bei der ausschüttenden Gesellschaft der Körperschaftsteuer unterliegen, weist die niederländische Regierung nicht nach, inwiefern die Kohärenz ihrer Steuerregelung beeinträchtigt wäre, wenn die Befreiung von der Dividendensteuer auch Empfängergesellschaften gewährt würde, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und sich, auch wenn sie nicht der Körperschaftsteuer in den Niederlanden unterliegen, im Hinblick auf die Dividendenbesteuerung und die mit der Beseitigung der Doppelbesteuerung verbundenen eventuellen Steuervorteile in einer vergleichbaren Situation wie diejenigen Empfängergesellschaften befinden, die ihren Sitz oder eine feste Niederlassung, der die Aktien der ausschüttenden Gesellschaft gehören, in den Niederlanden haben.

52 In Bezug auf das Vorbringen des Vereinigten Königreichs genügt der Hinweis, dass zum einen die nach Art. 1 der Wet DB vorgenommene Anwendung eines Quellensteuerabzugs von Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, nicht unter der Voraussetzung steht, dass ein zwischen dem Königreich der Niederlande und dem betreffenden Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung existiert, das die Anrechnung der abgezogenen Steuer in dem Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig ist, zulässt, und dass zum anderen die eventuelle Kohärenz eines mit einem solchen Abkommen geschaffenen Systems nicht Gegenstand der ersten Vorlagefrage ist.

53 Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht ferner geltend, dass die niederländische Regelung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten.

54 Die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen dem Königreich der Niederlande und der Portugiesischen Republik sei in dem DBA zum Ausdruck gekommen. Nach dem DBA könnten die Dividenden von dem Mitgliedstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig sei, und von dem Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig sei, besteuert werden, wobei die Doppelbesteuerung über eine Anrechnung auf die Körperschaftsteuer beseitigt werde. Diese Aufteilung würde in Frage gestellt, wenn das Königreich der Niederlande die Dividendensteuer nicht mehr an der Quelle erheben könnte, was zur Folge hätte, dass diese Einkünfte in diesem Mitgliedstaat von jeder Steuer befreit wären.

55 Dazu ist zu sagen, dass das Königreich der Niederlande keine Einwände aus dem DBA herleiten kann, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen (vgl. Urteil Denkavit

Internationaal und Denkavit France, Randnr. 53).

56 Wie sich aus Randnr. 51 des Urteils Marks & Spencer und Randnr. 60 des Urteils vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I-0000), ergibt, ist die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zusammen mit anderen Rechtfertigungsgründen – Gefahr der Steuerflucht oder der doppelten Geltendmachung von Verlusten – anerkannt worden.

57 Es steht fest, dass sich die Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, nicht darauf berufen haben, dass die Gefahr einer doppelten Geltendmachung von Verlusten oder einer Steuerflucht bestünde.

58 In Bezug auf das Argument mit dem Verlust der Möglichkeit, im Gebiet der Niederlande erzielte Einkünfte zu besteuern, ist darauf hinzuweisen, dass die Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten insbesondere dann anerkannt werden kann, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. Urteile vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 42, und Oy AA, Randnr. 54).

59 Wenn sich allerdings ein Mitgliedstaat dafür entschieden hat, die in seinem Hoheitsgebiet ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf derartige Einkünfte nicht zu besteuern, kann er sich nicht auf die Notwendigkeit berufen, eine ausgewogene Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen, um die Besteuerung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften zu rechtfertigen.

60 Unter diesen Umständen ist die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch nationale Bestimmungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden weder durch die Notwendigkeit zu rechtfertigen, die Kohärenz des nationalen Steuersystems sicherzustellen, noch durch die Notwendigkeit, die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

61 Folglich ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 56 EG und 58 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die für den Fall, dass die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, einen Quellensteuerabzug von Dividenden vorsehen, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft ausgeschüttet werden, von diesem Abzug aber Dividenden ausnehmen, die an eine Empfängergesellschaft gezahlt werden, die in dem erstgenannten Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt oder in diesem Staat über eine feste Niederlassung verfügt, der die an der ausschüttenden Gesellschaft gehaltenen Anteile gehören.

Zur zweiten Vorlagefrage

62 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, inwieweit es sich auf die Antwort auf die erste Frage auswirken kann, wenn der Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig ist, für die die Befreiung nach Art. 4 der Wet DB nicht gilt, eine Vollarrechnung gewährt.

Zur Zulässigkeit

63 Das vorlegende Gericht hat sich, wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, bei seiner Annahme, dass die in den Niederlanden erhobene Dividendensteuer in Portugal

angerechnet werden könne, auf die Angaben von Amurta gestützt. Vor dem Gerichtshof macht diese jedoch geltend, dass die Hypothese, die der zweiten Vorlagefrage zugrunde liege, falsch sei. Amurta trägt nämlich vor, dass die Portugiesische Republik Dividenden freistelle und ihr für die in den Niederlanden einbehaltene Dividendensteuer keine volle Steuergutschrift gewähre. Daher sei die Frage nur von akademischem Interesse.

64 Nach ständiger Rechtsprechung besteht insoweit eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat (vgl. Urteil vom 15. Mai 2003, Salzmann, C-300/01, Slg. 2003, I-4899, Randnrn. 29 und 31). Die Zurückweisung des Ersuchens eines nationalen Gerichts ist dem Gerichtshof nur möglich, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteile vom 13. März 2001, PreussenElektra, C-379/98, Slg. 2001, I-2099, Randnr. 39, vom 5. Dezember 2006, Cipolla u. a., C-94/04 und C-202/04, Slg. 2006, I-11421, Randnr. 25, und vom 7. Juni 2007, van der Weerd u. a., C-222/05 bis C-225/05, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 22).

65 Die Vermutung der Entscheidungserheblichkeit kann nicht allein dadurch widerlegt werden, dass eine der Parteien des Ausgangsverfahrens bestimmte Tatsachen bestreitet, deren Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu überprüfen hat und die den Streitgegenstand bestimmen (Urteile Cipolla u. a., Randnr. 26, und van der Weerd u. a., Randnr. 23).

66 Ob in Portugal Rechtsvorschriften bestehen, die eine Berücksichtigung der in den Niederlanden einbehaltenen Dividendensteuer über die Gewährung einer vollen Steuergutschrift vorsehen, ist gerade eine Sachfrage, die vom Gerichtshof nicht zu prüfen ist.

67 Die zweite Vorlagefrage ist daher als zulässig anzusehen.

Zur Beantwortung der Frage

68 Amurta, die EFTA-Überwachungsbehörde und die Kommission sind der Ansicht, dass die mit einer gewährleisteten Grundfreiheit unvereinbare Anwendung von für den Steuerpflichtigen nachteiligen Steuervorschriften durch einen Mitgliedstaat nach ständiger Rechtsprechung nicht durch einen Steuervorteil gerechtfertigt werden könne, in dessen Genuss der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedstaat komme.

69 Unter Berufung auf das DBA machen die niederländische, die deutsche und die italienische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, dass es für die Beurteilung, ob die in Portugal ansässige Empfängergesellschaft einer diskriminierenden oder beschränkenden Behandlung ausgesetzt sei, auf die Steuergutschrift ankomme, die die Portugiesische Republik der Empfängergesellschaft aufgrund der Steuer gewähre, die in den Niederlanden auf die von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Dividenden erhoben worden sei.

70 Die niederländische Regierung trägt vor, dass das DBA Teil des im Ausgangsverfahren anwendbaren rechtlichen Rahmens sei. Wenn das DBA keine volle Steuergutschrift vorsehe, dann komme es darauf an, ob die unterschiedliche Behandlung tatsächlich neutralisiert werden könne. In diesem Fall bewirkten die niederländischen Vorschriften über die Befreiung vom Abzug von Dividendensteuer an der Quelle keinerlei Beschränkung des Kapitalverkehrs. Es sei jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, zu überprüfen, ob die Steuerbelastung insgesamt für Gebietsansässige

und Gebietsfremde gleich sei.

71 Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt vor, da das Königreich der Niederlande seine Steuerhoheit ausgeübt habe, müsse es dafür sorgen, dass Amurta nicht schlechter behandelt werde als eine in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaft. Auch wenn es Sache des nationalen Gerichts sei, im Wege einer Auslegung des DBA zu überprüfen, ob das Königreich der Niederlande einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung vorgebeugt habe, sei doch darauf hinzuweisen, dass die Steuerbelastung von Amurta insgesamt – da die im Königreich der Niederlande erhobene Dividendensteuer von der in Portugal geschuldeten Steuer abgezogen werden könne – nicht höher sei als die, der sie unterläge, wenn sie in Portugal investiert hätte, oder die, der eine in den Niederlanden ansässige Empfängergesellschaft ausgesetzt sei. Sollte die Steuerbelastung dennoch höher sein, so gehe der Unterschied auf unterschiedliche Steuersätze in Portugal und den Niederlanden zurück, wobei der Vertrag nicht die steuerliche Neutralität des freien Verkehrs garantiere.

72 Auch die deutsche Regierung vertritt den Standpunkt, dass das DBA zu berücksichtigen sei. Die Vereinbarkeit der in den Niederlanden geltenden Steuerregelung mit dem Gemeinschaftsrecht hänge nicht davon ab, ob die an der Quelle abgezogene Steuer tatsächlich auf die in Portugal geschuldete Steuer angerechnet werden könne, da zum einen der Mitgliedstaat, der die Quellensteuer anwende, keinen Einfluss auf den Mitgliedstaat habe, in dem die Empfängergesellschaft ansässig sei, und da zum anderen die fehlende Anrechnung der an der Quelle abgezogenen Steuer auf verschiedenen subjektiven Gründen beruhen könne. Für die Vereinbarkeit der in den Niederlanden geltenden Steuerregelung mit dem Gemeinschaftsrecht genüge es, dass das Königreich der Niederlande und die Portugiesische Republik die Berücksichtigung des Quellensteuerabzugs in Portugal vereinbart hätten und dass das DBA dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Musterabkommen entspreche.

73 Amurta trägt zu dem DBA vor, dass seine Existenz bedeutungslos sei, da es die Anrechnung der in den Niederlanden gezahlten Steuer vorsehe, die Portugiesische Republik aber auf Einkünfte aus Dividenden keine Steuer erhebe.

74 Nach Ansicht der Kommission kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung berufen, um sich seinen Verpflichtungen zu entziehen. Diese Ansicht wird von der EFTA-Überwachungsbehörde geteilt, die geltend macht, dass die Mitgliedstaaten ihre Verpflichtung zur Beachtung des Gemeinschaftsrechts nicht auf einen anderen Mitgliedstaat abwälzen könnten, auch nicht durch den Abschluss eines Abkommens. Außerdem bezwecke ein solches Abkommen, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, nicht aber, eventuelle Beschränkungen zu korrigieren.

75 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht mit anderweitigen steuerlichen Vergünstigungen gerechtfertigt werden kann, auch wenn deren Vorhandensein unterstellt wird (Urteil Verkooijen, Randnr. 61).

76 Wie in Randnr. 28 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, folgt die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs aus einer Benachteiligung der Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften gezahlt werden, gegenüber Dividenden, die an Empfängergesellschaften gezahlt werden, die ihren Sitz oder eine feste Niederlassung, der die Aktien der ausschüttenden Gesellschaft gehören, in den Niederlanden haben.

77 Auch ergibt sich aus Randnr. 39 des vorliegenden Urteils, dass, da sich diese Empfängergesellschaften hinsichtlich des Zieles der Vermeidung von wirtschaftlicher

Doppelbesteuerung in einer vergleichbaren Situation wie die Gesellschaften befinden, die ihren Sitz oder eine ständige Niederlassung, der die Aktien der ausschüttenden Gesellschaft gehören, in den Niederlanden haben, das Königreich der Niederlande dafür sorgen muss, dass die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaften im Hinblick auf den in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der in den Niederlanden ansässigen Empfängergesellschaften gleichwertig ist.

78 Daher kann sich das Königreich der Niederlande nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen.

79 Dagegen lässt sich nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem Vertrag dadurch sicherzustellen vermag, dass er mit einem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt (vgl. in diesem Sinne Urteil *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 71).

80 Da die sich aus einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergebende Steuerregelung Teil des im Ausgangsverfahren anwendbaren rechtlichen Rahmens ist und von dem vorlegenden Gericht auch so dargestellt wurde, hat der Gerichtshof sie zu berücksichtigen, um das Gemeinschaftsrecht in einer für das nationale Gericht nutzbringenden Weise auszulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Januar 2006, *Bouanich*, C-265/04, Slg. 2006, I-923, Randnr. 51, und Urteile *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 71, *Denkavit Internationaal* und *Denkavit France*, Randnr. 45, und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Randnr. 54).

81 Wie der Generalanwalt in Nr. 85 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist jedoch festzustellen, dass nichts in der Vorlageentscheidung darauf hindeutet, dass der Gerichtshof te Amsterdam auf die einschlägigen Bestimmungen des DBA hat Bezug nehmen wollen.

82 Es ist Sache des nationalen Gerichts, das im Ausgangsrechtsstreit anwendbare Recht zu bestimmen.

83 Somit ist es Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob das DBA im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und gegebenenfalls zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der im Rahmen der Beantwortung der ersten Frage in Randnr. 28 des vorliegenden Urteils aufgezeigten Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren.

84 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass sich ein Mitgliedstaat, der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die an in seinem Hoheitsgebiet ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, vermeidet, nicht auf eine volle Steuergutschrift, die ein anderer Mitgliedstaat einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaft einseitig gewährt, berufen kann, um seiner Verpflichtung zu entgehen, eine sich aus der Ausübung seiner Steuerhoheit ergebende wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. Beruft sich ein Mitgliedstaat auf ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, so ist es Sache des nationalen Gerichts zu bestimmen, ob dieses Abkommen im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und gegebenenfalls zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren.

Kosten

85 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Art. 56 EG und 58 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die für den Fall, dass die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vorgesehene Mindestbeteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft nicht erreicht ist, einen Quellensteuerabzug von Dividenden vorsehen, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaft ausgeschüttet werden, von diesem Abzug aber Dividenden ausnehmen, die an eine Empfängergesellschaft gezahlt werden, die in dem erstgenannten Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterliegt oder in diesem Staat über eine feste Niederlassung verfügt, der die an der ausschüttenden Gesellschaft gehaltenen Anteile gehören.**
- 2. Ein Mitgliedstaat, der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die an in seinem Hoheitsgebiet ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, vermeidet, kann sich nicht auf eine volle Steuergutschrift, die ein anderer Mitgliedstaat einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Empfängergesellschaft einseitig gewährt, berufen, um seiner Verpflichtung zu entgehen, eine sich aus der Ausübung seiner Steuerhoheit ergebende wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. Beruft sich ein Mitgliedstaat auf ein mit einem anderen Mitgliedstaat geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, so ist es Sache des nationalen Gerichts zu bestimmen, ob dieses Abkommen im Ausgangsrechtsstreit zu berücksichtigen ist, und gegebenenfalls zu prüfen, ob es dieses Abkommen ermöglicht, die Wirkungen der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu neutralisieren.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch