

**Rechtssache C-487/08**

**Europäische Kommission**

**gegen**

**Königreich Spanien**

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Kapitalverkehr – Art. 56 EG und Art. 40 EWR?Abkommen – Ungleichbehandlung – Dividenden, die an gebietsansässige und an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet werden“

Leitsätze des Urteils

*Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Körperschaftsteuer – Besteuerung von Dividenden*

*(Art. 56 Abs. 1 EG)*

Ein Mitgliedstaat verstößt gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 EG Abs. 1 EG, wenn er die Steuerbefreiung der von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden im Fall gebietsfremder Empfängergesellschaften von einer höheren Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaften abhängig macht als im Fall gebietsansässiger Empfängergesellschaften.

Eine solche Ungleichbehandlung könnte nämlich Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten von Investitionen in dem betreffenden Mitgliedstaat abhalten und bildet daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verboten ist.

Eine derartige unterschiedliche Behandlung kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Situation gebietsansässiger Gesellschaften gegenüber der von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat unterschiedlich sei. Dividenden beziehende gebietsansässige Anteilseigner befinden sich zwar 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 begünstigten Anteilseignern vergleichbar wäre, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Sobald jedoch 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 der 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 Empfänger 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 gebietsansässigen gleichwertig ist, damit sie sich nicht einer – nach Art. 56 EG grundsätzlich verbotenen – Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gegenübersehen. Wendet ein Mitgliedstaat die vorgenannte Regelung an, so ist darin seine Entscheidung zu sehen, seine Steuerhoheit im

Hinblick auf Dividenden auszuüben, die an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden. Gebietsfremde Gesellschaften, an die diese Dividenden ausgeschüttet werden, befinden sich folglich, was die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung der von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden angeht, in einer Situation, die der gebietsansässiger Gesellschaften vergleichbar ist, so dass gebietsfremde Empfängergesellschaften nicht anders behandelt werden dürfen als gebietsansässige.

Im Übrigen stellen zwar die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem EG-Vertrag verbotenen Beschränkungen dar, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist, doch trifft dies nicht zu, wenn die ungünstigere Behandlung der Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Empfängergesellschaften ausgeschüttet werden, allein auf die Ausübung der Steuerhoheit durch den Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft zurückzuführen und diesem zuzurechnen ist.

Außerdem wird diese unterschiedliche Behandlung nicht durch die Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Frage gestellt. Zwar ist nicht auszuschließen, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem EG-Vertrag dadurch sicherzustellen vermag, dass er mit einem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt. Dafür ist jedoch erforderlich, dass die Anwendung eines solchen Abkommens es erlaubt, die Wirkungen der sich aus dem nationalen Recht ergebenden unterschiedlichen Behandlung auszugleichen. Die unterschiedliche Behandlung von an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden einerseits und an gebietsansässige Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden andererseits ist nur dann beseitigt, wenn die nach den nationalen Rechtsvorschriften erhobene Quellensteuer auf die in dem anderen Mitgliedstaat geschuldete Steuer in dem Umfang angerechnet werden kann, in dem aufgrund des nationalen Rechts eine unterschiedliche Behandlung besteht. Um ein solches Ziel der Neutralisierung zu erreichen, müsste die Anwendung einer in einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Abzugsmethode es erlauben, die von einem Mitgliedstaat erhobene Dividendensteuer von der im Sitzstaat der Empfängergesellschaft geschuldeten Steuer vollständig abzuziehen, so dass – sollten die an diese Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden letztlich höher belastet werden als Dividenden, die an im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden – diese höhere steuerliche Belastung nicht mehr diesem Staat anzulasten wäre, sondern dem Sitzstaat der Empfängergesellschaft, der seine Steuerhoheit ausgeübt hat.

Wenn in den meisten von einem Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, dass der Betrag, der als in diesem Staat erhobene Steuer abgezogen oder angerechnet wird, nicht den Teil der vor dem Abzug errechneten Steuer des Sitzmitgliedstaats der Empfängergesellschaft übersteigen darf, der auf die im erstgenannten Staat steuerbaren Einkünfte entfällt, kann die unterschiedliche Behandlung nur dann neutralisiert werden, wenn die aus dem betreffenden Mitgliedstaat stammenden Dividenden in dem anderen Mitgliedstaat hinreichend besteuert werden. Werden diese Dividenden jedoch nicht oder nicht hinreichend besteuert, so kann der Betrag der in dem betreffenden Mitgliedstaat erhobenen Steuer oder ein Teil davon nicht abgezogen werden. In diesem Fall kann die aus der Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften resultierende unterschiedliche Behandlung durch die Anwendung der Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht ausgeglichen werden. Dies gilt selbst dann, wenn ein derartiges Abkommen keine Begrenzung des Abzugs auf den Teil der vor dem Abzug errechneten Steuer des Sitzmitgliedstaats der Empfängergesellschaft vorsieht, der auf die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft steuerbaren Einkünfte entfällt, sondern bestimmt, dass die in diesem Staat erhobene Steuer von der im Sitzstaat für diese Einkünfte erhobenen Steuer abgezogen wird. Werden diese Dividenden nämlich nicht oder nicht hinreichend besteuert,

kann der im Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft einbehaltene Betrag oder ein Teil desselben nicht abgezogen werden. Die Entscheidung darüber, ob und in welcher Höhe aus dem Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft stammende Einkünfte in dem anderen Mitgliedstaat besteuert werden, hängt jedoch nicht vom erstgenannten Staat, sondern von der Ausgestaltung der Besteuerung durch den anderen Mitgliedstaat ab. Demzufolge erlaubt es der Abzug der erhobenen Steuer von der in einem anderen Mitgliedstaat geschuldeten Steuer gemäß den Vorschriften der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung es nicht in allen Fällen, die aus der Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften resultierende unterschiedliche Behandlung zu neutralisieren.

(vgl. Randnrn. 43, 50-53, 56-64, 67, 69 und Tenor)

## URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

3. Juni 2010(\*)

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats – Freier Kapitalverkehr – Art. 56 EG und Art. 40 EWR?Abkommen – Ungleichbehandlung – Dividenden, die an gebietsansässige und an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet werden“

In der Rechtssache C-487/08

betreffend eine Vertragsverletzungsklage nach Art. 226 EG, eingereicht am 11. November 2008,

**Europäische Kommission**, vertreten durch R. Lyal und I. Martinez del Peral als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

**Königreich Spanien**, vertreten durch N. Díaz Abad als Bevollmächtigte,

Beklagter,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter E. Levits (Berichterstatter), A. Borg Barthet und J. J. Kasel sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: J. Mazák,

Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

## **Urteil**

1 Mit ihrer Klageschrift beantragt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, festzustellen, dass das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 EG und Art. 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, dass es Dividenden, die an gebietsfremde Aktionäre ausgeschüttet werden, und Dividenden, die an gebietsansässige Aktionäre ausgeschüttet werden, unterschiedlich behandelt.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *EWR-Abkommen*

2 Art. 40 des EWR-Abkommens bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt der Kapitalverkehr in Bezug auf Berechtigte, die in den ... Mitgliedstaaten [der Europäischen Gemeinschaft] oder den ... Staaten [der Europäischen Freihandelsassoziation, im Folgenden: EFTA] ansässig sind, keinen Beschränkungen und keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnortes der Parteien oder des Anlageortes. Die Durchführungsbestimmungen zu diesem Artikel sind in Anhang XII enthalten.“

### *Unionsrecht*

3 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6) in der durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. 2004, L 7, S. 41) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 90/435) sieht vor:

„Fließen einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebstätte aufgrund ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft Gewinne zu, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

- besteuern der Staat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebstätte diese Gewinne entweder nicht oder
- lassen im Falle einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft und die Betriebstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichtet, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 2 und Artikel 3 erfüllen.“

4 Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 bestimmt:

„Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit.“

## Die nationale Regelung

5 Gemäß Art. 30 Abs. 2 der durch das Königliche Gesetzesdekret Nr. 4/2004 vom 5. März 2004 gebilligten konsolidierten Fassung des spanischen Körperschaftsteuergesetzes (Ley del Impuesto sobre Sociedades) (BOE Nr. 61, vom 11. März 2004, S. 10951, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz) kann eine gebietsansässige Gesellschaft, die ununterbrochen über einen Zeitraum von mindestens einem Jahr eine direkte oder indirekte Beteiligung in Höhe von 5 % oder mehr am Kapital einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gehalten hat, die gesamte erhaltene Bruttodividende von ihrem steuerpflichtigen Einkommen abziehen.

6 Dividenden im Sinne von Art. 30 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes sind gemäß Art. 140 Abs. 4 Buchst. d dieses Gesetzes von der Quellensteuer befreit.

7 Art. 14 Abs. 1 der durch das Königliche Gesetzesdekret Nr. 5/2004 vom 5. März 2004 gebilligten konsolidierten Fassung des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder (Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes) (BOE Nr. 62 vom 12. März 2004, S. 11176) in der durch das Gesetz Nr. 22/2005 vom 18. November 2005 (BOE Nr. 277 vom 19. November 2005, S. 37821) geänderten Fassung (im Folgenden: Gesetz über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder) bestimmt:

„Folgende Einkünfte sind steuerfrei:

...

h) die Gewinne, die von im spanischen Hoheitsgebiet ansässigen Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder an in anderen Mitgliedstaaten befindliche Betriebstätten dieser Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft unterliegen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union einer Körperschaftsteuer im Sinne von Art. 2 [Abs. 1] Buchst. c der Richtlinie 90/435, ohne davon befreit zu sein, und die Betriebstätten werden in ihrem Sitzstaat besteuert und genießen keine Befreiung.
2. Die Gewinnausschüttung resultiert nicht aus der Auflösung der Tochtergesellschaft.
3. Mutter? und Tochtergesellschaft besitzen eine der im Anhang der Richtlinie 90/435 aufgeführten Rechtsformen ...

Als ‚Muttergesellschaft‘ gilt eine Gesellschaft, die am Kapital einer anderen Gesellschaft eine direkte Beteiligung in Höhe von mindestens 20 % hält. Die letztgenannte Gesellschaft gilt dann als Tochtergesellschaft. Ab 1. Januar 2007 verringert sich dieser Anteil auf 15 % und ab 1. Januar 2009 auf 10 %.

Die genannte Beteiligung muss in dem Jahr, das dem Tag vorausgeht, an dem der Gewinn zur Ausschüttung gelangt, ohne Unterbrechung bestanden haben. Andernfalls muss sie so lange aufrechterhalten werden, bis das vorgeschriebene Jahr vollendet ist. Im letztgenannten Fall wird die erhobene Steuer erstattet, sobald die Beteiligungsfrist abgelaufen ist.

...

Ungeachtet dessen kann der Minister für Wirtschaft und Finanzen unter dem Vorbehalt der Gegenseitigkeit Buchst. h auf Tochtergesellschaften, die eine andere als eine der im Anhang der

Richtlinie [90/435] vorgesehenen Rechtsformen aufweisen, sowie auf Dividenden, die zugunsten einer Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, die am Kapital einer in Spanien ansässigen Tochtergesellschaft eine direkte Beteiligung in Höhe von mindestens 10 % hält, für anwendbar erklären, sofern die übrigen in Buchst. h festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind.“

8 Die anderen gebietsfremden Gesellschaften, die am Kapital einer gebietsansässigen Gesellschaft beteiligt sind, haben auf Dividenden, die diese ausschüttet, Steuer zu entrichten.

## **Vorverfahren**

9 Am 18. Oktober 2005 richtete die Kommission ein Mahnschreiben an das Königreich Spanien, in dem sie auf eine mögliche Unvereinbarkeit der fraglichen spanischen Rechtsvorschriften mit den Art. 56 EG und Art. 40 EWR?Abkommen hinwies, da diese von gebietsfremden Gesellschaften für eine Befreiung von der Dividendensteuer eine höhere Kapitalbeteiligung als von gebietsansässigen Gesellschaften verlangten.

10 Das Königreich Spanien erwiderte im Schreiben vom 3. Januar 2006 u. a., dass es Sache des Sitzmitgliedstaats sei, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden, und dass Dividenden, die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet würden, steuerlich nicht stärker belastet würden, denn für die Beurteilung der steuerlichen Belastung einer Investition sei auf die endgültige Besteuerung des Vorgangs in seiner Gesamtheit abzustellen.

11 Da die Kommission von der Antwort des Königreichs Spanien nicht überzeugt war, forderte sie es mit einer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 13. Juli 2006 auf, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um dieser Stellungnahme binnen zwei Monaten nach ihrer Zustellung nachzukommen.

12 Das Königreich Spanien antwortete auf diese Stellungnahme mit Schreiben vom 4. Oktober 2006, in dem es jegliche Diskriminierung oder Beschränkung des freien Kapitalverkehrs verneinte. Da die Kommission diese Antwort für unbefriedigend hielt, hat sie die vorliegende Klage erhoben.

## **Zur Klage**

### *Vorbringen der Parteien*

13 Die Kommission trägt vor, die in Rede stehenden spanischen Rechtsvorschriften verstießen dadurch gegen Art. 56 EG und Art. 40 EWR?Abkommen, dass sie die Steuerbefreiung der von Gesellschaften mit Sitz in Spanien ausgeschütteten Dividenden im Fall gebietsfremder Empfängergesellschaften von einer höheren Beteiligung (20 %) am Kapital der ausschüttenden Gesellschaften abhängig machten als im Fall gebietsansässiger Empfängergesellschaften (5 %).

14 Das Königreich Spanien behandle gebietsfremde Gesellschaften gegenüber gebietsansässigen Gesellschaften in diskriminierender Weise. Wenn die Beteiligung der gebietsansässigen Empfängergesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft 5 % erreiche, sei die ausgeschüttete Dividende nämlich von der Steuer befreit, während einer gebietsfremden Empfängergesellschaft diese Befreiung erst ab einer Beteiligung in Höhe von 20 % gewährt werde.

15 Der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 8. November 2007, Amurta (C?379/05, Slg. 2007, I?9569), festgestellt, dass die Art. 56 EG und 58 EG in Bezug auf Beteiligungen, die nicht unter die Richtlinie 90/435 fielen, einer Regelung entgegenstünden, die für Dividenden, die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschüttet würden, einen Quellensteuerabzug vorsehe, Dividenden, die an gebietsansässige Gesellschaften ausgeschüttet würden, jedoch von diesem

Abzug ausnehme. Die auf jenem Urteil beruhende Rechtsprechung sei auf den Sachverhalt, der der vorliegenden Klage zugrunde liege, in vollem Umfang übertragbar und reiche zu deren Begründung aus.

16 Darüber hinaus könne eine solche Ungleichbehandlung gebietsfremde Investoren davon abhalten, Anteile an in Spanien ansässigen Gesellschaften zu erwerben, und zwar selbst dann, wenn sie die nach ihrem innerstaatlichen Recht oder einem Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Abzüge vornehmen könnten.

17 Der Gerichtshof habe zwar im genannten Urteil Amurta nicht ausschließen wollen, dass ein Mitgliedstaat die Beachtung seiner Verpflichtungen aus dem Vertrag dadurch sicherzustellen vermöge, dass er mit einem anderen Mitgliedstaat ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließe, aber aus dem Urteil des EFTA-Gerichtshofs vom 23. November 2004, Fokus Bank (E?1/04, EFTA Court Report, S. 15, Randnrn. 37 und 38), ergebe sich, dass der Staat, in dem die Einkünfte erzielt würden, eine Ungleichbehandlung nicht einmal durch den Abschluss eines Abkommens rechtfertigen könne, das im Sitzstaat einen Steuervorteil vorsehe. Ein Mitgliedstaat könne seine Verpflichtung zur Einhaltung der ihm nach dem EG-Vertrag obliegenden Pflichten nicht auf einen anderen Mitgliedstaat abwälzen und die Beseitigung der Ungleichbehandlung diesem überlassen.

18 Selbst wenn eine von einem Mitgliedstaat verursachte Benachteiligung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen neutralisiert werden könnte, sei eine derartige Neutralisierung im vorliegenden Fall ausgeschlossen. Die vom Königreich Spanien geschlossenen Abkommen garantierten nämlich keine vollständige Wiedererlangung des in diesem Mitgliedstaat gezahlten Steuerbetrags, insbesondere wegen der vom Sitzstaat der Empfängergesellschaft häufig praktizierten Steuerbefreiung von Dividenden generell oder von Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten, die die Wiedererlangung des in Spanien entrichteten Steuerbetrags unmöglich mache.

19 Ein Mitgliedstaat könne sich auf jeden Fall nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen, um sich seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entziehen (Urteil Amurta, Randnr. 78). Deshalb könne sich das Königreich Spanien auf keinen Fall auf die von der Republik Zypern einseitig gewährte Steuerbefreiung für Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten berufen, da es mit diesem Mitgliedstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen habe.

20 Ebenso könne das Königreich Spanien nicht geltend machen, dass es Aufgabe des Sitzstaats sei, eine rechtliche Doppelbesteuerung zu vermeiden. Auch wenn zwischen der Zuständigkeit des Staates, in dem die Einkünfte erzielt würden, und der des Sitzstaats unterschieden werden müsse, dürfe keiner dieser beiden Staaten diese Zuständigkeit in diskriminierender Weise ausüben.

21 Das Königreich Spanien weist den Vorwurf eines Verstoßes gegen Art. 56 EG und Art. 40 EWR?Abkommen zurück.

22 Es macht erstens geltend, dass die Fälle des Art. 14 Abs. 1 Buchst. h des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder, das für die Ausschüttung von Dividenden in Spanien ansässiger Gesellschaften an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften gelte, und die der Art. 30 Abs. 2 und 140 Abs. 4 Buchst. d des Körperschaftsteuergesetzes, die für die Ausschüttung solcher Dividenden an in Spanien ansässige Gesellschaften gälten, nicht vergleichbar seien.

23 Art. 30 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 4 Buchst. d des Körperschaftsteuergesetzes

solle zwar eine inländische Doppelbesteuerung vermeiden, das Königreich Spanien habe aber als der Staat, in dem das Einkommen erwirtschaftet werde und der gemäß den allgemein anerkannten Regeln des internationalen Steuerrechts Vorrang bei der Besteuerung eines derartigen Einkommens habe, nicht für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung der an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden zu sorgen. Diese Aufgabe obliege dem Sitzstaat der Empfängergesellschaft.

24 Der Gerichtshof habe insbesondere in seinen Urteilen vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 58), und vom 22. Dezember 2008, *Truck Center* (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Randnr. 42), die Unterscheidung zwischen den Zuständigkeiten des Sitzstaats der Empfängergesellschaft und denen des Quellenstaats der Dividende bestätigt. Ebenso sei der Sitzmitgliedstaat der Muttergesellschaft, der die Gewinne ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft zufließen, gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 verpflichtet, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

25 Zweitens hätten die in Rede stehenden spanischen Rechtsvorschriften keine Benachteiligung gebietsfremder Gesellschaften zur Folge, denn man müsse von der endgültigen Besteuerung des Vorgangs in seiner Gesamtheit ausgehen. Diese Besteuerung hänge von der Anrechnung der Dividendensteuer auf die im Sitzstaat der Empfängergesellschaft zu zahlende Steuer, sowie von dem Mechanismus zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ab. Selbst wenn die spanische Regelung die an gebietsansässige und die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden steuerlich gleichbehandeln würde, wäre eine im Ergebnis identische Besteuerung der Dividenden nicht gewährleistet. Deshalb führe die fragliche spanische Regelung selbst zu keiner höheren Besteuerung der an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden und setze diese keiner diskriminierenden Behandlung aus.

26 Da das Königreich Spanien eine mehrfache Besteuerung der an gebietsansässige Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden durch eine Befreiung von der Steuer habe vermeiden wollen, habe es denselben Vorteil auch in den von ihm geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen für die an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden vorgesehen. Es habe nämlich mit allen Mitgliedstaaten, außer der Republik Zypern, und mit allen EFTA-Staaten, mit denen es einen Informationsaustausch gebe, Abkommen über die Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Anwendung der Abzugsmethode geschlossen. Diese Abkommen seien bei Ablauf der Frist in Kraft gewesen, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt worden sei.

27 Wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen wie das mit dem Königreich der Niederlande geschlossene die im Königreich Spanien durchgeführte Besteuerung nicht neutralisieren könne, weil das Königreich der Niederlande eine Regelung zur steuerlichen Befreiung von Dividenden eingeführt habe, sei dies darauf zurückzuführen, dass beide Mitgliedstaaten ihre Steuerhoheit parallel zueinander ausgeübt hätten. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs seien deshalb die aus den unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten resultierenden nachteiligen Folgen unionsrechtlich nicht zu beanstanden (Urteile vom 14. November 2006, *Kerckhaert und Morres*, C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnr. 20, sowie vom 6. Dezember 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 43).

28 Was die Republik Zypern angehe, mit der die Verhandlungen über den Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung weit vorangeschritten seien, sehe dieser Mitgliedstaat in seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften für Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten eine generelle Steuerbefreiung vor, so dass es dort zu keiner Doppelbesteuerung komme.

29 Drittens sei die auf den genannten Urteilen Amurta und Fokus Bank beruhende Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall nicht in dem von der Kommission geltend gemachten Sinne übertragbar.

30 Insbesondere aus den Randnrn. 79 und 80 des Urteils Amurta ergebe sich, dass es trotz einer Ungleichbehandlung zu keiner Beschränkung des freien Kapitalverkehrs komme, wenn die Auswirkungen der Besteuerung von Dividenden durch den Staat, in dem die Einkünfte erzielt würden, im Sitzstaat der Empfängergesellschaft neutralisiert würden. Die Mechanismen, die in den vom Königreich Spanien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen seien, neutralisierten die Auswirkungen der in Spanien erhobenen Dividendensteuer und seien nicht als Steuervorteil einzustufen, der in anderen Mitgliedstaaten bestehe oder bestehen könnte.

31 Man könne auch nicht behaupten, dass mit dem Abschluss eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dem an dem Abkommen beteiligten Mitgliedstaat die Verpflichtung auferlegt werde, die nach dem Vertrag vorgesehenen Verpflichtungen einzuhalten, denn es handle sich um ein Abkommen zwischen zwei Mitgliedstaaten zur Aufteilung der Steuerhoheit und zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Es sei Sache der Mitgliedstaaten, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, indem u. a. die in der internationalen Besteuerungspraxis befolgten Aufteilungskriterien verwendet würden.

32 Das Urteil Fokus Bank sei nicht so aufzufassen, als könne sich der Quellenstaat grundsätzlich nicht auf die Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens berufen, um die von ihm praktizierte Doppelbesteuerung zu reduzieren. Eine derartige Auslegung liefe der Rechtsprechung des Gerichtshofs und insbesondere dem Urteil Amurta, auf das die Kommission ihre Klage stütze, zuwider.

33 Viertens werde durch die Weigerung, Doppelbesteuerungsabkommen zu berücksichtigen, die Steuerhoheit des Königreichs Spanien in Bezug auf die Besteuerung der an Gebietsfremde ausgeschütteten Dividenden in Frage gestellt.

#### *Würdigung durch den Gerichtshof*

34 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung das Vorliegen einer Vertragsverletzung anhand der Lage zu beurteilen ist, in der sich der Mitgliedstaat bei Ablauf der Frist befand, die in der mit Gründen versehenen Stellungnahme gesetzt wurde (vgl. u. a. Urteile vom 4. Juli 2002, Kommission/Griechenland, C?173/01, Slg. 2002, I?6129, Randnr. 7, vom 14. April 2005, Kommission/Luxemburg, C?519/03, Slg. 2005, I?3067, Randnr. 18, und vom 6. Oktober 2009, Kommission/Spanien, C?562/07, Slg. 2009, I?0000, Randnr. 23).

35 Im vorliegenden Fall war diese Frist mit Ablauf des zweiten Monats nach der Zustellung der mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 13. Juli 2006 an das Königreich Spanien verstrichen. Nach ständiger Rechtsprechung können später eingetretene Veränderungen vom Gerichtshof nicht berücksichtigt werden (vgl. u. a. Urteil vom 14. Juli 2005, Kommission/Spanien, C?135/03, Slg. 2005, I?6909, Randnr. 31).

36 Die Verringerung der erforderlichen Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft

ab 1. Januar 2007 auf 15 % und ab 1. Januar 2009 auf 10 % gemäß Art. 14 Abs. 1 Buchst. h Nr. 3 Unterabs. 2 des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder ist daher im vorliegenden Fall unerheblich.

Zum Verstoß gegen Art. 56 Abs. 1 EG

37 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, diese müssen ihre Befugnisse aber unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. u. a. Urteile *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 36, *Amurta*, Randnr. 16, und vom 19. November 2009, *Kommission/Italien*, C?540/07, Slg. 2009, I?0000, Randnr. 28).

38 Außerdem bleiben die Mitgliedstaaten in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt, 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, *Amurta*, Randnr. 17, und *Kommission/Italien*, Randnr. 29).

39 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 Unionsebene zu erleichtern (Urteile vom 4. Oktober 2001, *Athinaïki Zythopoïia*, C?294/99, Slg. 2001, I?6797, Randnr. 25, vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Slg. 2006, I?11753, Randnr. 103, und *Amurta*, Randnr. 18).

40 Es ist Sache der Mitgliedstaaten, für die nicht unter die Richtlinie 90/435 fallenden Beteiligungen festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung oder mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch mit anderen Mitgliedstaaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder mehrfachen Belastung einzuführen. Dieser Umstand allein erlaubt es ihnen aber nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen (vgl. Urteile *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 54, *Amurta*, Randnr. 24, und *Kommission/Italien*, Randnr. 31).

41 Im vorliegenden Fall können Dividenden, die gemäß Art. 30 Abs. 2 des spanischen Körperschaftsteuergesetzes von einer in Spanien ansässigen Gesellschaft an eine im selben Land ansässige Gesellschaft ausgeschüttet werden, die ununterbrochen über einen Zeitraum von mindestens einem Jahr eine direkte oder indirekte Beteiligung in Höhe von 5 % oder mehr am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft gehalten hat, in vollen Umfang vom steuerpflichtigen Einkommen der Empfängergesellschaft abgezogen werden und sind im Übrigen gemäß Art. 140 Abs. 4 Buchst. d des Körperschaftsteuergesetzes von der Quellensteuer befreit. Dividenden, die von einer in Spanien ansässigen Gesellschaft an eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet wurden, waren demgegenüber gemäß Art. 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder steuerfrei, wenn die Empfängergesellschaft eine direkte Beteiligung von mindestens 20 % am Kapital der die Dividende ausschüttenden Gesellschaft hielt.

42 Daher ist festzustellen, dass die in Rede stehende spanische Regelung bei den Empfängergesellschaften mit einem Anteil zwischen 5 % und 20 % am Kapital der ausschüttenden

Gesellschaft die in Spanien ansässigen Empfängergesellschaften anders behandelt als die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften, da lediglich die an die erstgenannten Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden von der Steuer befreit sind.

43 Eine derartige Ungleichbehandlung kann Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten von Investitionen in Spanien abhalten und stellt daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verboten ist.

44 Es ist allerdings zu prüfen, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des EG-Vertrags gerechtfertigt sein kann.

45 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“.

46 Außerdem ist zu beachten, dass die in Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG vorgesehene Ausnahme ihrerseits durch Art. 58 Abs. 3 EG beschränkt wird, 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]“.

47 Die nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG erlaubte unterschiedliche Behandlung ist daher von der gemäß Art. 58 Abs. 3 EG verbotenen willkürlichen Diskriminierung zu unterscheiden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine nationale Steuerregelung wie die hier fragliche 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 zwingende Gründe 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, Amurta, Randnr. 32, und Kommission/Italien, Randnr. 49).

48 Es ist demnach zu prüfen, ob sich die in Spanien ansässigen und die in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften beim Bezug von Dividenden im Hinblick auf den Zweck, der mit den fraglichen nationalen Rechtsvorschriften verfolgt wird, in vergleichbaren Situationen befinden.

49 Das Königreich Spanien trägt vor, durch die in Rede stehende nationale Regelung für die in Spanien ansässigen Gesellschaften solle eine Doppelbesteuerung vermieden werden. Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat befänden sich im Hinblick auf diesen Zweck nicht in einer vergleichbaren Situation, da die Vermeidung einer Doppelbesteuerung der an diese Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden nicht dem Königreich Spanien als Quellenstaat dieser Einkünfte, sondern dem Sitzstaat dieser Gesellschaften obliege.

50 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, 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, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, vergleichbar wäre (Urteile vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France, C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Randnr. 34, Amurta, Randnr. 37, und Kommission/Italien, Randnr. 51).

51 Sobald jedoch 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, *Denkavit Internationaal und Denkavit France*, Randnr. 35, *Amurta*, Randnr. 38, sowie *Kommission/Italien*, Randnr. 52).

52 Allein schon die Ausübung der 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 Empfänger 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 gebietsansässigen Empfänger gleichwertig ist, damit sie sich nicht einer – nach Art. 56 EG grundsätzlich verbotenen – Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gegenübersehen (vgl. *Urteile Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Randnr. 70, *Amurta*, Randnr. 39, und *Kommission/Italien*, Randnr. 53).

53 Im vorliegenden Fall hat sich das Königreich Spanien im Hinblick auf Dividenden, die an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, für die Ausübung seiner Steuerhoheit entschieden. Gebietsfremde Gesellschaften, an die diese Dividenden ausgeschüttet werden, befinden sich folglich, was die Gefahr einer mehrfachen Besteuerung der von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden angeht, in einer Situation, die der gebietsansässiger Gesellschaften vergleichbar ist, so dass gebietsfremde Empfängergesellschaften nicht anders behandelt werden dürfen als gebietsansässige.

54 In diesem Zusammenhang ist der Hinweis des Königreichs Spanien auf das Urteil *Truck Center* unerheblich. Die unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften, denen Kapitalerträge zufließen, durch die in jener Rechtssache streitige Regelung bestand in der Anwendung unterschiedlicher Besteuerungstechniken, je nachdem, ob diese Gesellschaften ihren Sitz in Belgien oder in einem anderen Mitgliedstaat hatten (vgl. Urteil *Truck Center*, Randnr. 41). Dagegen werden nach der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Regelung Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, besteuert, während Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Spanien ausgeschüttet werden, von der Steuer befreit sind.

55 Das Königreich Spanien macht außerdem geltend, dass die fragliche spanische Regelung keine Benachteiligung von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften zur Folge habe, weil man berücksichtigen müsse, wie die Dividenden in dem Sitzmitgliedstaat der Empfängergesellschaft behandelt würden. Zum einen folge daraus, dass eine möglicherweise höhere steuerliche Belastung der an gebietsfremde Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden nicht ausschließlich dem Königreich Spanien zuzurechnen sei, sondern sich aus der parallelen Ausübung der Steuerhoheit durch das Königreich Spanien und den Sitzmitgliedstaat der Empfängergesellschaft ergebe. Zum anderen könne durch die Abzugsmethode, die in den vom Königreich Spanien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung festgelegt worden sei, eine mehrfache Belastung auf vergleichbare Art und Weise vermieden werden wie durch die Steuerbefreiung für die an Gesellschaften mit Sitz in Spanien ausgeschütteten Dividenden.

56 Zum ersten Punkt hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben

können, keine nach dem EG-Vertrag verbotenen Beschränkungen darstellen, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Kerckhaert und Morres, Randnrn. 19, 20 und 24, vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C?194/06, Slg. 2008, I?3747, Randnrn. 41, 42 und 47, sowie vom 16. Juli 2009, Damseaux, C?128/08, Slg. 2009, I?0000, Randnr. 27).

57 Im vorliegenden Fall ergibt sich jedoch, wie in Randnr. 53 dieses Urteils festgestellt wurde, dass die ungünstigere Behandlung der Dividenden, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, allein auf die Ausübung der Steuerhoheit durch das Königreich Spanien zurückzuführen und deshalb diesem zuzurechnen ist.

58 Zum zweiten Punkt hat der Gerichtshof zwar entschieden, dass nicht auszuschließen ist, 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 Urteile Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 71, Amurta, Randnr. 79, und Kommission/Italien, Randnr. 36).

59 Dafür ist jedoch erforderlich, dass die Anwendung eines solchen Abkommens es erlaubt, die Wirkungen der sich aus dem nationalen Recht ergebenden unterschiedlichen Behandlung auszugleichen. Der Gerichtshof hat deshalb entschieden, dass die unterschiedliche Behandlung von an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden einerseits und an gebietsansässige Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden andererseits nur dann beseitigt ist, wenn die nach den nationalen Rechtsvorschriften erhobene Quellensteuer auf die in dem anderen Mitgliedstaat geschuldete Steuer in dem Umfang angerechnet werden kann, in dem aufgrund des nationalen Rechts eine unterschiedliche Behandlung besteht (vgl. Urteil Kommission/Italien, Randnr. 37).

60 Um das Ziel der Neutralisierung zu erreichen, müsste die Anwendung der vom Königreich Spanien angeführten Abzugsmethode es erlauben, die von diesem Mitgliedstaat erhobene Dividendensteuer von der im Sitzstaat der Empfängergesellschaft geschuldeten Steuer vollständig abzuziehen, so dass – sollten die an diese Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden letztlich höher belastet werden als Dividenden, die an in Spanien ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden – diese höhere steuerliche Belastung nicht mehr dem Königreich Spanien anzulasten wäre, sondern dem Sitzstaat der Empfängergesellschaft, der seine Steuerhoheit ausgeübt hat.

61 Im vorliegenden Fall ist in den meisten vom Königreich Spanien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vorgesehen, dass der Betrag, der als in Spanien erhobene Steuer abgezogen oder angerechnet wird, nicht den Teil der vor dem Abzug errechneten Steuer des Sitzmitgliedstaats der Empfängergesellschaft übersteigen darf, der auf die in Spanien steuerbaren Einkünfte entfällt.

62 Die unterschiedliche Behandlung kann daher nur dann neutralisiert werden, wenn die aus Spanien stammenden Dividenden in dem anderen Mitgliedstaat hinreichend besteuert werden. Werden diese Dividenden jedoch nicht oder nicht hinreichend besteuert, so kann der Betrag der in Spanien erhobenen Steuer oder ein Teil davon nicht abgezogen werden. In diesem Fall kann die aus der Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften resultierende unterschiedliche Behandlung durch die Anwendung der Bestimmungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht ausgeglichen werden (vgl. Urteil Kommission/Italien, Randnr. 38).

63 Dies gilt selbst dann, wenn die vom Königreich Spanien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keine Begrenzung des Abzugs auf den Teil der vor dem Abzug errechneten Steuer des Sitzmitgliedstaats der Empfängergesellschaft vorsehen, der auf die in Spanien steuerbaren Einkünfte entfällt, sondern bestimmen, dass die in Spanien erhobene

Steuer von der im Sitzstaat für diese Einkünfte erhobenen Steuer abgezogen wird. Werden diese Dividenden nämlich nicht oder nicht hinreichend besteuert, kann der in Spanien einbehaltene Betrag oder ein Teil desselben nicht abgezogen werden.

64 Die Entscheidung darüber, ob und in welcher Höhe aus Spanien stammende Einkünfte in dem anderen Mitgliedstaat besteuert werden, hängt jedoch nicht vom Königreich Spanien, sondern von der Ausgestaltung der Besteuerung durch den anderen Mitgliedstaat ab. Das Königreich Spanien kann daher nicht mit Erfolg geltend machen, dass der Abzug der in Spanien erhobenen Steuer von der in einem anderen Mitgliedstaat geschuldeten Steuer gemäß den Vorschriften der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung es in allen Fällen erlaubte, die aus der Anwendung der nationalen Rechtsvorschriften resultierende unterschiedliche Behandlung zu neutralisieren (vgl. Urteil Kommission/Italien, Randnr. 39).

65 Das Königreich Spanien hat im Übrigen vorgetragen, es habe mit der Republik Zypern noch kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen, jedoch sehe dieser Mitgliedstaat in seinen inländischen Rechtsvorschriften für Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten eine generelle Steuerbefreiung vor, so dass es dort zu keiner Doppelbesteuerung komme.

66 Zum einen kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf das Bestehen eines von einem anderen Mitgliedstaat einseitig gewährten Vorteils berufen, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen (Urteil Amurta, Randnr. 78). Zum anderen kann im vorliegenden Fall eine Befreiung, wie sie die Republik Zypern gewährt, jedenfalls nicht die Doppelbesteuerung neutralisieren, die sich aus der Ausübung der Steuerhoheit durch das Königreich Spanien ergibt.

67 Nach alledem ist zum einen festzustellen, dass die unterschiedliche Behandlung, die das Königreich Spanien für Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, gegenüber Dividenden, die an in Spanien ansässige Gesellschaften ausgeschüttet werden, vorsieht, nicht durch eine unterschiedliche Situation der genannten Gesellschaften gerechtfertigt werden kann, und zum anderen, dass die Nachteile, die sich aus dieser unterschiedlichen Behandlung für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ergeben, durch die vom Königreich Spanien geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht neutralisiert werden.

68 Da das Königreich Spanien keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses geltend gemacht hat, die die damit festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs rechtfertigen könnten, ist der Vorwurf eines Verstoßes gegen Art. 56 Abs. 1 EG begründet.

69 Nach alledem hat das Königreich Spanien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 Abs. 1 EG verstoßen, dass es die Steuerbefreiung der von Gesellschaften mit Sitz in Spanien ausgeschütteten Dividenden im Fall von Empfängergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat von einer höheren Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaften abhängig macht als im Fall von Empfängergesellschaften mit Sitz in Spanien.

Zum Verstoß gegen Art. 40 EWR-Abkommen

70 Zunächst ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof von Amts wegen prüfen kann, ob die gemäß Art. 226 EG für die Erhebung einer Vertragsverletzungsklage geltenden Voraussetzungen erfüllt sind (Urteile vom 31. März 1992, Kommission/Italien, C?362/90, Slg. 1992, I?2353, Randnr. 8, vom 15. Januar 2002, Kommission/Italien, C?439/99, Slg. 2002, I?305, Randnr. 8, vom 4. Mai 2006, Kommission/Vereinigtes Königreich, C?98/04, Slg. 2006, I?4003, Randnr. 16, und vom 26. April 2007, Kommission/Finnland, C?195/04, Slg. 2007, I?3351, Randnr. 21).

71 Gemäß Art. 21 der Satzung des Gerichtshofs, Art. 38 § 1 Buchst. c der Verfahrensordnung des Gerichtshofs und der Rechtsprechung zu diesen Vorschriften muss die Klageschrift den Klagegegenstand angeben und eine kurze Darstellung der Klagegründe enthalten. Folglich hat die Kommission in einer gemäß Art. 226 EG eingereichten Klageschrift die Rügen, über die der Gerichtshof entscheiden soll, genau anzugeben und zumindest in gedrängter Form die rechtlichen und tatsächlichen Umstände darzulegen, auf die diese Rügen gestützt sind (vgl. Urteil vom 10. Dezember 2009, Kommission/Vereinigtes Königreich, C-390/07, Randnr. 339).

72 Im vorliegenden Fall führt die Kommission zu ihrem Vorwurf, das Königreich Spanien verstoße gegen Art. 40 EWR-Abkommen, nur aus, im Vergleich zu Dividenden, die an in Spanien ansässige Gesellschaften ausgeschüttet würden, ergebe sich aus Art. 14 Abs. 1 des Gesetzes über die Steuer auf das Einkommen Gebietsfremder eine andere Behandlung.

73 Art. 14 Abs. 1 dieses Gesetzes gilt seinem Wortlaut nach jedoch nur für Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden.

74 Da die Kommission keine Angaben über die rechtliche Regelung von Dividenden gemacht hat, die an Gesellschaften mit Sitz in den EFTA-Staaten ausgeschüttet werden, verfügt der Gerichtshof nicht über ausreichende Anhaltspunkte, um genau die Tragweite des dem Königreich Spanien vorgeworfenen Verstoßes gegen Art. 40 EWR-Abkommen erfassen und damit überprüfen zu können, ob der von der Kommission behauptete Verstoß vorliegt.

75 Demzufolge ist der Vorwurf eines Verstoßes gegen Art. 40 EWR-Abkommen als unzulässig zurückzuweisen.

## **Kosten**

76 Nach Art. 69 § 2 der Verfahrensordnung trägt die unterliegende Partei auf Antrag die Kosten. Nach Art. 69 § 3 der Verfahrensordnung kann der Gerichtshof die Kosten teilen oder beschließen, dass jede Partei ihre eigenen Kosten trägt, wenn jede Partei teils obsiegt, teils unterliegt oder wenn ein außergewöhnlicher Grund gegeben ist. Da der Klage der Kommission nur teilweise stattgegeben wird, hat jede Partei ihre eigenen Kosten zu tragen.

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

- 1. Das Königreich Spanien hat dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 Abs. 1 EG verstoßen, dass es die Steuerbefreiung der von Gesellschaften mit Sitz in Spanien ausgeschütteten Dividenden im Fall von Empfängergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat von einer höheren Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaften abhängig macht als im Fall von Empfängergesellschaften mit Sitz in Spanien.**
- 2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.**
- 3. Die Europäische Kommission und das Königreich Spanien tragen ihre eigenen Kosten.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Spanisch.