URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

10. Februar 2011 *

In den verbundenen Rechtssachen C-436/08 und C-437/08

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Unabhängigen Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österreich), mit Entscheidungen vom 29. September 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 3. Oktober 2008 und vom Unabhängigen Finanzsenat am 30. Oktober 2009 neu formuliert, in den Verfahren

Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),

Österreichische Salinen AG (C-437/08)

gegen

Finanzamt Linz

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters D. Šváby, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J. Malenovský und T. von Danwitz,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. September 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, vertreten durch R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, G. Gahleitner, Steuerberater, und B. Prechtl,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch J. Bauer und C. Pesendorfer als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch J. Möller und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

— der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von P. Gentili, avvocato dello Stato,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch J. Langer, C. Wissels, M. Noort und B. Koopman als Bevollmächtigte,

— der finnischen Regierung, vertreten durch J. Heliskoski als Bevollmächtigten,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, zunächst vertreten durch V. Jackson, dann durch S. Hathaway und L. Seeboruth als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 11. November 2010

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung des Unionsrechts.

2 Sie ergehen im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen der Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung österreichischen Rechts (im Folgenden: Haribo), bzw. der Österreichische Salinen AG, einer Aktiengesellschaft österreichischen Rechts (im Folgenden: Österreichische Salinen), und dem Finanzamt Linz über die Besteuerung von Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten bezogen wurden, in Österreich.

I — Nationaler rechtlicher Rahmen

3 Zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung von Dividenden, die von einer gebietsansässigen oder gebietsfremden Gesellschaft an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschüttet werden, sieht das österreichische Steuerrecht vor, dass diese Dividenden unter bestimmten Voraussetzungen entweder der „Befreiungsmethode" unterworfen werden, was bedeutet, dass die von der Empfängergesellschaft bezogenen Dividenden von der Körperschaftsteuer befreit sind, oder der „Anrechnungsmethode", was bedeutet, dass die Körperschaftsteuer, die für die Gewinne entrichtet wurde, die den ausgeschütteten Dividenden zugrunde liegen, auf die von der Empfängergesellschaft in Österreich geschuldete Körperschaftsteuer angerechnet wird.

4 § 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (BGBl. Nr. 401/1988) in der durch das Budgetbegleitgesetz 2009 (BGBl. I Nr. 52/2009) geänderten Fassung (im Folgenden: KStG), der nach § 26c Z 16 lit. b KStG auf alle offenen Veranlagungen anzuwenden ist, bestimmt:

„(1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:

1. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

…

5. Gewinnanteile … aus einer Beteiligung an einer ausländischen Körperschaft, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 [über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten] (ABl. L 255 S. 6) erfüllt und die nicht unter Z 7 fällt.

6. Gewinnanteile … aus einer Beteiligung an einer Körperschaft eines [Drittstaates, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 1, im Folgenden: EWR-Abkommen) ist], … mit deren Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, wenn sie nicht unter Z 7 fällt.

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

(2) Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn … Steuerpflichtige … nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel [an einer ausländischen Körperschaft] beteiligt sind. …

…

(4) Abweichend von Abs. 1 Z 7 sind Gewinnanteile … aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und

Missbräuchen (§ 22 der Bundesabgabenordnung) durch Verordnung anordnet. Das Vorliegen derartiger Gründe kann insbesondere dann angenommen werden, wenn

1. der Unternehmensschwerpunkt der ausländischen Körperschaft unmittelbar oder mittelbar darin besteht, Einnahmen aus Zinsen, aus der Überlassung beweglicher körperlicher oder unkörperlicher Wirtschaftsgüter und aus der Veräußerung von Beteiligungen zu erzielen, und

2. das Einkommen der ausländischen Körperschaft hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bzw. hinsichtlich der Steuersätze keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren ausländischen Steuer unterliegt.

(5) Abweichend von Abs. 1 Z 5 und 6 sind Gewinnanteile nicht von der Körperschaftsteuer befreit, wenn eine der folgenden Voraussetzungen zutrifft:

1. Die ausländische Körperschaft unterliegt im Ausland tatsächlich direkt oder indirekt keiner der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer.

2. Die Gewinne der ausländischen Körperschaft unterliegen im Ausland einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer, deren anzuwendender Steuersatz um mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftsteuer … ist.

3. Die ausländische Körperschaft ist im Ausland Gegenstand einer umfassenden persönlichen oder sachlichen Befreiung. …

(6) In den Fällen der Abs. 4 und 5 ist hinsichtlich von Gewinnanteilen die Entlastung von einer der [österreichischen] Körperschaftsteuer entsprechenden ausländischen Steuer folgendermaßen herbeizuführen: Die als Vorbelastung der [Gewinnausschüttung] anzusehende ausländische Steuer wird auf Antrag auf jene inländische Körperschaftsteuer angerechnet, die auf die aus der internationalen Schachtelbeteiligung bezogenen Gewinnanteile jeder Art entfällt. Die anrechenbare ausländische Steuer ist bei Ermittlung der Einkünfte den Gewinnanteilen jeder Art aus der internationalen Schachtelbeteiligung hinzuzurechnen."

5 Am 13. Juni 2008 gab das Bundesministerium für Finanzen im Anschluss an die in Randnr. 13 des vorliegenden Urteils dargelegten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. April 2008 eine Information zu § 10 Abs. 2 KStG in der Fassung vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2009 heraus (BMF-010216/0090-VI/6/2008). Diese Bestimmung sah für Erträge aus Beteiligungen an inländischen Gesellschaften eine Befreiung von der Körperschaftsteuer vor, während Erträge aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften nur befreit waren, wenn der Empfänger dieser Erträge mit mindestens 25 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt war.

6 In der Information vom 13. Juni 2008 ist für Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die unter der Schwelle von 25 % liegen, vorgesehen, dass auf die inländische Körperschaftsteuer sowohl die Körperschaftsteuer, die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne erhoben wird, als auch, nach Maßgabe des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens, die in diesem Staat tatsächlich einbehaltene Quellensteuer anzurechnen sind.

7 In diesem Rahmen muss der Steuerpflichtige nach der genannten Information folgende Angaben machen, um eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die in Österreich geschuldete Steuer zu erreichen:

— Genaue Bezeichnung der ausschüttenden Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht.

— Genaue Angabe des Beteiligungsausmaßes.

— Genaue Angabe des Körperschaftsteuersatzes, dem die ausschüttende Gesellschaft im Sitzstaat unterliegt. Unterliegt sie nicht dem Normalsteuerregime des Sitzstaats (sondern z. B. einem begünstigten Steuersatz, einer persönlichen Steuerbefreiung oder weitgehenden sachlichen Steuerbefreiungen/-ermäßigungen), ist der tatsächlich anzuwendende Steuersatz anzugeben.

— Angabe der auf Basis der obigen Parameter errechneten ausländischen Körperschaftsteuerbelastung, die auf seinen Anteil entfällt.

— Genaue Angabe des tatsächlich erhobenen Quellensteuersatzes (beschränkt mit dem DBA-Quellensteuersatz).

— Eine Berechnung der anrechenbaren Steuer.

8 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts ist die Information vom 13. Juni 2008 ungeachtet der gesetzlichen Neuerungen im Jahr 2009 weiterhin anwendbar.

II — Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 Im Veranlagungsjahr 2001 bezog Haribo Erträge aus einer Beteiligung an einem Investmentfonds, zu denen Dividenden von Kapitalgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als der Republik Österreich sowie in Drittstaaten gehörten. Österreichische Salinen bezog im Veranlagungsjahr 2002 ähnliche Erträge. In diesem Veranlagungsjahr wies die Gesellschaft einen Verlust aus.

10 Nachdem das Finanzamt Linz ihre Anträge, die von gebietsfremden Kapitalgesellschaften stammenden Dividenden steuerfrei zu stellen, abgelehnt hatte, brachten Haribo und Österreichische Salinen beim vorlegenden Gericht Berufung ein.

11 In seinen Entscheidungen vom 13. Jänner 2005 kam das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis, dass § 10 Abs. 2 KStG in der Fassung vor dem Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2009 gegen den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs verstoße, da Dividenden gebietsfremder Gesellschaften einschließlich solcher aus Drittstaaten ungünstiger besteuert würden als Dividenden gebietsansässiger Gesellschaften, ohne dass diese unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt sei. Es wandte die in § 10 Abs. 1 KStG für Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften vorgesehene Steuerregelung

analog an und behandelte die Dividenden der in anderen Mitgliedstaaten oder in Drittstaaten ansässigen Kapitalgesellschaften wie steuerfreie Erträge.

12 Das Finanzamt Linz erhob gegen diese Entscheidungen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof und machte insbesondere geltend, dass Anteile an inländischen Investmentfonds nicht unter Art. 63 AEUV fielen.

13 Mit Erkenntnissen vom 17. April 2008 entschied dieses Gericht zunächst, dass der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an gebietsfremden Gesellschaften, die keinen erheblichen Einfluss auf diese Gesellschaften ermöglichten, unter Art. 63 AEUV fielen, und zwar auch dann, wenn diese Beteiligungen über einen Investmentfonds gehalten würden.

14 Auch der Verwaltungsgerichtshof war sodann wie das vorlegende Gericht der Ansicht, dass § 10 Abs. 2 KStG in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2009 gegen den Grundsatz der Freiheit des Kapitalverkehrs verstoße und daher nur in einer Weise angewandt werden dürfe, die dem Unionsrecht entspreche. Von mehreren unionsrechtskonformen Ansätzen sei jener anzuwenden, durch den der Wille des nationalen Gesetzgebers so weit wie möglich erhalten bleibe.

15 Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu aus, zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung von Dividenden gebietsfremder Gesellschaften, an denen der Anteilseigner mit weniger als 25 % beteiligt sei, gegenüber Dividenden gebietsansässiger Gesellschaften sei auf die erstgenannte Dividendenkategorie nicht die Befreiungsmethode anzuwenden, sondern die Methode, nach der die Steuer, die auf die Dividenden

im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhoben worden sei, auf die in Österreich geschuldete Steuer angerechnet werde.

16 Schließlich vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, dass die Anrechnungsmethode besser dem Konzept des österreichischen Gesetzgebers entspreche als die Befreiungsmethode. Bei gleich hoher oder höherer Besteuerung der Dividenden durch den Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft, verglichen mit der Besteuerung im Staat des Anteilseigners, führten nämlich Anrechnungs- und Befreiungsmethode zum selben Ergebnis. Sei jedoch das Steuerniveau im erstgenannten Staat niedriger als im Staat des Anteilseigners, führe nur die Anrechnungsmethode im letztgenannten Staat zu einer gleich hohen Besteuerung wie bei Dividenden aus inländischen Quellen.

17 Da der Verwaltungsgerichtshof die Entscheidungen des vorlegenden Gerichts wegen der analogen Anwendung der in § 10 Abs. 2 KStG in der Fassung vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2009 vorgesehenen Befreiungsmethode als rechtswidrig ansah, hob er sie auf und verwies die Rechtssachen an das vorlegende Gericht zurück.

18 Mit Entscheidungen, die am 3. Oktober 2008 beim Gerichtshof eingegangen sind, möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode nach dem Unionsrecht als gleichwertig angesehen werden können.

19 Die ursprüngliche Fassung von § 10 KStG wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2009 rückwirkend geändert. Da nach der neu gefassten Vorschrift die Befreiungsmethode unter bestimmten Voraussetzungen auch auf Dividenden angewandt wird, die eine gebietsansässige Gesellschaft von gebietsfremden Gesellschaften bezieht, hat der

Gerichtshof nach Art. 104 § 5 seiner Verfahrensordnung das vorlegende Gericht am 8. Oktober 2009 um Klarstellung ersucht. Es wurde gebeten, die Auswirkungen der Gesetzesänderung auf die Vorlagefragen zu erläutern.

20 Mit Schreiben vom 30. Oktober 2009, mit dem das vorlegende Gericht auf das Ersuchen um Klarstellung geantwortet hat, hat es die Vorlagefragen in beiden Rechtssachen neu formuliert.

21 In der Rechtssache C-436/08 legt es zunächst dar, dass die Befreiung von Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat stammten, bei einem Beteiligungsausmaß von weniger als 10 %, also bei Portfoliodividenden, nach dem KStG vom Bestehen umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe zwischen der Republik Österreich und dem betreffenden Drittstaat abhänge. Eine derartige Voraussetzung sei für internationale Schachtelbeteiligungen im Sinne von § 10 Abs. 2 KStG nicht vorgesehen.

22 Sodann weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass die Steuerbefreiung von Portfoliodividenden, die von ausländischen Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als Österreich oder in einem dem EWR angehörenden Drittstaat stammten, jedenfalls großteils wegen der Informationen, die der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung zur Verfügung stellen müsse, um diesen Steuervorteil zu erlangen, nicht zur Anwendung gelange. Der Steuerpflichtige sei nämlich mit dem Nachweis des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des § 10 Abs. 5 KStG belastet. Er müsse somit einen Steuervergleich anstellen (§ 10 Abs. 5 Z 1 KStG), den anzuwendenden Steuersatz (§ 10 Abs. 5 Z 2 KStG) und persönliche und sachliche Befreiungen der ausländischen Körperschaft erheben (§ 10 Abs. 5 Z 3 KStG) sowie entsprechende Nachweise

besorgen und für eine allfällige Überprüfung durch die Finanzverwaltung bereithalten. Insbesondere bei Beteiligungen an Investmentfonds sei das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 10 Abs. 5 KStG kaum nachweisbar.

23 Die vom Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 17. April 2008 vertretene Ansicht, dass die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode stets als gleichwertig anzusehen seien, teilt das vorlegende Gericht nicht.

24 Schließlich weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der Gesetzgeber in § 10 KStG keine Begünstigung für Dividenden aus Beteiligungen von weniger als 10 % am Kapital in Drittstaaten ansässiger Körperschaften vorgesehen habe, wobei der Schwellenwert, unter dem diese Begünstigung nicht gewährt werde, zuvor bei 25 % gelegen habe. Verstoße diese Regelung gegen das Unionsrecht, müsse das vorlegende Gericht nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. April 2008 normalerweise die Anrechnungsmethode anwenden.

25 Unter diesen Umständen hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof in der Rechtssache C-436/08 folgende neu formulierte Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn ausländische Portfoliobeteiligungen aus EWR-Staaten nur im Fall bestehender Amts- und Vollstreckungshilfe steuerfrei sind, obwohl die Steuerbefreiung bei internationalen Schachtelbeteiligungen

(auch für Drittstaatsdividenden und selbst beim Switchover auf die Anrechnungsmethode) nicht an diese Voraussetzungen geknüpft ist?

2. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn für ausländische Portfoliodividenden aus EU/EWR-Staaten die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, sofern die Voraussetzungen für die Befreiungsmethode nicht vorliegen, obwohl sowohl der Nachweis der Voraussetzungen für die Befreiungsmethode (vergleichbare Besteuerung, Höhe des ausländischen Steuersatzes, Nichtvorliegen persönlicher oder sachlicher Befreiungen der ausländischen Körperschaft) als auch die für die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer erforderlichen Daten vom Anteilsinhaber nicht oder kaum zu erbringen sind?

3. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn im Gesetz für Erträge aus Drittstaatsbeteiligungen weder eine Befreiung von der Körperschaftsteuer noch eine Anrechnung der entrichteten Körperschaftsteuer gewährt wird, sofern das Beteiligungsausmaß unter 10 % (25 %) liegt, während Erträge aus Inlandsbeteiligungen unabhängig vom Beteiligungsausmaß steuerbefreit sind?

4. a) Sofern Frage 3 bejaht wird: Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn eine nationale Behörde zur Beseitigung der Diskriminierung von Drittstaatsbeteiligungen die Anrechnungsmethode anwendet, wobei der Nachweis der im Ausland entrichteten (KSt) Steuervorbelastung aufgrund der geringen Beteiligungshöhe nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erbracht werden kann, weil dieses Ergebnis nach einer Entscheidung des österreichischen

Verwaltungsgerichtshofs dem (hypothetischen) Willen des Gesetzgebers am nächsten kommt, während sich bei bloßer Nichtanwendung der diskriminierend wirkenden 10 %(25 %)igen Beteiligungsgrenze für Drittstaatsdividenden eine Steuerbefreiung ergeben würde?

4. b) Sofern Frage 4 a bejaht wird: Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn Erträgen aus Drittstaatsbeteiligungen die Befreiung versagt wird, sofern das Beteiligungsausmaß unter 10 % (25 %) liegt, obwohl die Befreiung der Erträge bei über 10 %(25 %)igen Beteiligungen nicht an das Vorliegen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe geknüpft ist?

4. c) Sofern Frage 4 a verneint wird: Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn Erträgen aus Drittstaatsbeteiligungen die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer versagt wird, sofern das Beteiligungsausmaß unter 10 % (25 %) liegt, obwohl eine — für bestimmte Fälle angeordnete — Steueranrechnung bei Erträgen aus Drittstaatsbeteiligungen im Fall einer über 10 %(25 %)igen Beteiligung nicht an das Vorliegen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe geknüpft ist?

26 In der Rechtssache C-437/08 weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. April 2008 offen gelassen habe, ob die anzurechnende Steuer neben der im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer auch die Quellensteuer umfasse, die dieser Staat nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen einbehalten habe.

27 Außerdem stelle sich bei Verlustjahren der die Dividenden beziehenden inländischen Gesellschaft die Frage, ob die Finanzverwaltung den Vortrag der Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer auf die folgenden Veranlagungsjahre zulassen sollte, um eine diskriminierende Ungleichbehandlung von Dividenden ausländischer Gesellschaften und Dividenden inländischer Gesellschaften zu verhindern.

28 Unter diesen Umständen hat der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof in der Rechtssache C-437/08 folgende neu formulierte Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn für Auslandsdividenden in den Fällen des Methodenwechsels die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, aber in Bezug auf die anzurechnende Körperschaftsteuer bzw. die anzurechnende Quellensteuer nicht gleichzeitig ein Anrechnungsvortrag für die Folgejahre oder eine Gutschrift im Verlustjahr zugelassen wird?

2. Verstößt es gegen Unionsrecht, wenn für Drittstaatsdividenden die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, weil dieses Ergebnis nach einer Entscheidung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs dem (hypothetischen) Willen des Gesetzgebers am nächsten kommt, aber nicht gleichzeitig ein Anrechnungsvortrag oder eine Gutschrift im Verlustjahr zugelassen wird?

29 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 16. Januar 2009 sind die Rechtssachen C-436/08 und C-437/08 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

30 Außerdem hat der Gerichtshof im Hinblick auf die Neuformulierung der Vorlagefragen im Schreiben vom 30. Oktober 2009, mit dem das vorlegende Gericht auf das ihm übersandte Ersuchen um Klarstellung geantwortet hat, mit Beschluss vom 18. November 2009 das schriftliche Verfahren in den vorliegenden Rechtssachen wiedereröffnet.

III — Zu den Vorlagefragen

A — *Zu der in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Freiheit*

31 Es ist festzustellen, dass in den Vorlagefragen der beiden Rechtssachen keine konkrete Bestimmung des AEU-Vertrags angegeben wird, deren Auslegung für die Entscheidung des vorlegenden Gerichts in den Ausgangsverfahren erforderlich wäre. Die Fragen sind nur allgemein auf das Unionsrecht bezogen.

32 Nach ständiger Rechtsprechung kann der Gerichtshof im Fall ungenau formulierter Fragen aus allen vom vorlegenden Gericht gemachten Angaben und aus den Akten des Ausgangsverfahrens diejenigen Elemente des Unionsrechts ermitteln, die unter Berücksichtigung des Streitgegenstands einer Auslegung bedürfen (Urteile vom 18. November 1999, Teckal, C-107/98, Slg. 1999, I-8121, Randnr. 34, und vom 23. Januar 2003, Makedoniko Metro und Michaniki, C-57/01, Slg. 2003, I-1091, Randnr. 56).

33 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Behandlung von Dividenden unter Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit und unter Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr fallen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 36).

34 In Bezug auf die Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist nach ständiger Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 31 bis 33, vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnrn. 34 und 44 bis 49, vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnrn. 37 f., Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 36, und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnrn. 26 bis 34).

35 Dazu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, unter die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit fallen (vgl. Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 37, und vom 21. Oktober 2010, Idryma Typou, C-81/09, Slg. 2010, I-10161, Randnr. 47). Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 38, und vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Randnrn. 40 und 45 bis 52).

36 Im vorliegenden Fall ist zum einen festzustellen, dass die beiden Ausgangsverfahren die Besteuerung von Dividenden in Österreich betreffen, die gebietsansässige Gesellschaften aus ihren Beteiligungen von weniger als 10 % am Kapital gebietsfremder Gesellschaften beziehen. Beteiligungen in dieser Höhe ermöglichen es nicht, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaften auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.

37 Zum anderen ist festzustellen, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Steuerregelung zwischen Dividenden aus inländischen und solchen aus ausländischen Quellen unterscheidet, wenn diese Dividenden aus Beteiligungen am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft von weniger als 10 % stammen. Nach § 10 Abs. 1 Z 1 KStG sind nämlich Portfoliodividenden aus Beteiligungen an inländischen Gesellschaften stets von der Körperschaftsteuer befreit. Bei Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat, mit dem keine Amts- und Vollstreckungshilfe im Sinne von § 10 Abs. 1 Z 6 KStG besteht, oder mit Sitz in einem anderen Drittstaat sind Portfoliodividenden dagegen weder von der Steuer befreit, noch wird die Steuer, die auf die den Dividenden zugrunde liegenden Gewinne entrichtet wurde, angerechnet. Auf Portfoliodividenden aus anderen Mitgliedstaaten oder aus EWR-Staaten, mit denen umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht, gelangt nach § 10 Abs. 5 KStG die Anrechnungs- und nicht die Befreiungsmethode im Wesentlichen dann zur Anwendung, wenn die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat nicht tatsächlich einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterlagen.

38 Nach alledem ist anzunehmen, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche nur unter die Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr fällt.

B — *Zu den Fragen in der Rechtssache C-436/08*

1. Zur ersten Frage

39 Mit dieser Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 63 AEUV einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in EWR-Staaten nur bei Bestehen eines Abkommens über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe steuerfrei sind, obwohl für „internationale Schachtelbeteiligungen" keine entsprechende Voraussetzung gilt.

a) Zur Zulässigkeit

40 Die österreichische Regierung hält die Frage für unzulässig. Nach der Darstellung des Sachverhalts in der Vorlageentscheidung halte die Berufungswerberin des Ausgangsverfahrens Beteiligungen an Investmentfonds, deren Aktiva nicht aus Anteilen an Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat bestünden. Die Frage habe daher keinerlei Bezug zum Gegenstand des Ausgangsverfahrens.

41 Dazu ist festzustellen, dass in einem Verfahren nach Art. 267 AEUV, das auf einer klaren Aufgabentrennung zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof beruht, jede Beurteilung des Sachverhalts in die Zuständigkeit des nationalen Gerichts fällt. Ebenso hat nur das nationale Gericht, das mit dem Rechtsstreit befasst

ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zu beurteilen. Daher ist der Gerichtshof grundsätzlich gehalten, über ihm vorgelegte Fragen zu befinden, wenn diese die Auslegung des Unionsrechts betreffen (vgl. u. a. Urteil vom 22. Oktober 2009, Zurita García und Choque Cabrera, C-261/08 und C-348/08, Slg. 2009, I-10143, Randnr. 34 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Die Entscheidung über eine Vorlagefrage eines nationalen Gerichts kann nur dann abgelehnt werden, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts 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 sachdienliche 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 22. Januar 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Slg. 2002, I-607, Randnr. 19, sowie Zurita García und Choque Cabrera, Randnr. 35).

43 In der Vorlageentscheidung wird erläutert, dass die Berufungswerberin des Ausgangsverfahrens im relevanten Veranlagungsjahr Portfoliodividenden von Kapitalgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als der Republik Österreich und in Drittstaaten bezog. Es ist jedoch anzunehmen, dass das vorlegende Gericht, als es auf Beteiligungen an in „Drittstaaten" ansässigen Gesellschaften Bezug genommen hat, diesen Begriff als Gegenstück zum Begriff „Mitgliedstaaten" verwendet hat. Somit soll die Bezugnahme auf Drittstaaten auch die Staaten des EWR umfassen.

44 Da das vorlegende Gericht Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit der nationalen Regelung für Portfoliodividenden aus Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in den EWR-Staaten hat und da der Vorlageentscheidung kein Anhaltspunkt dafür zu entnehmen ist, dass die Berufungswerberin des Ausgangsverfahrens keine Beteiligungen

an solchen Gesellschaften hielte, ist die erbetene Auslegung des Unionsrechts für die vom vorlegenden Gericht zu erlassende Entscheidung nicht offensichtlich unerheblich.

45 Folglich ist die erste Frage für zulässig zu erklären.

b) Zur Begründetheit

i) Vorbemerkungen

46 Es ist darauf hinzuweisen, dass Art. 63 Abs. 1 AEUV die Liberalisierung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten verwirklicht. Zu diesem Zweck bestimmt er im Rahmen des mit „Der Kapital- und Zahlungsverkehr" überschriebenen Kapitels des AEU-Vertrags, dass alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten verboten sind.

47 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie Art. 63 AEUV auszulegen ist, um zu beurteilen, ob die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung, wonach Dividenden aus „internationalen Schachtelbeteiligungen", also Beteiligungen von mindestens 10 % am Kapital gebietsfremder Gesellschaften, steuerlich günstiger behandelt werden als Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten stammen, mit dieser Bestimmung vereinbar ist.

48 Wie jedoch die österreichische, die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Europäische Kommission hervorheben, ist in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die steuerliche Behandlung von Portfoliodividenden gebietsansässiger Gesellschaften mit der Behandlung der Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten zu vergleichen. Art. 63 AEUV verbietet nämlich grundsätzlich, dass ein Mitgliedstaat die Dividenden in diesem Mitgliedstaat ansässiger Gesellschaften und die Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat unterschiedlich behandelt (vgl. Beschluss vom 4. Juni 2009, KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 und C-499/07, Slg. 2009, I-4409, Randnr. 71). Hingegen fällt die unterschiedliche Behandlung von Erträgen, die aus einem Drittstaat stammen, und Erträgen, die aus einem anderen Drittstaat stammen, als solche nicht unter diese Bestimmung.

49 Im Rahmen der vorliegenden Frage ist daher zu prüfen, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der Portfoliodividenden aus Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 KStG stets von der Körperschaftsteuer befreit sind, während gemäß § 10 Abs. 1 Z 6 KStG Portfoliodividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat stammen, der Vertragspartei des EWR-Abkommens ist, nur befreit sind, wenn die Republik Österreich und der betreffende Drittstaat ein Abkommen über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe geschlossen haben.

ii) Zum Vorliegen einer Beschränkung des Kapitalverkehrs

50 Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von

Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (Urteile vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 24, und vom 18. Dezember 2007, A, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 40).

51 Zu der Frage, ob eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche den Kapitalverkehr beschränkt, ist festzustellen, dass gebietsansässige Gesellschaften, die Portfoliodividenden einer Gesellschaft mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat beziehen, im Gegensatz zu gebietsansässigen Gesellschaften, die Portfoliodividenden gebietsansässiger Gesellschaften beziehen, die Befreiung von der Körperschaftsteuer nur unter einer zusätzlichen Voraussetzung in Anspruch nehmen können, nämlich der des Bestehens eines Abkommens über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe zwischen der Republik Österreich und dem betreffenden Drittstaat. Da es aber allein Sache der beteiligten Staaten ist, sich vertraglich zu binden, kann das Erfordernis des Bestehens eines Abkommens über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe *de facto* dazu führen, dass für Portfoliodividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat stammen, eine Befreiung von der Körperschaftsteuer auf Dauer ausgeschlossen ist (vgl. entsprechend Urteil vom 28. Oktober 2010, Établissement Rimbaud, C-72/09, Slg. 2010, I-10659, Randnr. 25).

52 Daraus folgt, dass aufgrund der Voraussetzungen, die nach der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung vorliegen müssen, damit Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten, die in Österreich ansässige Gesellschaften beziehen, dort von der Körperschaftsteuer befreit werden können, eine mögliche Investition in die erstgenannten Gesellschaften durch die letztgenannten weniger attraktiv ist als eine Investition in eine in Österreich oder einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft. Eine solche Ungleichbehandlung ist geeignet, in Österreich ansässige Gesellschaften davon abzuhalten, Anteile an Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten zu erwerben.

53 Diese Regelung stellt daher eine nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zwischen einem Mitgliedstaat und bestimmten Drittstaaten dar.

54 Zu prüfen ist jedoch, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr gerechtfertigt sein kann.

iii) Zu den möglichen Rechtfertigungen der Maßnahme

55 In Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV heißt es: „Artikel 63 [AEUV] berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten, … die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln."

56 Diese Bestimmung ist, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Sie kann somit nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Staat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem Vertrag vereinbar wäre (vgl. Urteile vom 11. September 2008, Eckelkamp u. a., C-11/07, Slg. 2008, I-6845, Randnr. 57, und vom 22. April 2010, Mattner, C-510/08, Slg. 2010, I-3553, Randnr. 32).

57 Die in der genannten Bestimmung vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in dessen Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen [dürfen]".

58 Die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen müssen daher von den durch Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden. Nach der Rechtsprechung kann eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche aber nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung von Portfoliodividenden gebietsansässiger Gesellschaften und Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder 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, vom 8. September 2005, Blanckaert, C-512/03, Slg. 2005, I-7685, Randnr. 42, und vom 19. November 2009, Kommission/Italien, C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Randnr. 49).

59 Es ist darauf hinzuweisen, dass die Situation einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, in Bezug auf eine Steuervorschrift wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne verhindern soll, mit der einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus inländischen Quellen erhält, insofern vergleichbar ist, als es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Besteuerung der erzielten Gewinne kommen kann (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 62).

60 Unter diesen Umständen verpflichtet Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat, in dem für Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften an andere gebietsansässige Gesellschaften zahlen, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht, für Dividenden, die Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden

Drittstaaten an gebietsansässige Gesellschaften zahlen, eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 72).

61 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften sehen jedoch eine solche gleichwertige Behandlung nicht vor. Obwohl diese Rechtsvorschriften systematisch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft aus einer inländischen Quelle bezogenen Portfoliodividenden verhindern, wird durch sie nämlich eine solche Doppelbesteuerung weder beseitigt noch abgemildert, wenn eine gebietsansässige Gesellschaft Portfoliodividenden von einer Gesellschaft bezieht, die in einem dem EWR angehörenden Drittstaat ansässig ist, mit dem die Republik Österreich kein Abkommen über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe geschlossen hat. Im letztgenannten Fall sehen die nationalen Rechtsvorschriften weder die Steuerbefreiung der bezogenen Dividenden noch die Anrechnung der im betreffenden Drittstaat auf die ausgeschütteten Gewinne entrichteten Steuer vor, obwohl bei gebietsansässigen Gesellschaften das Erfordernis, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu verhindern, in gleicher Weise unabhängig davon besteht, ob sie Dividenden von gebietsansässigen Gesellschaften oder von Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat beziehen.

62 Daraus folgt, dass die unterschiedliche körperschaftsteuerliche Behandlung von Dividenden aus inländischen Quellen und solchen, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat stammen, nicht durch eine mit dem Ort der Kapitalanlage zusammenhängende unterschiedliche Situation gerechtfertigt werden kann.

63 Ferner ist zu prüfen, ob die Beschränkung, die sich aus einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ergibt, aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteil vom 11. Oktober 2007, ELISA, C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 79).

64 Die österreichische, die deutsche, die italienische und die niederländische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs führen dazu aus, dass ein Mitgliedstaat bei Fehlen eines Rahmens der Zusammenarbeit zwischen den jeweils zuständigen Behörden, wie er sich aus der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 336, S. 15) in der durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 (ABl. L 76, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 77/799) ergebe, die Steuerbefreiung von Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat stammten, vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens mit dem betreffenden Drittstaat abhängig machen dürfe. Die Überprüfung der Steuer, die von der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft entrichtet worden sei, erfordere nämlich einen Informationsaustausch mit der Finanzverwaltung des Sitzstaats dieser Gesellschaft.

65 Es ist darauf hinzuweisen, dass die die Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union betreffende Rechtsprechung nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden kann, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (vgl. Urteile A, Randnr. 60, und Kommission/Italien, Randnr. 69).

66 Der durch die Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffene Rahmen der Zusammenarbeit besteht zwischen ihnen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats nicht, wenn Letzterer keine Verpflichtung zu gegenseitiger Amtshilfe eingegangen ist (vgl. Urteile Kommission/Italien, Randnr. 70, und Établissements Rimbaud, Randnr. 41).

67 Wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines dem EWR angehörenden Drittstaats nachgeprüft werden kann, ist es daher grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils verweigert, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur

Auskunftserteilung, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten (Urteil Établissements Rimbaud, Randnr. 44).

68 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung sieht in § 10 Abs. 5 KStG eine Steuerbefreiung der Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in dem EWR angehörenden Drittstaaten im Wesentlichen dann vor, wenn die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft im betreffenden Drittstaat nicht tatsächlich einer der österreichischen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegen. Daher ist davon auszugehen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vom betreffenden Mitgliedstaat nicht überprüft werden können, wenn sich der Drittstaat nicht vertraglich verpflichtet hat, den Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats bestimmte Informationen zu liefern.

69 Eine mitgliedstaatliche Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, nach der die Befreiung der Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens mit dem betreffenden Drittstaat abhängt, kann daher durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, die darin bestehen, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen.

70 Die Beschränkung einer Verkehrsfreiheit darf jedoch, auch wenn sie dem verfolgten Ziel angemessen ist, nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist (vgl. Urteil ELISA, Randnr. 82 und die dort angeführte Rechtsprechung). Daher ist zu prüfen, ob eine Beschränkung wie die, die sich aus der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung ergibt, mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Einklang steht.

71 Dazu ist erstens festzustellen, dass es einem Mitgliedstaat im Hinblick auf die vorangehenden Erwägungen grundsätzlich freisteht, die Befreiung der Dividenden von

Gesellschaften, die in einem dem EWR angehörenden Drittstaat ansässig sind, vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens mit diesem Staat abhängig zu machen. Die Verhältnismäßigkeit einer solchen Regelung wird daher nicht allein dadurch in Frage gestellt, dass ein Mitgliedstaat ein solches Erfordernis für die Befreiung von Dividenden aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft nicht vorsieht.

72 Zweitens macht die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung die Befreiung der Portfoliodividenden von Gesellschaften, die in einem dem EWR angehörenden Drittstaat ansässig sind, davon abhängig, dass mit diesem ein Abkommen nicht nur über Amtshilfe, sondern auch über Vollstreckungshilfe besteht.

73 Nur das Bestehen eines Amtshilfeabkommens kann jedoch als erforderlich angesehen werden, um es dem betreffenden Mitgliedstaat zu ermöglichen, den Umfang der tatsächlichen Besteuerung der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft zu überprüfen. Die fragliche nationale Regelung betrifft nämlich die Erhebung von Körperschaftsteuer in Österreich, und zwar auf Erträge, die gebietsansässige Gesellschaften in Österreich erzielen. Für die Vollstreckung solcher Steuern durch die österreichischen Behörden kann die Hilfe der Behörden eines Drittstaates nicht erforderlich sein.

74 Das von der österreichischen Regierung in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argument, die Vollstreckungshilfe sei für den Fall des Wegzugs des Steuerpflichtigen erforderlich, ist zurückzuweisen. Wie nämlich die Generalanwältin in Nr. 90 ihrer Schlussanträge ausführt, ist der Wegzug eine zu entfernte Hypothese, als dass er es rechtfertigen könnte, die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Portfoliodividenden aus einem dem EWR angehörenden Drittstaat durchweg von einem Abkommen über Vollstreckungshilfe abhängig zu machen.

75 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen Portfoliodividenden aus Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften von der Körperschaftsteuer befreit sind und nach denen eine solche Befreiung bei Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten, die Vertragspartei des Abkommens über den EWR sind, vom Bestehen eines Abkommens über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe zwischen dem Mitgliedstaat und dem betreffenden Drittstaat abhängt, da für das Erreichen der Ziele der fraglichen Rechtsvorschriften nur das Bestehen eines Amtshilfeabkommens erforderlich ist.

2. Zur zweiten Frage

a) Vorbemerkungen

76 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass nach § 10 KStG bei Bestehen eines Abkommens über umfassende Amtshilfe Portfoliodividenden von gebietsansässigen Gesellschaften, von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten und von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten, die dem EWR angehörten, steuerfrei seien. Die Steuerfreiheit von Dividenden gebietsfremder Gesellschaften gelange jedoch großteils wegen der Informationen, die die Empfängergesellschaft der Finanzverwaltung zur Verfügung stellen müsse, um diesen Steuervorteil zu erlangen, nicht zur Anwendung. Im Allgemeinen sei daher auf Dividenden gebietsfremder Gesellschaften die Anrechnungsmethode anwendbar. Der Steuerpflichtige könne die Nachweise über die anrechenbare ausländische Steuer kaum erbringen.

77 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht daher wissen, ob Art. 63 AEUV einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der auf Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten, die dem EWR angehören, die Anrechnungsmethode anzuwenden ist, wenn nicht feststeht, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung vorliegen, obwohl es für den Anteilsinhaber kaum oder gar nicht möglich ist, das Vorliegen dieser Voraussetzungen — vergleichbare Besteuerung, Höhe des ausländischen Steuersatzes und Nichtvorliegen persönlicher oder sachlicher Befreiungen der ausländischen Körperschaft — nachzuweisen oder die für die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer erforderlichen Angaben zu machen.

78 Die Antwort des Gerichtshofs soll es dem vorlegenden Gericht ermöglichen, die Vereinbarkeit erstens des „Wechsels" von der Befreiungsmethode zur Anrechnungsmethode, den die im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften für den Fall vorsehen, dass dem Empfänger von Dividenden gebietsfremder Gesellschaften bestimmte Nachweise nicht zur Verfügung stehen, und zweitens der Anwendung einer Anrechnungsmethode, die diesem Empfänger einen erheblichen oder sogar übermäßigen Verwaltungsaufwand abverlangen würde, mit Art. 63 AEUV zu beurteilen.

b) Zum Vorliegen einer Beschränkung des Kapitalverkehrs

79 § 10 Abs. 1 Z 1 KStG befreit den Bezug von Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in Österreich stammen, von der Körperschaftsteuer. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als der Republik Österreich oder in Drittstaaten, die dem EWR angehören, stammen, wird nach § 10 Abs. 1 Z 5 und 6 und Abs. 5 KStG — durch Befreiung von der Steuer oder durch die Anrechnungsmethode — nur verhindert, wenn der

Empfänger dieser Dividenden die Höhe der Steuerbelastung nachweisen kann, der die Gesellschaften, die diese Dividenden ausschütten, in ihrem Sitzstaat unterliegen.

80 Diese Ungleichbehandlung von Portfoliodividenden bewirkt aber, dass in Österreich ansässige Gesellschaften davon abgehalten werden, Kapital in Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten, die dem EWR angehören, zu investieren. Da nämlich Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten und in dem EWR angehörenden Drittstaaten stammen, in Österreich steuerlich ungünstiger behandelt werden als Dividenden einer in Österreich ansässigen Gesellschaft, sind Anteile der erstgenannten Gesellschaften für in Österreich ansässige Anleger weniger attraktiv als Anteile an Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat.

81 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche führt daher zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten, die grundsätzlich nach Art. 63 Abs. 1 AEUV verboten ist.

82 Zu prüfen ist jedoch, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr gerechtfertigt sein kann.

c) Zu den möglichen Rechtfertigungen der Maßnahme

83 Nach der in Randnr. 58 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung kann eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen

werden, wenn die Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

84 Dazu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Situation einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, in Bezug auf eine Steuervorschrift wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne verhindern soll, mit der einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus inländischen Quellen erhält, insofern vergleichbar ist, als es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Besteuerung der erzielten Gewinne kommen kann (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 62).

85 Unter diesen Umständen verpflichtet Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat, in dem für Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften an Gebietsansässige zahlen, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht, für Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige gezahlt werden, eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 72).

86 Wie bereits entschieden wurde, verbietet das Unionsrecht einem Mitgliedstaat jedoch nicht, die mehrfache Besteuerung der Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, durch die Anwendung von Vorschriften zu verhindern, nach denen diese Dividenden von der Steuer befreit sind, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlt werden, während ihre mehrfache Besteuerung durch eine Anrechnungsmethode verhindert wird, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft gezahlt werden, vorausgesetzt, dass der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als der Satz für Dividenden aus inländischen Quellen und dass die Steuergutschrift zumindest ebenso hoch ist wie der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festgesetzten Steuer (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnrn. 48 und 57, und Beschluss vom 23. April 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Slg. 2008, I-2875, Randnr. 39).

87 Werden die den Dividenden aus ausländischen Quellen zugrunde liegenden Gewinne im Staat der ausschüttenden Gesellschaft niedriger besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, muss der letztgenannte Staat somit eine Steuergutschrift in voller Höhe der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat gezahlten Steuer erteilen (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 51).

88 Werden hingegen diese Gewinne im Staat der ausschüttenden Gesellschaft höher besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, so muss der letztgenannte Staat eine Steuergutschrift nur bis zur Höhe der von der Empfängergesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer erteilen. Er muss die Differenz, d. h. den im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Betrag, der die im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer übersteigt, nicht erstatten (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 52).

89 Unter diesen Voraussetzungen ermöglicht es die Anrechnungsmethode, die von gebietsfremden Gesellschaften stammenden Dividenden einer Behandlung zu unterziehen, die derjenigen gleichwertig ist, die die von gebietsansässigen Gesellschaften gezahlten Dividenden durch die Befreiungsmethode erfahren. Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften stammen, kann nämlich gewährleistet werden, dass Portfoliodividenden aus ausländischen Quellen und solche aus inländischen Quellen steuerlich gleich belastet werden, insbesondere wenn der Staat, aus dem die Dividenden stammen, einen niedrigeren Körperschaftsteuersatz anwendet als der Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig ist. In einem solchen Fall würde eine Steuerbefreiung der Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften stammen, Steuerpflichtige, die in ausländische Beteiligungen investiert haben, gegenüber denen begünstigen, die in inländische Beteiligungen investiert haben.

90 Angesichts der Gleichwertigkeit der Befreiungs- und der Anrechnungsmethode spielen daher die Schwierigkeiten, auf die der Steuerpflichtige beim Nachweis der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der von gebietsfremden Gesellschaften stammenden Dividenden stoßen könnte, für die Beurteilung, ob Art. 63 AEUV einer

Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, keine Rolle. Diese Schwierigkeiten oder auch die Tatsache, dass es dem Steuerpflichtigen nicht möglich ist, die erforderlichen Nachweise zu erbringen, haben lediglich zur Folge, dass auf Dividenden, die er von gebietsfremden Gesellschaften erhält, die der Befreiungsmethode gleichwertige Anrechnungsmethode angewandt wird.

91 Zum Verwaltungsaufwand, der dem Steuerpflichtigen bei Inanspruchnahme der Anrechnungsmethode abverlangt wird, ist bereits entschieden worden, dass die bloße Tatsache, dass ein Anrechnungssystem, verglichen mit einem Befreiungssystem, den Steuerpflichtigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abverlangt, nicht als eine gegen den freien Kapitalverkehr verstoßende Ungleichbehandlung angesehen werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 53).

92 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts könnte sich jedoch der Verwaltungsaufwand, der somit der Gesellschaft, die Portfoliodividenden bezieht, durch die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung abverlangt wird, als übermäßig erweisen.

93 Haribo führt dazu aus, im Gegensatz zu den von inländischen Gesellschaften ausgeschütteten Portfoliodividenden, die steuerfrei seien, unterlägen Portfoliodividenden, die Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem dem EWR angehörenden Drittstaat in Österreich ausschütteten und die über einen Investmentfonds bezogen würden, aufgrund des dem Steuerpflichtigen abverlangten übermäßigen Verwaltungsaufwands in Österreich regelmäßig einer Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %. Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode seien nur dann gleichwertig, wenn der Nachweis der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer tatsächlich möglich sei bzw. ohne unverhältnismäßigen Aufwand erbracht werden könne.

94 Die österreichische, die deutsche, die italienische und die niederländische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission sind hingegen der Ansicht, dass der Verwaltungsaufwand, der der die Portfoliodividenden beziehenden Gesellschaft abverlangt werde, nicht übermäßig sei. Die österreichische Regierung führt dazu insbesondere aus, dass durch die Information vom 13. Juni 2008 der für die Anrechnung der ausländischen Steuer erforderliche Nachweis wesentlich vereinfacht worden sei.

95 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürfen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und ob diese Begünstigung demnach gewährt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2002, Danner, C-136/00, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 50, vom 26. Juni 2003, Skandia und Ramstedt, C-422/01, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 43, und vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 54).

96 Zwar könnte, sofern es sich für Gesellschaften, die Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als Österreich sowie in Drittstaaten, die dem EWR angehören, beziehen, aufgrund eines übermäßigen Verwaltungsaufwands tatsächlich als unmöglich erweisen sollte, die Anrechnungsmethode in Anspruch zu nehmen, durch solche Rechtsvorschriften die wirtschaftliche Doppelbesteuerung derartiger Dividenden weder verhindert noch abgemildert werden. Unter solchen Umständen könnte nicht davon ausgegangen werden, dass die Befreiungsmethode, die es ermöglicht, eine mehrfache Besteuerung ausgeschütteter Dividenden zu verhindern, und die Anrechnungsmethode zu gleichwertigen Ergebnissen führen.

97 Da es jedoch einem Mitgliedstaat grundsätzlich freisteht, zur Verhinderung einer mehrfachen Besteuerung von Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, die Befreiungsmethode zu wählen, wenn die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlt werden, und die Anrechnungsmethode, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem dem EWR angehörenden Drittstaat gezahlt werden, sind ein zusätzlicher Verwaltungsaufwand, der der gebietsansässigen Gesellschaft abverlangt wird, und insbesondere der Umstand, dass die nationale Finanzverwaltung Auskünfte zu

der Steuer verlangt, die tatsächlich auf die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat erhoben wurde, der Funktionsweise der Anrechnungsmethode inhärent und können nicht als übermäßig angesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnrn. 48 und 53). Ohne diese Angaben sind die Steuerbehörden des Mitgliedstaats, in dem die Gesellschaft ansässig ist, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten hat, nämlich grundsätzlich nicht in der Lage, die Höhe der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer, die auf die von der Empfängergesellschaft geschuldete Steuer anzurechnen ist, zu ermitteln.

98 Auch wenn die Empfängergesellschaft selbst nicht über alle Informationen zur Körperschaftsteuer verfügen sollte, die auf die Dividendenausschüttungen einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem dem EWR angehörenden Drittstaat erhoben wurde, sind diese Informationen jedenfalls der letztgenannten Gesellschaft bekannt. Unter diesen Umständen hängen Schwierigkeiten der Empfängergesellschaft, die erforderlichen Angaben zu der von der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Steuer beizubringen, nicht mit der Komplexität dieser Informationen zusammen, sondern gegebenenfalls mit der fehlenden Mitwirkung der Gesellschaft, der sie zur Verfügung stehen. Wie die Generalanwältin in Nr. 58 ihrer Schlussanträge hervorhebt, ist der fehlende Informationsfluss auf der Anlegerseite kein Problem, das der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste.

99 Außerdem wurden, wie die österreichische Regierung ausführt, durch die Information vom 13. Juni 2008 die für die Anrechnung der ausländischen Steuer erforderlichen Nachweise dahin gehend vereinfacht, dass für die Berechnung der im Ausland entrichteten Steuer folgende Formel herangezogen wird: Der Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft ist mit dem in deren Ansässigkeitsstaat geltenden nominellen Körperschaftsteuersatz und mit dem Anteil der Empfängergesellschaft am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft zu multiplizieren. Eine solche Berechnung erfordert jedoch nur eine begrenzte Mitwirkung der ausschüttenden Gesellschaft bzw. des Investmentfonds, wenn die betreffende Beteiligung über einen solchen Fonds gehalten wird.

100 Wie schließlich die österreichische, die deutsche und die niederländische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission hervorheben, bedeutet der Umstand, dass die österreichische Finanzverwaltung bei Dividenden, die Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als der Republik Österreich ausschütten, vom Amtshilfeverfahren der Richtlinie 77/799 Gebrauch machen kann, nicht, dass sie gehalten wäre, die Empfängergesellschaft von der Erbringung des Nachweises der von der ausschüttenden Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer zu entbinden.

101 Da nämlich die nationalen Steuerbehörden durch die Richtlinie 77/799 ermächtigt werden, um Auskünfte zu ersuchen, die ihnen selbst nicht zugänglich sind, hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Verwendung des Wortes „kann" in Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie erkennen lässt, dass diese Behörden zwar die Möglichkeit haben, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, dazu aber nicht verpflichtet sind. Es ist Sache jedes Mitgliedstaats, zu beurteilen, in welchen konkreten Fällen ihm Informationen über Umsätze in seinem Hoheitsgebiet ansässiger Steuerpflichtiger fehlen, und zu entscheiden, ob es in diesen Fällen gerechtfertigt ist, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen (Urteile vom 27. September 2007, Twoh International, C-184/05, Slg. 2007, I-7897, Randnr. 32, und Persche, Randnr. 65).

102 Folglich verlangt die Richtlinie 77/799 nicht, dass der Mitgliedstaat, in dem die Empfängergesellschaft ansässig ist, von dem in dieser Richtlinie vorgesehen Amtshilfeverfahren Gebrauch macht, wenn die Auskünfte dieser Gesellschaft nicht ausreichen, um zu prüfen, ob sie die nach den nationalen Rechtsvorschriften für die Anwendung der Anrechnungsmethode festgelegten Voraussetzungen erfüllt.

103 Aus denselben Gründen bedeutet das allfällige Bestehen eines Amtshilfeabkommens zwischen der Republik Österreich und einem dem EWR angehörenden Drittstaat, das diesem Mitgliedstaat die Möglichkeit gibt, die Behörden des betreffenden Drittstaats um Informationen zu ersuchen, die für die Anwendung der Anrechnungsmethode

relevant sind, nicht, dass der Verwaltungsaufwand, der der Empfängergesellschaft für den Nachweis der im fraglichen Drittstaat entrichteten Steuer abverlangt wird, übermäßig wäre.

104 Nach alledem ist daher auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach denen Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, von der Körperschaftsteuer befreit sind, während Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat, der Vertragspartei des Abkommens über den EWR ist, bezieht, dieser Steuer unterliegen, vorausgesetzt, dass die im Sitzstaat der letztgenannten Gesellschaft entrichtete Steuer auf die im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft geschuldete Steuer angerechnet wird und dass der Verwaltungsaufwand, der der Empfängergesellschaft für die Inanspruchnahme einer solchen Anrechnung abverlangt wird, nicht übermäßig ist. Angaben, die die nationale Finanzverwaltung von der Empfängergesellschaft zu der Steuer verlangt, die auf die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat tatsächlich erhoben wurde, sind der Funktionsweise der Anrechnungsmethode inhärent und können nicht als übermäßiger Verwaltungsaufwand angesehen werden.

3. Zur dritten Frage

a) Vorbemerkungen

105 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 63 AEUV nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach bei Dividenden aus Beteiligungen an in Drittstaaten ansässigen

Gesellschaften sowohl die Befreiung von der Körperschaftsteuer als auch die Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, wenn die Empfängergesellschaft mit weniger als 10 % (vormals 25 %) am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist, während Dividenden aus Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften unabhängig vom Beteiligungsausmaß steuerbefreit sind.

106 Dazu ist festzustellen, dass sich die vom vorlegenden Gericht in seiner Frage erwähnte Schwelle von 25 % auf § 10 KStG in der Fassung vor der Gesetzesänderung im Jahr 2009 bezieht. Aus der dem Gerichtshof vorgelegten Akte geht jedoch hervor, dass nach § 10 Abs. 1 Z 7 sowie Abs. 2 und 4 KStG, der rückwirkend auf die Ausgangsverfahren anwendbar ist, Dividenden aus einer Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat entweder von der österreichischen Körperschaftsteuer befreit sind oder die Anrechnung der im Ausland entrichteten Körperschaftsteuer in Anspruch genommen werden kann, wenn die fragliche Beteiligung mindestens 10 % des Kapitals der letztgenannten Gesellschaft beträgt.

107 Bei Beteiligungen, die diese Schwelle nicht erreichen, sehen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften für Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten stammen, eine Unterscheidung zwischen EWR-Staaten und anderen Drittstaaten vor. Während bei Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in einem EWR-Staat, mit dem die Republik Österreich ein Abkommen über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe geschlossen hat, eine Befreiung von der Körperschaftsteuer oder die Anrechnung der im betreffenden EWR-Staat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz hat, entrichteten Steuer erfolgt, ist dies bei Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in anderen Drittstaaten nicht der Fall.

108 Da die steuerliche Behandlung der von Gesellschaften mit Sitz in den EWR-Staaten stammenden Dividenden Gegenstand der ersten Frage ist, ist anzunehmen, dass das vorlegende Gericht mit seiner dritten Frage wissen möchte, ob Art. 63 AEUV einer

Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach Portfoliodividenden aus Beteiligungen an Gesellschaften, die ihren Sitz in Drittstaaten haben, die nicht dem EWR angehören, weder steuerbefreit sind noch einer Regelung zur Anrechnung der entrichteten ausländischen Steuer unterliegen, während Dividenden aus entsprechenden Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften stets steuerbefreit sind.

b) Zum Vorliegen einer Beschränkung des Kapitalverkehrs

109 Es ist festzustellen, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche bewirkt, dass in Österreich ansässige Gesellschaften davon abgehalten werden, ihr Kapital in Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören, zu investieren. Da nämlich Dividenden, die diese Gesellschaften an in Österreich ansässige Gesellschaften zahlen, steuerlich ungünstiger behandelt werden als Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat ausgeschüttet werden, sind die Anteile von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten für in Österreich ansässige Anleger weniger attraktiv als die Anteile von Gesellschaften mit Sitz in Österreich (vgl. in diesem Sinne Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 166, und A, Randnr. 42).

110 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche führt daher zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und den betreffenden Drittstaaten, die grundsätzlich nach Art. 63 Abs. 1 AEUV verboten ist.

111 Zu prüfen ist jedoch, ob diese Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr gerechtfertigt werden kann.

c) Zu den möglichen Rechtfertigungen der Maßnahme

112 Wie in den Randnrn. 58 und 83 des vorliegenden Urteils ausgeführt, kann eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die Ungleichbehandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

113 Die Situation einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus Drittstaaten erhält, ist aber in Bezug auf eine Steuervorschrift wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne verhindern soll, mit der einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus inländischen Quellen erhält, insofern vergleichbar, als es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Besteuerung der erzielten Gewinne kommen kann (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 62).

114 Unter diesen Umständen verpflichtet Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat, in dem für Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften an andere gebietsansässige Gesellschaften zahlen, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht, für Dividenden, die gebietsansässigen Gesellschaften von Gesellschaften mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat gezahlt werden, eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 72).

115 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften sehen jedoch eine solche gleichwertige Behandlung nicht vor. Während diese Rechtsvorschriften systematisch die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft aus einer inländischen Quelle bezogenen Portfoliodividenden verhindern, wird durch sie nämlich eine solche Doppelbesteuerung weder beseitigt noch abgemildert, wenn eine gebietsansässige Gesellschaft Portfoliodividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat bezieht.

116 Daraus folgt, dass die je nach ihrem Ursprung unterschiedliche körperschaftsteuerliche Behandlung der Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften beziehen, nicht durch eine mit dem Ort der Kapitalanlage zusammenhängende unterschiedliche Situation gerechtfertigt werden kann.

117 Ferner ist zu prüfen, ob die Beschränkung, die sich aus einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden ergibt, aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteil ELISA, Randnr. 79).

118 Nach Ansicht der österreichischen, der deutschen, der italienischen, der finnischen und der niederländischen Regierung kann zwar eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten gerechtfertigt sein, doch gelte dies nicht, wenn die Beschränkung den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten betreffe (vgl. Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 171, und A, Randnr. 37). Das Erfordernis der Gewährleistung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den nicht dem EWR angehörenden Drittstaaten könne einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der die Mitgliedstaaten davon entbinde, aus solchen Drittstaaten stammende Dividenden steuerlich ebenso zu behandeln wie Dividenden gebietsansässiger Gesellschaften. Während die Mitgliedstaaten nämlich gehalten seien, einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft dieselben Steuervorteile zu gewähren wie den in ihrem eigenen Hoheitsgebiet ansässigen Gesellschaften, bestehe eine solche Verpflichtung zwischen den Mitgliedstaaten der Union und den Drittstaaten hinsichtlich der in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet ansässigen Gesellschaften nicht. Sollte Art. 63 AEUV dahin auszulegen sein, dass er einen Mitgliedstaat verpflichte, Dividenden aus Drittstaaten, die nicht dem EWR angehörten, ebenso zu behandeln wie Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften gezahlt würden, würde der Spielraum, den die Mitgliedstaaten hätten, um Steuerabkommen auszuhandeln und dadurch eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis in ihren Beziehungen zu Drittstaaten sicherzustellen, praktisch beseitigt.

119 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung zu Beschränkungen der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten übertragen werden kann, da sich dieser in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt (Urteil Établissements Rimbaud, Randnr. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

120 Unter diesen Umständen ist nicht auszuschließen, dass ein Mitgliedstaat nachweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine stichhaltige Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten darstellen würde (Urteil A, Randnrn. 36 und 37, sowie Beschlüsse Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Randnr. 93, und KBC-Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Randnr. 73).

121 Wie bereits anerkannt wurde, kann eine Beschränkung der Ausübung einer Verkehrsfreiheit innerhalb der Union gerechtfertigt sein, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 45, vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 51, und vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Randnr. 42). Eine solche Rechtfertigung, die einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellt, kann daher erst recht in den Beziehungen der Mitgliedstaaten zu Drittstaaten anerkannt werden.

122 Die Ungleichbehandlung von Dividenden aus inländischen Quellen und von Dividenden, die aus einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat stammen, kann jedoch nur dann aus einem solchen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, wenn sie zur Erreichung des angeführten Ziels geeignet ist und nicht über das hierzu erforderliche Maß hinausgeht (vgl. Urteile vom 15. Mai 1997, Futura Participations und Singer, C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26, vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 49, sowie Marks & Spencer, Randnr. 35).

123 Es ist darauf hinzuweisen, dass eine Gleichbehandlung der Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft — sei es von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft oder von einer Gesellschaft mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat — bezieht, nicht zur Folge hätte, dass Einkünfte, die normalerweise im Mitgliedstaat des Sitzes der Empfängergesellschaft zu versteuern wären, in den betreffenden Drittstaat verlagert würden (vgl. in diesem Sinne Urteil Glaxo Wellcome, Randnr. 87). Wie die Generalanwältin in Nr. 120 ihrer Schlussanträge ausführt, geht es im Ausgangsverfahren nicht um die Besteuerungsbefugnis für wirtschaftliche Tätigkeiten im Inland, sondern um die Besteuerung ausländischer Einkünfte.

124 Unter diesen Umständen kann die unterschiedliche Behandlung von Portfoliodividenden in Abhängigkeit davon, ob sie aus inländischen oder aus ausländischen Quellen stammen, nicht mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und den nicht dem EWR angehörenden Drittstaaten zu wahren.

125 Die Steuerbefreiung von Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat ausgeschüttet werden, oder die Anrechnung der in diesem Staat entrichteten Steuer würde für die Republik Österreich zwar zu einer Verringerung ihrer eigenen Einnahmen aus der Körperschaftsteuer führen.

126 Nach ständiger Rechtsprechung kann jedoch der Rückgang von Steuereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden, der zur Rechtfertigung einer grundsätzlich gegen eine Grundfreiheit verstoßenden Maßnahme angeführt werden kann (vgl. u. a. Urteile Manninen, Randnr. 49, und vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 59).

127 Was die fehlende Gegenseitigkeit in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten anbelangt, ist darauf hinzuweisen, dass sich die Mitgliedstaaten, als der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs durch Art. 56 Abs. 1 EG (jetzt Art. 63 Abs. 1 AEUV) auf den Kapitalverkehr zwischen Drittstaaten und den Mitgliedstaaten erstreckt wurde, dafür entschieden haben, diesen Grundsatz in demselben Artikel und mit den gleichen Worten für den Kapitalverkehr innerhalb der Union und für den die Beziehungen zu dritten Ländern betreffenden Kapitalverkehr festzulegen (Urteil A, Randnr. 31).

128 Unter diesen Umständen kann eine fehlende Gegenseitigkeit in den Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und den nicht dem EWR angehörenden Drittstaaten eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und diesen Drittstaaten nicht rechtfertigen.

129 Die österreichische Regierung vertritt ferner die Auffassung, dass ihr Steuersystem durch das Erfordernis gerechtfertigt sei, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen sicherzustellen, da die einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten den Informationsaustausch mit den zuständigen Behörden der betreffenden Staaten nicht in dem Umfang gewährleisteten, wie er durch die Richtlinie 77/799 zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten vorgesehen sei.

130 Hierzu ist darauf hinzuweisen dass der durch die Richtlinie 77/799 zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten geschaffene Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen ihnen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats nicht besteht, wenn Letzterer keine Verpflichtung zu gegenseitiger Amtshilfe eingegangen ist (vgl. Urteile Kommission/Italien, Randnr. 70, und Établissements Rimbaud, Randnr. 41).

131 Wenn nach einer Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines nicht dem EWR angehörenden

Drittstaats nachgeprüft werden kann, ist es daher grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils verweigert, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung, als unmöglich erweist, die Auskünfte von diesem Staat zu erhalten (vgl. entsprechend Urteil Établissements Rimbaud, Randnr. 44).

132 Die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung macht jedoch eine allfällige Steuerbefreiung der Portfoliodividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat stammen, oder eine allfällige Anrechnung der in einem solchen Drittstaat entrichteten Steuer nicht vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens zwischen dem Mitgliedstaat und dem betreffenden Drittstaat abhängig. Nach § 10 KStG unterliegen nämlich Portfoliodividenden aus Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören, in Österreich stets der Körperschaftsteuer, ohne dass die in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften einen Steuervorteil zugunsten solcher Dividenden vorsähen, um ihre wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu verhindern.

133 Unter diesen Umständen kann der auf der Ebene der Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden bestehende Unterschied in der Situation zwischen den Mitgliedstaaten innerhalb der Union einerseits und der Situation zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten andererseits eine steuerliche Ungleichbehandlung von Portfoliodividenden inländischen Ursprungs und solchen, die aus nicht dem EWR angehörenden Drittstaaten stammen, nicht rechtfertigen.

134 Die österreichische Regierung bringt schließlich vor, falls die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung gegen den freien Kapitalverkehr verstoßen sollte, sei zu prüfen, ob die Beteiligungen an in Drittstaaten ansässigen Gesellschaften nicht als Direktinvestitionen im Sinne von Art. 64 Abs. 1 AEUV einzustufen seien, da in einem solchen Fall von einer bereits am 31. Dezember 1993 bestehenden nationalen Regelung ausgegangen werden könnte. Sie könnte folglich als durch die Stillhalteklausel in diesem Artikel des AEU-Vertrags gerechtfertigt angesehen werden.

135 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass Art. 63 AEUV gemäß Art. 64 Abs. 1 AEUV die Anwendung der am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten im Zusammenhang mit Direktinvestitionen bestehenden Beschränkungen auf Drittstaaten nicht berührt.

136 Hat ein Mitgliedstaat vor dem 31. Dezember 1993 Rechtsvorschriften erlassen, die nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit Drittstaaten enthalten, und erlässt er nach diesem Zeitpunkt Maßnahmen, die zwar ebenfalls eine Beschränkung dieses Kapitalverkehrs darstellen, im Wesentlichen jedoch mit den früheren Rechtsvorschriften übereinstimmen oder nur ein Hindernis, das nach den früheren Rechtsvorschriften der Ausübung der Rechte und Freiheiten der Union entgegenstand, abmildern oder beseitigen, so verstößt folglich die Anwendung der letztgenannten Maßnahmen auf Drittstaaten nicht gegen Art. 63 AEUV, sofern sie auf Kapitalbewegungen im Zusammenhang mit Direktinvestitionen angewandt werden (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 196).

137 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass Beteiligungen an einer Gesellschaft, die nicht zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und unmittelbarer Wirtschaftsbeziehungen zwischen dem Anteilseigner und dieser Gesellschaft eingegangen werden und es dem Anteilseigner nicht ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen, nicht als Direktinvestitionen angesehen werden können (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 196). Da die im Rahmen der vorliegenden Frage untersuchten Rechtsvorschriften nur Beteiligungen am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft von weniger als 10 % betreffen, ist davon auszugehen, dass sie nicht in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 64 Abs. 1 AEUV fallen.

138 Nach alledem ist auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, zur Verhinderung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung

von der Körperschaftsteuer befreit sind und die für Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat, der nicht Vertragspartei des Abkommens über den EWR ist, ausgeschüttet werden, weder eine Steuerbefreiung der Dividenden noch ein System zur Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichteten Steuer vorsieht.

4. Zur vierten Frage

139 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 63 AEUV es verbietet, dass eine nationale Verwaltung bei Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem dem EWR angehörenden Drittstaat, mit dem die Republik Österreich kein Abkommen über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe geschlossen hat, oder mit Sitz in einem anderen Drittstaat stammen, die Anrechnungsmethode anwendet — obwohl sie für den Dividendenempfänger zu einem übermäßigen Verwaltungsaufwand führe —, weil die Anwendung dieser Methode nach einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs dem Willen des Gesetzgebers am nächsten komme, während eine Steuerbefreiung und somit die automatische Verhinderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Portfoliodividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten stammen, eintreten würde, wenn die Beteiligungsgrenze von 10 % nicht anwendbar wäre.

140 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof die Ansicht vertreten hat, zur Beseitigung der steuerlichen Benachteiligung von Dividenden gebietsfremder Gesellschaften gegenüber Dividenden gebietsansässiger Gesellschaften sei auf die erstgenannte Kategorie von Dividenden nicht die Befreiungsmethode, sondern die Methode anzuwenden, nach der die Steuer, die auf die Dividenden im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft erhoben worden sei, auf die in Österreich geschuldete Steuer angerechnet werde.

141 Wie in Randnr. 86 des vorliegenden Urteils ausgeführt, verbietet das Unionsrecht einem Mitgliedstaat nicht, die mehrfache Besteuerung der Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, durch die Anwendung von Vorschriften zu verhindern, nach denen diese Dividenden von der Steuer befreit sind, wenn sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlt werden, während ihre mehrfache Besteuerung durch ein Anrechnungssystem verhindert wird, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft gezahlt werden, vorausgesetzt, dass der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als der Satz für Dividenden aus inländischen Quellen und dass die Steuergutschrift zumindest ebenso hoch ist wie der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festgesetzten Steuer.

142 Außerdem ist es grundsätzlich Sache der Mitgliedstaaten, bei der Einführung von Mechanismen zur Verhinderung oder Abmilderung der mehrfachen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne die Kategorie von Steuerpflichtigen zu bestimmen, auf die diese Mechanismen angewandt werden können, und dazu Schwellenwerte nach Maßgabe der Beteiligung festzulegen, die diese Steuerpflichtigen an den betreffenden ausschüttenden Gesellschaften halten (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 67).

143 Art. 63 AEUV steht daher der Praxis einer nationalen Steuerbehörde, die auf Dividenden aus bestimmten Drittstaaten die Anrechnungsmethode anwendet, wenn die Beteiligung der Empfängergesellschaft am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft einen bestimmten Schwellenwert nicht erreicht, und bei Überschreiten dieses Werts die Befreiungsmethode, während sie auf Dividenden inländischen Ursprungs systematisch die Befreiungsmethode anwendet, nicht entgegen, vorausgesetzt, dass diese Mechanismen zur Verhinderung oder Abmilderung einer mehrfachen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne zu gleichwertigen Ergebnissen führen.

144 Der übermäßige Verwaltungsaufwand, den die Anwendung der Anrechnungsmethode verursachen soll, wurde bereits in den Randnrn. 92 bis 99 und 104 des vorliegenden Urteils geprüft.

145 Mit seinen Fragen 4 b und 4 c möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof ferner wissen, ob Art. 63 AEUV innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder einer innerstaatlichen Praxis entgegensteht, wonach die Anwendung der Anrechungsmethode auf Portfoliodividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem nicht dem EWR angehörenden Drittstaat ausgeschüttet werden, vom Bestehen eines Amtshilfeabkommens mit dem betreffenden Drittstaat abhängt.

146 Eine solche Frage ist jedoch rein hypothetischer Natur und daher unzulässig (vgl. Urteil vom 22. Juni 2010, Melki und Abdeli, C-188/10 und C-189/10, Slg. 2010, I-5667, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

147 Auf die vierte Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass Art. 63 AEUV der Praxis einer nationalen Steuerbehörde, die auf Dividenden aus bestimmten Drittstaaten die Anrechnungsmethode anwendet, wenn die Beteiligung der Empfängergesellschaft am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft einen bestimmten Schwellenwert nicht erreicht, und bei Überschreiten dieses Werts die Befreiungsmethode, während sie auf Dividenden inländischen Ursprungs systematisch die Befreiungsmethode anwendet, nicht entgegensteht, vorausgesetzt, dass die betreffenden, zur Verhinderung oder Abmilderung einer mehrfachen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne dienenden Mechanismen zu gleichwertigen Ergebnissen führen. Der Umstand, dass die nationale Finanzverwaltung von der Empfängergesellschaft Auskünfte zu der Steuer verlangt, die tatsächlich auf die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft in dem Drittstaat erhoben wurde, in dem diese ansässig ist, ist der Funktionsweise der Anrechnungsmethode inhärent und beeinträchtigt als solche nicht die Gleichwertigkeit der Befreiungs- und der Anrechnungsmethode.

C — *Zu den Fragen in der Rechtssache C-437/08*

148 Mit seinen Fragen in der Rechtssache C-437/08 möchte das vorlegende Gericht erstens wissen, ob Art. 63 AEUV nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden einer in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft vorsehen, während Dividenden aus inländischen Quellen stets von der Körperschaftsteuer befreit sind, und die für Veranlagungsjahre, in denen die Empfängergesellschaft einen Verlust ausgewiesen hat, keinen Anrechnungsvortrag auf die folgenden Veranlagungsjahre vorsehen.

149 Zweitens möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat verpflichtet, bei der Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden aus ausländischen Quellen nicht nur die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer, sondern auch die in diesem Staat einbehaltene Quellensteuer zu berücksichtigen.

1. Zur Zulässigkeit

150 Nach Ansicht der österreichischen Regierung stehen die Fragen in keinem Zusammenhang mit dem Ausgangsverfahren, da dieses nur das Veranlagungsjahr 2002 betreffe, d. h. das Jahr, in dem der Verlust erlitten worden sei. Ein allfälliger Anrechnungsvortrag in Bezug auf die im Ausland entrichtete Steuer könne daher nur die Folgejahre betreffen.

151 Dieses Vorbringen ist zurückzuweisen.

152 Dazu ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht — auch wenn das Ausgangsverfahren nur die Veranlagung für das Jahr 2002 betrifft, d. h. das Jahr, in dem Österreichische Salinen einen Verlust erlitt — mit seinen Fragen wissen möchte, ob die Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden, die diese Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft bezieht, als einer Befreiung der Dividenden von der Steuer gleichwertig angesehen werden kann. Es fragt weiter, ob die Anwendung dieser Methode mit Art. 63 AEUV vereinbar ist, wenn sie es der Empfängergesellschaft nicht ermöglicht, die im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Steuer auf die folgenden Veranlagungsjahre vorzutragen.

153 Unter diesen Umständen sind die in der Rechtssache C-437/08 gestellten Fragen zulässig.

2. Zur Beantwortung der Fragen

154 Angesichts der Fragen des vorlegenden Gerichts ist erstens zu prüfen, ob Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat, der auf Dividenden, die von gebietsfremden Gesellschaften ausgeschüttet werden, die Anrechnungsmethode und auf Dividenden gebietsansässiger Gesellschaften die Befreiungsmethode anwendet, verpflichtet, einen Anrechnungsvortrag für die entrichtete Steuer vorzusehen, wenn die Empfängergesellschaft in dem Veranlagungsjahr, in dem sie die Dividenden bezieht, einen Verlust ausweist.

155 Die österreichische Regierung ist der Ansicht, dass Art. 63 AEUV sie nicht dazu verpflichte, einen solchen Vortrag vorzusehen. Würden nämlich die Gewinne im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft höher besteuert als im Staat der Empfängergesellschaft, so sei der letztgenannte Staat nur gehalten, eine Steuergutschrift bis zur Höhe der von der Empfängergesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer zu erteilen (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 52). Desgleichen sei der Staat der Empfängergesellschaft, wenn wegen eines von ihr im Ausschüttungsjahr erlittenen Verlusts im Inland keine Steuer auf die bezogenen Dividenden entrichtet werde, nicht gehalten, eine Steuergutschrift zu erteilen, weder für dieses Veranlagungsjahr noch, *a fortiori*, für die folgenden Veranlagungsjahre.

156 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat, in dem für Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften an andere gebietsansässige Gesellschaften zahlen, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht, verpflichtet, für Dividenden, die gebietsansässigen Gesellschaften von gebietsfremden Gesellschaften gezahlt werden, eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 72).

157 Im Ausgangsverfahren geht aus § 10 Abs. 6 KStG hervor, dass im Rahmen des betreffenden Anrechnungssystems die von gebietsfremden Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden in die Steuerbemessungsgrundlage der Empfängergesellschaft einbezogen werden und somit, wenn im betreffenden Veranlagungsjahr ein Verlust ausgewiesen wird, die Höhe dieses Verlusts entsprechend verringern. Im selben Umfang wird daher die Höhe des Verlustvortrags verringert, der in den Folgejahren geltend gemacht werden kann. Hingegen haben Dividenden gebietsansässiger Gesellschaften, die steuerbefreit sind, keine Auswirkung auf die Steuerbemessungsgrundlage der Empfängergesellschaft und daher auch nicht auf ihre etwaigen vortragsfähigen Verluste.

158 Folglich kann, auch wenn die von einer gebietsfremden Gesellschaft an eine gebietsansässige Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden in dem Veranlagungsjahr, in dem sie bezogen worden sind, nicht der Körperschaftsteuer in dem Mitgliedstaat unterliegen,

in dem die letztgenannte Gesellschaft ihren Sitz hat, die Verringerung der Verluste der Empfängergesellschaft für diese in den folgenden Veranlagungsjahren bei einem positiven Betriebsergebnis zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dieser Dividenden führen, wenn sie die Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Steuer nicht vortragen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Februar 2009, Cobelfret, C-138/07, Slg. 2009, I-731, Randnrn. 39 und 40, und Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Randnrn. 39 und 40). Hingegen besteht bei Dividenden inländischen Ursprungs wegen der auf sie angewandten Befreiungsmethode keine Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.

159 Sieht eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche keinen Vortrag der Anrechnung der im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer vor, unterliegen daher Dividenden aus ausländischen Quellen in einem System wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen einer höheren Besteuerung als der, die aus der Anwendung der Befreiungsmethode auf Dividenden aus inländischen Quellen resultiert.

160 In Anbetracht der Ausführungen in Randnr. 156 des vorliegenden Urteils ist davon auszugehen, dass Art. 63 AEUV einer solchen Regelung entgegensteht.

161 Entgegen dem Vorbringen der österreichischen Regierung kann eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche nicht damit gerechtfertigt werden, dass ein Mitgliedstaat im Rahmen der Anwendung der Anrechnungsmethode nur bis zur Höhe der von den Empfängergesellschaften geschuldeten Körperschaftsteuer gehalten ist, eine Steuergutschrift zu gewähren (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnrn. 50 und 52).

162 Zwar setzt die Gleichwertigkeit der Befreiungsmethode und der Anrechnungsmethode nach der Rechtsprechung nicht voraus, dass im Rahmen der letztgenannten

Methode für Dividenden gebietsfremder Gesellschaften eine das nationale Steuerniveau übersteigende Steuergutschrift gewährt wird (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnrn. 50 und 52). Die Gewährung einer Steuergutschrift bis zur Höhe der von den Empfängergesellschaften geschuldeten Körperschaftsteuer reicht nämlich aus, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Dividenden zu beseitigen.

163 Wie sich aus Randnr. 158 des vorliegenden Urteils ergibt, verhindern jedoch nationale Rechtsvorschriften, die für Dividenden gebietsfremder Gesellschaften den Vortrag der Anrechnung einer im Ausland entrichteten Steuer nicht zulassen, während sie Dividenden aus inländischen Quellen von der Körperschaftsteuer befreien, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden aus ausländischen Quellen nicht.

164 Da aber die Situation einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, in Bezug auf eine Steuervorschrift, die die Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne verhindern oder abmildern soll, mit der einer Gesellschaft, die Dividenden aus inländischen Quellen erhält, insofern vergleichbar ist, als es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Besteuerung der erzielten Gewinne kommen kann (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 62), kann eine Ungleichbehandlung von Dividenden aus inländischen Quellen und Dividenden aus ausländischen Quellen wie die im Ausgangsverfahren fragliche nicht durch eine mit dem Ort der Kapitalanlage zusammenhängende unterschiedliche Situation gerechtfertigt werden.

165 Schließlich kann entgegen dem Vorbringen der italienischen Regierung die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Ungleichbehandlung nicht durch das Erfordernis gerechtfertigt werden, zu verhindern, dass innerhalb einer Gruppe von Gesellschaften, der die Empfängergesellschaft der Dividenden und die diese ausschüttende gebietsfremde Gesellschaft angehören, künstliche Gestaltungen gewählt werden, um die Herkunft der Dividenden allein zur Erlangung von Steuervorteilen zu modifizieren. Dazu genügt die Feststellung, dass die im Ausgangsverfahren fragliche nationale

Maßnahme, die den freien Kapitalverkehr beschränkt, nicht speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen abzielt, die allein auf die Erzielung eines Steuervorteils ausgerichtet sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Glaxo Wellcome, Randnr. 89 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im Übrigen erscheint, wie die Generalanwältin in Nr. 160 ihrer Schlussanträge hervorhebt, in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens das Vorliegen rein künstlicher Gestaltungen innerhalb einer Gruppe von Gesellschaften ausgeschlossen, da Österreichische Salinen Dividenden aus Beteiligungen am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft von weniger als 10 % bezogen hat, die sie gemeinsam mit anderen Anlegern über einen inländischen Investmentfonds hielt.

166 Was zweitens die Frage anbelangt, ob im Rahmen der Anwendung der Anrechnungsmethode die im Staat der ausschüttenden Gesellschaft einbehaltene Quellensteuer berücksichtigt werden muss, ist darauf hinzuweisen, dass eine solche Steuer, wenn sie im Ansässigkeitsstaat der Empfängergesellschaft der betreffenden Dividenden nicht angerechnet wird, die Voraussetzungen für eine rechtliche Doppelbesteuerung schafft.

167 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass es Sache jedes Mitgliedstaats ist, unter Beachtung des Unionsrechts sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen auszugestalten und in diesem Rahmen die Besteuerungsgrundlage und den Steuersatz zu bestimmen, die für den die Ausschüttung erhaltenden Anteilseigner gelten (vgl. u. a. Urteile Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 50, Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 47, und vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Randnr. 30).

168 Daraus folgt zum einen, dass Dividenden, die von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft an einen in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Anteilseigner ausgeschüttet werden, Gegenstand einer rechtlichen Doppelbesteuerung sein können, wenn sich beide Mitgliedstaaten dafür entscheiden, ihre Besteuerungsbefugnis auszuüben und die Dividenden beim Anteilseigner zu besteuern (Urteil vom 16. Juli 2009, Damseaux, C-128/08, Slg. 2009, I-6823, Randnr. 26).

169 Zum anderen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem Vertrag verbotenen Beschränkungen darstellen, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist (Urteil vom 3. Juni 2010, Kommission/Spanien, C-487/08, Slg. 2010, I-4843, Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

170 Da das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vorschreibt, bedeutet der Umstand, dass sowohl der Ursprungsmitgliedstaat der Dividenden als auch der Wohnsitzmitgliedstaat des Anteilseigners die Dividenden besteuern können, nicht, dass der Wohnsitzmitgliedstaat unionsrechtlich verpflichtet wäre, Vorkehrungen gegen die Nachteile zu treffen, die sich aus der Ausübung der auf diese Weise zwischen den beiden Mitgliedstaaten aufgeteilten Befugnis ergeben könnten (vgl. Urteile Damseaux, Randnrn. 30 und 34, sowie vom 15. April 2010, CIBA, C-96/08, Slg. 2010, I-2911, Randnrn. 27 und 28).

171 Unter diesen Umständen kann Art. 63 AEUV nicht dahin ausgelegt werden, dass er einen Mitgliedstaat verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat auf Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden, die eine im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Mitgliedstaaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. November 2006, Kerckhaert und Morres, C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnrn. 22 bis 24).

172 Gleiches gilt umso mehr, wenn die rechtliche Doppelbesteuerung daraus resultiert, dass ein Mitgliedstaat und ein Drittstaat ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben, wie aus den Randnrn. 119 und 120 des vorliegenden Urteils hervorgeht.

173 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist,

— dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der gebietsansässige Gesellschaften die Möglichkeit haben, in einem Veranlagungsjahr erlittene Verluste in die folgenden Veranlagungsjahre vorzutragen, und nach der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden dadurch verhindert wird, dass auf Dividenden aus inländischen Quellen die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttet werden, die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt, sofern eine solche Regelung es im Fall der Anwendung der Anrechnungsmethode nicht zulässt, dass die Anrechnung der Körperschaftsteuer, die im Ansässigkeitsstaat der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft entrichtet wurde, auf die folgenden Veranlagungsjahre vorgetragen wird, wenn die Empfängergesellschaft in dem Veranlagungsjahr, in dem sie die Dividenden aus einer ausländischen Quelle bezogen hat, einen Verlust ausgewiesen hat, und

— dass er einen Mitgliedstaat nicht verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat auf die Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden, die eine im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Staaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben.

IV — Kosten

174 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach denen Portfoliodividenden aus Beteiligungen an gebietsansässigen Gesellschaften von der Körperschaftsteuer befreit sind und nach denen eine solche Befreiung bei Portfoliodividenden von Gesellschaften mit Sitz in Drittstaaten, die Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 sind, vom Bestehen eines Abkommens über umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe zwischen dem Mitgliedstaat und dem betreffenden Drittstaat abhängt, da für das Erreichen der Ziele der fraglichen Rechtsvorschriften nur das Bestehen eines Amtshilfeabkommens erforderlich ist.**

2. **Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach denen Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, von der Körperschaftsteuer befreit sind, während Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat, der Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 ist, bezieht, dieser Steuer unterliegen, vorausgesetzt, dass die im Sitzstaat der letztgenannten Gesellschaft entrichtete Steuer auf die im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft geschuldete Steuer angerechnet wird und dass der Verwaltungsaufwand, der der Empfängergesellschaft für die Inanspruchnahme einer solchen Anrechnung abverlangt wird, nicht übermäßig ist. Angaben, die die nationale Finanzverwaltung von der Empfängergesellschaft zu der Steuer verlangt, die auf die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat tatsächlich erhoben wurde, sind der Funktionsweise der Anrechnungsmethode inhärent und können nicht als übermäßiger Verwaltungsaufwand angesehen werden.**

3. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der Portfoliodividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft bezieht, zur Verhinderung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von der Körperschaftsteuer befreit sind und die für Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem Drittstaat, der nicht Vertragspartei des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 ist, ausgeschüttet werden, weder eine Steuerbefreiung der Dividenden noch ein System zur Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat entrichteten Steuer vorsieht.

4. Art. 63 AEUV steht der Praxis einer nationalen Steuerbehörde, die auf Dividenden aus bestimmten Drittstaaten die Anrechnungsmethode anwendet, wenn die Beteiligung der Empfängergesellschaft am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft einen bestimmten Schwellenwert nicht erreicht, und bei Überschreiten dieses Werts die Befreiungsmethode, während sie auf Dividenden inländischen Ursprungs systematisch die Befreiungsmethode anwendet, nicht entgegen, vorausgesetzt, dass die betreffenden, zur Verhinderung oder Abmilderung einer mehrfachen Besteuerung ausgeschütteter Gewinne dienenden Mechanismen zu gleichwertigen Ergebnissen führen. Der Umstand, dass die nationale Finanzverwaltung von der Empfängergesellschaft Auskünfte zu der Steuer verlangt, die tatsächlich auf die Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft in dem Drittstaat erhoben wurde, in dem diese ansässig ist, ist der Funktionsweise der Anrechnungsmethode inhärent und beeinträchtigt als solche nicht die Gleichwertigkeit der Befreiungs- und der Anrechnungsmethode.

5. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen,

— dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der gebietsansässige Gesellschaften die Möglichkeit haben, in einem Veranlagungsjahr erlittene Verluste in die folgenden Veranlagungsjahre vorzutragen, und nach der die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden dadurch verhindert wird, dass auf Dividenden aus inländischen Quellen

die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttet werden, die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt, sofern eine solche Regelung es im Fall der Anwendung der Anrechnungsmethode nicht zulässt, dass die Anrechnung der Körperschaftsteuer, die im Ansässigkeitsstaat der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft entrichtet wurde, auf die folgenden Veranlagungsjahre vorgetragen wird, wenn die Empfängergesellschaft in dem Veranlagungsjahr, in dem sie die Dividenden aus einer ausländischen Quelle bezogen hat, einen Verlust ausgewiesen hat, und

— **dass er einen Mitgliedstaat nicht verpflichtet, in seinem Steuerrecht die Anrechnung der in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat auf die Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzusehen, um zu verhindern, dass bei den Dividenden, die eine im erstgenannten Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft bezieht, eine rechtliche Doppelbesteuerung eintritt, die daraus resultiert, dass die betreffenden Staaten ihre jeweilige Besteuerungsbefugnis parallel ausüben.**

Unterschriften