Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

13. März 2025 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten – Richtlinie 2011/96/EU – Art. 1 Abs. 4 – Verhinderung von Hinterziehung, Betrug und Missbrauch – Art. 4 Abs. 1 – Verbot der Besteuerung zugeflossener Gewinne – Unmittelbare Wirkung – Einbeziehung der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividende in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft – Abzug der ausgeschütteten Dividende von der Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft – Begrenzung des Abzugs – Regelung für konzerninterne Übertragungen, die die Übertragung der von bestimmten Gesellschaften erzielten Gewinne an andere ermöglicht“

In der Rechtssache C-135/24

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich, Belgien) mit Entscheidung vom 29. Januar 2024, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Februar 2024, in dem Verfahren

John Cockerill SA

gegen

État belge

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Kumin (Berichterstatter), der Richterin I. Ziemele und des Richters S. Gervasoni,

Generalanwalt: R. Norkus,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der John Cockerill SA, vertreten durch M. Possoz, Avocat, und H. Vanhulle, Advocaat,

* Verfahrenssprache: Französisch.

– der belgischen Regierung, vertreten durch S. Baeyens, P. Cottin und C. Pochet als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Ferrand und W. Roels als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 1 Abs. 4 und Art. 4 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2011, L 345, S. 8) in der durch die Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 (ABl. 2015, L 21, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2011/96).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits, den die John Cockerill SA gegen den belgischen Staat wegen ihrer Steuererklärung für das Steuerjahr 2020 betreibt.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 1 der Richtlinie 2011/96 sieht vor:

„(1) Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an

a) auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Mitgliedstaats von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen;

…

(2) Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten [die] Vorteile dieser Richtlinie nicht.

Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

(3) Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

(4) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch nicht entgegen.“

4 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 bestimmt:

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

a) besteuern der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne insoweit nicht, als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können, und besteuern sie diese Gewinne insoweit, als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen werden können, oder

b) lassen der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebstätte im Falle einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft und die Betriebstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft im Sinne von Artikel 2 auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 3 erfüllen.“

Belgisches Recht

5 Für den Ausgangsrechtsstreit gelten die Bestimmungen des Code des impôts sur les revenus de 1992 (Einkommensteuergesetzbuch von 1992) in seiner im Steuerjahr 2020 geltenden Fassung (im Folgenden: CIR 1992).

6 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 wurde durch die Art. 202 ff. CIR 1992 im belgischen Recht umgesetzt. Der belgische Gesetzgeber hat sich für die sogenannte „Einbeziehungs- und Abzugsmethode“ entschieden, die im Wesentlichen so funktioniert, dass die von einer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden zunächst in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen und dann davon als „endgültig besteuerte Einkünfte“ (im Folgenden: EBE) abgezogen werden, sofern die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Sind die EBE höher als die Steuerbemessungsgrundlage der Gesellschaft, können die Überschüsse auf spätere Steuerjahre vorgetragen werden.

7 Das CIR 1992 sieht außerdem eine Regelung für „konzerninterne Übertragungen“ vor. Diese Regelung ermöglicht es belgischen Gesellschaften, die Gewinn erwirtschaftet haben, unter bestimmten Voraussetzungen, ihren Gewinn ganz oder teilweise an Gesellschaften desselben Konzerns zu übertragen, die im selben Besteuerungszeitraum Verluste erlitten haben. Bei der Gesellschaft, die die Übertragung vornimmt, wird der übertragene Betrag von den Gewinnen des Besteuerungszeitraums abgezogen (Art. 205/5 CIR 1992). Bei der Gesellschaft, die die Übertragung erhält, wird der übertragene Betrag in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen (Art. 185 Abs. 4 CIR 1992).

8 Eine Begrenzung ist in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehen, der wie folgt lautet:

„Vom Betrag der in Art. 185 [Abs. 4 Unterabs. 1] genannten konzerninternen Übertragung, die in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wird, darf keiner der in den Art. 199 bis 206, 536 und 543 vorgesehenen Abzüge vorgenommen werden."

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

9 John Cockerill ist eine in Belgien ansässige Gesellschaft, die der Körperschaftsteuer unterliegt.

10 Im Jahr 2019 bezog John Cockerill Dividenden aus ihrer Beteiligung an Tochtergesellschaften mit Sitz in Belgien, in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union und in Drittstaaten, von denen nach Ansicht von John Cockerill ein Teil in Höhe von 96 302 105 Euro die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der EBE-Regelung erfüllte. Außerdem erhielt John Cockerill im selben Jahr eine konzerninterne Übertragung in Höhe von 43 697 824,53 Euro, die in ihre Steuerbemessungsgrundlage einbezogen wurde.

11 Wegen der in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehenen Abzugsbegrenzung konnte John Cockerill jedoch nicht alle ihr zugeflossenen Dividenden, die die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der EBE-Regelung erfüllten, von ihrer Steuerbemessungsgrundlage abziehen. Daher wurde von John Cockerill für das Steuerjahr 2020 Körperschaftsteuer in Höhe von 13 057 328,95 Euro gefordert. Diese Gesellschaft vertritt jedoch die Ansicht, dass ihre Steuerbemessungsgrundlage in dem Fall, dass sie im fraglichen Steuerjahr keine die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der EBE-Regelung erfüllende Dividende erhalten hätte, negativ gewesen wäre, so dass sie nicht steuerpflichtig gewesen wäre.

12 John Cockerill meint, dass diese Situation, die dazu führe, dass sie steuerpflichtig sei, während sie dies nicht gewesen wäre, wenn ihr keine Dividenden zugeflossen wären, gegen die Richtlinie 2011/96 verstoße. Daher legte sie am 20. April 2021 bei der belgischen Steuerverwaltung Einspruch gegen ihre Besteuerung ein. Da dieser Einspruch zurückgewiesen wurde, erhob sie am 5. Dezember 2022 beim Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich, Belgien), dem vorlegenden Gericht, aus demselben Grund Klage.

13 Vor diesem Gericht macht John Cockerill geltend, dass ihr ein Steuervorteil dadurch vorenthalten werde, dass es wegen Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 nicht zulässig sei, von der konzerninternen Übertragung, die sie erhalten habe, die EBE des laufenden Jahres abzuziehen. Sie sieht darin eine gegen die Richtlinie 2011/96 verstoßende Ungleichbehandlung, wenn die Situation einer Gesellschaft, der steuerbefreite Dividenden gemäß der Richtlinie zuflössen, mit der Situation einer anderen Gesellschaft verglichen werde, der keine Dividenden zuflössen, obgleich beiden Gesellschaften dieselbe konzerninterne Übertragung zufließe.

14 Demgegenüber weist der belgische Staat darauf hin, dass der Zweck der Regelung für konzerninterne Übertragungen darin bestehe, einen gerechten Ausgleich zwischen den in einem Konzern entstehenden Gewinnen und Verlusten zu gewährleisten. Daher ziele Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 darauf ab, den Anreiz zur Vornahme einer Übertragung, die über den steuerlichen Verlust der die Übertragung erhaltenden Gesellschaft hinausgehe, zu begrenzen und auf diese Weise jeder Absicht eines Missbrauchs dieser Regelung dadurch entgegenzuwirken, dass die sich aus einer zu hohen konzerninternen Übertragung ergebenden Vorteile beseitigt würden. Jedenfalls könnten die gemäß dieser Bestimmung nicht abzugsfähigen EBE auf spätere Steuerjahre übertragen werden.

15 Da das Tribunal de première instance de Liège (Gericht erster Instanz Lüttich) an der Vereinbarkeit der nationalen Rechtsvorschriften mit der Richtlinie 2011/96 zweifelt, hat es beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Hat Art. 4 der Richtlinie 2011/96 unmittelbare Wirkung und ist er in Verbindung mit den anderen Quellen des Unionsrechts dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht,
   i) die eine Regelung zur steuerlichen Konsolidierung (konzerninterne Übertragung) einführen, die es Konzernen unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, die von bestimmten Tochtergesellschaften erzielten steuerpflichtigen Gewinne ganz oder teilweise an andere Tochtergesellschaften, die im Steuerjahr Verluste erlitten haben, zu übertragen (konzerninterne Übertragung), aber
   ii) die Gesellschaften, die Verluste erlitten haben und die die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats zur Umsetzung der Richtlinie 2011/96 erfüllen, in Höhe der erhaltenen Dividenden von dieser Vergünstigung ausschließen?

2. Fallen diese Rechtsvorschriften möglicherweise in den Anwendungsbereich von Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2011/96, in dem es heißt, dass sie „der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht [entgegensteht]“?

Zur Zulässigkeit

16 Die belgische Regierung zweifelt an der Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens.

17 Zunächst trägt sie vor, dass dieses Ersuchen keine ausreichenden Angaben zum Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und zu den einschlägigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften enthalte.

18 Sodann macht sie insoweit, als sich das vorlegende Gericht in seiner ersten Frage auf „Gesellschaften, die Verluste erlitten haben“ bezieht, geltend, dass es im vorliegenden Fall keineswegs um Verluste gehe, da die Ergebnisse von John Cockerill in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahr positiv gewesen seien. Daher sei das Vorabentscheidungsersuchen rein hypothetisch.

19 Schließlich meint sie, dass sich die Cour de cassation (Kassationsgerichtshof, Belgien) bereits zu der Frage geäußert habe, wie das in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehene Abzugsverbot im Hinblick auf die Richtlinie 2011/96 auszulegen sei, so dass das vorlegende Gericht über alle Informationen verfüge, die erforderlich seien, um den konkreten Sachverhalt zu würdigen und in der Sache zu entscheiden.

20 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es im Rahmen der durch Art. 267 AEUV geschaffenen Zusammenarbeit zwischen ihm und den nationalen Gerichten allein Sache des nationalen Gerichts, das mit dem Rechtsstreit befasst ist und in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, anhand der 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 oder die Beurteilung der Gültigkeit des Unionsrechts betreffen (Urteil vom 28. November 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Infolgedessen spricht eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Fragen des nationalen Gerichts, die es zur Auslegung oder Beurteilung der Gültigkeit des Unionsrechts in dem rechtlichen und tatsächlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt und dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat. Der Gerichtshof kann die Entscheidung über ein Ersuchen eines nationalen Gerichts nur ablehnen, wenn die erbetene Auslegung oder Beurteilung der Gültigkeit des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit den Gegebenheiten oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (Urteil vom 28. November 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Im vorliegenden Fall enthält das Vorabentscheidungsersuchen Angaben zum tatsächlichen und rechtlichen Rahmen des Ausgangsverfahrens, die, auch wenn sie begrenzt sind, gleichwohl ausreichen, um die Tragweite der Vorlagefragen und ihre Erheblichkeit für die Entscheidung dieses Verfahrens zu verstehen und es dem Gerichtshof zu ermöglichen, sachdienliche Antworten zu geben, und gleichzeitig den Regierungen der Mitgliedstaaten und den übrigen Beteiligten die Möglichkeit zu geben, gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union Erklärungen abzugeben.

23 Was speziell die erste Frage betrifft, ist es nicht Sache des Gerichtshofs, die Richtigkeit der tatsächlichen Prämisse zu überprüfen, auf der diese Frage beruht, und jedenfalls erscheint diese Frage angesichts des Gegenstands des Ausgangsrechtsstreits, wie er vom vorlegenden Gericht beschrieben wird, nicht offensichtlich hypothetisch.

24 Schließlich ist festzustellen, dass die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens nicht im Hinblick auf eine etwaige einschlägige Rechtsprechung der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) in Frage gestellt werden kann. Selbst unter der Annahme, dass es eine nationale Rechtsvorschrift gibt, nach der die Beurteilung der Cour de cassation (Kassationsgerichtshof) für das vorlegende Gericht bindend ist, kann eine solche Rechtsvorschrift dem vorlegenden Gericht nicht die Möglichkeit nehmen, dem Gerichtshof Fragen der Auslegung des Unionsrechts vorzulegen, um das es in dieser Beurteilung geht. Es muss einem nationalen Gericht nämlich freistehen, dem Gerichtshof die Fragen vorzulegen, bei denen es Zweifel hat, wenn es der Ansicht ist, dass es aufgrund der rechtlichen Beurteilung des übergeordneten Gerichts zu einem unionsrechtswidrigen Urteil gelangen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Januar 2013, Križan u. a., C-416/10, EU:C:2013:8, Rn. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Folglich ist das Vorabentscheidungsersuchen zulässig.

Zu den Vorlagefragen

26 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die vorsieht, dass Dividenden, die einer

Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, in einem ersten Schritt in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden müssen, bevor sie in einem zweiten Schritt abgezogen werden können, dieser Abzug auf den in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogenen Betrag einer konzerninternen Übertragung aber keine Anwendung findet, und, wenn ja, ob Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie eine solche Regelung gleichwohl zulässt.

27 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 sieht vor, dass, wenn einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebstätte aufgrund der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft Gewinne zufließen, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, „der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebsstätte diese Gewinne insoweit nicht [besteuern], als sie von der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden können, und [sie] diese Gewinne insoweit [besteuern], als sie von der Tochtergesellschaft abgezogen werden können," oder „der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebstätte im Falle einer Besteuerung [zulassen], dass die Muttergesellschaft und die Betriebstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichten, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft und die ihr nachgeordnete Gesellschaft im Sinne von Artikel 2 [der Richtlinie] auf jeder Stufe die Bedingungen gemäß Artikel 3 [der Richtlinie] erfüllen".

28 Die Richtlinie 2011/96 lässt den Mitgliedstaaten somit in ihrem Art. 4 Abs. 1 ausdrücklich die Wahl zwischen dem Befreiungssystem (Buchst. a) und dem Anrechnungssystem (Buchst. b) (vgl. entsprechend Urteil vom 20. Oktober 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Nach den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hat sich das Königreich Belgien für das in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 vorgesehene Befreiungssystem entschieden. Daher sind die Vorlagefragen allein im Licht dieser Bestimmung zu beantworten.

30 Die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 vorgesehene Verpflichtung ist von keiner Voraussetzung abhängig gemacht worden und steht nur unter dem Vorbehalt von Art. 4 Abs. 2 bis 5 sowie von Art. 1 Abs. 2 bis 4 der Richtlinie (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Die Mitgliedstaaten sind daher nicht berechtigt, den Vorteil, der sich aus Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 ergibt, von anderen als den in der Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig zu machen (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Insoweit geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Richtlinie 2011/96 sicherstellen soll, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Um das Ziel zu erreichen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind, soll mit der Richtlinie 2011/96, insbesondere mit der Regelung in ihrem

Art. 4 Abs. 1 Buchst. a, verhindert werden, dass es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung dieser Gewinne kommt, dass also die ausgeschütteten Gewinne ein erstes Mal bei der Tochtergesellschaft und ein zweites Mal bei der Muttergesellschaft erfasst werden (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 So untersagt Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 den Mitgliedstaaten, die Muttergesellschaft wegen der von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu besteuern, ohne dass danach unterschieden würde, ob der die Besteuerung der Muttergesellschaft auslösende Tatbestand im Zufluss dieser Gewinne oder in deren Weiterausschüttung besteht. Unter dieses Verbot fällt auch eine nationale Regelung, die, obwohl die der Muttergesellschaft zufließenden Dividenden nicht als solche besteuert werden, dazu führen kann, dass diese Dividenden indirekt bei der Muttergesellschaft besteuert werden (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Eine solche Regelung ist nämlich weder mit dem Wortlaut noch mit den Zielen und dem System der Richtlinie 2011/96 vereinbar, da sie es nicht erlaubt, das mit ihrem Art. 4 Abs. 1 Buchst. a verfolgte Ziel der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in vollem Umfang zu erreichen (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Im vorliegenden Fall ist Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 durch die Art. 202 ff. CIR 1992 im belgischen Recht umgesetzt worden, wie sich aus Rn. 6 des vorliegenden Urteils ergibt. Diese Bestimmungen sehen im Wesentlichen ein sogenanntes „Einbeziehungs- und Abzugssystem“ vor, wonach die der Muttergesellschaft zufließenden Dividenden in einem ersten Schritt in ihre Steuerbemessungsgrundlage einbezogen und in einem zweiten Schritt davon als EBE insoweit abgezogen werden, als bei der Muttergesellschaft nach Abzug der Verluste und der anderen steuerbefreiten Gewinne noch steuerpflichtige Gewinne verbleiben. Übersteigen die EBE die Steuerbemessungsgrundlage der betreffenden Gesellschaft, können die Überschüsse auf spätere Steuerjahre übertragen werden.

37 Desgleichen geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Regelung für „konzerninterne Übertragungen“ es belgischen Gesellschaften, die Gewinn erwirtschaftet haben, unter bestimmten Voraussetzungen erlaubt, ihren Gewinn ganz oder teilweise an Gesellschaften desselben Konzerns zu übertragen, die im selben Besteuerungszeitraum Verluste erlitten haben, wobei der übertragene Betrag in die Steuerbemessungsgrundlage der Gesellschaft, die die Übertragung erhält, einbezogen wird.

38 Allerdings sieht Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vor, dass vom Betrag der konzerninternen Übertragung, der in die Steuerbemessungsgrundlage der Gesellschaft, die diese Übertragung erhält, einbezogen wird, kein Abzug, auch nicht der EBE, vorgenommen werden darf.

39 John Cockerill trägt im Wesentlichen vor, dass die Anwendung des in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehenen Verbots zu einer indirekten Besteuerung der ihr zufließenden Dividenden führe, obwohl die Dividenden die Voraussetzungen für eine Befreiung nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 erfüllten.

40 Was insoweit das Vorliegen einer etwaigen indirekten Besteuerung der Dividenden betrifft, der – wie in Rn. 34 des vorliegenden Urteils ausgeführt – Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 entgegenstünde, ist eine Situation wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, in der eine Muttergesellschaft wie John Cockerill beim Steuerabzug das in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehene Verbot beachten musste, mit einer Situation zu vergleichen, in der der betreffende Mitgliedstaat ein einfaches Befreiungssystem eingeführt hat, das den Ausschluss von Dividenden von der Steuerbemessungsgrundlage dieser Gesellschaft vorsieht (vgl. entsprechend Urteil vom 20. Oktober 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, Rn. 42 bis 44).

41 Wie die Europäische Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen geltend macht, scheint die Kombination der belgischen EBE-Regelung, wie sie in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahr galt, mit der Regelung für konzerninterne Übertragungen jedoch zu bewirken, dass der Zufluss von Dividenden, die nach Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 von der Steuer zu befreien sind, dazu führen kann, dass eine Muttergesellschaft, die eine konzerninterne Übertragung erhalten hat, höher besteuert wird als wenn ihr diese Dividenden nicht zugeflossen wären oder wenn diese Dividenden schlicht und einfach von ihrer Steuerbemessungsgrundlage ausgeschlossen worden wären.

42 Wenn dies der Fall ist, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat, ist der Zufluss der Dividenden entgegen dem mit Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 verfolgten Ziel für die Muttergesellschaft nicht steuerlich neutral (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 46).

43 Insoweit ist unerheblich, dass es sich bei der Regelung für konzerninterne Übertragungen um einen freiwilligen Mechanismus des nationalen Rechts handelt oder dass die EBE, die für ein bestimmtes Jahr nicht verwendet werden konnten, auf das folgende Jahr übertragen werden können.

44 Zum einen impliziert die Art und Weise, in der der belgische Gesetzgeber die in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 vorgesehene Befreiungsregelung umsetzt, nämlich zwangsläufig eine Wechselbeziehung zwischen den Dividenden und den anderen Elementen der Steuerbemessungsgrundlage wie der konzerninternen Übertragung, wobei die Wirkungen einer solchen Wechselbeziehung jedoch mit der Richtlinie 2011/96 in Einklang stehen müssen (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 49).

45 Zum anderen trifft es zwar zu, dass die EBE, die gemäß dem in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehenen Abzugsverbot für ein bestimmtes Jahr nicht verwendet werden konnten, auf das folgende Steuerjahr übertragen werden können, doch kann im Rahmen der Anwendung eines Steuersystems wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden der Bezug von Dividenden in bestimmten Fällen eine stärkere Besteuerung der Muttergesellschaft nach sich ziehen, als es bei einem Ausschluss der Dividenden von ihrer Steuerbemessungsgrundlage der Fall wäre. Da die Steuerlast der Muttergesellschaft berührt werden kann, ist davon auszugehen, dass die von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden somit einer indirekten Besteuerung unterliegen (vgl. entsprechend Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 53).

46 Zur Frage, ob eine solche Steuerregelung gleichwohl nach Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2011/96 zulässig sein kann, ist darauf hinzuweisen, dass nach dieser Bestimmung die Richtlinie 2011/96 der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch nicht entgegensteht.

47 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass eine nationale Regelung nur dann die Verhinderung von Steuerhinterziehungen, Steuerbetrug und Missbräuchen bezweckt, wenn ihr spezifisches Ziel in der Verhinderung von Verhaltensweisen liegt, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen. Dagegen kann eine allgemeine Vermutung für das Vorliegen von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug und Missbrauch keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele einer Richtlinie beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 14. Juni 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, Rn. 43 und 44 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Im vorliegenden Fall deutet jedoch nichts darauf hin, dass das in Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 vorgesehene Abzugsverbot speziell bezweckt, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche Gestaltungen auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet wären. Es zeigt sich vielmehr, dass diese Bestimmung die Anrechnung von EBE auf die konzerninterne Übertragung unabhängig vom Vorliegen eines Steuermissbrauchs generell ausschließt.

49 Daher ermächtigt Art. 1 Abs. 4 der Richtlinie 2011/96 einen Mitgliedstaat nicht, eine nationale Bestimmung wie Art. 207 Abs. 8 CIR 1992 anzuwenden, da sie über das hinausgeht, was zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch erforderlich ist.

50 Soweit die belgische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen außerdem auf Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2011/96 Bezug nimmt, ist darauf hinzuweisen, dass nach dieser Bestimmung dann, wenn unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vorliegt, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, die Mitgliedstaaten die Vorteile dieser Richtlinie nicht gewähren.

51 Insoweit genügt der Hinweis, dass die belgische Regierung im vorliegenden Fall nicht behauptet, dass der Vorgang, nach dessen Abschluss John Cockerill Dividenden zugeflossen sind, die gemäß Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 von der Steuer befreit werden können, solch eine Gestaltung darstellte. Im Übrigen geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervor, dass dies der Fall gewesen wäre.

52 Sollte schließlich das vorlegende Gericht nach Vornahme des in Rn. 40 des vorliegenden Urteils genannten Vergleichs zu dem Ergebnis gelangen, dass der Bezug von Dividenden durch John Cockerill im vorliegenden Fall nicht steuerlich neutral war, ist hinsichtlich der Konsequenzen, die aus einem solchen Schluss zu ziehen sind, zum einen festzustellen, dass nach dem Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts das nationale Gericht, das im Rahmen seiner Zuständigkeit die Bestimmungen des Unionsrechts anzuwenden hat, verpflichtet ist, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen, indem es erforderlichenfalls jede – auch spätere – entgegenstehende Bestimmung des nationalen Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet lässt, ohne dass es die vorherige Beseitigung dieser Bestimmung auf

gesetzgeberischem Weg oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragen oder abwarten müsste (Urteil vom 24. Juni 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Zum anderen geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 unmittelbare Wirkung hat (vgl. entsprechend Urteil vom 12. Februar 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn. 63 bis 65).

54 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 1 Abs. 4 und Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96 dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die vorsieht, dass Dividenden, die einer Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, in einem ersten Schritt in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden müssen, bevor sie in einem zweiten Schritt abgezogen werden können, dieser Abzug auf den in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogenen Betrag einer konzerninternen Übertragung aber keine Anwendung findet.

Kosten

55 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 1 Abs. 4 und Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in der durch die Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 geänderten Fassung

sind dahin auszulegen, dass

sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die vorsieht, dass Dividenden, die einer Muttergesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft zufließen, in einem ersten Schritt in die Steuerbemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden müssen, bevor sie in einem zweiten Schritt abgezogen werden können, dieser Abzug auf den in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogenen Betrag einer konzerninternen Übertragung aber keine Anwendung findet.

Unterschriften