URTEIL DES GERICHTSHOFES

6. Juni 2000 *

In der Rechtssache C-35/98

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Staatssecretaris van Financiën

gegen

B. G. M. Verkooijen

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5) sowie der Artikel 6 und 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 12 EG und 43 EG)

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten J. C. Moitinho de Almeida, L. Sevón und R. Schintgen sowie der Richter P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet (Berichterstatter) und der Richterin F. Macken,

Generalanwalt: A. La Pergola
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— von B. G. M. Verkooijen, vertreten durch Steuerberater F. E. Dekker,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch J. G. Lammers, stellvertretender Rechtsberater, als Bevollmächtigten,

— der italienischen Regierung, vertreten durch Avvocato dello Stato G. De Bellis,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins, Treasury Solicitor, als Bevollmächtigten im Beistand von Barrister R. Singh,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Hauptrechtsberater E. Mennens und durch H. Michard, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fierstra, Leiter der Abteilung „Europarecht" im Ministerium für auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, der französischen Regierung, vertreten durch S. Seam, Sekretär für auswärtige Angelegenheiten in der Direktion für Rechtsfragen im Außenministerium, als Bevollmächtigten, der italienischen Regierung, vertreten durch G. De Bellis, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins im Beistand von R. Singh, und der Kommission, vertreten durch E. Mennens und H. Michard, in der Sitzung vom 23. März 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 24. Juni 1999,

aufgrund des Beschlusses über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung vom 17. September 1999,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von B. G. M. Verkooijen, vertreten durch F. E. Dekker, der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fiestra, der französischen Regierung, vertreten durch S. Seam, der italienischen Regierung, vertreten durch G. De Bellis, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins im Beistand von R. Singh, und der Kommission, vertreten durch E. Mennens und H. Michard, in der Sitzung vom 30. November 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 14. Dezember 1999,

folgendes

Urteil

1 Der Hoge Raad der Nederlanden hat mit Beschluß vom 11. Februar 1998, beim Gerichtshof eingegangen am 13. Februar 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) drei Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. L 178, S. 5) sowie der Artikel 6 und 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 12 EG und 43 EG) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen dem Staatssecretaris van Financiën und B. G. M. Verkooijen, einem niederländischen Staatsangehörigen (im folgenden: Kläger), wegen der Weigerung, diesem eine Befreiung von der Einkommensteuer für Dividenden zu gewähren, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich der Niederlande ansässigen Gesellschaft gezahlt wurden.

Nationale Rechtsvorschriften

3 Zum maßgeblichen Zeitpunkt war die Einkommensteuer in den Niederlanden durch die Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Einkommensteuergesetz 1964 in seiner vor 1997 geltenden Fassung; nachstehend: Einkommensteuergesetz) geregelt.

4 Gemäß Artikel 24 des Einkommensteuergesetzes unterlagen die Einkünfte aus Vermögen, darunter auch Dividenden und andere Zahlungen aufgrund des Besitzes von Anteilen, der Einkommensteuer. Ein Steuerpflichtiger mußte also erhaltene Dividenden in seiner niederländischen Einkommensteuererklärung als zu versteuerndes Einkommen, Einkünfte aus Vermögen, mit angeben.

5 Allerdings sind der niederländischen Einkommensteuer („inkomstenbelasting") nur natürliche Personen unterworfen, so daß die vorliegende Rechtssache nur die Ausschüttung von Dividenden an natürliche Personen betrifft.

6 Werden die Dividenden von Gesellschaften ausgeschüttet, die in den Niederlanden ansässig sind, so wird die Einkommensteuer auf sie an der Quelle einbehalten: die so erhobene Steuer wird Dividendensteuer genannt. Die Modalitäten der Einbehaltung dieser Steuer sind in Artikel 1 Absatz 1 der Wet op de inkomstenbelasting 1965 (Stb. 1965, S. 621; nachstehend: Dividendensteuergesetz) geregelt, wo es heißt:

„Eine als Dividendensteuer bezeichnete direkte Steuer wird von demjenigen erhoben, der unmittelbar oder aufgrund von Bescheinigungen Anspruch hat auf die Erträge aus Anteilen, Genußscheinen und Gewinnschuldverschreibungen an bzw. von in den Niederlanden ansässigen Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, offenen Kommanditgesellschaften und anderen Gesellschaften, deren Kapital ganz oder teilweise in Anteile aufgeteilt ist."

7 Die Dividendensteuer kann eine definitive Steuer sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Dividenden von einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft an eine Person gezahlt werden, die nicht der niederländischen Einkommensteuer unterworfen ist.

8 Werden solche Dividenden dagegen an eine Person gezahlt, die der niederländischen Einkommensteuer unterliegt, so stellt die Dividendensteuer nach Artikel 63 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes eine Abzugssteuer („voorheffing") gegenüber der Einkommensteuer dar. Nach Artikel 15 der Algemene wet inzake rijksbelastingen (Gesetz über die staatlichen Steuern) wird

diese Abzugssteuer bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Gesamteinkommen auf diese angerechnet.

9 Nach Artikel 47b des Einkommensteuergesetzes sind Dividenden bis zu einer bestimmten Höhe von der Einkommensteuer befreit. Dieser Freibetrag gilt für Erträge aus Anteilen, für die die niederländische Dividendensteuer einbehalten wurde, also nach Artikel 1 Absatz 1 des Dividendensteuergesetzes für die Erträge aus Anteilen an in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften. Der Freibetrag wurde durch das Gesetz vom 6. September 1985 (Stb. 1985, S. 504) von ursprünglich 500 NLG auf 1 000 NLG (bei Verheirateten bis 2 000 NLG) erhöht.

10 Zum maßgeblichen Zeitpunkt sah Artikel 47b des Einkommensteuergesetzes folgendes vor:

„1. Der Dividendenfreibetrag gilt für bei der Festsetzung des Bruttoeinkommens als Einkünfte berücksichtigte Erträge aus Anteilen, von denen die Dividendensteuer einbehalten wurde oder aufgrund von Artikel 4 Absatz 1 des Dividendensteuergesetzes von 1965 nicht einbehalten wurde. Der Dividendenfreibetrag beläuft sich auf 1 000 NLG, höchstens aber die Summe der Erträge abzüglich der dafür aufgewendeten Kosten mit Ausnahme von Schuldzinsen und Darlehenskosten.

...

3. Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Beträge von 1 000 NLG erhöhen sich für einen Steuerpflichtigen, dem die in Artikel 5 Absatz 1 angeführten Bestandteile des Einkommens seines Ehegatten zugerechnet werden, auf 2 000 NLG."

11 Aus den Materialien zu dieser Bestimmung geht hervor, daß mit dem Dividendenfreibetrag (und seiner Beschränkung auf Dividenden von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften) zwei Ziele verfolgt wurden: Erstens sollte die Befreiung als Maßnahme zur Verbesserung der Eigenkapitalausstattung der Unternehmen sowie dazu dienen, niederländische Aktien für Privatpersonen interessanter zu machen; zweitens sollte die Befreiung insbesondere für Kleinanleger in gewissem Umfang die Doppelbesteuerung ausgleichen, die sich im niederländischen Steuersystem daraus ergeben würde, daß zum einen mit der Körperschaftsteuer die von den Gesellschaften erzielten Gewinne und zum anderen mit der Steuer auf das Einkommen des einzelnen Anteilseigners die von diesen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden besteuert würden.

Ausgangsrechtsstreit

12 Der Kläger wohnte 1991 in den Niederlanden und arbeitete dort im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses bei der Fina Nederland BV, die Erdölerzeugnisse vertreibt und mittelbar von der in Belgien niedergelassenen und an der Börse notierten Aktiengesellschaft Petrofina NV kontrolliert wird.

13 Im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans, an dem alle Arbeitnehmer des Konzerns teilnehmen konnten, erwarb der Kläger Anteile an der Petrofina NV. Auf diese Anteile wurde 1991 eine Dividende von (umgerechnet) etwa 2 337 NLG ausgeschüttet, für die in Belgien eine Quellensteuer von 25 % einbehalten wurde. In seiner niederländischen Einkommensteuererklärung für das Jahr 1991 gab Herr Verkooijen diese Dividende als zu versteuerndes Einkommen mit an.

14 Bei der Veranlagung der Einkünfte des Klägers wendete der Belastinginspecteur den Dividendenfreibetrag mit der Begründung nicht an, der Kläger habe darauf keinen Anspruch, da auf die Dividenden, die er von der Petrofina NV erhalten habe, nicht die niederländische Dividendensteuer erhoben worden sei. Im Bescheid über die Veranlagung des Klägers zur Einkommensteuer und seinen Beitrag zur Allgemeinen Sozialversicherung („volksverzekeringen") für das Jahr 1991 wurde daher ein zu versteuerndes Einkommen von 166 697 NLG festgesetzt, in dem die gesamte an ihn von der Petrofina NV gezahlte Dividende enthalten war.

15 Der Kläger legte gegen diese Veranlagung Einspruch ein und machte geltend, die erhaltene Dividende hätte gemäß Artikel 47b Absätze 1 und 3 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 2 000 NLG (da er verheiratet sei) von der Einkommensteuer befreit werden müssen.

16 Gegen die Ablehnung seines Einspruchs durch den Belastinginspecteur erhob er Klage beim Gerechtshof 's-Gravenhage. Dieser befand, daß die Beschränkung des Dividendenfreibetrags auf Erträge aus Anteilen, für die die niederländische Dividendensteuer einbehalten worden sei, gegen die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag (letzterer jetzt Artikel 48 EG) sowie gegen die Richtlinie 88/361 verstoße. Er hob daher den Einspruchsbescheid des Belastinginspecteur auf und änderte den Veranlagungsbescheid dahin ab, daß die Steuer auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens von 164 697 NLG zu berechnen sei.

17 Der Staatssecretaris van Financiën legte gegen das Urteil des Gerechtshof 's-Gravenhage beim vorlegenden Gericht Kassationsbeschwerde ein.

Einschlägige Vorschriften des Gemeinschaftsrechts

18 Zu der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit war der Vertrag über die Europäische Union noch nicht in Kraft getreten; für den freien Kapitalverkehr galt Artikel 67 EWG-Vertrag (durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben). Er lautete:

„Soweit es für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes notwendig ist, beseitigen die Mitgliedstaaten untereinander während der Übergangszeit schrittweise alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs in bezug auf Berechtigte, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, und heben alle Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnorts der Parteien oder des Anlageorts auf."

19 Dieser Artikel wurde durch mehrere Richtlinien durchgeführt, u. a. die Richtlinie 88/361, die zur maßgeblichen Zeit galt.

20 Artikel 1 Absatz 1 dieser Richtlinie lautet:

„Unbeschadet der nachstehenden Bestimmungen beseitigen die Mitgliedstaaten die Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten. Zur Erleichterung der Durchführung dieser Richtlinie wird der Kapitalverkehr entsprechend der Nomenklatur in Anhang I gegliedert."

21 Unter den in Anhang I der Richtlinie 88/361 aufgezählten Kapitalbewegungen sind aufgeführt:

„I. Direktinvestitionen

...

2. Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen

...

III. Geschäfte mit Wertpapieren, die normalerweise am Kapitalmarkt gehandelt werden (soweit nicht unter I, IV und V erfaßt)

...

A. Transaktionen mit Kapitalmarktpapieren

...

2. Erwerb an der Börse gehandelter ausländischer Wertpapiere durch Gebietsansässige

...“

22 Der Einleitung von Anhang I, letzter Absatz, zufolge ist die Aufzählung der Kapitalbewegungen nicht abschließend:

„Diese Nomenklatur ist keine erschöpfende Aufzählung zur Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs; sie enthält nämlich eine Rubrik XIII — F ‚Sonstiger Kapitalverkehr: Verschiedenes‘. Sie ist mithin nicht im Sinne einer Einschränkung des Geltungsbereichs des in Artikel 1 dieser Richtlinie niedergelegten Grundsatzes einer vollständigen Liberalisierung des Kapitalverkehrs zu verstehen.“

23 Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie 88/361 lautet:

„Die Mitgliedstaaten treffen die erforderlichen Maßnahmen, um dieser Richtlinie spätestens am 1. Juli 1990 nachzukommen. Sie setzen die Kommission hiervon unverzüglich in Kenntnis. Ferner unterrichten sie die Kommission über jede neue Maßnahme oder jede Änderung der Vorschriften über den in Anhang I aufgeführten Kapitalverkehr spätestens zum Zeitpunkt des jeweiligen Inkrafttretens.“

Vorabentscheidungsfragen

24 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 88/361/EWG in Verbindung mit Ziffer I.2 ihres Anhangs I dahin auszulegen, daß eine sich aus dem Einkommensteuerrecht eines Mitgliedstaats ergebende Beschränkung, nach der Anteilseigner von der Entrichtung der Einkommensteuer auf Dividenden bis zu einer bestimmten Höhe befreit sind, diese Befreiung jedoch nur für Dividenden von in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften gilt, gemäß Artikel 6 Absatz 1 der Richtlinie 88/361 seit dem 1. Juli 1990 verboten ist?

2. Bei Verneinung von Frage 1: Sind die Artikel 6 und/oder 52 EG-Vertrag dahin auszulegen, daß sie eine beschränkende Bestimmung, wie sie in Frage 1 bezeichnet ist, nicht zulassen?

3. Macht es für die Beantwortung der vorstehenden Fragen einen Unterschied, ob die Anwendung einer solchen Befreiung von einem gewöhnlichen Anteilseigner oder von einem Arbeitnehmer (einer Tochtergesellschaft), der die betreffenden Anteile im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans hält, beansprucht wird?

Zur ersten Vorabentscheidungsfrage

25 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 88/361/EWG einer Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, die wie die im Ausgangsverfahren fragliche die Gewährung einer Befreiung von der Einkommensteuer auf Dividenden, die an natürliche Personen, die Anteilseigner sind, gezahlt werden, von der Voraussetzung abhängig macht, daß die dividendenzahlende Gesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat.

26 Erstens ist zu untersuchen, ob die Richtlinie 88/361, die Artikel 67 des Vertrages durchführt, den Fall erfaßt, daß ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der in diesem Staat wohnt, Dividenden von einer Gesellschaft erhält, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

27 Der Begriff des Kapitalverkehrs ist zwar nicht im Vertrag definiert, doch enthält Anhang I der Richtlinie 88/361 eine nicht erschöpfende Aufzählung der Vorgänge, die zum Kapitalverkehr im Sinne von Artikel 1 der Richtlinie gehören.

28 In der der Richtlinie 88/361 beigefügten Nomenklatur ist der Bezug von Dividenden nicht ausdrücklich als „Kapitalbewegung" erwähnt; er setzt aber notwendigerweise die Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen voraus, die in der Nomenklatur unter II 2 erwähnt ist.

29 Da im Ausgangsverfahren überdies die Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich der Niederlande hat und an der Börse notiert ist, kann der Bezug von Dividenden von dieser Gesellschaft durch einen niederländischen Staatsangehörigen auch als „Erwerb an der Börse gehandelter ausländischer Wertpapiere durch Gebietsansässige" im Sinne der Position III A 2 der Nomenklatur eingestuft werden, wie dies der Kläger, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission

vorgetragen haben. Ein solcher Vorgang ist also untrennbar mit einer Kapitalbewegung verbunden.

30 Daher wird der Fall, daß ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der in diesem Staat wohnt, Dividenden von einer Gesellschaft erhält, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, von der Richtlinie 88/361 erfaßt.

31 Zweitens ist zu prüfen, ob es eine Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne des Artikels 1 der Richtlinie 88/361 darstellt, wenn ein Mitgliedstaat den Dividendenfreibetrag Steuerpflichtigen verweigert, die Dividenden von Gesellschaften erhalten, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben.

32 Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, daß diese ihre Befugnisse jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen (Urteile vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94, Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16; vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19, und vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 19).

33 Zudem wurde der Kapitalverkehr durch die in der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit geltende Richtlinie 88/361 vollständig liberalisiert; zu diesem Zweck verpflichtete Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie die Mitgliedstaaten, alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zu beseitigen. Der Gerichtshof hat dieser Bestimmung im Urteil vom 23. Februar 1995 in den Rechtssachen (C-358/93 und C-416/93, Bordessa u. a., Slg. 1995, I-361, Randnr. 33) unmittelbare Wirkung zuerkannt.

34 Eine Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren fragliche bewirkt, daß Staatsangehörige eines Mitgliedstaats, die in den Niederlanden wohnen, davon abgeschreckt werden, ihr Kapital in Gesellschaften anzulegen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben. Im übrigen geht aus den Materialien zu dieser Bestimmung klar hervor, daß mit dem Dividendenfreibetrag und seiner Beschränkung auf Dividenden von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften gerade private Investitionen in Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden gefördert werden sollten, um deren Eigenkapitalausstattung zu verbessern.

35 Außerdem wirkt sich eine solche Bestimmung gegenüber Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, einschränkend aus, weil sie für sie ein Hindernis darstellt, in den Niederlanden Kapital zu sammeln, da die von ihnen an dort wohnende Personen gezahlten Dividenden steuerlich ungünstiger behandelt werden als die von einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden; ihre Anteile sind dadurch für in den Niederlanden wohnende Investoren weniger attraktiv als die von Gesellschaften, die dort ihren Sitz haben.

36 Daher ist festzustellen, daß es eine durch Artikel 1 der Richtlinie 88/361 verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne des Artikels 1 der Richtlinie 88/361 darstellt, wenn bei der Besteuerung des Einkommens von natürlichen Personen, die Anteilseigner sind, die Gewährung eines Steuervorteils wie des Dividendenfreibetrags von der Voraussetzung abhängig gemacht wird, daß diese Dividenden von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz im Inland haben.

37 Nach Auffassung der Regierungen, die beim Gerichtshof Erklärungen eingereicht haben, wäre, falls eine nationale Vorschrift wie die über den Dividendenfreibetrag eine Beschränkung im Sinne der Richtlinie 88/361 darstellen sollte, bei der Auslegung des zur maßgeblichen Zeit geltenden Gemeinschaftsrechts die Gemeinschaftsregelung zu berücksichtigen, die am 1. Januar 1994 in Kraft getreten sei, insbesondere Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag (jetzt Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG).

38 Die niederländische Regierung weist darauf hin, daß in der letztgenannten Bestimmung als Ausnahme vom Verbot aller Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten nach Artikel 73b EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 EG) das Recht der Mitgliedstaaten anerkannt werde, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Aus der Erklärung Nr. 7, die der Schlußakte zum Vertrag über die Europäische Union beigefügt sei, ergebe sich, daß nach Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag in den nationalen steuerrechtlichen Vorschriften, die vor seinem Wirksamwerden in den Mitgliedstaaten gegolten hätten, Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort weiter unterschiedlich behandelt werden dürften.

39 Die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs tragen vor, die Artikel 73b bis 73g EG-Vertrag (Artikel 73c EG-Vertrag jetzt Artikel 57 EG, Artikel 73e EG-Vertrag aufgehoben durch den Vertrag von Amsterdam und Artikel 73f und 73g EG-Vertrag jetzt Artikel 59 EG und 60 EG), die durch den Vertrag über die Europäische Union eingefügt worden seien, müßten als ein Schritt zur Liberalisierung des Kapitalverkehrs oder zumindest als Festschreibung der vorherigen Rechtslage durch eine „Konstitutionalisierung" oder „Kodifizierung" der bestehenden Grundsätze angesehen werden; sie könnten keinesfalls einen Rückschritt auf diesem Gebiet bedeuten.

40 Folglich habe die durch Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag anerkannte Möglichkeit, nationale steuerrechtliche Vorschriften anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelten, vor Inkrafttreten dieser Bestimmung und insbesondere unter der Geltung der Richtlinie 88/361 bestanden.

41 Eine Rechtsvorschrift, die wie die im Ausgangsverfahren fragliche für die Zwecke der Gewährung eines Dividendenfreibetrags Steuerpflichtige, die sich hinsichtlich

des Ortes ihrer Kapitalanlage nicht in der gleichen Lage befänden, unterschiedlich behandle, verstoße nicht gegen Gemeinschaftsrecht.

42 Da der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits vor dem Inkrafttreten des Vertrages über die Europäische Union liegt, ist die Vereinbarkeit einer Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen allein anhand der Vorschriften des EWG-Vertrags und der Richtlinie 88/361 zu prüfen.

43 Die den Mitgliedstaaten durch Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag eingeräumte Möglichkeit, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, war vom Gerichtshof bereits zugelassen worden. Schon vor Inkrafttreten des Artikels 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag konnten nämlich nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nationale steuerrechtliche Vorschriften der in diesem Artikel bezeichneten Art, die bestimmte Unterscheidungen, insbesondere nach dem Wohnort der Steuerpflichtigen, vorsahen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sein, sofern sie auf Situationen angewendet wurden, die nicht objektiv vergleichbar (vgl. insbesondere Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93, Schumacker, Slg. 1995, I-225) oder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere die Kohärenz der Steuerregelung, gerechtfertigt waren (Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, und Kommission/Belgien, C-300/90, Slg. 1992, I-305).

44 Jedenfalls ist in Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag klargestellt, daß die nationalen Vorschriften, auf die sich Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a bezieht, weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 73 b darstellen dürfen.

45 Überdies ist das Vorbringen, die in Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag genannten „Maßnahmen und Verfahren" bezögen sich nicht auf Absatz 1 Buchstabe a, wo von „Vorschriften" die Rede sei, nicht stichhaltig. Abgesehen davon, daß sich

„Maßnahmen" kaum von „Vorschriften" abgrenzen lassen, stehen die Begriffe „Maßnahmen und Verfahren" nicht in Absatz 2, obwohl sich Artikel 73d Absatz 3 ausdrücklich auf diesen Absatz bezieht.

46 Daher ist zu prüfen, ob die Beschränkung von Kapitalbewegungen, die durch eine Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren fragliche hervorgerufen wird, durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann.

47 Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt erstens vor, eine Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren fragliche sei durch die Absicht gerechtfertigt, die Wirtschaft des Landes zu fördern, indem ein Anreiz für private Investitionen in Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden geschaffen werde.

48 Dem ist nicht zu folgen. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein rein wirtschaftliches Ziel keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung einer durch den Vertrag gewährleisteten Grundfreiheit rechtfertigen könnte (Urteile vom 28. April 1998 in der Rechtssache C-120/95, Decker, Slg. 1998, I-1831, Randnr. 39, und Kohll, C-158/96, Slg. 1998, I-1931, Randnr. 41).

49 Zweitens tragen die Regierungen, die Erklärungen eingereicht haben, vor, die Rechtfertigung für die Beschränkung des Dividendenfreibetrags auf Dividenden, die von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet würden, liege in der Notwendigkeit, die Kohärenz der niederländischen Steuerregelung zu gewährleisten.

50 Durch den Dividendenfreibetrag sollten die Auswirkungen einer Doppelbesteuerung — bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise — abgemildert werden, die sich daraus ergebe, daß bei der Gesellschaft die erzielten Gewinne der Körperschaftsteuer und bei den natürlichen Personen, die Anteilseigner seien, dieselben Gewinne als ausgeschüttete Dividenden der Einkommensteuer unterworfen würden.

51 Den Dividendenfreibetrag erhielten nur die steuerpflichtigen Empfänger von Dividenden von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften, weil nur bei diesen die erzielten Gewinne in den Niederlanden besteuert würden. Wenn die Gesellschaft, die Dividenden ausschütte, in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen sei, würden die erzielten Gewinne dort besteuert, so daß es in den Niederlanden keine Doppelbesteuerung gebe, die auszugleichen sei.

52 Die niederländische Regierung hat ferner in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, die Steuer auf den Gewinn von Gesellschaften, die von den Steuerbehörden eines anderen Staates als des Königreichs der Niederlande erhoben werde, könne nicht mit einem Dividendenfreibetrag für die in den Niederlanden wohnenden Inhaber von Anteilen dieser Gesellschaften verrechnet werden, weil dies automatisch einen Einnahmeausfall des niederländischen Fiskus bedeute, da dieser die Steuer auf die Gewinne der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaften ja nicht erhalte.

53 Unter demselben Blickwinkel macht das Vereinigte Königreich geltend, daß Dividenden von einer außerhalb der Niederlande ansässigen Gesellschaft in den Niederlanden völlig unbesteuert blieben, wenn die niederländischen Steuerbehörden für solche Dividenden den Freibetrag gewähren müßten.

54 Die niederländische Regierung fügt noch hinzu, daß eine Anwendung des Steuerfreibetrags auf Steuerpflichtige, die Anteile an in anderen Mitgliedstaaten an-

sässigen Gesellschaften hielten, diesen Steuerpflichtigen einen doppelten Vorteil brächte: sie könnten nämlich sowohl in dem Mitgliedstaat, in dem die Dividende ausgeschüttet werde, als auch in dem Mitgliedstaat, in dem sie eingenommen werde, d. h. dem Königreich der Niederlande, Freibeträge erhalten.

55 Dem ist nicht zu folgen.

56 Was die Notwendigkeit angeht, die Kohärenz der niederländischen Steuerregelung zu gewährleisten, hat der Gerichtshof zwar entschieden, daß eine solche Notwendigkeit ein Rechtfertigungsgrund für eine Regelung sein kann, die Grundfreiheiten einschränkt (Urteile Bachmann und Kommission/Belgien), doch trifft dies in der vorliegenden Rechtssache nicht zu.

57 In den Rechtssachen Bachmann und Kommission/Belgien ging es nämlich um ein und denselben Steuerpflichtigen, so daß ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Steuervorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung bestand, die im Rahmen einer einzigen Besteuerung erfolgten. Es ging dort um den Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen und der Besteuerung der Beträge, die von Versicherern nach den Alters- und Todesfallversicherungsverträgen geschuldet wurden, der gewahrt werden mußte, um die Kohärenz der betreffenden Steuerregelung zu sichern.

58 Im vorliegenden Fall besteht jedoch kein derartiger unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines Einkommensteuerfreibetrags für erhaltene Dividenden an Anteilsinhaber, die in den Niederlanden wohnen, und der Be-

steuerung des Gewinns von Gesellschaften, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben. Es handelt sich um zwei getrennte Besteuerungen von verschiedenen Steuerpflichtigen.

59 Zu dem Vorbringen bezüglich des Einnahmeausfalls, der sich für das Königreich der Niederlande ergeben soll, wenn den dort wohnenden Inhabern von Anteilen an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten der Dividendenfreibetrag gewährt würde, genügt der Hinweis, daß Steuermindereinnahmen nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses anzusehen sind, der zur Rechtfertigung einer Maßnahme angeführt werden kann, die grundsätzlich einer Grundfreiheit zuwiderläuft (vgl. in diesem Sinne zu Artikel 52 EG-Vertrag Urteil ICI, Randnr. 28).

60 Ferner ist zu dem oben in Randnummer 53 erwähnten Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs festzustellen, daß die Gewährung des Steuerfreibetrags nicht zwangsläufig dazu führt, daß Erträge, die eine in den Niederlanden wohnende natürliche Person aus Anteilen von Gesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, erhält, der niederländischen Steuer entgehen. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Dividenden, die der Anteilsinhaber, der der niederländischen Einkommensteuer unterliegt, von der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft erhält, nach einer etwaigen Umrechnung den Freibetrag von 1 000 NLG oder 2 000 NLG nicht übersteigen; er wäre dann so gestellt, als hätte er Dividenden von Gesellschaften erhalten, die in den Niederlanden ansässig sind.

61 Was schließlich das Argument eines etwaigen Steuervorteils betrifft, der Steuerpflichtigen zugute komme, die in den Niederlanden Dividenden von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften erhielten, so genügt der Hinweis, daß nach ständiger Rechtsprechung eine steuerliche Benachteiligung, die gegen eine Grundfreiheit verstößt, nicht durch das etwaige Bestehen anderweitiger Steuervorteile gerechtfertigt werden kann (vgl. in diesem Sinne zu Artikel 52 EG-Vertrag Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 21; vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94, Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 53, und vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 54; vgl. Artikel 59 EG-Vertrag [nach Änderung jetzt Artikel 49 EG], Urteil vom

26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97, Eurowings Luftverkehrs, Slg. 1999, I-7447, Randnr. 44).

62 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, daß Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 88/361 einer Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegensteht, die wie die im Ausgangsverfahren fragliche die Gewährung einer Befreiung von der Einkommensteuer auf Dividenden, die an natürliche Personen, die Anteilseigner sind, gezahlt werden, von der Voraussetzung abhängig macht, daß die dividendenzahlende Gesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat.

Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage

63 Angesichts der Antwort auf die erste Frage erübrigt sich eine Beantwortung der zweiten Vorlagefrage.

Zur dritten Vorabentscheidungsfrage

64 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung ist, ob der Steuerpflichtige, der

eine solche Steuerbefreiung beantragt, ein gewöhnlicher Anteilseigner ist oder ein Arbeitnehmer, der die Anteile, für die die Dividenden gezahlt wurden, im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans hält.

65 Insoweit haben alle Beteiligten, die Erklärungen eingereicht haben, die Auffassung vertreten, daß der Umstand, daß die natürliche Person, die einen Steuervorteil wie den Dividendenfreibetrag beantragt, ein gewöhnlicher Anteilseigner ist oder ein Arbeitnehmer, der die Anteile, für die die Dividenden gezahlt wurden, im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans erworben hat, für die Beantwortung der ersten beiden Vorabentscheidungsfragen ohne Bedeutung sei.

66 Eine nationale Rechtsvorschrift wie die im Ausgangsverfahren fragliche verweigert nämlich den Dividendenfreibetrag jedem Steuerpflichtigen, der in den Niederlanden für Dividenden, die er von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft erhalten hat, der Einkommensteuer unterliegt, ohne danach zu unterscheiden, ob der Steuerpflichtige ein gewöhnlicher Anteilseigner ist oder ein Arbeitnehmer, der seine Anteile im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans erworben hat.

67 Da nach der Antwort auf die erste Frage eine solche Vorschrift unabhängig von der Person des Anteilseigners eine gemeinschaftsrechtswidrige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, ist auf die dritte Frage zu antworten, daß es insoweit ohne Bedeutung ist, ob eine solche Steuerbefreiung von einem gewöhnlichen Anteilseigner oder von einem Arbeitnehmer beantragt wird, der die Anteile, für die die Dividenden gezahlt werden, im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans hält.

Kosten

68 Die Auslagen der niederländischen, der französischen und der italienischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom Hoge Raad der Nederlanden mit Beschluß vom 11. Februar 1998 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages steht einer Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats entgegen, die wie die im Ausgangsverfahren fragliche die Gewährung einer Befreiung von der Einkommensteuer auf Dividenden, die an natürliche Personen, die Anteilseigner sind, gezahlt werden, von der Voraussetzung abhängig macht, daß die dividendenzahlende Gesellschaft ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat hat.

Insoweit ist es ohne Bedeutung, ob eine solche Steuerbefreiung von einem gewöhnlichen Anteilseigner oder von einem Arbeitnehmer beantragt wird, der die Anteile, für die die Dividenden gezahlt werden, im Rahmen eines Arbeitnehmersparplans hält.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida Sevón

Schintgen Kapteyn

Gulmann Puissochet Jann

Ragnemalm Wathelet Macken

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 6. Juni 2000.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias