SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

L. A. GEELHOED

vom 27. April 2006 [1]

I — Einleitung

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen legt der französische Conseil d'État (Staatsrat) die Frage vor, ob es gegen Artikel 43 EG verstößt, wenn ein Mitgliedstaat ein Besteuerungssystem für Dividenden beibehält, mit dem er Dividenden, die an inländische Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, bei diesen Muttergesellschaften beinahe vollständig von der Steuer befreit, während er ins Ausland fließende Dividenden, die an gebietsfremde Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterwirft, die tatsächlich nicht durch die Anwendung des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens (im Folgenden: DBA) ausgeglichen wird.

2. Da diese Rechtssache die Behandlung ins Ausland fließender Dividenden durch einen Mitgliedstaat betrifft, wirft sie erneut die Frage nach der Reichweite der Verpflichtungen eines Quellenstaats nach Artikel 43 EG auf. Ich habe mich mit dieser Frage in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, recht eingehend beschäftigt [2].

II — Rechtlicher Rahmen

A — *Im maßgebenden Zeitpunkt geltendes französisches Recht*

3. Artikel 119bis Absatz 2 des französischen Allgemeinen Steuergesetzbuchs (Code general des impôts, im Folgenden: CGI) bestimmte, dass auf die in den Artikeln 108 bis 117bis CGI genannten Einkünfte – die Einkünfte aus Aktien einschlossen — eine Quellensteuer zu dem in Artikel 187 Absatz 1 CGI festgelegten Satz erhoben wurde, wenn die Einkünfte von Personen erzielt wurden, deren steuerlicher Wohn- oder Firmensitz außerhalb Frankreichs lag. Artikel 187 Ab-

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Schlussanträge vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-374/04 (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation).

satz 1 CGI legte den Quellensteuersatz auf 25 % fest. Bestimmte DBA sahen jedoch einen ermäßigten Quellensteuersatz vor.

4. Auf Dividenden, die eine französische Tochtergesellschaft an eine französische Muttergesellschaft ausschüttete, wurde keine Quellensteuer erhoben. Außerdem konnten nach Artikel 145 Absatz 1 CGI Gesellschaften und andere der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterliegende Organisationen aufgrund ihres Sitzes oder einer Niederlassung in Frankreich unter das so genannte „Schachtelprivileg" des Artikels 216 CGI fallen. Dieser Artikel sah in seiner für die vorliegende Rechtssache maßgebenden Fassung im Wesentlichen vor, dass die Dividenden, die zur Anwendung des Schachtelprivilegs berechtigten und unter Artikel 145 CGI fielen, bei der Muttergesellschaft beinahe vollständig steuerbefreit waren: Diese Dividenden wurden vom steuerbaren Gesamtgewinn der Muttergesellschaft abgezogen, mit der Ausnahme, dass pauschal 5 % der Gesamteinkünfte der Muttergesellschaft aus den Aktien einschließlich Steuergutschriften (als Kosten und Gebühren) nicht abziehbar waren.

B — *Das französisch-niederländische Doppelbesteuerungsabkommen vom 16. März 1973*

5. Artikel 10 Absatz 1 des französisch-niederländischen DBA sieht vor, dass die von einer in einem Staat ansässigen Gesellschaft an einen Gebietsansässigen des anderen Staats gezahlten Dividenden der Besteuerung in dem zweiten Staat unterliegen. Artikel 10 Absatz 2 des DBA bestimmt jedoch, dass diese Dividenden in dem Sitzstaat der Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, bis zur Höhe von 5 % der Bruttodividende besteuert werden können, wenn der Bezieher der Dividenden eine Aktiengesellschaft („société par actions") oder eine Gesellschaft mit begrenzter Haftung („société à responsabilité limitée") ist, die einen Anteil am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft von wenigstens 25 % unmittelbar besitzt.

6. Artikel 24 Absatz 1 des französisch-niederländischen DBA sieht vor, dass die Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in ihre Besteuerungsgrundlage Einkommen oder Vermögen einbeziehen können, das gemäß den Bestimmungen dieses DBA in Frankreich steuerbar ist. Artikel 24 Absatz 3 des DBA bestimmt im Wesentlichen, dass in Bezug auf Einkommen, das nach Artikel 24 Absatz 1 in die niederländische Besteuerungsgrundlage einbezogen und nach u. a. Artikel 10 Absatz 2 des DBA in Frankreich steuerbar ist, die Niederlande die französische Quellensteuer, die auf Dividenden aus französischen Quellen erhoben wurde, bis zur Höhe des Betrages der ansonsten für diese Dividenden zu entrichtenden niederländischen Steuern anrechnen.

III — Sachverhalt und Verfahren

7. Die Denkavit Internationaal BV ist eine niederländische Gesellschaft mit zum maßgeblichen Zeitpunkt zwei französischen Tochtergesellschaften, Agro finances SARL, deren Anteile sie zu 99,9 % hielt, und Denkavit France SARL, deren Anteile sie zu 50 % hielt. Die anderen 50 % des Kapitals der Denkavit France wurden von der Agro Finance gehalten, was bedeutete, dass die Denkavit International beinahe das gesamte Kapital der Agro Finance und der Denkavit France kontrollierte. In den Jahren 1987 bis 1989 schütteten diese beiden Gesellschaften Dividenden in Höhe von 14,5 Millionen französische Francs an die Denkavit International aus. Nach den französischen Steuervorschriften in Verbindung mit dem französisch-niederländischen DBA unterlagen diese Dividenden einer Quellensteuer in Höhe von 5 %.

8. Auch wenn dies nicht ausdrücklich im Vorlagebeschluss erwähnt wird, steht fest, dass nach niederländischem Recht Dividenden, die von einer französischen Tochtergesellschaft an eine niederländische Muttergesellschaft wie die Denkavit International flossen, bei der Muttergesellschaft von der niederländischen Steuer befreit gewesen wären.

9. Die Denkavit Internationaal und die Denkavit France (Klägerinnen) fochten die französische Quellensteuer in Höhe von 5 % vor den französischen Steuerbehörden mit der Begründung an, dass sie gegen Artikel 43 EG und die in Artikel 25 des französisch-niederländischen DBA enthaltene Nichtdiskriminierungsklausel verstoße.

10. Gegen den ablehnenden Bescheid erhoben die Klägerinnen Klage vor dem Tribunal administratif (Verwaltungsgericht) Nantes (Frankreich) das mit Urteil vom 10. April 1997 ihrer Klage mit der Begründung stattgab, dass die Erhebung der Quellensteuer gegen Artikel 43 EG verstoße, und ihnen die Rückzahlung dieser Steuer zusprach. Der französische Minister für Wirtschaft, Finanzen und Industrie legte bei der Cour administrative d'appel (Oberverwaltungsgericht) Nantes Rechtsmittel ein, die das Urteil aufhob und die erhobene Quellensteuer für gültig erklärte. Die Klägerinnen legten hiergegen beim Conseil d'État Rechtsmittel ein, der dem Gerichtshof mit Beschluss vom 15. Dezember 2004 folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorlegte:

1. Ist eine Regelung, die eine nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaft beim Bezug von Dividenden mit einer Steuer belastet, in Frankreich ansässige Muttergesellschaften aber davon befreit, im Hinblick auf den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit zu beanstanden?

2. Ist eine derartige Quellensteuerregelung bereits als solche im Hinblick auf den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit zu beanstanden, oder ist bei der Prüfung der Vereinbarkeit dieser Regelung mit dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und einem anderen Mitgliedstaat zu berücksichtigen, das diese Quellensteuer zulässt und die Möglichkeit vorsieht, dass die aufgrund der streitigen Regelung gezahlten Steu-

ern auf den in diesem anderen Staat zu entrichtenden Steuerbetrag angerechnet werden können?

3. Falls die zweite Alternative der zweiten Frage bejaht wird, genügt die Existenz des Abkommens, damit die streitige Regelung als eine bloße Methode zur Aufteilung des Steuergegenstands zwischen den beiden beteiligten Staaten verstanden werden kann, die keine Auswirkung auf die Unternehmen hat, oder muss der Umstand, dass es für eine nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaft unmöglich sein kann, die in dem Abkommen vorgesehene Anrechnung vorzunehmen, dazu führen, dass diese Regelung als eine Verletzung des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit anzusehen ist?

IV — Erörterung

11. Vorab weise ich darauf hin, dass sich der Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache von 1987 bis 1989 ereignete, d. h. vor Erlass der Richtlinie 90/435 vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie) [3]. Artikel 5 Absatz 1 dieser Richtlinie sah in seiner ursprünglichen Fassung vor, dass die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besaß, vom Steuerabzug an der Quelle befreit waren [4]. Nach Artikel 8 waren die Mitgliedstaaten verpflichtet, die Richtlinie bis zum 1. Januar 1992 in ihr nationales Recht umzusetzen, also nach den Vorkommnissen, die zu der vorliegenden Rechtssache geführt haben. Daher ist die Mutter-und-Tochtergesellschaftsrichtlinie vorliegend nicht anwendbar.

12. Ich weise weiter darauf hin, dass die Rechtssache klar unter dem Gesichtspunkt der Vereinbarkeit mit Artikel 43 EG und nicht Artikel 56 EG zu betrachten ist, da die Denkavit Internationaal zum maßgeblichen Zeitpunkt beinahe das gesamte Kapital der Agro Finance und der Denkavit France kontrollierte. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes macht eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, die ihr einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen der zweiten Gesellschaft verleiht, dass sie deren Tätigkeiten bestimmen kann, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch [5].

A — *Zur ersten Frage*

13. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Regelung,

3 — Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6).

4 — Dieser Artikel wurde durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2004, L 7, S. 41) geändert.

5 — Vgl. Urteil vom 13. April 2000 in der Rechtssache C-251/98 (Baars, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22) und meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nr. 27.

die nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaften beim Bezug von Dividenden mit einer Steuer belastet, in Frankreich ansässige Muttergesellschaften aber davon befreit, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

14. Im Kontext der vorliegenden Rechtssache fragt das vorlegende Gericht im Wesentlichen, ob es grundsätzlich gegen Artikel 43 EG verstößt, wenn Frankreich eine Quellensteuer auf Dividenden erhebt, die von einer französischen Tochtergesellschaft an eine niederländische Muttergesellschaft gezahlt werden, aber keine vergleichbare Steuer auf Dividenden erhebt, die von einer französischen Tochtergesellschaft an eine französische Muttergesellschaft gezahlt werden.

15. Bei der Beantwortung dieser Frage ist aus Gründen der Klarheit der Erörterung zwischen den verschiedenen Besteuerungsebenen zu unterscheiden, die sich grundsätzlich bei von Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinnen ergeben können. Erstens können diese Gewinne bei der Tochtergesellschaft in Form von Körperschaftsteuer versteuert werden. Zweitens können die Gewinne bei der Ausschüttung auf der Aktionärsebene (Muttergesellschaft) versteuert werden, auf der Einkommensteuer auf den Bezug der Dividenden und/oder Quellensteuer erhoben wird, die bei der ausschüttenden Gesellschaft einzubehalten ist.

16. Diese beiden möglichen Besteuerungsebenen können zu einer wirtschaftlichen (zweimalige Besteuerung derselben Einkünfte bei zwei verschiedenen Steuerzahlern) oder rechtlichen Doppelbesteuerung (zweimalige Besteuerung derselben Einkünfte bei demselben Steuerzahler) führen. Wirtschaftliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise dieselben Gewinne zunächst bei der Gesellschaft in Form von Körperschaftsteuer und dann beim Aktionär in Form von Einkommensteuer besteuert werden. Rechtliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn beispielsweise ein Aktionär erst die Quellensteuer und dann die Einkommensteuer zu tragen hat, die von verschiedenen Staaten auf denselben Gewinn erhoben werden.

17. In der vorliegenden Rechtssache sorgte das französische System der Dividendenbesteuerung im Fall von Dividenden, die von französischen Tochtergesellschaften an französische Muttergesellschaften ausgeschüttet wurden, für einen beinahe vollständigen Ausgleich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden, indem es sie nur einmal besteuerte — in Form von auf die Gewinne der Tochtergesellschaft erhobener Körperschaftsteuer — und sie beinahe völlig von einer zweiten Besteuerungsebene bei der Muttergesellschaft befreite.

18. Im Fall von Dividenden, die von französischen Tochtergesellschaften an niederländische Muttergesellschaften ausgeschüttet wurden, unterwarf das französische System — für sich allein betrachtet, ohne den Einfluss des französisch-niederländischen DBA zu berücksichtigen, wie dies von der ersten Frage des vorlegenden Gerichts ge-

fordert wird — diese Dividenden jedoch wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, zunächst in Form von Körperschaftsteuer auf die Gewinne der Tochtergesellschaft, dann bei der Muttergesellschaft in Form von auf ihre Ausschüttung erhobener Quellensteuer.

19. Es stellt sich die Frage, ob eine solche unterschiedliche Behandlung eine rechtswidrige Diskriminierung zwischen einer französischen Muttergesellschaft und einer niederländischen Muttergesellschaft darstellt, die gegen Artikel 43 EG verstößt.

20. Nach ständiger Rechtsprechung fallen die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, die aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben müssen [6]. Wie ich in meinen Schlussanträgen in den Rechtssachen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation und Kerckhaert und Morres [7] festgestellt habe, sind die Artikel 43 EG und 56 EG dann verletzt, wenn die unterschiedliche Behandlung, die der betreffende Mitgliedstaat seinen Steuerpflichtigen zukommen lässt, nicht unmittelbare zwangsläufige Folge des Umstands ist, dass beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts für Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Sachverhalten andere steuerliche Verpflichtungen als bei rein inländischen Sachverhalten gelten [8]. Das bedeutet insbesondere, dass eine nachteilige steuerliche Behandlung nur dann unter die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit fällt, wenn sie auf einer unmittelbaren oder versteckten Diskriminierung beruht, die sich aus den Regeln einer Rechtsordnung ergibt, und nicht nur auf Unterschieden oder der Aufteilung der Besteuerungskompetenz auf zwei oder mehrere mitgliedstaatliche Steuersysteme oder dem Nebeneinander nationaler Steuerverwaltungen [9].

21. In der vorliegenden Rechtssache ist die Besteuerungskompetenz, die Frankreich über ins Ausland fließende Dividenden ausübt, die an niederländische Muttergesellschaften — als nicht in Frankreich Gebietsansässige — ausgeschüttet werden, auf etwas beschränkt, das im internationalen Steuerrecht als „Quellenstaat-" oder territoriale Zuständigkeit bezeichnet wird: Frankreich besitzt die Besteuerungskompetenz nur für die Einkünfte, die die niederländische Muttergesellschaft innerhalb der Zuständigkeit des Quellenstaats erzielt.

22. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation erläutert habe, geht das Wesen der Verpflichtung eines Quellenstaats nach Artikel 43 EG — soweit er die Besteuerungskompetenz über Einkünfte Gebietsfremder ausübt — dahin, diese in vergleichbarer Weise wie Einkünfte Gebietsansässiger zu behandeln, d. h., es handelt sich um eine Verpflichtung, Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht zu dis-

6 — Vgl. z. B. Urteil vom 13. Dezember 2005 in der Rechtssache C-446/03 (Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 29 und die dort zitierte Rechtsprechung).

7 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nrn. 32 ff., meine Schlussanträge vom 6. April 2006 in der Rechtssache C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation, Nrn. 37 ff.) und meine Schlussanträge vom 6. April 2006 in der Rechtssache C-513/04 (Kerckhaert und Morres, Nrn. 18 und 19).

8 — Vgl. für eine ausführliche Darstellung dieser Aspekte Nrn. 31 bis 54 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2.

9 — Ebenda, Nr. 55.

kriminieren, soweit die Gebietsfremden seiner Besteuerungskompetenz unterliegen[10]. So hat der Gerichtshof z. B. entschieden, dass ein Quellenstaat, der die Besteuerungskompetenz über eine ausländische Zweigniederlassung ausübt, auf diese Zweigniederlassung keinen höheren Körperschaftsteuersatz als auf seine eigenen gebietsansässigen Gesellschaften anwenden darf[11]. Ebenso sind Steuervergünstigungen für gebietsansässige Gesellschaften — einschließlich derjenigen, die aufgrund von DBA gewährt werden[12] — in gleicher Weise Betriebsstätten (dauerhaften Niederlassungen) gebietsfremder Gesellschaften zu gewähren, wenn diese Betriebsstätten im Übrigen der Körperschaftsteuer in der gleichen Weise unterliegen wie gebietsansässige Gesellschaften[13]. In ähnlicher Weise muss ein Quellenstaat, wenn er sich dafür entscheidet, inländische wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Gebietsansässigen auszugleichen, diesen Ausgleich auf Gebietsfremde erstrecken, soweit eine vergleichbare inländische wirtschaftliche Doppelbesteuerung auf der Ausübung seiner Besteuerungskompetenz gegenüber diesen Gebietsfremden beruht (z. B., wenn der Quellenstaat Einkünfte von Gesellschaften erst der Körperschaftsteuer und dann einer zweiten Ebene bei der Ausschüttung der [Einkommen- oder Quellen-]Steuer unterwirft). Dies folgt aus dem Grundsatz, dass steuerliche Vergünstigungen, die der Quellenstaat Gebietsfremden gewährt, denjenigen gleichen sollten, die Gebietsansässigen gewährt werden, soweit der Quellenstaat ansonsten die gleiche Besteuerungskompetenz über beide Gruppen ausübt[14].

23. Wendet man diese Grundsätze auf den vorliegenden Sachverhalt an, so ist das vom vorlegenden Gericht in seiner ersten Frage entworfene Szenario ein klares Beispiel für eine Diskriminierung niederländischer Muttergesellschaften (ins Ausland fließende Dividenden) gegenüber französischen Muttergesellschaften (inländische Dividenden) durch Frankreich. Wie ich erläutert habe, sorgte das in Rede stehende französische System (über eine Steuerbefreiung bei der Muttergesellschaft) für einen beinahe vollständigen Ausgleich der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Gewinnen, die von einer französischen Tochtergesellschaft an eine französische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, unterwarf aber (über eine Quellensteuer auf ins Ausland fließende Dividenden) Gewinne, die von einer französischen Tochtergesellschaft an eine niederländische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, wirtschaftlicher Doppelbesteuerung[15]. Für sich allein genommen, also ohne den Einfluss einschlägiger DBA zu berücksichtigen — der in der zweiten und dritten Frage des vorlegenden Gerichts angesprochen wird —, stellt eine solche Behandlung ganz offensichtlich eine Diskriminierung im Sinne des Artikels 43 EG dar: Tatsächlich belastete Frankreich an niederländische Muttergesellschaften fließende Dividenden steuerlich stärker als „inländische" Dividenden, die an französische Muttergesellschaften ausgeschüttet wurden.

10 — Ebenda, Nrn. 66 bis 73 und Nr. 88.

11 — Urteil vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97 (Royal Bank of Scotland, Slg. 1999, I-2651).

12 — Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97 (Saint-Gobain, Slg. 1999, I-6161).

13 — Vgl. Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache C-270/83 (Kommission/Frankreich [„Steuerguthaben"], Slg. 1986, 273, vom 13. Juli 1993 in der Rechtssache C-330/91 (Commerzbank, Slg. 1993, I-4017) und vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura, Slg. 1997, I-2471).

14 — Vgl. die in den Fußnoten 12 und 13 zitierten Rechtssachen.

15 — Auch wenn es im Vorlagebeschluss nicht erwähnt ist, scheint dies auch für andere nichtfranzösische Muttergesellschaften gegolten zu haben, obwohl die genaue Höhe der Quellensteuer, die auf ins Ausland geflossene Dividenden erhoben wurde, vom Wortlaut des einschlägigen DBA (wenn vorhanden) abhing.

24. Es ist richtig, dass nach Artikel 216 Absatz 2 CGI Dividenden, die an eine französische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, bei der Muttergesellschaft zwar beinahe völlig steuerbefreit waren, aber pauschal 5 % der Gesamteinkünfte der Muttergesellschaft aus den Aktien einschließlich Steuergutschriften (als mit den befreiten Dividendeneinkünften verbundene Kosten und Gebühren) nicht vom steuerbaren Gesamtgewinn der Muttergesellschaft abziehbar waren. Auch wenn dies zur Folge hatte, dass inländische Dividendeneinkünfte nicht vollständig von der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung befreit waren — d. h., 5 % dieser Einkünfte wurden in den steuerbaren Gewinn der französischen Muttergesellschaft eingerechnet —, wurden diese Dividendeneinkünfte dennoch insgesamt steuerlich deutlich weniger belastet als ins Ausland fließende Dividenden, die nach Artikel 187 Absatz 1 CGI bei Fehlen eines einschlägigen DBA mit einem Quellensteuersatz von 25 % und im Fall von ins Ausland geflossenen Dividenden, die an eine niederländische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, nach dem französisch-niederländischen DBA einem Quellensteuersatz von 5 % besteuert wurden.

25. Die französische Regierung trägt jedoch vor, dass diese unterschiedliche Behandlung keine Diskriminierung im Sinne des Artikels 43 EG darstelle, weil Frankreich nach dem Territorialitätsprinzip — als Quellenstaat — berechtigt sei, an eine nichtfranzösische Muttergesellschaft ins Ausland fließende Dividenden einer französischen Tochtergesellschaft zu besteuern.

26. Dieses Vorbringen überzeugt offenkundig nicht. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation erörtert habe, liegt zwar nach Gemeinschaftsrecht die Befugnis zur Verteilung der Besteuerungskompetenz allein bei den Mitgliedstaaten — und der Gerichtshof hat die Vereinbarkeit der Unterscheidung zwischen Sitzstaat- und Quellenstaatzuständigkeit mit dem Gemeinschaftsrecht wiederholt anerkannt —, doch müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Zuständigkeit das Diskriminierungsverbot der Artikel 43 EG und 56 EG beachten [16].

27. Die französische Regierung trägt weiter vor, dass nach internationalem Steuerrecht die Gewährung eines Ausgleichs für die Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Einkünften grundsätzlich dem Sitzstaat des Steuerzahlers obliegt — d. h. im Fall einer niederländischen Muttergesellschaft den Niederlanden. Ich halte auch dieses Vorbringen für wenig überzeugend. Zwar ist es, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Kerckhaert und Morres erläutert habe, nach dem Grundsatz des internationalen Steuerrechts der „Quellenstaatberechtigung" in Fällen, in denen es zu einer rechtlichen Doppelbesteuerung von grenzüberschreitenden Einkünften kommt, grundsätzlich Sache des Sitzstaats, zu ent-

16 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nrn. 51 und 52, Urteile vom 19. Januar 2006 in der Rechtssache C-265/04 (Bouanich, Slg. 2006, I-923, Randnrn. 49 und 50), vom 5. Juli 2005 in der Rechtssache C-376/03 (D, Slg. 2005, I-5821, Randnr. 28), vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01 (Gerritse, Slg. 2003, I-5933, Randnr. 45), vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-385/00 (De Groot, Slg. 2000, I-11819, Randnr. 93), vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Gilly, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 30 und 31), Saint-Gobain, angeführt in Fußnote 12, Futura, angeführt in Fußnote 13, Randnrn. 20 und 21, und vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 57).

scheiden, ob und in welchem Maße er eine solche Doppelbesteuerung ausgleichen möchte [17]. Dies ändert aber nichts an der Verpflichtung des Quellenstaats, Gebietsfremde in vergleichbarer Weise wie Gebietsansässige zu behandeln, soweit die Gebietsfremden in seine Besteuerungskompetenz fallen.

28. Zuletzt möchte ich noch hinzufügen, dass die französische Regierung nicht vorgetragen hat, dass eine solche diskriminierende Behandlung etwa zur Vermeidung von Rechtsmissbrauch [18], oder um die steuerliche Kohärenz der nationalen Steuerregelungen zu gewährleisten [19], gerechtfertigt sein könnte; auch dem Vorlagebeschluss lässt sich das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung nicht entnehmen.

29. Daher ist die erste Frage dahin zu beantworten, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaften, die Dividenden von in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften beziehen, mit einer Quellensteuer auf diese Dividenden belastet, in Frankreich ansässige Muttergesellschaften, die Dividenden von in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften beziehen, aber nicht mit einer Steuer auf die Dividenden belastet, eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, die gegen Artikel 43 EG verstößt.

B — *Zur zweiten und zur dritten Frage*

30. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei der Prüfung der Vereinbarkeit der Regelung mit Artikel 43 EG ein DBA zwischen Frankreich und einem anderen Mitgliedstaat zu berücksichtigen ist, das eine Quellensteuer wie die in der ersten Frage genannte zulässt und die Möglichkeit eröffnet, sie auf die in diesem anderen Mitgliedstaat zu entrichtende Steuer anzurechnen. Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob, falls das einschlägige DBA tatsächlich zu berücksichtigen ist, der Umstand, dass es für eine nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaft in Wirklichkeit unmöglich sein kann, die in dem Abkommen vorgesehene Anrechnung vorzunehmen, dazu führen muss, dass diese Regelung als ein Verstoß gegen Artikel 43 EG anzusehen ist.

31. Diese Fragen werfen zusammen genommen die Frage nach der Bedeutung der Tatsache auf, dass, erstens, nach Artikel 24 Absatz 3 des französisch-niederländischen DBA die Niederlande die französische Quellensteuer in Höhe von 5 %, die auf Dividenden aus französischen Quellen erhoben wurde, bis zur Höhe des Betrages der ansonsten für diese Dividenden zu zahlenden niederländischen Steuern anrechneten; dass aber, zweitens, die Niederlande in Wirk-

17 — Angeführt in Fußnote 7, Randnrn. 34 ff.

18 — Vgl. z. B. Urteil vom 12. Dezember 2002 in der Rechtssache C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Slg. 2002, I-11779, und Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695.

19 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249.

lichkeit, da sie Dividenden aus französischen (und anderen ausländischen) Quellen bei einer niederländischen Muttergesellschaft von der Steuer befreiten, keine solche Anrechnung der französischen Quellensteuer vornahmen.

32. Ich werde mich zunächst mit den Grundsätzen für die Erörterung beschäftigen, welche Bedeutung die Wirkung von DBA auf die Beurteilung der Vereinbarkeit mit Artikel 43 EG in einem konkreten Fall hat, und diese Grundsätze dann auf die vorliegende Rechtssache anwenden.

1. Ist die Wirkung von DBA bei der Beurteilung der Vereinbarkeit von nationalen Regelungen mit Artikel 43 EG zu berücksichtigen?

33. Wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ausgeführt habe, bin ich der Auffassung, dass die tatsächliche Wirkung eines DBA auf die Situation eines Steuerzahlers bei der Beurteilung, ob dieser Steuerzahler in einem speziellen Fall in einer Weise diskriminiert wird, die gegen Artikel 43 EG verstößt, zu berücksichtigen ist. Bei der Entscheidung, ob Mitgliedstaaten die Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit beachtet haben, ist die Wirkung von DBA aus zwei wichtigen Gründen zu berücksichtigen [20].

34. Erstens ergibt sich dies aus der Tatsache, wie ich bereits erläutert habe [21], dass es den Mitgliedstaaten nach Gemeinschaftsrecht freisteht, nicht nur die Besteuerungskompetenz, sondern auch den Vorrang bei der Besteuerung unter sich aufzuteilen. Gegenwärtig lassen sich im Gemeinschaftsrecht keine alternativen Kriterien und keine Grundlage für die Aufstellung solcher Kriterien finden. So hat der Gerichtshof im Urteil Gilly zunächst ausgeführt, dass die Aufteilung der Besteuerungskompetenz auf der Grundlage der Staatsangehörigkeit nicht als Diskriminierung gewertet werden könne, und festgestellt, dass sich dies „in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen und insbesondere nach Artikel [293] zweiter Gedankenstrich des Vertrages aus der Befugnis der Vertragsparteien [ergibt], die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit untereinander festzulegen, um Doppelbesteuerungen zu beseitigen. Für die Mitgliedstaaten ist es ferner nicht abwegig, sich für die Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit an der völkerrechtlichen Praxis und dem von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren ...“ [22]. Der Gerichtshof hat diese Erwägungen u. a. in seinem Urteil D bestätigt [23].

35. Dies bedeutet z. B., dass es einem Quellenstaat, der Dividenden wirtschaftlich doppelt besteuert, grundsätzlich freisteht, durch DBA und nachfolgende zwischenstaat-

20 — Vgl. Nr. 71 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2.

21 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Kerckhaert und Morres, angeführt in Fußnote 7, Nrn. 32 und 33, sowie in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nr. 52.

22 — Urteil Gilly, angeführt in Fußnote 16, Randnrn. 30 und 31. Vgl. auch Urteil Saint-Gobain, angeführt in Fußnote 12, Randnr. 57.

23 — Vgl. Urteil D, angeführt in Fußnote 16, Randnrn. 50 bis 53.

liche Verhandlungen zu gewährleisten, dass dies vom Sitzstaat ausgeglichen wird.

36. Zweitens: Würde die Wirkung der DBA im Einzelfall nicht berücksichtigt, würden die wirtschaftliche Realität der Tätigkeit dieses Steuerpflichtigen und die Anreize in einem grenzüberschreitenden Zusammenhang verkannt. Anders ausgedrückt: Die tatsächlichen Auswirkungen der Verpflichtungen im Sitzstaat in Verbindung mit denjenigen im Quellenstaat auf diesen Steuerzahler würden verzerrt.

37. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ausgeführt habe, sollten vielmehr die Verpflichtungen des Sitzstaats und die des Quellenstaats nach den Bestimmungen über die Freizügigkeit als ein Ganzes oder als Erreichung einer Art von Gleichgewicht betrachtet werden. Die Prüfung der Lage eines einzelnen Wirtschaftsteilnehmers im Rahmen nur eines dieser Staaten — ohne Berücksichtigung der Verpflichtungen des anderen Staates aus Artikel 43 EG — kann einen unausgewogenen und irreführenden Eindruck hervorrufen und möglicherweise die wirtschaftliche Realität, in der sich der Wirtschaftsteilnehmer betätigt, verfehlen [24].

24 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nr. 72.

38. Diesem Ansatz ist der Gerichtshof z. B. in seinem Urteil Bouanich gefolgt [25]. In jener Rechtssache ging es um die Vereinbarkeit schwedischer Rechtsvorschriften mit Artikel 56 EG, die vorsahen, dass der an einen gebietsfremden Aktionär geflossene Rückkauferlös im Rahmen einer Herabsetzung des Gesellschaftskapitals als Dividende besteuert wurde, ohne dass er das Recht gehabt hätte, die Einstandskosten der zurückgekauften Aktien in Abzug zu bringen, während der Rückkauferlös, der an einen gebietsansässigen Aktionär floss, als Veräußerungsgewinn besteuert wurde, wobei der Aktionär ein Recht auf Abzug der Einstandskosten hatte. Der Gerichtshof hat entschieden, dass diese Rechtsvorschriften, für sich betrachtet und ohne das anwendbare DBA zu berücksichtigen, klar diskriminierend waren. Da jedoch das vorlegende Gericht auf der Grundlage des Sachverhalts des vor ihm anhängigen Rechtsstreits zu dem Schluss kam, dass die Wirkung des einschlägigen DBA [26] darin bestand, dass Gebietsfremde in Wirklichkeit nicht weniger günstig behandelt wurden als Gebietsansässige, lag kein Verstoß gegen Artikel 56 EG vor. Der Gerichtshof hat ausgeführt:

„Da die Steuerregelung, die sich aus dem französisch-schwedischen Abkommen, ausgelegt im Licht der Erläuterungen zum OECD-Musterabkommen, ergibt, zu dem auf das Ausgangsverfahren anwendbaren rechtlichen Rahmen gehört und als solche vom vorlegenden Gericht dargestellt worden ist, muss der Gerichtshof sie berücksichtigen,

25 — Vgl. Fußnote 16, Nr. 51.

26 — In jener Rechtssache das französisch-schwedische DBA, das für gebietsfremde Aktionäre eine Obergrenze der Dividendenbesteuerung festlegte, die niedriger war als die für gebietsansässige Aktionäre geltende, und durch Auslegung dieses Abkommens im Licht der Erläuterungen der OECD zu ihrem einschlägigen Musterabkommen den Abzug des Nennwerts dieser Aktien vom Betrag aus dem Aktienrückkauf erlaubte.

um das Gemeinschaftsrecht in einer Weise auszulegen, die für das nationale Gericht nützlich ist." [27]

39. Ich stimme dem Ergebnis des Gerichtshofes zu [28].

40. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass es einem Mitgliedstaat grundsätzlich freisteht, die Erfüllung seiner Verpflichtungen aus den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit durch die Bestimmungen eines DBA zu gewährleisten. So steht es z. B. einem Quellenstaat, der Gebietsfremde in gleicher Weise wie Gebietsansässige einer inländischen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterwirft, meines Erachtens grundsätzlich frei, mit Hilfe eines DBA zu gewährleisten, dass Gebietsfremde den gleichen Ausgleich für die Doppelbesteuerung erhalten wie Gebietsansässige.

41. Wie ich ebenfalls in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ausgeführt habe, unterliegt dieser Grundsatz jedoch zwei grundlegenden Einschränkungen.

42. Erstens muss die Behandlung Gebietsfremder nach dem einschlägigen DBA in ihrer tatsächlichen Wirkung derjenigen entsprechen, die Gebietsansässigen zukommt. Im Urteil Bouanich hat der Gerichtshof meines Erachtens zu Recht entschieden, dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, auf der Grundlage des Sachverhalts eines konkreten Falles und unter Berücksichtigung der Wirkung eines DBA festzustellen, ob gebietsfremde Aktionäre in Wirklichkeit nicht weniger günstig behandelt wurden als gebietsansässige Aktionäre [29]. Ich bin auf der Grundlage des Sachverhalts in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation zu einem ähnlichen Ergebnis gekommen, indem ich argumentiert habe, dass in den Fällen, in denen das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland ins Ausland geflossene Dividenden nach bestimmten DBA der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in Form der Einkommensteuerpflicht des Vereinigten Königreichs unterwarf, es seine Sache war, zu gewährleisten — über DBA oder in anderer Weise —, dass diesen Gebietsfremden die

27 — Angeführt in Fußnote 16, Randnr. 51.

28 — Ich weise darauf hin, dass, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Fußnote 83, festgestellt habe, der EFTA-Gerichtshof in seinem Urteil Fokus Bank (Rechtssache E-1/04, Fokus Bank gegen Norwegischer Staat, Urteil vom 23. November 2004) anders vorgegangen ist. In jenem Fall ging es u. a. um die Vereinbarkeit einer norwegischen Regelung mit dem freien Kapitalverkehr (Artikel 40 EWR-Vertrag, entsprechend Artikel 56 EG), durch die Norwegen Einkünfte von Gesellschaften zuerst der Körperschaftsteuer und bei der Ausschüttung 1. im Fall von Gebietsansässigen der Einkommensteuer unterwarf. Allerdings wurde gebietsansässigen Aktionären eine voll anrechenbare Steuergutschrift gewährt, um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden zu berücksichtigen; 2. wurde bei Gebietsfremden ein Steuerabzug von 15 % vorgenommen. Jedoch wurden nach den in dieser Rechtssache einschlägigen DBA diese 15 % als Gutschrift gegen im Sitzstaat veranlagte Steuer verrechnet. Indem der EFTA-Gerichtshof diese Regelung als Verstoß gegen den Grundsatz des freien Kapitalverkehrs eingestuft hat, hat er die Besteuerung ins Ausland geflossener Dividenden (Quellenstaatbesteuerung) mit derjenigen eingehender Dividenden (Sitzstaatbesteuerung) gleichgestellt und sich dabei auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen Lenz und Manninen (Randnr. 30) bezogen; er hat ausgeführt, dass sich ein Quellenstaat grundsätzlich nicht auf die Bestimmungen eines DBA berufen könne, um eine von ihm selbst verursachte wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu beseitigen (Randnr. 37). Aus den oben und in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation dargestellten Gründen stimme ich dieser Auffassung nicht zu.

29 — Angeführt in Fußnote 16, Randnrn. 54 bis 56.

gleiche Behandlung zuteil wurde (in jener Rechtssache war dies die Gewährung des gleichen Ausgleichs für die wirtschaftliche Doppelbesteuerung) wie Gebietsansässigen, die derselben Einkommensteuerpflicht des Vereinigten Königreichs unterlagen [30].

43. Zweitens obliegt es dem Mitgliedstaat, dessen Regelungen auf den ersten Blick – ohne Berücksichtigung des einschlägigen DBA — diskriminierend sind, zu gewährleisten, dass mit Hilfe des DBA tatsächlich ein diskriminierungsfreies Ergebnis erzielt wurde. Mit anderen Worten: Zur Verteidigung einer gegen die Verbotsbestimmungen des EG-Vertrags verstoßenden Maßnahme kann klar nicht eingewandt werden, dass der andere Vertragsstaat des DBA dadurch gegen seine Verpflichtungen aus dem DBA verstoßen habe, dass er z. B. die betreffende Steuergutschrift nicht gewährt oder die betreffende wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht ausgeglichen habe. Vielmehr sind, wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Kerckhaert und Morres festgestellt habe, die Prüfung der Vereinbarkeit des nationalen Rechts eines Vertragsstaats mit dem einschlägigen DBA und die möglichen Wirkungen eines Verstoßes dagegen nach nationalem Recht allein Sache des betreffenden nationalen Gerichts [31]. Umgekehrt bedeutet die Tatsache, dass die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats mit dem einschlägigen DBA in Einklang stehen oder danach geboten sind, nicht bereits, dass ein solches Verhalten mit den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit übereinstimmt: Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer ihnen nach DBA zugewiesenen Besteuerungskompetenz gleichwohl das in den Artikeln 43 EG und 56 EG enthaltene Diskriminierungsverbot beachten müssen [32]. Wie ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation festgestellt habe, war es daher in jener Rechtssache meines Erachtens Teil der Verpflichtung des Vereinigten Königreichs aus Artikel 43 EG, zu gewährleisten, dass den nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Klägern die gleiche Behandlung zuteil wurde wie im Vereinigten Königreich Ansässigen, die der gleichen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch das Vereinigte Königreich unterlagen; das Vereinigte Königreich könne dagegen nicht einwenden, dass eine andere Vertragspartei ihre Verpflichtungen aus dem DBA dadurch verletzt habe, dass sie die entsprechende wirtschaftliche Doppelbesteuerung nicht beseitigt habe [33].

2. Anwendung dieser Grundsätze auf die vorliegende Rechtssache

44. Wendet man diese Grundsätze auf die vorliegende Rechtssache an, so bin ich der Auffassung, dass Frankreich, falls die Wir-

30 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nr. 88.

31 — Angeführt in Fußnote 7, Nr. 37. Vgl. auch entsprechend Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache Gilly, angeführt in Fußnote 16, Nr. 25, der darauf hinweist, dass der Gerichtshof nicht über die Vereinbarkeit der Bestimmungen eines DBA mit dem Gemeinschaftsrecht entscheiden und solche Bestimmungen auch nicht auslegen könne, da sie Teil eines „bilaterale[n] Abkommen[s] auf einem Gebiet [sind], für das die Gemeinschaft nicht zuständig ist und dessen Regelung ausschließlich den Mitgliedstaaten obliegt".

32 — Ebenda, vgl. auch z. B. das Ergebnis des Gerichtshofes in seinem Urteil Bouanich, angeführt in Fußnote 16, Randnr. 56, sowie Urteile De Groot, angeführt in Fußnote 16, Randnrn. 93 und 94, und Saint-Gobain, angeführt in Fußnote 12, Randnrn. 57 und 58.

33 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nr. 89.

kung des französisch-niederländischen DBA dahin ging, dass der Ausgleich, der niederländischen Muttergesellschaften für die wirtschaftliche Doppelbesteuerung gewährt wurde, der die Dividenden aus französischen Quellen in Frankreich unterlagen, tatsächlich dem Ausgleich entsprach, den französische Muttergesellschaften erhielten, die Dividenden aus französischen Quellen bezogen, seine Verpflichtungen aus Artikel 43 EG erfüllt hätte.

45. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich jedoch, dass dies nicht der Fall war.

46. Da die Niederlande an niederländische Muttergesellschaften geflossene Dividenden aus ausländischen Quellen von der Steuer befreiten, waren Dividenden aus französischen Quellen in Wirklichkeit keiner niederländischen Steuer unterworfen, die der französischen Quellensteuer in Höhe von 5 % gegenübergestellt werden könnte. Dieses Ergebnis scheint mir außerdem mit der Verteilung der Besteuerungskompetenz, wie sie in Artikel 24 des französisch-niederländischen DBA festgelegt war, übereingestimmt zu haben. Wie in Artikel 24 Absatz 1 dieses DBA vorgesehen, stand es den Niederlanden frei, in ihre Besteuerungsgrundlage Einkommen oder Vermögen einzubeziehen, das gemäß den Bestimmungen dieses DBA in Frankreich steuerbar war. Nur in den Fällen, in denen die Niederlande sich entschlossen hatten, ein solches Einkommen in ihre Besteuerungsgrundlage einzubeziehen, waren sie nach Artikel 24 Absatz 3 des DBA verpflichtet, die französische Quellensteuer anzurechnen, die auf Dividenden aus französischen Quellen erhoben wurde, und dann nur bis zur Höhe des Betrages der ansonsten für diese Dividenden zu zahlenden niederländischen Steuern.

47. Die Entscheidung der Niederlande bestand jedoch letztlich darin, aus französischen Quellen geflossene Dividenden in den Niederlanden bei niederländischen Muttergesellschaften von der Steuer zu befreien. Meines Erachtens zeigt dies, dass die Niederlande entschieden hatten, diese Dividenden nicht in ihre Besteuerungsgrundlage einzubeziehen, und sich daher die Verpflichtung, die französische Quellensteuer anzurechnen, nicht ergab. Jedenfalls war eine solche Verpflichtung auf eine Anrechnung bis zur Höhe des Betrages der ansonsten für die Dividenden zu zahlenden niederländischen Steuern begrenzt — in der vorliegenden Rechtssache war dieser Betrag null.

48. Im Ergebnis unterlagen die Dividenden aus französischen Quellen, die an niederländische Muttergesellschaften ausgeschüttet wurden, weiterhin den beiden von Frankreich erhobenen „Besteuerungsebenen" (Körperschaftsteuer bei der französischen Tochtergesellschaft gefolgt von Quellensteuer bei der niederländischen Muttergesellschaft): Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung wurde überhaupt nicht ausgeglichen. Dividenden aus französischen Quellen hingegen, die an französische Muttergesellschaften ausgeschüttet wurden, unterlagen tatsächlich nur einer Besteuerungsebene (Körperschaftsteuer bei der Tochtergesellschaft) — ein beinahe vollständiger Ausgleich für die wirtschaftliche Doppelbesteuerung.

49. Aus den Gründen, die ich in meiner Antwort zur ersten Frage dargelegt habe, stellt dies eine klare Diskriminierung dar und verstößt gegen Artikel 43 EG.

50. Obwohl es nicht unmittelbar für die vorliegende Sache relevant ist, möchte ich hinzufügen, dass ich aus den Gründen, die ich oben erläutert habe, der Auffassung bin, dass, auch wenn die Niederlande gegen ihre Verpflichtungen aus dem DBA verstoßen hätten, indem sie die erhobene französische Quellensteuer nicht anrechneten, dies für Frankreich keine ausreichende Verteidigung gegen den Vorwurf wäre, dass seine diskriminierenden Steuerbestimmungen gegen Artikel 43 EG verstießen [34].

51. In ihrer Klagebeantwortung hat die französische Regierung die Auffassung vertreten, dass die beschränkenden Wirkungen ihrer Rechtsvorschriften, die auf der fehlenden Möglichkeit niederländischer Muttergesellschaften beruhten, die französische Quellensteuer auf die erhobene niederländische Steuer anzurechnen, sich nicht unmittelbar aus den französischen Rechtsvorschriften, sondern vielmehr aus den Unterschieden zwischen dem französischen und dem niederländischen Steuersystem ergäben. Es sollte jedoch nach dem Vorstehenden klar sein, dass dieses Argument die Unterscheidung zwischen bloßen Unterschieden zwischen eigenständigen (diskriminierungsfreien) nationalen Steuersystemen — die nicht in den Anwendungsbereich des Artikel 43 EG [35] fallen — und diskriminierender Behandlung außer Acht lässt, die sich aus den Regelungen nur einer Rechtsordnung ergibt, die gegen Artikel 43 EG verstoßen, es sei denn, sie sind gerechtfertigt. Da die wirtschaftliche Doppelbesteuerung in der vorliegenden Rechtssache nur von Frankreich vorgenommen wird, fällt sie ganz offensichtlich in letztere Kategorie.

52. Daher sind meines Erachtens die zweite und die dritte Frage des vorlegenden Gerichts dahin zu beantworten, dass grundsätzlich die tatsächliche Wirkung eines DBA auf die Situation eines Steuerzahlers bei der Entscheidung zu berücksichtigen ist, ob dieser Steuerzahler in einem bestimmten Fall in einer Weise diskriminiert wird, die gegen Artikel 43 EG verstößt. Dadurch, dass Frankreich nicht gewährleistete, dass eine nichtfranzösische Muttergesellschaft, die Dividenden aus französischen Quellen bezog, entweder nach dem einschlägigen DBA oder auf andere Weise tatsächlich einen Ausgleich für von Frankreich vorgenommene wirtschaftliche Doppelbesteuerung erhielt, die dem Ausgleich entsprach, der einer französischen Muttergesellschaft gewährt wurde, verstößt es gegen Artikel 43 EG.

34 — Vgl. oben, Nr. 43.

35 — Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, angeführt in Fußnote 2, Nrn. 43 bis 47.

V — Ergebnis

53. Aus diesen Gründen bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof die ihm vom Conseil d'État vorgelegten Fragen wie folgt beantworten sollte:

1. Eine Regelung, die nicht in Frankreich ansässige Muttergesellschaften, die Dividenden von in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften beziehen, mit einer Quellensteuer auf die Dividenden belastet, aber in Frankreich ansässige Muttergesellschaften, die Dividenden von in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften beziehen, nicht mit einer Steuer auf die Dividenden belastet, stellt eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, die gegen Artikel 43 EG verstößt.

2. Grundsätzlich ist die tatsächliche Wirkung eines DBA auf die Situation eines Steuerzahlers bei der Entscheidung zu berücksichtigen, ob dieser Steuerzahler in einem bestimmten Fall in einer Weise diskriminiert wird, die gegen Artikel 43 EG verstößt. Dadurch, dass Frankreich nicht gewährleistete, dass eine nichtfranzösische Muttergesellschaft, die Dividenden aus französischen Quellen bezog, entweder nach dem einschlägigen DBA oder auf andere Weise tatsächlich einen Ausgleich für von Frankreich vorgenommene wirtschaftliche Doppelbesteuerung erhielt, die dem Ausgleich entsprach, der einer französischen Muttergesellschaft gewährt wurde, verstößt es gegen Artikel 43 EG.