Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 14. Oktober 2021 [1]

Rechtssache C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
gegen
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(Vorabentscheidungsersuchen des Conseil d'État [Staatsrat, Frankreich])

„Vorabentscheidungsersuchen – System aus Steuervorabzug und Steuergutschrift bei Weiterausschüttung von Dividenden – Verhältnis der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 90/435) zu den Grundfreiheiten – Quellensteuer – Besteuerung von Dividendenzahlungen an eine Muttergesellschaft nach Art. 4 der Richtlinie 90/435 – Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an den Dividendenempfänger betreffen (Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435)"

I. Einleitung

1. Französische Gesellschaften mussten in den Jahren bis 2004 bei der Weiterverteilung von Dividenden an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug („précompte mobilier") entrichten, wenn die zu verteilenden Gesellschaftsgewinne (hier die empfangenen Dividenden) nicht mit Körperschaftsteuer belastet waren. Dieses System beinhaltete auch eine Gutschrift, die der Empfänger der Dividenden anlässlich der Weiterausschüttung erhielt, versagte aber, sobald Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften involviert waren.

2. Der Gerichtshof hat sich daher bereits in den Rechtssachen *Accor* [2] und *Kommission/Frankreich* [3] mit der französischen Rechtslage hinsichtlich der Besteuerung von Dividenden in einer Beteiligungskette befasst und jeweils Verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit festgestellt. Nunmehr geht es um die

[1] Originalsprache: Deutsch.

[2] Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] Urteil vom 4. Oktober 2018, Kommission/Frankreich (Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden) (C-416/17, EU:C:2018:811).

Vereinbarkeit der entsprechenden französischen Vorschriften mit der Richtlinie 90/435[4] (im Folgenden: Mutter-Tochter-Richtlinie). Denn mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ersucht der Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) nun um deren Auslegung, insbesondere ob nicht Art. 7 Abs. 2 dieser Richtlinie Frankreich einen solchen Steuervorabzug ermögliche.

3. Neben der Vereinbarkeit des französischen Systems mit der Mutter-Tochter-Richtlinie stellt sich damit auch die Frage, ob ein Besteuerungssystem, welches gegen die Grundfreiheiten verstößt, über Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie dem Mitgliedstaat dennoch erlaubt sein kann.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

4. Die Mutter-Tochter-Richtlinie zielt gemäß ihren Erwägungsgründen darauf ab, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der empfangenden Muttergesellschaft zu beseitigen.

5. Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie sehen vor:

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

a) besteuern der Staat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebstätte diese Gewinne entweder nicht oder

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

…

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen."

[4] Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. EU vom 20. August 1990, Nr. L 225, S. 6 – hier in der durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003, Nr. L 7, S. 41 zuletzt geänderten und in der für 2004 geltenden Fassung.

6. Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

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

7. Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie bestimmt jedoch:

„Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen."

B. Französisches Recht

8. Art. 146 Abs. 2 Code général des impôts (CGI) lautete in der Fassung, die für die im Ausgangsverfahren relevanten Steuerjahre gilt:

„Führt die Weiterverteilung durch eine Muttergesellschaft zum Steuervorabzug nach Art. 223e, wird dieser Vorabzug gegebenenfalls um den Betrag der Steuergutschriften gemindert, die auf die … Erträge aus Beteiligungen entfallen, die innerhalb der letzten höchstens fünf abgeschlossenen Rechnungsjahre eingenommen wurden."

9. Art. 158a Abs. 1 CGI in der in den im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerjahren geltenden Fassung bestimmte:

„Personen, die von französischen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden beziehen, verfügen insoweit über ein Einkommen bestehend aus

a) den Beträgen, die sie von der Gesellschaft erhalten,

b) einer Steuergutschrift, die von der Staatskasse in Form eines Guthabens bereitgestellt wurde.

Diese Steuergutschrift entspricht der Hälfte der von der Gesellschaft tatsächlich ausgeschütteten Beträge. Die Gutschrift kann nur insoweit verwendet werden, als das Einkommen in die Bemessungsgrundlage für die vom Empfänger geschuldete Einkommensteuer einbezogen ist. Sie wird auf diese Steuer angerechnet. Natürlichen Personen wird die Steuergutschrift erstattet, soweit ihr Betrag den von den Betreffenden geschuldeten Steuerbetrag übersteigt."

10. Art. 216 Abs. 1 CGI sah vor:

„Die im Laufe eines Geschäftsjahres von einer Muttergesellschaft erzielten Nettoerträge aus Beteiligungen, die zur Anwendung der Regelung für Muttergesellschaften berechtigen …, können … vom Gesamtnettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden…"

11. Art. 223e Abs. 1 UnterAbs. 1 CGI in der Fassung, die für ab dem 1. Januar 1999 ausgeschüttete Gewinne galt, bestimmte:

„[Stammen] die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Erträge aus Beträgen …, in Bezug auf die die Gesellschaft nicht der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterlag …, hat sie einen Steuervorabzug in Höhe der nach Art. 158a Abs. 1 berechneten Steuergutschrift zu leisten. Der

Vorabzug wird unabhängig von den Empfängern der Ausschüttungen auf diejenigen Ausschüttungen geschuldet, die zu der Steuergutschrift nach Art. 158a berechtigen."

III. Ausgangsverfahren

A. Hintergrund der Rechtssache C-556/20

12. Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens ist das bis einschließlich 2004 bestehende französische System der Besteuerung von Dividenden in einer Beteiligungskette.

13. Dieses System setzte sich aus mehreren Komponenten zusammen. Sofern Gewinne von einer – französischen oder ausländischen – Tochtergesellschaft an ihre französische Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden, waren diese nach Art. 216 Abs. 1 CGI – mit Ausnahme eines pauschalen Anteils von 5 % der Kosten und Ausgaben – von der Körperschaftsteuer befreit.

14. Zusätzlich hatte Frankreich bereits seit 1965 ein Besteuerungssystem bestehend aus einer Steuergutschrift und einem Steuervorabzug („précompte mobilier") etabliert, sofern Dividenden in einer Beteiligungskette weitergeleitet wurden. Diese Vorschriften wurden zum 1. Januar 2005 abgeschafft, galten aber noch für die Streitjahre 2000 bis 2004.

15. Nach Art. 158a CGI erhielten die Empfänger von Dividenden einer französischen Gesellschaft automatisch eine Steuergutschrift in Höhe von 50 % der ausgeschütteten Dividende. Diese Steuergutschrift sollte die vorherige Besteuerung durch die Körperschaftsteuer auf Gesellschaftsebene neutralisieren und eine zutreffende Besteuerung der Anleger (natürliche Personen) nach Maßgabe ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit im Rahmen ihre Einkommensteuer sicherstellen. Denn der ausgeschüttete Gewinn unterlag bereits auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft, die den Gewinn erwirtschaftet hatte, einer Besteuerung mit Körperschaftsteuer in Höhe von 33,33 % und wurde ein weiteres Mal bei den Anteilseignern besteuert. Im Ergebnis neutralisierte diese Gutschrift beim Empfänger genau die Körperschaftsteuerbelastung beim Ausschüttenden. Dieser erhält im Ergebnis 100% des Gewinns (66,66 als Ausschüttung und 50% von 66,66 = 33,33 als Gutschrift) und versteuert diese 100 nach seinem individuellen Steuersatz im Rahmen der Einkommensteuer.

16. Angesichts dessen war die Steuergutschrift jedoch nur notwendig, soweit die ausgeschütteten Gewinne bei der jeweils ausschüttenden Gesellschaft tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet waren. Aus Gründen der Praktikabilität wurde die Steuergutschrift allerdings pauschal allen Anteilseignern gewährt, die Ausschüttungen von französischen Gesellschaften erhielten. Es spielte keine Rolle, ob diese Einkünfte zuvor auch tatsächlich auf der Ebene der ausschüttenden Gesellschaft mit Körperschaftsteuer belastet waren.

17. Als Korrekturmechanismus wurde aber auf Ebene der jeweils ausschüttenden Gesellschaft ein Steuervorabzug durch Art. 223e CGI eingeführt. Dieser wurde u.a. erhoben, wenn die der Ausschüttung zugrundeliegenden Gewinne auf Ebene der jeweils ausschüttenden Gesellschaft nicht oder nur teilweise besteuert worden waren. Insofern diente der Steuervorabzug auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft dazu, die pauschale Steuergutschrift auf Ebene der Anteilseigner zu rechtfertigen. Ein steuerfreier Gewinn von z. B. 100 wird durch den Steuervorabzug auf 66,66 reduziert, der dann ausgeschüttet wird und durch die Gutschrift (50% von 66,66 = 33,33) beim Dividendenempfänger wieder auf 100 erhöht wird.

18. Erhielt z.B. eine französische Muttergesellschaft von ihrer französischen Tochtergesellschaft eine Dividende, bekam die Muttergesellschaft pauschal eine Steuergutschrift in Höhe von 50 % der Dividende. Da die Dividende auf Ebene der Muttergesellschaft wegen des Mutter-Tochter-Regimes in Art. 216 CGI steuerfrei war, der Anteilseigner aber auch eine Gutschrift erhielt, wurde bei Weiterausschüttung der Dividende durch die Muttergesellschaft an ihre Anteilseigner ein Steuervorabzug erhoben. Auf den Steuervorabzug konnte die Muttergesellschaft jedoch nach Art. 146 Abs. 2 CGI ihre Steuergutschrift anrechnen. Damit ergab sich auf Ebene der Muttergesellschaft letztlich keine steuerliche Mehrbelastung. Steuergutschrift und Steuervorabzug glichen sich bei ihr immer aus, solange die Ausschüttung an sie keine Grenze überquerte.

19. Nach Art. 158a CGI hatte eine französische Muttergesellschaft dagegen keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift, wenn sie Dividenden einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft erhielt. In Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie musste sie diese Dividendeneinkünfte zumindest nicht versteuern. Bei der Weiterausschüttung erhielten aber ihre eigenen Anteilseigner eine Gutschrift nach Art. 158a CGI, da die Ausschüttung von einer französischen Gesellschaft (hier der Muttergesellschaft) stammte. Wegen der fehlenden Besteuerung der Dividendeneinkünfte bei der Muttergesellschaft wurde diese Gutschrift beim Anteilseigner jedoch durch den Steuervorabzug auf Ebene der Muttergesellschaft korrigiert. Damit war die Muttergesellschaft, wenn sie diese Dividenden ihrer Tochtergesellschaft weiter an ihre eigenen Anteilseigner ausschüttete, zur Zahlung des Steuervorabzugs verpflichtet. Allerdings konnte sie nun keine eigene Steuergutschrift gegenrechnen. Dadurch verminderte sich der Betrag, den die Muttergesellschaft an ihre eigenen Anteilseigner ausschütten konnte.

20. Die wegen Art. 158a CGI fehlende Gutschrift der Muttergesellschaft beim Bezug von Dividenden von im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften verhinderte insofern eine neutrale Weiterausschüttung der Dividenden an die jeweiligen Anteilseigner und führte zu einer unterschiedlichen Behandlung von Dividenden in grenzüberschreitenden Konstellationen.

B. Das gerichtliche Ausgangsverfahren

21. Daher beantragten die Gesellschaften Schneider Electric SE, die AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA und L'Air Liquide SA (im Folgenden: die klagenden Gesellschaften) die Erstattung des in den Jahren 2000 bis 2004 gezahlten Steuervorabzugs, dem keine entsprechenden Gutschriften gegenüberstanden.

22. Aus dem Vortrag der klagenden Gesellschaften ergibt sich, dass diese in den Jahren 2000 bis 2004 Dividendenzahlungen von ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften erhalten hatten und bei der Weiterverteilung dieser Dividenden einen Steuervorabzug nach Art. 146 Abs. 2 CGI in Verbindung mit den Art. 158a und Art. 233e CGI entrichteten.

23. Insofern berufen sie sich darauf, dass die Vorschriften nicht mit der Mutter-Tochter-Richtlinie in Einklang stünden. Erstinstanzlich waren die Klagen vor der Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsgericht Versailles, Frankreich) teilweise erfolgreich, der französische Staat legte allerdings ein Rechtsmittel zum Conseil d'État ein.

24. Gleichzeitig und um die Entscheidung zu beschleunigen, legten die klagenden Gesellschaften am 27. und 28. Juli 2020 unmittelbare Klagen beim Conseil d'État ein. Darin beantragten sie die Nichtigerklärung der am 1. November 1995 unter den Aktenzeichen 4 J 1321 und 4 J 1322 veröffentlichten und in der Anweisung 4 J-1-01 vom 21. März 2001 enthaltenen Verwaltungsvorschriften.

25. Hierzu tragen die klagenden Gesellschaften vor, dass die angefochtenen Verwaltungsanweisungen die Bestimmungen des damals geltenden Art. 223e CGI wiederholten. Diese Vorschrift selbst sei aber nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes mit Art. 4 der Richtlinie 90/435 unvereinbar, sodass auch die korrespondierenden Verwaltungsvorschriften nichtig seien.

26. Dem vorlegenden Gericht stellt sich über die Vereinbarkeit mit Art. 4 der Richtlinie 90/435 hinaus die Frage, ob das französische Steuersystem bestehend aus Steuergutschrift und Steuervorabzug möglicherweise als einheitliches System zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 zulässig sein kann.

IV. Vorabentscheidungsersuchen und Verfahren vor dem Gerichtshof

27. Vor diesem Hintergrund hat der Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) das Verfahren gegen die Verwaltungsvorschriften ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgende Frage vorgelegt:

Stehen die Bestimmungen des Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie, insbesondere unter Berücksichtigung von deren Art. 7 Abs. 2, einer Bestimmung wie der in Art. 223e des Code général des impôts entgegen, die für die ordnungsgemäße Anwendung eines Systems zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden eine Abgabe bei der Weiterausschüttung von Gewinnen durch eine Muttergesellschaft vorsieht, die von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet wurden?

28. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Schneider Electric SE, die AXA SA, Engie SA, Orange SA, L'Air liquide SA, Frankreich und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen und an der mündlichen Verhandlung am 8. September 2021 teilgenommen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zu der Vorlagefrage

29. Das vorlegende Gericht fragt mit seiner Vorlagefrage ausdrücklich nur nach der Vereinbarkeit des Steuervorabzugs des Art. 223e des Code général des impôts (CGI) mit Art. 4 unter Berücksichtigung von Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Die Konstellation, zu der das vorlegende Gericht eine Antwort begehrt, bezieht sich darauf, dass eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft Dividenden an ihre Muttergesellschaft in Frankreich ausschüttet, die diese weiter an ihre Anteilseigner ausschüttet.

30. Wie sich aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt, wenden sich die klagenden Gesellschaften gegen die Zahlung des Steuervorabzugs aufgrund der am 1. November 1995 unter den Aktenzeichen 4 J 1321 und 4 J 1322 veröffentlichten und in der Anweisung 4 J-1-01 vom

21. März 2001 enthaltenen Verwaltungsvorschriften. Eine Steuerlast besteht jedoch nur, wenn und weil diesem Steuervorabzug in ihrem Fall (anders als im rein inländischen Fall) keine entsprechende Steuergutschrift gegenübersteht.

31. Genau diese nachteilige Behandlung des grenzüberschreitenden Falls im Vergleich zum rein innerstaatlichen Fall hatte der Gerichtshof bereits in der Rechtssache Accor[5] für unionsrechtswidrig erklärt. Dort stellte er fest, dass die hier relevante französische Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) verstößt. Die Unionsrechtswidrigkeit dieser Besteuerung wurde in der Rechtssache Kommission/Frankreich[6] bestätigt. Das vorlegende Gericht schlussfolgert daraus zurecht, dass eine Gesellschaft, die Dividenden von einer im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft bezieht und bei einer Weiterausschüttung dem Steuervorsteuerabzug unterliegen würde, Anspruch auf eine Steuergutschrift hat.

32. Offen bleibt aber[7] ob und wie dieser Anspruch auf die Gutschrift nunmehr (d.h. nach Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben aus den beiden Entscheidungen des Gerichtshofs) mit dem Steuervorabzug verrechnet werden kann. Daher könnte es sein, dass die klagenden Gesellschaften immer noch keine Gutschrift wie im inländischen Fall erhalten. Es könnte aber auch sein, dass sie sowohl die Gutschrift (als Empfänger der Dividenden) als auch den Wegfall des Steuervorabzugs (als Weiterausschüttender der Dividenden) begehren.

33. Wenn die klagenden Gesellschaften immer noch keine vergleichbare Gutschrift erhalten, dann stellt sich die Frage nach den Folgen einer potentiellen Vereinbarkeit des Steuervorabzugs nach Art. 223e CGI mit der Mutter-Tochter-Richtlinie für die Grundfreiheiten (dazu B). Wenn die klagenden Gesellschaften hingegen eine vergleichbare Gutschrift wie im inländischen Fall erhalten haben, dann ist zu klären, ob dieses französische System der Dividendenbesteuerung aus Steuervorabzug und Steuergutschrift in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie fällt (dazu C) und wenn ja, ob Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie ein solches System möglicherweise zulässt (dazu D).

B. Zum Verhältnis zwischen der Mutter-Tochter-Richtlinie und den Grundfreiheiten (Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit)

34. Eine Übereinstimmung der Regelungen des Steuervorabzugs nach Art. 223e CGI mit der Mutter-Tochter-Richtlinie hätte nicht zur Folge, dass sich daraus die Unionsrechtskonformität des gesamten französischen Systems trotz einer fehlenden Steuergutschrift ableiten ließe.

35. Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass die französische Regelung bzw. die Auslegung durch das vorlegende Gericht gegen Grundfreiheiten verstößt und eine Vertragsverletzung durch Frankreich darstellt.[8] Dieser Verstoß gegen das Primärrecht basiert auf der unzureichenden Steuergutschrift bei einer Ausschüttung durch eine nicht in Frankreich ansässige Gesellschaft. Er würde – wie auch die klagenden Gesellschaften in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben – nicht geheilt oder gerechtfertigt, wenn Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie das in Frage stehende französische Steuersystem nicht berührt, ihm also nicht entgegensteht.

5 Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

6 Urteil vom 4. Oktober 2018, Kommission/Frankreich (Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden) (C-416/17, EU:C:2018:811).

7 Vgl. auch die Stellungnahme der Kommission in Rn. 41 ihres Schriftsatzes.

8 Urteile vom 4. Oktober 2018, Kommission/Frankreich (Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden) (C-416/17, EU:C:2018:811), und vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

36. Die Normenhierarchie ist klar. Die Mutter-Tochter-Richtlinie ist an den Grundfreiheiten zu messen und nicht umgekehrt. Auch wenn sich in der Rechtsprechung des Gerichtshofs Aussagen finden lassen, dass eine Regelung, die zu einem Bereich gehört, der auf Unionsebene abschließend harmonisiert wurde, nicht anhand der Bestimmungen des Primärrechts zu beurteilen sei, sondern nur anhand der Harmonisierungsmaßnahme,[9] ergibt sich daraus nichts Gegenteiliges.

37. Zum einen überprüft der Gerichtshof die Vereinbarkeit von Sekundärrecht mit Primärrecht.[10] Zum anderen trifft die obige Aussage für Fälle zu, in denen keine Zweifel an der Vereinbarkeit des Sekundärrechts mit dem Primärrecht bestehen. Denn dann ist das Sekundärrecht als lex specialis vorrangig anzuwenden. Ergibt sich daraus schon die Unionsrechtswidrigkeit des angefochtenen Aktes, ist es nicht notwendig, auch noch eine Unvereinbarkeit mit Primärrecht zu untersuchen.

38. Wenn Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie ein solches System ohne Gutschrift erlauben würde, bestünden einerseits Zweifel an der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten. Andererseits lässt Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie die „Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen“ insoweit unberührt. Damit liegt auch keine abschließende Harmonisierung durch die Mutter-Tochter-Richtlinie vor.

39. Solange daher die Gutschrift, die mit dem Steuervorabzug verrechnet wird, weiterhin davon abhängt, ob die ausschüttende Tochtergesellschaft im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, bleibt das französische System aus Steuervorabzug und Gutschrift nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs[11] unionsrechtswidrig. Daran könnte auch Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie nichts ändern.

C. Zur Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie bei Gewährung einer Gutschrift bei Empfang einer „ausländischen Dividende“

40. Wenn den klagenden Gesellschaften dagegen eine entsprechende Gutschrift auch bei Dividendenzahlungen von im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften gewährt wird, ist fraglich, ob die Mutter-Tochter-Richtlinie einschlägig ist.

1. Zum Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie

41. Aus dem dritten Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie geht nämlich hervor, dass diese Richtlinie darauf abzielt, die Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf der Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen.[12] Dies stellt jedoch bereits die Regelung des Art. 216 CGI sicher. Die

[9] Vgl. Urteile vom 20. Dezember 2017, Deister Holding und Juhler Holding (C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, Rn. 45 f.), vom 7. September 2017, Eqiom und Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, Rn. 15), vom 30. April 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, Rn. 63), vom 11. Dezember 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, Rn. 64), vom 23. Mai 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, Rn. 18), und vom 12. Oktober 1993, Vanacker und Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, Rn. 9).

[10] So z.B. Urteile vom 8. Dezember 2020, Ungarn/Parlament und Rat (C-620/18, EU:C:2020:1001, Rn. 104), vom 8. Dezember 2020, Polen/Parlament und Rat (C-626/18, EU:C:2020:1000, Rn. 87), vom 26. Oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, Rn. 50), und vom 11. Dezember 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, Rn. 64 am Ende).

[11] Urteile vom 4. Oktober 2018, Kommission/Frankreich (Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden) (C-416/17, EU:C:2018:811), und vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Vgl. dazu auch statt Vieler nur die Urteile vom 17. Mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 70), und vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 45).

Muttergesellschaft muss die empfangenen Dividenden, die aus den versteuerten Gewinnen der Tochtergesellschaft stammen, nicht noch einmal besteuern. Davon ist aber das französische System aus Steuervorabzug und Steuergutschrift zu unterscheiden.

42. Die *Gutschrift* soll die steuerrechtliche Vorbelastung der ausschüttenden Gesellschaft auf der Ebene des Ausschüttungsempfängers neutralisieren, um letztendlich nur den Anteilseigner nach Maßgabe seiner Leistungsfähigkeit gegebenenfalls progressiv besteuern zu können. Sie vermeidet die wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Der *Steuervorabzug* soll hingegen eine eigentlich unberechtigte Gutschrift beseitigen beziehungsweise rechtfertigen, indem eine entsprechende Vorbelastung beim Ausschüttenden hergestellt wird, sollte sie einmal fehlen. Der Vorabzug vermeidet mithin eine doppelte bzw. endgültige Nichtbesteuerung der Ausschüttung.

43. Wenn die klagenden Gesellschaften einen Anspruch auf die Steuergutschrift haben, diese Gutschrift der Körperschaftsteuervorbelastung der empfangenen Dividenden auf Ebene der Tochtergesellschaft entspricht und mit dem Steuervorabzug gem. Art. 146 Abs. 2 des CGI bzgl. der weiterausgeschütteten Dividenden verrechnet wird, dann besteht keine wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden. Dies zeigen die von der Kommission in ihrer schriftlichen Stellungnahme aufgeführten Beispiele. Eine nachteilige Belastungswirkung tritt nämlich nur in den Fällen ein, in denen der Steuervorabzug bei der Muttergesellschaft nicht mit einer Steuergutschrift verrechnet werden kann, die der Körperschaftsteuerbelastung auf der Ebene der Tochtergesellschaft entspricht.

44. Eine Gutschrift und der zeitgleiche Wegfall des Steuervorabzugs auf Ebene der Muttergesellschaft würde demgegenüber zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Anteilseigners der Muttergesellschaft führen. Dieser erhielte nämlich eine Gutschrift, obwohl die Dividende – die an ihn von der Muttergesellschaft weiter ausgeschüttet wurde – nie besteuert wurde.

45. Die neutrale Behandlung der Dividende einer ausländischen Tochtergesellschaft bei Weiterausschüttung durch die Muttergesellschaft an einen Anteilseigner hängt aber – anders als die Kommission und die klagenden Gesellschaften meinen – nicht von der identischen Höhe der Gutschrift beim Dividendenempfang und dem Vorsteuerabzug bei der Weiterausschüttung auf der Ebene der Muttergesellschaft (d.h. von deren Zahllast) ab. Entscheidend ist vielmehr, dass sich der Steuervorabzug bei der Muttergesellschaft anlässlich der Weiterausschüttung und die Gutschrift beim Anteileigner entsprechen.

46. Dies zeigt folgendes Beispiel, in dem eine Muttergesellschaft steuerfrei eine Dividende von 66,66 von einer Tochtergesellschaft erhält. Diese soll im Ausland auf ihren Gewinn von 100 genau 33,33 Körperschaftsteuern (d. h. im Ausland galt der gleiche Körperschaftsteuersteuersatz wie in Frankreich) gezahlt haben. Die Muttergesellschaft erhält jetzt – wenn auch mit zeitlicher Verzögerung – rückwirkend dank der Rechtsprechung des EuGH eine Gutschrift von 33,33 und könnte nun den Gewinn der Tochtergesellschaft vollständig (d. h. 100) an den Anteilseigner ausschütten. Die Körperschaftsteuervorbelastung ist vollständig neutralisiert. Wenn sie diese 100 ausschüttet, würde der Anteilseigner ohne einen Steuervorabzug auf Ebene der Muttergesellschaft jedoch 100 *und* eine Gutschrift von 50%, d. h. genau 150 erhalten. Der Gewinn der Tochtergesellschaft, der im Rahmen der Weiterausschüttung nicht doppelt besteuert werden soll, betrug jedoch nur 100 und erhöht sich ohne den Steuervorabzug nun auf 150. Dieses seltsame Ergebnis (eine Weiterausschüttung erhöht die Dividende) verhindert erst der Steuervorabzug.

47. Hätte diese Muttergesellschaft nämlich den Vorsteuerabzug (33,33) von den 100 gezahlt, dann könnte sie auch nur 66,66 weiter ausschütten und der Anteilseigner würde genau 100 (66,66 als Dividende und 33,33 als eigene Gutschrift) erhalten. Da sich bei der Muttergesellschaft ihre Gutschrift und der Steuervorabzug hier genau decken, entsteht keine Zahllast.

48. Hätte sie nur 50 weiter ausgeschüttet, hätte der Anteilseigner 75 (50 als Dividende und 25 als eigene Gutschrift) erhalten und der Vorabzug nur 50% von 50 = 25 betragen. Die Muttergesellschaft hätte jedoch auch eine Gutschrift von 33,33 erhalten, so dass ein Guthaben von 8,33 verblieben wäre. Erhöht die Muttergesellschaft dagegen die Ausschüttung steuerfreier Einkünfte von 66,66 auf 100, dann erhält der Anteilseigner 150 (100 als Dividende und 50 als eigene Gutschrift). Bei ihr fällt ein Steuervorabzug von 50 (50% von 100) an, dem die eigene Gutschrift von 33,33 gegenübersteht. Es verbleibt eine Zahllast von 16,66.

49. Das gleiche Ergebnis tritt ein, wenn die ausländische Körperschaftsteuerbelastung niedriger (z.B. 15%) war und Frankreich auch nur diese Belastung mittels Gutschrift neutralisiert. Die Tochtergesellschaft schüttet 85 an die französische Muttergesellschaft aus. Frankreich neutralisiert die Vorbelastung durch eine Gutschrift von 15. Somit erhält die Muttergesellschaft (wie im inländischen Fall) eine steuerunbelastete Ausschüttung von 100. An den Anteilseigner werden 66,66 ausgeschüttet und 33,33 als Steuervorabzug gezahlt. Diesen Steuervorabzug schreibt Frankreich dem Anteilseigner gut, so dass er 100 erhält. Eine Doppelbesteuerung der Dividende wird vermieden. Auf Ebene der Muttergesellschaft verbleibt auch hier eine Zahllast (nun von 33,33 – 15 = 18,33).

50. Diese Zahllast (und auch das Guthaben) stellt aber keinesfalls eine Doppelbesteuerung der Dividende dar. Vielmehr stellt sie sicher, dass der Anteilseigner die ursprüngliche Dividende der Tochtergesellschaft erhält, ohne dass diese sich verringert oder erhöht. Ob nach der Verrechnung von Steuervorabzug und Gutschrift eine Zahllast oder ein Guthaben bei der Muttergesellschaft verbleibt, hängt von der Ausschüttungspolitik der Muttergesellschaft und der Körperschaftsteuervorbelastung der Dividende sowie von der Höhe der Gutschrift beim Anteilseigner ab. Das Begehren einer Gutschrift unter gleichzeitigem Wegfall des Steuervorabzugs würde einem „Rosinenpicken“ gleichkommen, zu dem weder die Grundfreiheiten noch die Mutter-Tochter-Richtlinie berechtigen. Anstatt die Neutralität bei einer Weiterausschüttung sicherzustellen, würde das Ausschüttungsvolumen zu Lasten des französischen Staates erhöht werden.

51. Im Ergebnis berührt das Zusammenspiel von Gutschrift und Steuervorabzug im vorliegenden Fall daher schon nicht den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie. Deswegen kann auch kein Verstoß gegen Art. 4 (dazu unter 3.) und Art. 5 (dazu unter 2.) dieser Richtlinie festgestellt werden.

2. Keine Quellensteuer im Sinne von Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie

52. Da der Steuervorabzug von der ausschüttenden Gesellschaft geschuldet wird und nicht vom Inhaber der Wertpapiere (das heißt dem Ausschüttungsempfänger), liegt schon keine Quellensteuer im Sinne des Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie vor.[13] Ebenso wenig steht hier

[13] So zur belgischen Fairness Tax ausdrücklich Urteil vom 17. Mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 65), vom 24. Juni 2010, P. Ferrero und General Beverage Europe (C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364, Rn. 26), vom 26. Juni 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, Rn. 52 m.w.Nw.), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 109), und vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 47). Siehe zum Quellensteuerbegriff auch meine Schlussanträge in der Rechtssache X (C-68/15, EU:C:2016:886, Nrn. 37 ff.).

die Quellensteuerbelastung eines ausländischen Dividendenempfängers in Frage, sondern „nur“ die Steuerbelastung einer die Dividenden weiter ausschüttenden französischen Muttergesellschaft.

3. Kein Verstoß gegen Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie

53. Auch ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie scheidet aus. Dieser sieht vor, dass der Staat der Muttergesellschaft die dieser zufließenden Gewinne (hier in Gestalt von Dividenden) entweder nicht besteuert oder die ausländische steuerrechtliche Vorbelastung anrechnet.

54. Frankreich hat sich für die Steuerbefreiungsmethode entschieden. Nach Art. 216 CGI können diese Dividendeneinkünfte vom Gewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden. Art. 4 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erlaubt dabei im Ergebnis eine Besteuerung von bis zu 5% der Dividendeneinkünfte. Solange das französische System sicherstellt, dass die von der Muttergesellschaft empfangenen Dividenden nicht in einem höheren Umfang als von 5% besteuert werden, besteht kein Konflikt mit Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie. Art. 216 CGI scheint das zu gewährleisten. Letztendlich muss dies aber das nationale Gericht beurteilen.

55. Wie oben ausgeführt (Nr. 42 ff.) soll das System aus Steuervorabzug und Gutschrift hingegen keine Gewinne oder Dividenden besteuern, sondern sicherstellen, dass die schon mit Körperschaftsteuer belasteten Gewinne beim Anteilseigner von der Körperschaftsteuer entlastet werden und dann in Gänze nach seinem individuellen Steuersatz (i.d.R. progressiv) besteuert werden können.

56. Nur bei einer rein isolierten Betrachtung des Steuervorabzugs könnte man mit den klagenden Gesellschaften und der Kommission zum Ergebnis kommen, dass ein Konflikt mit Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie vorliegt. Dies wäre möglich, wenn der Steuervorabzug als eine (zusätzliche) Besteuerung der empfangenen Dividenden bei Weiterausschüttung zu betrachten wäre.

57. So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass auch eine zusätzliche Besteuerung anlässlich einer Weiterausschüttung erhaltener Dividenden von Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst wird.[14] Dieser Fall betraf aber eine zusätzliche Körperschaftsbesteuerung anlässlich einer Weiterausschüttung erhaltener Dividenden in einem Fall, der vom belgischen Staat als unfair empfunden wurde. Obwohl die Gesellschaft in dem Jahr der Ausschüttung ihr steuerrechtliches Ergebnis durch Anwendung der verschiedenen, im nationalen Steuerrecht vorgesehenen Abzüge ganz oder teilweise verringert hatte, erhielten die Anteilseigner Ausschüttungen (sog. Fairness Tax). Diese Fairness Tax war nichts anderes als eine nachträgliche Besteuerung der erhaltenen (eigentlich steuerfreien) Dividenden anlässlich der Weiterausschüttung. Eine solche ist mit Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht zu vereinbaren.

58. Davon unterscheidet sich der Charakter des Steuervorabzugs im französischen Recht aber deutlich, wie Frankreich in der mündlichen Verhandlung nochmals betonte. Dieser Steuervorabzug generiert – anders als z.B. die Fairness-Tax – kein Steueraufkommen, sondern korrigiert „lediglich“ eine nachfolgende Gutschrift beim Anteilseigner. Eine rein isolierte

[14] Urteil vom 17. Mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 77 ff.), siehe dazu auch meine Schlussanträge in der Rechtssache X (C-68/15, EU:C:2016:886, Nrn. 53 ff.).

Betrachtung nur des Steuervorabzugs würde den zwingenden Zusammenhang des Steuervorabzugs beim Ausschüttenden mit der Steuergutschrift beim Ausschüttungsempfänger im französischen System übersehen.

59. Würde eine Gesellschaft keine Körperschaftsteuer auf den Gewinn zahlen (z.B. bei steuerfreien Einkünften) und diesen in Höhe von 100 ausschütten, dann wäre eine Steuergutschrift (dann von 50) beim Dividendenempfänger nicht zu rechtfertigen. Frankreich spricht in seiner schriftlichen Stellungnahme insoweit zutreffend von einer ungerechtfertigten Bereicherung bzw. einer Verdopplung der Steuerbefreiung. Um dies zu vermeiden, hätte Frankreich auch die Gutschrift beim Anteilseigner streichen können, was unionsrechtlich unbedenklich gewesen wäre.

60. Frankreich hat sich jedoch für eine andere Technik entschieden. Es gewährt zwar die Gutschrift, stellt aber eine eventuell fehlende Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft (hier der Muttergesellschaft) durch den Steuervorabzug her (vgl. oben Nrn. 45 ff.).

61. Der Steuervorabzug ist in diesem System mithin keine Besteuerung, sondern nur eine Technik zur Gewährleistung der vollständigen Zuordnung von Gewinnen zum Anteilseigner, bei dem die ausgeschütteten Gesellschaftsgewinne zutreffenden besteuert werden können. Er knüpft lediglich formell an die Zahlung der Dividenden an. Materiell-rechtlich ist er jedoch an die Gutschrift beim Dividendenempfänger gekoppelt. Diese Gutschrift wird rückgängig gemacht, wenn die Einkünfte auf Ebene des Ausschüttenden nicht besteuert wurden.

62. Der Steuervorabzug ist also *keine zusätzliche Steuer* aufgrund der Dividendenausschüttung (wie z.B. die Fairness Tax[15]). Vielmehr ist er nur ein mehr oder minder komplexes Korrekturmittel, um eine zutreffende Besteuerung auf Ebene des Dividendenempfängers sicherzustellen. Der Steuervorabzug korrigiert „lediglich“ eine ansonsten unberechtigte Gutschrift beim Ausschüttungsempfänger, wobei die Korrektur beim Ausschüttenden erfolgt. Im Ergebnis wird ein Teil der Dividende (33,33 %) nicht direkt an die Anteilseigner, sondern indirekt über den Fiskus an die Anteilseigner gezahlt, ohne aber von diesem besteuert (d.h. reduziert) zu werden.

4. Zwischenergebnis

63. Der Steuervorabzug des Ausschüttenden, der durch eine Gutschrift bei seinem Ausschüttungsempfänger kompensiert wird, stellt materiell und bei einer Gesamtbetrachtung des französischen Systems keine zusätzliche steuerrechtliche Belastung der auszuschüttenden Dividenden dar und kann daher weder gegen Art. 5 noch gegen Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie verstoßen.

D. Hilfsweise: Auslegung von Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie

64. Nur wenn der Gerichtshof dies anders sehen sollte und den Steuervorabzug isoliert als eine zusätzliche Besteuerung der von Muttergesellschaft empfangenen Dividenden anlässlich der Weiterausschüttung an die Anteilseigner betrachtet, stellt sich hilfsweise die Frage nach der Reichweite des Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

[15] Urteil vom 17. Mai 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

65. Danach berührt die Richtlinie nicht die Anwendung einzelstaatlicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken (1. Alt.) und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an den Dividendenempfänger betreffen (2. Alt.). Die erste Alternative ist hier nicht einschlägig, da der Steuervorabzug – wenn man ihn entgegen meinem Vorschlag isoliert betrachtet – nicht der Minderung oder Beseitigung einer Doppelbesteuerung dient. Er vermeidet – wie auch ein Vertreter einer der klagenden Gesellschaften bestätigt hat – allenfalls eine doppelte Nichtbesteuerung.

66. Allerdings könnte der Steuervorabzug als eine Bestimmung, die die Auszahlung von Steuerkrediten an den Dividendenempfänger betrifft (2. Alt.), beurteilt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie sich auch auf Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie bezieht. Die klagenden Gesellschaften sind der Auffassung, dass Art. 7 Abs. 2 nur Ausnahmen von dem Quellensteuerverbot nach Art. 5 und 6 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst. Da der Steuervorabzug keine Quellensteuer sei, könne Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie auch nicht greifen. Begründet wird dies hauptsächlich mit dem Gebot der engen Auslegung von Ausnahmen [16] und der Tatsache, dass Art. 7 Abs. 1 dieser Richtlinie [17] klarstellt, was nicht unter den Ausdruck „Steuerabzug an der Quelle“ fällt.

67. Diese restriktive Auslegung der Reichweite von Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie überzeugt mich jedoch nicht. Zum einen ergibt sie sich nicht aus dem Wortlaut, zum anderen widerspricht sie der Entstehungsgeschichte und bei genauer Betrachtung auch der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs.

68. Aus dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie ergibt sich keine Beschränkung auf das Quellensteuerverbot des Art. 5 und 6 dieser Richtlinie. Vielmehr erlaubt Art. 7 Abs. 2 Abweichungen von der Richtlinie insgesamt, also auch von Art. 4. Auch spricht die zweiten Alternative von Steuerkrediten, die – wie im vorliegenden Fall – nicht zwingend im Zusammenhang mit einem Quellensteuereinbehalt stehen müssen. Es fehlt jeder Hinweis darauf, dass ausgerechnet Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht von Art. 7 Abs. 2 erfasst werden soll.

69. Meiner Meinung nach stellt Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie lediglich klar, dass nationale Besteuerungssysteme, die die Ziele der Richtlinie mittels gewisser Techniken verfolgen, die bei isolierter Betrachtung eventuell problematisch sein könnten, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung dennoch zulässig sein können. Solche Ausnahmen dürfen „lediglich“ den Sinn und Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht konterkarieren. [18]

70. Entsprechend lässt sich der Rechtsprechung des Gerichtshofs entnehmen, dass Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht nur in Bezug auf das Quellensteuerverbot des Art. 5 und 6 dieser Richtlinie zu lesen ist. In der Rechtssache Océ van der Grinten [19] war umstritten, ob Art. 7 Abs. 2 dieser Richtlinie sich auch (!) auf das Quellensteuerverbot erstreckt. Der Gerichtshof kam zu dem Ergebnis, dass Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er eine Besteuerung auch dann zulässt, wenn diese Abgabe einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Art. 5 Abs. 1

[16] Vgl. zu Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie die Urteile vom 24. Juni 2010, P. Ferrero und General Beverage Europe (C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364, Rn. 45), und vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 86).

[17] Dieser lautet: „Der in dieser Richtlinie verwendete Ausdruck „Steuerabzug an der Quelle“ umfasst nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft.“

[18] In diesem Sine wohl auch Urteile vom 24. Juni 2010, P. Ferrero und General Beverage Europe (C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364, Rn. 46), und vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 102).

[19] Urteil vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495).

der Richtlinie darstellt, soweit sie auf die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden angewandt wird.[20] Der Gerichtshof geht also davon aus, dass „auch" das Quellensteuerverbot des Art. 5 von Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst wird. Dem würde eine Beschränkung des Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie „nur" auf das Quellensteuerverbot widersprechen.

71. Dies bestätigt die Entstehungsgeschichte des Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie, die Frankreich in seiner Stellungnahme betont. Die Ausnahme geht auf eine Initiative des Vereinigten Königreichs aufgrund von Besonderheiten in seinem Körperschaftsteuersystem zurück. Wie sich aus dem abschließenden Kompromissvorschlag vom 12. Juni 1989 ergibt, sollte mit der Formulierung sichergestellt werden, dass ein „précompte" und ein „crédit d'impot (avoir fiscale)" von der Richtlinie nicht tangiert werden.[21] Beides sind Elemente, die auch in dem bereits damals bestehenden französischen Besteuerungssystem enthalten waren. Die in dem Kompromiss vorgeschlagene Formulierung findet sich bis heute in Art. 7 der Mutter-Tochter-Richtlinie.

72. Eine Anwendung von Art. 7 Abs. 2 in der zweiten Alternative kommt daher in Betracht, obwohl es sich vorliegend nicht um eine Quellensteuer handelt. Es muss sich allerdings um eine Bestimmung handeln, die die Auszahlung von Steuerkrediten an den Dividendenempfänger betrifft.

73. Auch wenn – wie die klagenden Gesellschaften zutreffend vortragen – der Steuervorabzug hier auf Ebene des Ausschüttenden eingreift, so besteht seine Funktion (dazu oben Nrn. 58 ff.) doch in der Korrektur einer materiell unberechtigten Gutschrift beim Dividendenempfänger. Wie oben ausgeführt hängt der Steuervorabzug zwingend mit der Besteuerung auf Ebene des Ausschüttenden (Körperschaftsteuer oder Steuervorabzug) und dem Gutschriftsystem auf Ebene des Dividendenempfängers zusammen. Das eine ist nach dem französischen System nicht ohne das andere denkbar.

74. Damit *betrifft* der Steuervorabzug auch die Auszahlung von Steuerkrediten (d.h. Gutschriften) an den Dividendenempfänger. Dem Wortlaut nach wird diese Regelung des französischen Rechts daher von Art. 7 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasst. Dieser stellt klar, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie einen solchen Korrekturmechanismus nicht berührt.

75. Voraussetzung ist allerdings, dass diese Ausnahme den Sinn und Zweck der Mutter-Tochterrichtlinie nicht unterläuft. Dies ist jedenfalls nicht der Fall, wenn die Muttergesellschaft beim Empfang von Dividenden ihrer ausländischen Tochtergesellschaft eine entsprechende Gutschrift erhält, die die Körperschaftsteuervorbelastung dieser Dividenden neutralisiert. Sofern diese Gutschrift mit dem Steuervorabzug bei einer Weiterausschüttung verrechnet werden kann, der seinerseits lediglich eine materiell-rechtlich unberechtigte Gutschrift beim Anteilseigner korrigiert, bestehen keine Bedenken: Auch in diesen Fall ermöglicht das französische System eine steuerneutrale Ausschüttung von Dividenden zwischen Gesellschaften, die in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie fallen.

[20] Urteil vom 25. September 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 89).

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion" et „sociétés mères et filiales" - n 7322/89, page 7/11 – version française.

VI. Ergebnis

76. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefrage des Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) zu antworten:

Die Bestimmungen des Art. 4 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 stehen einer Bestimmung nicht entgegen, die für die Anwendung eines Systems zur zutreffenden Besteuerung des Anteilseigners eine Abgabe bei der Weiterausschüttung von Gewinnen vorsieht, um eine entsprechende Gutschrift des nächsten Ausschüttungsempfängers (Anteilseigner der Muttergesellschaft) zu neutralisieren. Dies gilt auch, wenn diese Gewinne von einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaften zuvor an die Muttergesellschaft ausgeschüttet wurden. Demgegenüber verstößt eine Versagung der Gutschrift bei der Muttergesellschaft nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs bereits gegen die Grundfreiheiten.