BESCHLUSS DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

4. Juni 2009 *

In den verbundenen Rechtssachen C-439/07 und C-499/07

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hof van beroep te Brussel (Belgien) (C-439/07) und der Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgien) (C-499/07) mit Entscheidungen vom 13. September und 5. November 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 24. September und 16. November 2007, in den Verfahren

Belgische Staat (C-439/07)

gegen

KBC Bank NV

und

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)

gegen

Belgische Staat

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič sowie der Richter A. Borg Barthet und E. Levits (Berichterstatter),

Generalanwältin: V. Trstenjak,
Kanzler: R. Grass,

gemäß Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung, wonach der Gerichtshof durch mit Gründen versehenen Beschluss entscheiden kann,

nach Anhörung der Generalanwältin

folgenden

Beschluss

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 der 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) sowie der Art. 43 EG und 56 EG.

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Belgischen Staat und der KBC Bank NV (im Folgenden: KBC) (C-439/07) sowie der Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (im Folgenden: BRB) und dem belgischen Staat (C-499/07) wegen der Bestimmung des körperschaftsteuerpflichtigen Ergebnisses dieser Unternehmen für die Steuerjahre 2000 und 2001 im Falle der KBC sowie 2003 und 2004 im Falle der BRB.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach ihrem dritten Erwägungsgrund sollen mit der Richtlinie 90/435 insbesondere die steuerlichen Nachteile beseitigt werden, die verbundene Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten im Vergleich zu verbundenen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats erleiden.

4 Gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/435 gilt als Muttergesellschaft jede Gesellschaft eines Mitgliedstaats, die bestimmte, in Art. 2 dieser Richtlinie genannte Bedingungen erfüllt und die einen Anteil von wenigstens 25 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats hält, die die gleichen Bedingungen erfüllt.

5 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 90/435 sieht vor:

„(1) Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

— besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder

— lässt er im Fall einer Besteuerung zu, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmebestimmungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

(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 zusammen-

hängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen."

Nationales Recht

6 Die Richtlinie 90/435 wurde mit Gesetz vom 23. Oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad* vom 15. November 1991, S. 25619), mit dem die bestehende Regelung über endgültig besteuerte Einkünfte (im Folgenden: EBE-Regelung) geändert und festgelegt wurde, dass bezogene Dividenden zu 95 % von der Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft abgezogen werden können, in belgisches Recht umgesetzt.

7 Im Zuge der 1992 vorgenommenen Kodifizierung wurden die einschlägigen Bestimmungen über die EBE-Regelung in den Art. 202, 204 und 205 des Einkommensteuergesetzbuchs zusammengefasst, das durch die Königliche Verordnung vom 10. April 1992 koordiniert und durch Gesetz vom 12. Juni 1992 bestätigt wurde (Beilage zum *Belgisch Staatsblad* vom 30. Juli 1992, im Folgenden: EStGB 1992); Durchführungsbestimmungen dazu finden sich in der Königlichen Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzbuchs von 1992 (*Belgisch Staatsblad* vom 13. September 1993, im Folgenden: Königliche Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992).

8 Nach den genannten Bestimmungen kann eine Gesellschaft von ihrem Ergebnis 95 % der von ihren Tochtergesellschaften im Sinne der Richtlinie 90/435 bezogenen Dividenden als endgültig besteuerte Einkünfte abziehen (im Folgenden: EBE-Abzug).

9 Die Funktionsweise der EBE-Regelung lässt sich in Kurzform wie folgt beschreiben. In einem ersten Schritt ist die von der Tochtergesellschaft ausgeschüttete Dividende in die Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft einzurechnen. In einem zweiten Schritt

wird diese Dividende von der genannten Besteuerungsgrundlage abgezogen, allerdings nur insoweit, als für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.

10 So sieht Art. 202 des EStGB 1992 vor:

„§ 1 Vom Gewinn des Besteuerungszeitraums werden, soweit darin enthalten, ebenfalls abgezogen:

1. Dividenden, ausgenommen Einkünfte, die anlässlich der Veräußerung ihrer eigenen Aktien oder Anteile an eine Gesellschaft oder bei der vollständigen oder teilweisen Aufteilung des Vermögens einer Gesellschaft erzielt werden;

…

§ 2 Die in § 1 Nr. 1 … erwähnten Einkünfte sind nur abzugsfähig, sofern zum Zeitpunkt der Zuerkennung oder Ausschüttung dieser Einkünfte die Gesellschaft, die sie ausschüttet, eine Beteiligung von mindestens 5 [%] oder mit einem Investitionswert von mindestens 1 200 000 [Euro] besitzt.“

11 Art. 204 Abs. 1 des EStGB 1992 lautet wie folgt:

„Einkünfte, die nach Art. 202 § 1 Nr. 1 … abgezogen werden können, gelten in Höhe von 95 [%] des zugeflossenen oder vereinnahmten Betrags, gegebenenfalls unter Hinzurechnung tatsächlicher oder fiktiver Kapitalertragsteuern, als in den Gewinn des Besteuerungszeitraums einbezogen …“

12 Art. 205 § 2 des EStGB 1992 bestimmt:

„Der in Art. 202 vorgesehene Abzug ist auf den Betrag des im Besteuerungszeitraum erzielten Gewinns — nach Anwendung des Art. 199 — beschränkt abzüglich

1. der als berufsbedingte Kosten abziehbaren Zuwendungen mit Ausnahme von Zuwendungen, die gemäß den Art. 199 und 200 von den Gewinnen abgezogen wurden;

…

8. der in Art. 198 Abs. 1, 4, 8 und 9 genannten Steuern.“

13 Art. 77 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992 sieht vor:

„Die Beträge gemäß den Art. 202 bis 205 des [EStGB] 1992, die als endgültig besteuerte Einkünfte … abgezogen werden können, werden in Höhe des nach Anwendung des Art. 76 verbliebenen Gewinns abgezogen; der Abzug wird hinsichtlich der Herkunft der Gewinne vorrangig von solchen vorgenommen, in denen die genannten Beträge enthalten sind."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-439/07

14 Im Steuerjahr 2000 bezog KBC, eine Gesellschaft mit Sitz in Belgien, Dividenden in Höhe von insgesamt 261 571 848,56 Euro aufgrund ihrer Beteiligungen an in Belgien, in anderen Mitgliedstaaten und in der Schweiz ansässigen Gesellschaften. Nach Angaben von KBC erfüllten Dividenden in Höhe von 254 225 662,61 Euro die Voraussetzungen der Art. 202 und 203 des EStGB 1992 für die Abzugsfähigkeit, und es konnte auf sie die EBE-Regelung angewendet werden. Dieser Betrag teile sich auf in Dividenden, die KBC von ihren in Belgien (157 024 873,74 Euro), in anderen Mitgliedstaaten (96 887 457,38 Euro) und in der Schweiz (313 331,49 Euro) ansässigen Tochtergesellschaften bezogen habe.

15 KBC war der Ansicht, von ihren Gewinnen müsse für den betreffenden Besteuerungszeitraum gemäß Art. 204 des EStGB 1992 ein Betrag von 241 514 379,48 Euro abgezogen werden, also 95 % der Dividenden, auf die die EBE-Regelung angewendet werden könne.

16 Gemäß Art. 205 § 2 des EStGB 1992 und Art. 77 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992 war der EBE-Abzug auf die vor dessen Anwendung verbleibenden Gewinne, also auf einen Betrag von 156 116 633,08 Euro beschränkt, von dem noch ein Betrag von 13 137 553,78 Euro für die Ausgaben abgezogen wurde, für die gemäß Art. 205 § 2 Nrn. 1 und 8 des EStGB 1992 kein EBE-Abzug möglich war.

17 Folglich konnte von den bezogenen Dividenden, die in Höhe von 241 514 379,48 Euro in den Genuss des EBE-Abzugs kommen konnten, nur ein Betrag von 142 979 079,30 Euro vom steuerpflichtigen Gewinn der KBC abgezogen werden.

18 Da ein Verlustvortrag in Höhe dieser nicht abzugsfähigen endgültig besteuerten Einkünfte von 98 535 300,18 Euro ihrer Meinung nach zu Unrecht nicht anerkannt wurde, formulierte KBC in ihrer Erklärung vom 28. September 2000 für das Steuerjahr 2000 einen Vorbehalt in Bezug auf die Vereinbarkeit von Art. 205 § 2 des EStGB 1992 und Art. 77 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992 mit der Richtlinie 90/435 und mit der Niederlassungsfreiheit.

19 Da die Finanzverwaltung das Vorbringen von KBC nicht anerkannte, legte Letztere gegen den Steuerbescheid für das Steuerjahr 2000 Einspruch ein. Dieser Einspruch wurde zurückgewiesen, und KBC erhob Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

20 In ihrer Erklärung vom 27. Juli 2001 für das Steuerjahr 2001 formulierte KBC ebenfalls den oben in Randnr. 18 des vorliegenden Beschlusses erwähnten Vorbehalt.

21 KBC beanspruchte u. a. die Möglichkeit, den im Steuerjahr 2001 erzielten Gewinn mit dem im vorangehenden Steuerjahr erlittenen und ihrer Ansicht nach vortragbaren Verlust von 98 535 300,18 Euro zu verrechnen. Sie war der Auffassung, dass ihre steuerpflichtigen Gewinne im Jahr 2001 durch den Verlustvortrag vollständig ausgeglichen würden, und bat darum, den verbleibenden Verlust in Höhe von 53 219 495,46 Euro als auf das Steuerjahr 2002 vortragbaren Verlust anzusehen.

22 Die Finanzverwaltung folgte dieser Argumentation nicht, so dass KBC Einspruch gegen den Steuerbescheid für das Jahr 2001 einlegte. Da dieser Einspruch zurückgewiesen wurde, erhob KBC erneut Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Mit Urteil vom 25. April 2003 gab dieses Gericht den Klagen von KBC statt und hob die angefochtenen Steuerbescheide auf.

24 Der Belgische Staat war der Auffassung, dass KBC weder im Steuerjahr 2000 noch im Steuerjahr 2001 über einen vortragbaren Verlust verfügt und das Vorgehen der Finanzverwaltung im Einklang mit dem belgischen Recht und dem Gemeinschaftsrecht gestanden habe; daher legte er gegen dieses Urteil Berufung beim Hof van beroep te Brussel ein, der das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Ist die Richtlinie 90/435, insbesondere ihr Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich, dahin auszulegen, dass sie nicht zulässt, dass ein Mitgliedstaat den ausgeschütteten Gewinn freistellt, den eine Gesellschaft dieses Staates von einer Tochtergesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat auf andere Weise als durch eine Liquidation der Tochtergesellschaft bezieht, indem er zunächst den ausgeschütteten Gewinn vollständig in die Bemessungsgrundlage einbezieht, um ihn dann in Höhe von 95 % von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, diesen Abzug aber auf den Gewinn des Besteuerungszeitraums beschränkt, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge) (Art. 205 § 2 des

EStGB 1992 in Verbindung mit Art. 77 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992), da eine solche Beschränkung des Abzugs von Gewinnausschüttungen zur Folge hat, dass die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wird, in dem sie keinen oder keinen ausreichenden zu besteuernden Gewinn in dem Besteuerungszeitraum erzielt hat, in dem sie die Gewinnausschüttungen bezogen hat, zumindest aber, dass die im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Verluste durch Gewinnausschüttungen ausgeglichen werden, die aufgrund von Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich in Verbindung mit Art. 4 Abs. 2 der genannten Richtlinie in Höhe von 95 % unbesteuert bleiben müssen und dass diese Verluste daher in Höhe der durch die Muttergesellschaft bezogenen Gewinnausschüttungen nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum übertragbar sind?

2. Falls die Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass die belgische Regelung mit Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich dieser Richtlinie in Bezug auf Gewinnausschüttungen unvereinbar ist, die eine belgische Muttergesellschaft von einer in der EU ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, steht dann diese Bestimmung der Richtlinie auch der Anwendung der belgischen Vorschrift auf Gewinnausschüttungen entgegen, die eine belgische Muttergesellschaft von einer belgischen Tochtergesellschaft bezogen hat, wenn, wie im vorliegenden Fall, der belgische Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie in belgisches Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte genauso zu behandeln wie durch die Richtlinie geregelte Sachverhalte und das belgische Recht daher auch für rein innerstaatliche Sachverhalte an die Richtlinie angepasst hat?

3. Falls die Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass die belgische Regelung mit Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie in Bezug auf Gewinnausschüttungen unvereinbar ist, die eine belgische Muttergesellschaft von einer in der EU ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, und wenn man das Urteil des Gerichtshofs vom 17. Juli 1997, Leur-Bloem (C-28/95, Slg. 1997, I-4161), auf Gewinnausschüttungen einer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft erstreckt, ist es dann mit Art. 56 Abs. 1 EG unvereinbar, dass Belgien die fragliche Regelung weiterhin unverändert auf die von einer in einem Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden anwendet, weil diese Dividenden dann ungünstiger behandelt werden als inländische Dividenden und EU-Dividenden?

4. Steht Art. 43 EG einer gesetzlichen Regelung in einem Mitgliedstaat entgegen, wonach die Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Befreiung von Gewinnausschüttungen, die eine Gesellschaft in einem Besteuerungszeitraum von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, im erstgenannten Mitgliedstaat auf die Höhe des Gewinns in dem Besteuerungszeitraum beschränkt wird, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge), während eine vollständige Befreiung der Gewinnausschüttung möglich wäre, wenn diese Gesellschaft eine feste Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat errichtet hätte?

Rechtssache C-499/07

25 Im Steuerjahr 2003 bezog BRB, eine Gesellschaft mit Sitz in Belgien, von einer ebenfalls in Belgien ansässigen Gesellschaft Dividenden in Höhe von 445 000 Euro. Davon waren 422 750 Euro gemäß Art. 204 des EStGB 1992 nach der EBE-Regelung abzugsfähig.

26 Im Steuerjahr 2003 war der steuerpflichtige Gewinn von BRB nicht hoch genug, um die bezogenen Dividenden vollständig abziehen zu können. BRB gab in ihrer Erklärung für das Steuerjahr 2003 daher einen Verlustvortrag von 123 300,86 Euro an, der sich aus einem im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Verlust in Höhe von 103 194,38 Euro für die Dividenden, die nicht nach der EBE-Regelung abgezogen werden konnten, sowie aus einem Verlustvortrag aus dem Steuerjahr 2002 in Höhe von 20 106,48 Euro zusammensetzte.

27 Mit Änderungsbescheid vom 20. April 2004 weigerte sich die Finanzverwaltung, den Verlustvortrag anzuerkennen, da die endgültig besteuerten Einkünfte niemals zu einem übertragbaren Verlust führen könnten. Die endgültig besteuerten Einkünfte seien auf das Ergebnis des Besteuerungszeitraums zu beschränken, also auf 319 555,62 Euro abzüglich abgelehnter Kosten in Höhe von 187,50 Euro. Folglich seien die endgültig

besteuerten Einkünfte auf 319 368,12 Euro zu beschränken, und das zu versteuernde Ergebnis von BRB betrage somit 187,50 Euro, ohne dass es vortragbare Verluste gebe. BRB war mit diesen Änderungen nicht einverstanden.

28 BRB nahm in ihrer Erklärung für das Steuerjahr 2004 einen Verlustvortrag in Höhe von 123 300,86 Euro vor, den die Finanzverwaltung in ihrem Änderungsbescheid vom 11. Februar 2005 nicht berücksichtigte. BRB war auch mit dieser Änderung nicht einverstanden.

29 Da die Finanzverwaltung die Steuerbescheide für die Steuerjahre 2003 und 2004 entsprechend den genannten Änderungsbescheiden erließ, legte BRB Einspruch gegen die Steuerbescheide ein; die Einsprüche wurde von der Finanzverwaltung zurückgewiesen.

30 BRB erhob daher Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, die das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Ist die Richtlinie 90/435, insbesondere ihr Art. 4 Abs. 1, dahin auszulegen, dass sie es nicht zulässt, dass ein Mitgliedstaat den ausgeschütteten Gewinn freistellt, den eine Gesellschaft dieses Staates von einer Tochtergesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat auf andere Weise als durch eine Liquidation der Tochtergesellschaft bezogen hat, indem er zunächst den ausgeschütteten Gewinn vollständig in die Bemessungsgrundlage einbezieht, um ihn dann in Höhe von 95 % von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, diesen Abzug aber auf den Gewinn des Besteuerungszeitraums beschränkt, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge) (Art. 205 § 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Art. 77 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992), wodurch, wenn der Gewinn des Besteuerungszeitraums kleiner ist als der Betrag des angegebenen ausgeschütteten Gewinns, kein übertragbarer Verlust entsteht?

2. Wenn ja: Ist die Richtlinie 90/435, insbesondere ihr Art. 4 Abs. 1, dahin auszulegen, dass sie diesen Mitgliedstaat verpflichtet, die Gewinnausschüttung, die eine Gesellschaft dieses Staates von ihrem Tochterunternehmen aus einem anderen Mitgliedstaat erhält, für vollständig abzugsfähig vom Gewinn des Besteuerungszeitraums und den sich daraus ergebenden Verlust für auf einen folgenden Besteuerungszeitraum übertragbar zu erachten?

3. Falls die Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass die belgische Regelung mit Art. 4 Abs. 1 in Bezug auf Gewinnausschüttungen unvereinbar ist, die eine belgische Muttergesellschaft von einer in der EU ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, steht dann diese Bestimmung der Richtlinie auch der Anwendung der belgischen Vorschrift auf Gewinnausschüttungen entgegen, die eine belgische Muttergesellschaft von einer belgischen Tochtergesellschaft bezogen hat, wenn, wie im vorliegenden Fall, der belgische Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie in belgisches Recht beschlossen hat, rein innerstaatliche Sachverhalte genauso zu behandeln wie durch die Richtlinie geregelte Sachverhalte, und das belgische Recht daher auch für rein innerstaatliche Sachverhalte an die Richtlinie angepasst hat?

4. Steht Art. 43 EG einer gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, wonach für die Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Befreiung von Gewinnausschüttungen, die eine Gesellschaft in einem Besteuerungszeitraum von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezogen hat, im erstgenannten Mitgliedstaat auf die Höhe des Gewinns in dem Besteuerungszeitraum beschränkt wird, in dem die Gewinnausschüttung erfolgte (nach Abzug bestimmter gesetzlich aufgezählter Teilbeträge), während eine vollständige Befreiung der Gewinnausschüttung möglich wäre, wenn diese Gesellschaft eine feste Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat errichtet hätte?

31 Mit Beschluss vom 15. April 2008 hat der Präsident des Gerichtshofs die Rechtssachen C-439/07 und C-499/07 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

Zu den Vorlagefragen

32 Stimmt eine zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage mit einer Frage überein, über die der Gerichtshof bereits entschieden hat, oder kann die Antwort auf eine solche Frage klar aus der Rechtsprechung abgeleitet werden, so kann der Gerichtshof gemäß Art. 104 § 3 Abs. 1 der Verfahrensordnung nach Anhörung des Generalanwalts jederzeit durch Beschluss entscheiden, der mit Gründen zu versehen ist.

Zu Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435

Zur ersten Frage in beiden Rechtssachen

33 Mit ihrer ersten Frage in den beiden Rechtssachen möchten die vorlegenden Gerichte wissen, ob Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der für die Freistellung der Dividenden, die eine Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese Dividenden vollständig in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden, um sie dann in Höhe von 95 % von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen, soweit für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der sonstigen befreiten Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt, und die zur Folge hat, dass

— die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wird, wenn sie während des Besteuerungszeitraums, in dem diese Ausschüttungen erfolgten, keinen oder keinen ausreichenden zu besteuernden Gewinn erzielt hat (Rechtssache C-439/07),

oder

— die Verluste in diesem Besteuerungszeitraum durch die Gewinnausschüttungen ausgeglichen werden und in Höhe dieser Dividenden nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum vorgetragen werden können (Rechtssachen C-439/07 und C-499/07).

34 Diese Frage entspricht der Frage, die dem Gerichtshof in der Rechtssache vorgelegt worden ist, in der das Urteil vom 12. Februar 2009, Cobelfret (C-138/07, Slg. 2009, I-731), ergangen ist. Zudem betreffen die Ausgangsverfahren und der Rechtsstreit, in dem das Urteil Cobelfret ergangen ist, die Anwendung derselben nationalen Regelung. Die Antwort des Gerichtshofs im Urteil Cobelfret ist somit in vollem Umfang auf die in den Ausgangsverfahren gestellte erste Frage übertragbar.

35 Im Urteil Cobelfret hat das Gericht entschieden, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden in ihre Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, um davon anschließend zu 95 % abgezogen zu werden, soweit in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.

36 Erstens hat der Gerichtshof festgestellt, dass zum einen die für den Mitgliedstaat, der das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene System gewählt hat, geltende Verpflichtung, die Gewinne, die der Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft zufließen, nicht zu besteuern, von keiner Voraussetzung abhängig gemacht worden ist und nur unter dem Vorbehalt des Art. 4 Abs. 2 und 3 sowie des Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie steht und dass zum anderen Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie insbesondere keine Voraussetzung dahin gehend vorsieht, dass andere steuerpflichtige Einkünfte vorliegen müssen, damit die von der Muttergesellschaft bezogenen Dividenden nicht versteuert werden (Urteil Cobelfret, Randnrn. 33 und 34).

37 Der Gerichtshof hat außerdem festgestellt, dass eine Regelung, die vorsieht, dass die von der Muttergesellschaft bezogenen Dividenden der Besteuerungsgrundlage dieser Gesellschaft hinzugerechnet werden und anschließend von der Besteuerungsgrundlage nur insoweit ein 95 % dieser Dividenden entsprechender Betrag abgezogen wird, als bei der Muttergesellschaft ein steuerpflichtiger Gewinn vorliegt, zur Folge hat, dass diese Gesellschaft in den vollen Genuss dieses Vorteils nur unter der Voraussetzung kommen kann, dass sie im gleichen Zeitraum in Bezug auf ihre anderen steuerpflichtigen Einkünfte kein negatives Ergebnis erzielt hat (Urteil Cobelfret, Randnr. 35).

38 Die Mitgliedstaaten können jedoch nicht einseitig restriktive Maßnahmen einführen, etwa das Vorliegen steuerpflichtiger Gewinne bei der Muttergesellschaft voraussetzen, und damit die Möglichkeit, in den Genuss der mit der Richtlinie 90/435 vorgesehenen Vorteile zu kommen, von Bedingungen abhängig machen (Urteil Cobelfret, Randnr. 36).

39 Zweitens hat der Gerichtshof festgestellt, dass, wie sich aus den ihm vorgelegten Akten ergibt, die belgischen Steuervorschriften grundsätzlich den Vortrag von Verlusten auf spätere Steuerjahre zulassen, so dass sich die Verminderung der gegebenenfalls vortragbaren Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden auf die Besteuerungsgrundlage dieser Gesellschaft in dem Steuerjahr auswirkt, das auf das Jahr folgt, in dem die entsprechenden Dividenden bezogen worden sind; diese Besteuerungsgrundlage erhöht sich durch die Verminderung der vortragbaren Verluste (Urteil Cobelfret, Randnr. 39).

40 Demzufolge hat der Gerichtshof entschieden, dass sich die genannte Verminderung der Verluste der Muttergesellschaft, auch wenn die von ihr bezogenen Dividenden in dem Steuerjahr ihrer Ausschüttung nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, dahin gehend auswirken kann, dass diese Dividenden in späteren Steuerjahren indirekt bei der Muttergesellschaft besteuert werden, wenn ihr Betriebsergebnis positiv ist, und dass eine solche Wirkung der Begrenzung des EBE-Abzugs weder mit dem Wortlaut noch mit den Zielen und dem System der Richtlinie 90/435 vereinbar ist (Urteil Cobelfret, Randnrn. 40 und 41).

41 Der Gerichtshof hat zunächst entschieden, dass sich aus der Verwendung des Ausdrucks „besteuert … nicht“ in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 anstelle des Verbs „befreit“ nicht ableiten lässt, dass die Richtlinie eine solche Auswirkung der Begrenzung des EBE-Abzugs auf die Verluste der Muttergesellschaft zulässt, da nach der Systematik und dem Zweck der Richtlinie 90/435 nichts darauf hinweist, dass es einen nennenswerten Unterschied zwischen den Konzepten gibt, dass die von der Muttergesellschaft bezogenen Gewinne „nicht besteuert“ oder dass sie „befreit“ werden; der Gerichtshof bezieht sich im Übrigen abwechselnd auf den Begriff „Befreiung“ und die Verpflichtung im Sinne des genannten Art. 4 Abs. 1, „nicht zu besteuern“ (Urteil Cobelfret, Randnrn. 42 und 43).

42 Weiter hat der Gerichtshof ausgeführt, dass es die EBE-Regelung nicht erlaubt, das mit Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 verfolgte Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in vollem Umfang zu erreichen, wenn die Muttergesellschaft während des Zeitraums, für den die Dividenden bezogen werden, keine anderen steuerpflichtigen Einkünfte erzielt hat. Auch wenn das Königreich Belgien mit der Anwendung dieser Regelung auf sowohl von gebietsansässigen Tochtergesellschaften als auch von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden bestrebt sein sollte, jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen, rechtfertigt dies somit nicht die Anwendung einer Regelung, die mit dem in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich vorgesehenen System zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unvereinbar ist (Urteil Cobelfret, Randnrn. 45 und 46).

43 In Bezug auf das Vorbringen, dass die Beschränkung des EBE-Abzugs mindestens zum selben Ergebnis wie das in Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 genannte Anrechnungssystem führe und nichts dafür spreche, dass das in Abs. 1 erster Gedankenstrich dieser Vorschrift vorgesehene System zu einem günstigeren Ergebnis führe als das System des zweiten Gedankenstrichs, erinnert der Gerichtshof schließlich daran, dass zum einen die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem nicht notwendig dazu führt, dass bei der Dividenden beziehenden Gesellschaft dasselbe Ergebnis erzielt wird, und dass zum anderen ein Mitgliedstaat, der sich bei der Umsetzung einer Richtlinie für eines der in ihr vorgesehenen alternativen Systeme entschieden hat, sich nicht auf die Wirkungen oder Beschränkungen berufen kann, die sich aus der Durchführung des anderen Systems hätten ergeben können (Urteil Cobelfret, Randnrn. 48 und 50).

44 Somit ist aufgrund der vorstehenden Erwägungen auf die erste Frage in den Rechtssachen C-439/07 und C-499/07 zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der für die Freistellung der Dividenden, die eine Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese Dividenden vollständig in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden, um sie dann in Höhe von 95 % von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen, soweit für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der sonstigen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt, und die zur Folge hat, dass

— die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wird, wenn sie während des Besteuerungszeitraums, in dem diese Ausschüttungen erfolgten, keinen oder keinen ausreichenden zu besteuernden Gewinn erzielt hat,

oder

— die Verluste in diesem Besteuerungszeitraum durch die Gewinnausschüttungen ausgeglichen werden und in Höhe dieser Dividenden nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum vorgetragen werden können.

Zur zweiten Frage in der Rechtssache C-499/07

45 Mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-499/07 möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat die volle Abzugsfähigkeit der Gewinne, die an die

Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet wurden, von dem von der Muttergesellschaft im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Gewinn und den Vortrag des sich daraus ergebenden Verlusts auf einen späteren Besteuerungszeitraum zulassen muss.

46 Es ist daran zu erinnern, dass es Sache jedes Mitgliedstaats ist, unter Beachtung des Gemeinschaftsrechts sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu gestalten und in diesem Rahmen die auf den empfangenden Anteilsinhaber anwendbare Besteuerungsgrundlage und den für ihn geltenden Steuersatz zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 50, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 47, und vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Randnr. 30).

47 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 sieht für Gewinnausschüttungen, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen, vor, dass, wenn eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne bezieht, der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, diese Gewinne entweder nicht besteuert oder zulässt, dass die Muttergesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann (Urteil vom 3. April 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Slg. 2008, I-2067, Randnr. 25, und Cobelfret, Randnr. 30); er lässt den Mitgliedstaaten ausdrücklich die Wahl zwischen dem Befreiungs- und dem Anrechnungssystem (vgl. Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 44, und Cobelfret, Randnr. 31).

48 Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 ist eine unbedingte Vorschrift, die hinreichend genau ist, um vor den nationalen Gerichten geltend gemacht zu werden (Urteil Cobelfret, Randnr. 65), ohne dass sie allerdings den Mitgliedstaaten, die sich für das Befreiungssystem entschieden haben, vorschreibt, wie sie dieses System umzusetzen haben.

49 Nach dem Wortlaut von Art. 249 Abs. 3 EG können die Mitgliedstaaten für die Umsetzung der Richtlinien die Form und die Mittel wählen, mit denen sich das mit den Richtlinien angestrebte Ergebnis am besten gewährleisten lässt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Juni 2005, Kommission/Italien, C-456/03, Slg. 2005, I-5335, Randnr. 51, vom 5. Juli 2007, Kofoed, C-321/05, Slg. 2007, I-5795, Randnr. 43, und vom 8. Mai 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Slg. 2008, I-3339, Randnr. 27).

50 Folglich können die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der Erfordernisse ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung frei darüber bestimmen, wie das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgeschriebene Ergebnis erreicht werden soll (vgl. entsprechend für Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 Urteil vom 17. Oktober 1996, Denkavit u. a., C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Slg. 1996, I-5063, Randnr. 33).

51 Zudem kann nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 jeder Mitgliedstaat bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können, wobei allerdings, wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf (Urteil Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Randnr. 28).

52 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 einem Mitgliedstaat gestattet, als nicht absetzbare Verwaltungskosten einen Pauschalbetrag festzusetzen, der 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf, ohne dass danach unterschieden wird, ob sich dieser Mitgliedstaat für eine Befreiungsregelung oder für eine Anrechnungsregelung entschieden hat (Urteil Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Randnr. 45).

53 Folglich ist auf die zweite Frage in der Rechtssache C-499/07 zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 in Verbindung mit Abs. 2 dieser Vorschrift dahin auszulegen ist, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, die volle Abzugsfähigkeit der Gewinne, die an die Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet wurden, von dem von der Muttergesellschaft im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Gewinn und den Vortrag des sich daraus ergebenden Verlusts auf einen späteren Besteuerungszeitraum zuzulassen. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, unter Berücksichtigung der Erfordernisse ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung sowie der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 vorgesehenen Möglichkeit zu bestimmen, wie das in Abs. 1 erster Gedankenstrich dieser Bestimmung vorgeschriebene Ergebnis erreicht werden soll.

54 Hat ein Mitgliedstaat jedoch das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene Befreiungssystem gewählt und ist nach den Vorschriften dieses Mitgliedstaats der Verlustvortrag auf spätere Steuerjahre grundsätzlich zulässig, steht diese Vorschrift einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die zu einer Verminderung der gegebenenfalls vortragbaren Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden führt.

Zur zweiten Frage in der Rechtssache C-439/07 und zur dritten Frage in der Rechtssache C-499/07

55 Mit der zweiten Frage in der Rechtssache C-439/07 und der dritten Frage in der Rechtssache C-499/07 möchten die vorlegenden Gerichte wissen, ob Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen auf rein innerstaatliche Sachverhalte entgegensteht, wenn der Gesetzgeber eines Mitgliedstaats bei der Umsetzung dieser Richtlinie beschlossen hat, solche Sachverhalte genauso zu behandeln wie durch die Richtlinie geregelte Sachverhalte.

56 Wie aus ihrem Art. 1 hervorgeht, regelt die Richtlinie 90/435 Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften eines Mitgliedstaats von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen. Außerdem definiert Art. 2 dieser Richtlinie deren Anwendungsbereich in Abhängigkeit von den im Anhang der Richtlinie aufgeführten Gesellschaftsformen, während ihr Art. 3 Abs. 1 eine Mindestbeteiligung festsetzt, ab der eine Gesellschaft als Muttergesellschaft und eine andere als ihre Tochtergesellschaft im Sinne dieser Richtlinie angesehen werden kann (Urteil Cobelfret, Randnr. 20).

57 Folglich regelt Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 nicht die Fälle, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen; insbesondere ist der Fall nicht erfasst, dass sich der Sitz der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft im selben Mitgliedstaat wie der Sitz der die Dividenden beziehenden Gesellschaft befindet. Folglich kann diese Vorschrift als solche nicht der Anwendung einer nationalen Regelung auf diese rein innerstaatlichen Sachverhalte entgegenstehen.

58 Wie die vorlegenden Gerichte ausführen, hat der belgische Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie 90/435 beschlossen, rein innerstaatliche Sachverhalte genauso zu behandeln wie durch diese Richtlinie geregelte Sachverhalte.

59 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es allein Sache des nationalen Gerichts, im Rahmen der in Art. 234 EG vorgesehenen Verteilung der richterlichen Aufgaben zwischen ihm und den nationalen Gerichten die genaue Tragweite dieser Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten; die Zuständigkeit des Gerichtshofs beschränkt sich insoweit auf die Prüfung der gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen (Urteile vom 18. Oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 und C-197/89, Slg. 1990, I-3763, Randnrn. 41 und 42, vom 25. Juni 1992, Federconsorzi, C-88/91, Slg. 1992, I-4035, Randnr. 10, und Leur-Bloem, Randnrn. 32 und 33). Für die Berücksichtigung der Grenzen, die der nationale Gesetzgeber der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf rein innerstaatliche Sachverhalte setzen wollte, gilt nämlich das nationale Recht, so dass dafür ausschließlich die Gerichte des betreffenden Mitgliedstaats zuständig sind (Urteile

Dzodzi, Randnr. 42, vom 12. November 1992, Fournier, C-73/89, Slg. 1992, I-5621, Randnr. 23, Leur-Bloem, Randnr. 33, und vom 22. Dezember 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Slg. 2008, I-10627, Randnr. 27).

60 Nach alledem ist auf die zweite Frage in der Rechtssache C-439/07 und auf die dritte Frage in der Rechtssache C-499/07 zu antworten, dass es, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten, allein Sache des nationalen Gerichts ist, im Rahmen der in Art. 234 EG vorgesehenen Verteilung der richterlichen Aufgaben zwischen ihm und den nationalen Gerichten die genaue Tragweite dieser Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen, wobei für die Berücksichtigung der Grenzen, die der nationale Gesetzgeber der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf rein innerstaatliche Sachverhalte setzen wollte, das Recht des betreffenden Mitgliedstaats gilt, so dass dafür ausschließlich dessen Gerichte zuständig sind.

Zu Art. 56 EG (dritte Frage in der Rechtssache C-439/07)

61 Mit seiner dritten Frage in der Rechtssache C-439/07 möchte das vorlegende Gericht wissen, ob für den Fall, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 der Anwendung einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen auf Sachverhalte, bei denen die Mutter- und die Tochtergesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, sowie auf Sachverhalte, bei denen diese Gesellschaften ihren Sitz im selben Mitgliedstaat haben, entgegensteht, Art. 56 Abs. 1 EG auch der Anwendung dieser nationalen Regelung auf Dividenden entgegensteht, die von in Drittstaaten ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttet werden.

62 Wie sowohl in Randnr. 20 des Urteils Cobelfret als auch in Randnr. 56 des vorliegenden Beschlusses ausgeführt worden ist, geht aus Art. 1 der Richtlinie 90/435 hervor, dass diese Richtlinie Gewinnausschüttungen betrifft, die Gesellschaften eines Mitgliedstaats von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen.

63 Folglich regelt Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 nicht die Fälle, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen; insbesondere ist der Fall nicht erfasst, dass sich der Sitz der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft im selben Mitgliedstaat wie der Sitz der die Dividenden beziehenden Gesellschaft befindet (vgl. Randnr. 57 des vorliegenden Beschlusses), oder der Fall, dass die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz in einem Drittstaat hat.

64 Im Übrigen ist daran zu erinnern, dass zu den Maßnahmen, die durch Art. 56 Abs. 1 EG als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten sind, solche gehören, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten (Urteile vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Slg. 2006, I-1957, Randnr. 44, vom 25. Januar 2007, Festersen, C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 24, vom 18. Dezember 2007, A, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 40, und Beschluss vom 23. April 2008, The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Slg. 2008, I-2875, Randnr. 53).

65 Art. 56 Abs. 1 EG hat den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern liberalisiert. Zu diesem Zweck bestimmt er im Rahmen der Bestimmungen des mit „Der Kapital- und Zahlungsverkehr" überschriebenen Kapitels des EG-Vertrags, dass alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten sind (Urteile vom 14. Dezember 1995, Sanz de Lera u. a., C-163/94, C-165/94 und C-250/94, Slg. 1995, I-4821, Randnr. 19, van Hilten-van der Heijden, Randnr. 37, A, Randnr. 20, und Beschluss The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Randnr. 90).

66 Zudem kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 56 Abs. 1 EG in Verbindung mit den Art. 57 EG sowie 58 EG in Bezug auf Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern unabhängig von der Kategorie der betroffenen Kapitalbewegungen vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden und zur Unanwendbarkeit der ihm zuwiderlaufenden nationalen Vorschriften führen (Urteil A, Randnr. 27, und Beschluss The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Randnr. 91).

67 Wenn gemäß der nationalen Regelung die von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden weniger günstig behandelt werden als die von einer in Belgien ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, ist es Sache des nationalen Gerichts, zunächst zu prüfen, ob Art. 56 EG anwendbar ist.

68 Insoweit ist daran zu erinnern, dass für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder unter die andere Verkehrsfreiheit fällt, nach gefestigter Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen ist (vgl. Urteil vom 24. Mai 2007, Holböck, C-157/05, Slg. 2007, I-4051 Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

69 Außerdem können nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nationale Rechtsvorschriften, deren Anwendung nicht vom Umfang der Beteiligung der die Dividenden beziehenden Gesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft abhängt, sowohl unter Art. 43 EG betreffend die Niederlassungsfreiheit als auch unter Art. 56 EG betreffend den freien Kapitalverkehr fallen (vgl. in diesem Sinne Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 36, und vom 26. Juni 2008, Burda, C-284/06, Slg. 2008, I-4571, Randnr. 71).

70 Sofern es sich jedoch um Beteiligungen handelt, die ihrem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betroffenen Gesellschaften verschaffen und es ihm ermöglichen, deren Tätigkeiten zu bestimmen, finden die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit Anwendung (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 81).

71 Folglich ist es Sache des vorlegenden Gerichts, im Hinblick auf den Gegenstand der nationalen Regelung sowie den Sachverhalt der ihm vorliegenden Rechtssache zu bestimmen, ob Art. 56 EG geltend gemacht werden kann. Gegebenenfalls hat es zu prüfen, ob diese Vorschrift einer unterschiedlichen Behandlung von Dividenden, die

von einer in einem Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaft, und von Dividenden, die von einer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, entgegensteht.

72 Hierzu ist zum einen daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das Ausmaß, in dem die Mitgliedstaaten befugt sind, auf Kapitalbewegungen bestimmte beschränkende Maßnahmen anzuwenden, nicht bestimmt werden kann, ohne den Umstand zu berücksichtigen, dass Kapitalbewegungen nach oder aus dritten Ländern in einem anderen rechtlichen Rahmen ablaufen als solche, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft stattfinden. Aufgrund des Grades der unter den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft bestehenden rechtlichen Integration, insbesondere angesichts der gesetzgeberischen Maßnahmen der Gemeinschaft in Bezug auf die Zusammenarbeit zwischen den nationalen Steuerbehörden wie der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15), ist die von einem Mitgliedstaat vorgenommene Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten mit innerhalb der Gemeinschaft grenzüberschreitenden Bezügen somit nicht immer mit der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten vergleichbar, die die Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten berühren (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 170, und Beschluss The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Randnr. 92).

73 Zum anderen lässt sich nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde (Urteil A, Randnrn. 36 und 37, und Beschluss The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Randnr. 93).

74 Nach alledem ist auf die dritte Frage in der Rechtssache C-439/07 zu antworten, dass es, wenn gemäß der nationalen Regelung die von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden weniger günstig behandelt werden als die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, Sache des nationalen Gerichts ist, im Hinblick auf den Gegenstand der nationalen

Regelung sowie den Sachverhalt der ihm vorliegenden Rechtssache zu prüfen, ob Art. 56 EG anwendbar ist und, gegebenenfalls, ob er dieser unterschiedlichen Behandlung entgegensteht.

Zu Art. 43 EG (vierte Frage in den Rechtssachen C-439/07 und C-499/07)

75 Mit ihrer vierten Frage in den Rechtssachen C-439/07 und C-499/07 möchten die vorlegenden Gerichte wissen, ob Art. 43 EG einer gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die Gewinnausschüttungen von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese ausgeschütteten Gewinne von ihren steuerpflichtigen Einkünften nur in Höhe der Gewinne abziehen kann, die sie in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Gewinne ausgeschüttet wurden, erzielt hat, während eine vollständige Befreiung dieser Gewinne möglich wäre, wenn die Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat eine feste Betriebsstätte errichtet hätte.

76 Nach ständiger Rechtsprechung umfasst die Niederlassungsfreiheit der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Niederlassungsstaats für seine eigenen Angehörigen. Die Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auch auf Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig sind (vgl. u. a. Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, 270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 13, vom 29. April 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Slg. 1999, I-2651, Randnr. 22, und vom 23. Februar 2006, CLT-UFA, C-253/03, Slg. 2006, I-1831, Randnr. 13).

77 In Bezug auf die Behandlung im Aufnahmestaat hat der Gerichtshof entschieden, dass, da Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuer-

bestimmungen eingeschränkt werden darf (vgl. Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 22, und CLT-UFA, Randnr. 14, und vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 40).

78 Die Freiheit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen, hat insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten (Urteil CLT-UFA, Randnr. 15).

79 Nach ständiger Rechtsprechung verbieten es die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit, auch wenn sie nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. u. a. Urteile vom 16. Juli 1998, ICI, C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21, vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 42, vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 33, und vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Randnr. 19).

80 Demgemäß hat der Gerichtshof in Bezug auf die Verpflichtungen des Ursprungsmitgliedstaats ausgeführt, dass die Steuerautonomie, über die die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des gemeinschaftlichen Steuerrechts verfügen, bedeutet, dass die Mitgliedstaaten Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festlegen können, soweit sie ihnen eine Behandlung gewähren, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (Urteil Columbus Container Services, Randnrn. 51 und 53).

81 Aus den dem Gerichtshof von den vorlegenden Gerichten übermittelten Akten der Ausgangsverfahren geht nicht hervor, dass eine in Belgien ansässige Muttergesellschaft weniger günstig behandelt würde, wenn die von ihr bezogenen Gewinne von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet würden, als wenn sie von einer vergleichbaren in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet würden. Ebenso wenig wird geltend gemacht, dass eine solche Muttergesellschaft, wenn sie Einkünfte von festen Betriebsstätten aus einem anderen Mitgliedstaat erhält, weniger günstig behandelt würde als beim Bezug von Einkünften einer vergleichbaren in Belgien ansässigen festen Betriebsstätte.

82 Folglich ist auf die vierte Frage in den Rechtssachen C-439/07 und C-499/07 zu antworten, dass Art. 43 EG einer gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats, wonach eine in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die Gewinnausschüttungen von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese von ihren steuerpflichtigen Einkünften nur in Höhe der Gewinne abziehen kann, die sie in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Gewinne ausgeschüttet wurden, erzielt hat, während eine vollständige Befreiung dieser Gewinne möglich wäre, wenn die Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat eine feste Betriebsstätte errichtet hätte, dann nicht entgegensteht, wenn die Behandlung der Gewinne, die sie von in einem anderen Mitgliedstaat errichteten Einheiten erhält, im Vergleich zur Behandlung der von vergleichbaren inländischen Einheiten bezogenen Gewinne nicht diskriminierend ist.

Kosten

83 Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den bei den vorlegenden Gerichten anhängigen Rechtsstreitigkeiten; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieser Gerichte. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist dahin auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der für die Freistellung der Dividenden, die eine Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese Dividenden zunächst vollständig in die Bemessungsgrundlage der Muttergesellschaft einbezogen werden, um sie dann in Höhe von 95 % von der Besteuerungsgrundlage abzuziehen, soweit für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der sonstigen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt, und die zur Folge hat, dass**

   — **die Muttergesellschaft für diese Gewinnausschüttung in einem späteren Besteuerungszeitraum besteuert wird, wenn sie während des Besteuerungszeitraums, in dem diese Ausschüttungen erfolgten, keinen oder keinen ausreichenden zu besteuernden Gewinn erzielt hat,**

   oder

   — **die Verluste in diesem Besteuerungszeitraum durch die Gewinnausschüttungen ausgeglichen werden und in Höhe dieser Dividenden nicht mehr auf einen späteren Besteuerungszeitraum vorgetragen werden können.**

2. **Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 in Verbindung mit Abs. 2 dieser Vorschrift ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat nicht verpflichtet ist, die volle Abzugsfähigkeit der Gewinne, die an die Muttergesellschaft mit Sitz in diesem Staat von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet wurden, von dem von der**

Muttergesellschaft im Besteuerungszeitraum erwirtschafteten Gewinn und den Vortrag des sich daraus ergebenden Verlusts auf einen späteren Besteuerungszeitraum zuzulassen. Es ist Sache der Mitgliedstaaten, unter Berücksichtigung der Erfordernisse ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung sowie der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 vorgesehenen Möglichkeit zu bestimmen, wie das in Abs. 1 erster Gedankenstrich dieser Bestimmung vorgeschriebene Ergebnis erreicht werden soll.

Hat ein Mitgliedstaat jedoch das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene Befreiungssystem gewählt und ist nach den Vorschriften dieses Mitgliedstaats der Verlustvortrag auf spätere Steuerjahre grundsätzlich zulässig, steht diese Vorschrift einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die zu einer Verminderung der gegebenenfalls vortragbaren Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden führt.

3. **Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, so ist es allein Sache des nationalen Gerichts, im Rahmen der in Art. 234 EG vorgesehenen Verteilung der richterlichen Aufgaben zwischen ihm und den nationalen Gerichten, die genaue Tragweite dieser Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht zu beurteilen, wobei für die Berücksichtigung der Grenzen, die der nationale Gesetzgeber der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf rein innerstaatliche Sachverhalte setzen wollte, das Recht des betreffenden Mitgliedstaats gilt, so dass dafür ausschließlich dessen Gerichte zuständig sind.**

4. **Werden gemäß der nationalen Regelung die von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden weniger günstig behandelt als die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, so ist es Sache des nationalen Gerichts, im Hinblick auf den Gegenstand der nationalen Regelung sowie den Sachverhalt der ihm vorliegenden Rechtssache zu prüfen, ob Art. 56 EG anwendbar ist und, gegebenenfalls, ob er dieser unterschiedlichen Behandlung entgegensteht.**

5. Art. 43 EG steht einer gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats, wonach eine in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die Gewinnausschüttungen von ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft bezieht, diese von ihren steuerpflichtigen Einkünften nur in Höhe der Gewinne abziehen kann, die sie in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Gewinne ausgeschüttet wurden, erzielt hat, während eine vollständige Befreiung dieser Gewinne möglich wäre, wenn die Muttergesellschaft in diesem anderen Mitgliedstaat eine feste Betriebsstätte errichtet hätte, dann nicht entgegen, wenn die Behandlung der Gewinne, die sie von in einem anderen Mitgliedstaat errichteten Einheiten erhält, im Vergleich zur Behandlung der von vergleichbaren inländischen Einheiten bezogenen Gewinne nicht diskriminierend ist.

Unterschriften