Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

17. März 2022*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 63 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Besteuerung der an Organismen für gemeinsame Anlagen (OGA) gezahlten Dividenden – Gebietsansässige und gebietsfremde OGA – Unterschiedliche Behandlung – Steuerabzug an der Quelle nur bei Dividenden, die an gebietsfremde OGA gezahlt werden – Vergleichbarkeit der Situationen – Beurteilung – Berücksichtigung der steuerlichen Behandlung der Anteilinhaber der OGA und des Umstands, dass die gebietsansässigen OGA anderen Steuern unterliegen – Fehlen“

In der Rechtssache C-545/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD], Portugal) mit Entscheidung vom 9. Juli 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 17. Juli 2019, in dem Verfahren

AllianzGI-Fonds AEVN

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Ersten Kammer A. Arabadjiev in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Zweiten Kammer, der Richterin I. Ziemele sowie der Richter T. von Danwitz, P. G. Xuereb (Berichterstatter) und A. Kumin,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

– des AllianzGI-Fonds AEVN, vertreten durch J. Lobato Heitor und R. Pereira de Abreu, Advogadas, sowie F. Cabral Matos, Advogado,

– der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, A. de Almeida Morgado, A. Homem und P. Barros da Costa als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und G. Braga da Cruz als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. Mai 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 56 und 63 AEUV.

2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen dem AllianzGI-Fonds AEVN und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer-und Zollbehörde, Portugal) wegen der Aufhebung von Bescheiden, mit denen für die Jahre 2015 und 2016 Körperschaftsteuer an der Quelle abgezogen wurde.

Portugiesisches Recht

3 Art. 22 des Estatuto dos Beneficios Fiscais (Regelung über Steuerbegünstigungen) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: EBF) bestimmte:

„1 – Nach den portugiesischen Vorschriften gegründete und tätige Wertpapier- und Immobilienfonds sowie Wertpapier- und Immobilieninvestmentgesellschaften unterliegen nach Maßgabe dieses Artikels der Körperschaftsteuer.

…

3 – Bei der Ermittlung der steuerbaren Gewinne sind Einkünfte nach den Art. 5, 8 und 10 des [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Einkommensteuergesetz)] nicht zu berücksichtigen, es sei denn, sie stammen von Körperschaften, die in einem Land, Gebiet oder in einer Region ansässig sind oder ihren Verwaltungssitz haben, in denen eine wesentlich günstigere steuerliche Regelung gilt; diese ergeben sich aus der von dem Mitglied der Regierung, das für die Finanzen zuständig ist, durch Erlass angenommenen Aufstellung. Dasselbe gilt für die Kosten, die mit diesen Einkünften in Zusammenhang stehen oder die in Art. 23 A des [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Körperschaftsteuergesetz)] vorgesehen sind, und die Einkünfte – einschließlich der Abzüge – bzw. die Kosten im Zusammenhang mit Management- oder sonstigen Provisionen, die an die in Abs. 1 genannten Körperschaften entrichtet werden.

…

6 – Die in Abs. 1 genannten Körperschaften sind von der Zahlung der Derrama municipal (Kommunalabgabe) sowie der Derrama estadual (dem Staat zustehender Steuerzuschlag) befreit.

7 – Auf Verschmelzungen, Spaltungen und Zeichnungen mit Sacheinlagen, an denen in Abs. 1 genannte Körperschaften beteiligt sind, sind, auch wenn diese keine Rechtspersönlichkeit haben, die Art. 73, 74, 76 und 78 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden. Für Zeichnungen mit Sacheinlagen gilt die Regelung des Körperschaftsteuergesetzes über die Einbringung von Unternehmensteilen (Art. 73 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes).

8 – Die speziellen Steuersätze nach Art. 88 des Körperschaftsteuergesetzes finden im Rahmen der vorliegenden Regelung entsprechend Anwendung.

…

10 – Es besteht keine Verpflichtung zum Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle in Bezug auf Einkünfte der in Abs. 1 genannten Steuerpflichtigen.

…

14 – Abs. 7 ist auf die dort genannten Rechtsgeschäfte anzuwenden, wenn daran Körperschaften beteiligt sind, deren Sitz, tatsächliche Geschäftsleitung oder Verwaltungssitz sich im portugiesischen Hoheitsgebiet oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum befindet, im letzten Fall jedoch nur, wenn eine Verpflichtung zur administrativen Zusammenarbeit hinsichtlich des Austauschs von Informationen und der Unterstützung bei der Erhebung der Steuer besteht, die derjenigen, die innerhalb der Europäischen Union gilt, entspricht.

15 – Die Körperschaften, die in Abs. 1 genannte Gesellschaften oder Fonds verwalten, haften als Gesamtschuldner mit für die Steuerschulden der Gesellschaften oder Fonds, mit deren Verwaltung sie betraut sind.“

4 Art. 22 A EBF bestimmt:

„1 – Unbeschadet der Vorschriften des Abs. 3 unterliegen Einkünfte aus Anteilen oder Gesellschaftsanteilen an Körperschaften, die unter die Regelung des vorstehenden Artikels fallen, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen der Einkommens- oder Körperschaftsteuer:

a) bei Einkünften, die Personen beziehen, die im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig sind, oder die einer im portugiesischen Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, durch Abzug an der Quelle
   i) zu dem Satz gemäß Art. 71 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes, wenn die Empfänger einkommensteuerpflichtig sind, wobei der Abzug an der Quelle endgültig erfolgt, wenn die Einkünfte nicht im Rahmen einer gewerblichen, industriellen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit erzielt worden sind;
   ii) zu dem Satz gemäß Art. 94 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes, wenn die Empfänger körperschaftsteuerpflichtig sind, wobei der Steuerabzug an der Quelle eine Steuervorauszahlung darstellt, es sei denn, der Steuerpflichtige ist von der Körperschaftsteuer befreit und diese Befreiung gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen; in diesem Fall ist der Steuerabzug an der Quelle endgültig.

…

c) bei Einkünften aus Anteilen an Immobilienfonds und Anteilen an Immobilieninvestmentgesellschaften, die gebietsfremde Steuerpflichtige beziehen, die im portugiesischen Hoheitsgebiet keine Betriebsstätte haben, der diese Einkünfte zuzurechnen sind, durch Steuerabzug an der Quelle zu einem endgültigen Satz von 10 %, wenn es sich um Einkünfte handelt, die ausgeschüttet wurden oder aus Geschäften des Rückkaufs von Anteilen stammen, oder speziell zu einem Satz von 10 % in allen übrigen Fällen;

d) bei Einkünften aus Anteilen an Wertpapierfonds oder Anteilen an Investmentgesellschaften, die der Regelung des vorstehenden Artikels unterliegen, einschließlich des Mehrwerts aus einem Rückkauf oder der Auflösung solcher Anteile, bei denen die Empfänger nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig sind und dort auch nicht über eine Betriebsstätte verfügen, der diese Einkünfte zuzurechnen sind, sind die Empfänger von der Einkommen- und von der Körperschaftsteuer befreit;

e) in allen anderen Fällen nach den einschlägigen Bestimmungen des Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetzes.

2 – Die Bestimmungen von Buchst. a Ziff. i und Buchst. b des vorstehenden Absatzes gelten unbeschadet einer Option einer Besteuerung im Rahmen der Gesamtheit der Einkünfte, wenn es sich um Einkünfte handelt, die einkommensteuerpflichtige Personen außerhalb einer gewerblichen, industriellen oder landwirtschaftlichen Tätigkeit erzielt haben; in diesem Fall stellt der Steuerabzug an der Quelle gemäß Art. 78 des Einkommensteuergesetzes eine Steuervorauszahlung dar.

3 – Die Bestimmungen von Abs. 1 Buchst. c und d finden keine Anwendung und die Einkünfte werden nach Abs. 1 Buchst. a, b oder e besteuert, wenn

a) die Empfänger in einem Land, einem Gebiet oder einer Region ansässig sind, für das bzw. für die nach der von dem Mitglied der Regierung, das für die Finanzen zuständig ist, durch Erlass angenommenen Aufstellung eine Steuerregelung gilt, die eindeutig günstiger ist;

b) die Empfänger gebietsfremde Einheiten sind, die zu mehr als 25 % unmittelbar oder mittelbar von Einheiten oder natürlichen Personen gehalten werden, die im nationalen Hoheitsgebiet ansässig sind.

…

13 – Für die Zwecke der Anwendung dieser Regelung gelten die Einkünfte aus Anteilen an Immobilienfonds und Anteilen an Immobilieninvestmentgesellschaften einschließlich des Erlöses aus der Veräußerung, dem Rückkauf oder der Auflösung solcher Anteile als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.“

5 Art. 3 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung bestimmte:

„Der Körperschaftsteuer unterliegen:

…

d) Einkünfte der verschiedenen Kategorien, für die bei natürlichen Personen die Einkommensteuer erhoben wird, sowie unentgeltlich erlangte Vermögenszuwächse von Körperschaften nach Abs. 1 Buchst. c des vorstehenden Artikels, die keine Betriebsstätte besitzen bzw. die eine Betriebsstätte besitzen, der diese Vermögenszuwächse jedoch nicht zuzurechnen sind.“

6 Art. 4 des Körperschaftsteuergesetzes bestimmte:

„2 – Juristische Personen und sonstige Körperschaften, die weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet haben, unterliegen der Körperschaftsteuer nur hinsichtlich ihrer in Portugal erzielten Einkünfte.

3 – Für die Zwecke des vorstehenden Absatzes gelten als in Portugal erzielte Einkünfte diejenigen Einkünfte, die einer in Portugal gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen sind, sowie die diese Voraussetzung nicht erfüllenden Einkünfte, die nachfolgend aufgeführt sind:

…

c) die folgenden Einkünfte, wenn die Person, die diese zahlt, ihren Wohnsitz, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder wenn ihre Zahlung einer im portugiesischen Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen ist:

…

3. sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen;

…“

7 Art. 87 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes bestimmt:

„Auf Einkünfte von Körperschaften, die weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Geschäftsleitung im portugiesischen Hoheitsgebiet haben noch dort über eine Betriebsstätte verfügen, der diese Einkünfte zuzurechnen sind, ist ein Körperschaftsteuersatz von 25 % anzuwenden …“

8 Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes bestimmt:

„Gewinne, die von der Körperschaftsteuer unterliegenden Körperschaften an Steuerpflichtige ausgeschüttet werden, die in den Genuss einer vollständigen oder teilweisen Steuerbefreiung kommen, in diesem Fall einschließlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, werden speziell mit einem Steuersatz von 23 % besteuert, wenn die Beteiligungen, für die die Gewinne gezahlt werden, während des Jahres, dass der Zurverfügungstellung der Gewinne vorausgegangen ist, nicht ununterbrochen vom selben Steuerpflichtigen und nicht für die zur Vollendung dieses Zeitraums erforderliche Zeit gehalten worden sind.“

9 Art. 94 des Körperschaftsteuergesetzes bestimmt:

„1 – Folgende im portugiesischen Hoheitsgebiet erzielten Einkünfte unterliegen der Körperschaftsteuer durch Abzug an der Quelle:

…

c) Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht unter die vorstehenden Buchstaben fallen, sowie Einkünfte aus Grundvermögen nach den für die Einkommensteuer geltenden Definitionen, wenn der Schuldner dieser Einkünfte körperschaftsteuerpflichtig ist oder wenn diese Einkünfte Kosten im Zusammenhang mit der unternehmerischen oder freiberuflichen Tätigkeit einkommenssteuerpflichtiger Personen darstellen, die über eine Buchhaltung verfügen bzw. verfügen müssen;

…

3 – Abzüge an der Quelle gelten als Steuervorauszahlung, mit Ausnahme der folgenden Fälle, in denen sie endgültigen Charakter haben:

…

b) wenn die Person, die die Einkünfte – mit Ausnahme von Einkünften aus Grundvermögen – erhält, eine nicht in Portugal ansässige Körperschaft ist, die über keine Betriebsstätte im portugiesischen Hoheitsgebiet verfügt oder über eine solche Betriebsstätte verfügt, der die Einkünfte jedoch nicht zuzurechnen sind.

…

5 – Vom vorstehenden Absatz ausgenommen sind Abzüge, die nach Abs. 3 endgültigen Charakter haben; auf diese sind die in Art. 87 vorgesehenen Steuersätze anzuwenden.

6 – Die Verpflichtung zum Abzug der Körperschaftsteuer an der Quelle entsteht am dem Tag, der für die entsprechende Verpflichtung im Einkommenssteuergesetz vorgesehen ist, bzw. in Ermangelung einer solchen Bestimmung an dem Tag, an dem die Einkünfte zur Verfügung gestellt werden; die abgezogenen Beträge sind bis zum 20. Tag des auf ihren Abzug folgenden Monats nach Maßgabe des Einkommensteuergesetzes oder dieses ergänzender Vorschriften an den Staat abzuführen.“

10 Abschnitt 29 der Allgemeinen Tabelle im Código do Imposto do Selo (Gesetz über die Stempelsteuer) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung bestimmte:

„29 – Gesamtnettobuchwert von in den Anwendungsbereich von Art. 22 EBF fallenden Organismen für gemeinsame Anlagen:

29.1 – Organismen für gemeinsame Anlagen, die ausschließlich in Geldmarktinstrumente und Einlagen investieren: je Quartal 0,0025 % des Gesamtnettobuchwerts;

29.2 – sonstige Organismen für gemeinsame Anlagen: je Quartal 0,0125 % des Gesamtnettobuchwerts.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Der AllianzGI-Fonds AEVN ist ein Organismus für gemeinsame Anlagen (OGA) offenen Typs, der nach deutschem Recht gegründet wurde und in Deutschland seinen Sitz hat. Seine Verwaltungsgesellschaft hat ihren Sitz ebenfalls in Deutschland. Der AllianzGI-Fonds AEVN ist nicht in Portugal ansässig und verfügt dort auch nicht über eine Betriebsstätte.

12 Der AllianzGI-Fonds AEVN, der steuerlich in Deutschland ansässig ist, ist dort nach deutschem Recht von der Körperschaftsteuer befreit. Aufgrund dieses steuerlichen Status ist er daran gehindert, im Ausland gezahlte Steuern in Form eines Steuerguthabens aufgrund einer internationalen Doppelbesteuerung zurückzuerhalten oder auf irgendeine Weise ihre Erstattung zu verlangen.

13 In den Jahren 2015 und 2016 hielt der AllianzGI-Fonds AEVN Beteiligungen an verschiedenen Gesellschaften mit Sitz in Portugal. Die Dividenden aus diesen Beteiligungen, die in diesen beiden Jahren an den AllianzGI-Fonds gezahlt wurden, wurden gemäß Art. 87 Abs. 4 Buchst. c des Körperschaftsteuergesetzes durch einen endgültigen Steuerabzug an der Quelle in Höhe von 25 % (insgesamt 39 371,29 Euro) besteuert.

14 Nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in dem für die Besteuerung von Dividenden ein Steuersatz von höchstens 15 % festgelegt ist, wurden dem AllianzGI-Fonds AEVN für das Jahr 2015 5 065,98 Euro erstattet.

15 Am 29. Dezember 2017 legte der AllianzGI-Fonds AEVN bei der Steuer- und Zollbehörde gegen die Bescheide, mit denen für die Jahre 2015 und 2016 Körperschaftsteuer an der Quelle abgezogen wurde, Einspruch ein. Er beantragte, die Bescheide wegen Verstoßes gegen das Unionsrecht aufzuheben und festzustellen, dass er Anspruch auf Erstattung der in Portugal zu viel entrichteten Steuer habe. Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 13. November 2018 zurückgewiesen.

16 Am 12. Februar 2019 erhob der AllianzGI-Fonds AEVN beim vorlegenden Gericht, dem Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD]), Klage auf Aufhebung der Bescheide, mit denen Steuer in Höhe von nun noch 34 305,31 Euro an der Quelle abgezogen wurde.

17 Der AllianzGI-Fonds AEVN macht geltend, dass für nach den portugiesischen Vorschriften gegründete und tätige OGA in den Jahren 2015 und 2016 eine günstigere steuerliche Regelung gegolten habe als diejenige, die für ihn in Portugal gegolten habe. Hinsichtlich der von in Portugal ansässigen Gesellschaften gezahlten Dividenden seien solche OGA nämlich gemäß Art. 22 Abs. 3 EBF von der Körperschaftsteuer befreit gewesen. Der AllianzGI-Fonds AEVN vertritt die Auffassung, dass er, da die Dividenden, die in Portugal ansässige Gesellschaften an ihn zahlten, in Höhe von 25 % besteuert würden, Gegenstand einer durch Art. 18 AEUV verbotenen Diskriminierung und einer durch Art. 63 AEUV verbotenen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs sei.

18 Die Steuer- und Zollverwaltung macht geltend, dass die portugiesische Steuerregelung, die für nach den nationalen Rechtsvorschriften gegründete und tätige OGA gelte, und die portugiesische Steuerregelung, die für in Deutschland gegründete und ansässige OGA gelte, ihrem Wesen nach nicht vergleichbar seien, da auch erstere die Besteuerung der Dividenden bei den OGA, für die sie gelte, nicht ausschließe, und zwar entweder über die Stempelsteuer oder über die spezielle Steuer gemäß Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes. Da die Besteuerung der Dividenden nach unterschiedlichen Modalitäten erfolge, sei nicht zu erkennen, dass Dividenden, die an nach den portugiesischen Rechtsvorschriften gegründete und tätige OGA gezahlt würden, in geringerem Umfang besteuert würden als Dividenden, die in Portugal an einen OGA wie den

AllianzGI-Fonds AEVN gezahlt würden. Außerdem sei auch nicht erwiesen, dass die Anleger des AllianzGI-Fonds AEVN die Steuer, soweit sie diesem OGA nicht erstattet worden sei, nicht zurückerhalten könnten.

19 Das vorlegende Gericht fragt sich, ob die portugiesische Steuerregelung insoweit, als sie Dividenden, die in Portugal ansässige Gesellschaften an OGA zahlen, die ihren Sitz in Portugal haben und nach den portugiesischen Rechtsvorschriften gegründet und tätig sind, von der Körperschaftsteuer befreit, während sie Dividenden, die solche Gesellschaften an OGA zahlen, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Union haben und somit weder nach den nationalen Rechtsvorschriften gegründet noch tätig sind, in Höhe von 25 % besteuert, gegen Art. 56 AEUV betreffend den freien Dienstleistungsverkehr oder Art. 63 AEUV betreffend den freien Kapitalverkehr verstößt.

20 Das Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD]) hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr oder Art. 56 AEUV über die Dienstleistungsfreiheit einer steuerlichen Regelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung in Art. 22 EBF entgegen, die für von portugiesischen Gesellschaften an OGA ausgeschüttete Dividenden einen endgültigen Abzug an der Quelle vorsieht, wenn diese OGA nicht in Portugal, sondern in anderen Mitgliedstaaten der Union ansässig sind, während nach den portugiesischen Steuervorschriften gegründete und in Portugal steuerlich ansässige OGA für diese Einkünfte eine Befreiung von der Quellensteuer in Anspruch nehmen können?

2. Sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung, indem sie eine Quellensteuer auf Dividenden vorsieht, die an in Portugal steuerlich nicht ansässige OGA ausgeschüttet werden, während es den in Portugal steuerlich ansässigen Organismen freisteht, eine Befreiung von dieser Quellensteuer in Anspruch zu nehmen, eine ungünstigere Behandlung für Dividenden vor, die an nicht ansässige OGA ausgeschüttet werden, da diese nicht die Möglichkeit haben, die genannte Steuerbefreiung zu erlangen?

3. Ist zur Beurteilung des diskriminierenden Charakters der portugiesischen Rechtsvorschriften, angesichts der Tatsache, dass diese eine spezielle und unterschiedliche steuerliche Behandlung für (i) (ansässige) OGA und (ii) für die betreffenden Inhaber von Beteiligungen an OGA vorsehen, der für die Inhaber von Beteiligungen an OGA geltende steuerliche Rahmen relevant? Oder ist – in Anbetracht der Tatsache, dass die Besteuerung von in Portugal ansässigen OGA weder davon abhängt, ob ihre Beteiligten in Portugal steuerlich ansässig sind oder nicht, noch deshalb irgendeine Änderung erfährt – bei der Bestimmung der Vergleichbarkeit der Situationen für die Zwecke der Bestimmung, ob die genannte Regelung diskriminierend ist, ausschließlich die steuerliche Behandlung des Anlageinstruments zu berücksichtigen?

4. Ist eine unterschiedliche Behandlung von in Portugal ansässigen und nicht dort ansässigen OGA zulässig, wenn man berücksichtigt, dass in Portugal ansässige natürliche oder juristische Personen, die Inhaber von Beteiligungen an (dort ansässigen oder nicht dort ansässigen) OGA sind, in beiden Fällen gleichermaßen (im Allgemeinen ohne Steuerbefreiung) in Bezug auf an sie von OGA ausgeschüttete Einkünfte steuerpflichtig sind, wobei die Inhaber von Beteiligungen an nicht ansässigen OGA einer höheren Besteuerung unterworfen werden?

5. Ist es – wenn man berücksichtigt, dass die im vorliegenden Rechtsstreit streitige Diskriminierung mit der unterschiedlichen Besteuerung der Einkünfte aus von OGA an ihre jeweiligen Anteilinhaber ausgeschütteten Dividenden zusammenhängt – zur Beurteilung der Vergleichbarkeit der Besteuerung der Einkünfte rechtmäßig, andere Steuerarten, Gebühren oder Abgaben zu berücksichtigen, die im Rahmen der von den OGA getätigten Investitionen anfallen? Ist es für die Vergleichbarkeitsprüfung insbesondere rechtmäßig und zulässig, die Auswirkungen von Vermögenssteuern, Steuern auf Ausgaben oder sonstigen Steuern und nicht ausschließlich der Steuern auf die Einkünfte der OGA zu berücksichtigen, einschließlich gegebenenfalls anfallender spezieller Abgaben?

Zu dem Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

21 Mit Schriftsatz, der am 21. Juli 2021 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen ist, hat der AllianzGI-Fonds AEVN nach Stellung der Schlussanträge der Generalanwältin gemäß Art. 83 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs beantragt, die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens zu beschließen.

22 Der AllianzGI-Fonds AEVN macht insoweit im Wesentlichen geltend, dass in den Schlussanträgen der Generalanwältin, soweit darin auf die Frage eingegangen werde, ob im Ausgangsrechtsstreit Art. 14 Abs. 3 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Körperschaftsteuergesetz) anwendbar sei, auf neue Gesichtspunkte abgestellt werde, die zwischen den Parteien noch nicht erörtert worden seien. Der AllianzGI-Fonds AEVN nimmt insbesondere auf die Nrn. 10, 20 und 92 der Schlussanträge Bezug. Darüber hinaus wendet er sich sowohl gegen die Auffassung der Generalanwältin, dass es erforderlich sei, die Nichtbesteuerung der von gebietsfremden OGA gezahlten Dividenden zu vermeiden, als auch gegen deren Ausführungen zur Technik der Besteuerung der Dividenden durch die Stempelsteuer.

23 Die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung des Gerichtshofs sehen für die in Art. 23 der Satzung bezeichneten Beteiligten keine Möglichkeit vor, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen (Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

24 Der Generalanwalt stellt nach Art. 252 Abs. 2 AEUV öffentlich in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit begründete Schlussanträge zu den Rechtssachen, in denen nach der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union seine Mitwirkung erforderlich ist. Der Gerichtshof ist weder an diese Schlussanträge noch an ihre Begründung durch den Generalanwalt gebunden. Dass eine Partei nicht mit den Schlussanträgen des Generalanwalts einverstanden ist, kann folglich unabhängig von den darin untersuchten Fragen für sich genommen kein Grund sein, der die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens rechtfertigt (Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Der Gerichtshof kann allerdings gemäß Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen, insbesondere, wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält oder wenn ein zwischen den Beteiligten nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist (Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Im vorliegenden Fall gelangt der Gerichtshof nach Anhörung der Generalanwältin jedoch zu dem Schluss, dass er am Ende des schriftlichen Verfahrens in Anbetracht der Erläuterungen, die das vorlegende Gericht auf sein Ersuchen um weitere Informationen hin gegeben hat, und in Anbetracht der Antworten der Parteien auf seine schriftlichen Fragen über alle Informationen verfügt, um entscheiden zu können. Im Übrigen ist im vorliegenden Fall kein zwischen den Parteien nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich, und der Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens enthält keine neue Tatsache, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs wäre.

27 Die Einwände, die der AllianzGI-Fonds AEVN gegen die in den Schlussanträgen der Generalanwältin enthaltenen Ausführungen zur Erforderlichkeit, die Nichtbesteuerung der von gebietsfremden OGA ausgeschütteten Dividenden zu vermeiden, und zur Technik der Besteuerung der Dividenden mit der Stempelsteuer erhebt, vermögen die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens nach der oben in Rn. 24 dargestellten Rechtsprechung nicht zu rechtfertigen.

28 Der Gerichtshof gelangt daher nach Anhörung der Generalanwältin zu der Auffassung, dass die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens nicht zu beschließen ist.

Zu den Vorlagefragen

29 Es bietet sich an, die fünf Vorlagefragen zusammen zu prüfen. Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob die Art. 56 und 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der bei Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften an einen gebietsfremden OGA gezahlt werden, ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wird, während Dividenden, die an einen gebietsansässigen OGA gezahlt werden, von einem solchen Steuerabzug befreit sind. Aus Sicht des vorlegenden Gerichts ist zum einen fraglich, ob diese unterschiedliche steuerliche Behandlung je nach dem Ort, an dem der OGA, an den die Dividenden gezahlt werden, ansässig ist, dadurch gerechtfertigt werden kann, dass bei den gebietsansässigen OGA eine andere Besteuerungstechnik angewandt wird, und zum anderen, ob im Rahmen der Prüfung der Frage, ob zwischen den gebietsansässigen und den gebietsfremden OGA ein objektiver Unterschied besteht, der die durch die Regelung dieses Mitgliedstaats eingeführte unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen vermag, bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit der Situationen, in denen sich diese OGA jeweils befinden, allein auf das Anlagevehikel abzustellen ist oder ob auch die Situation der Anteilinhaber zu berücksichtigen ist.

Zu der einschlägigen Grundfreiheit

30 Da die Vorlagefragen sowohl im Hinblick auf Art. 56 AEUV als auch im Hinblick auf Art. 63 AEUV gestellt werden, ist zunächst festzustellen, ob und gegebenenfalls inwieweit eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, den freien Dienstleistungsverkehr und/oder den freien Kapitalverkehr beeinträchtigen kann.

31 Bei der Entscheidung der Frage, unter welche der durch den AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten eine nationale Regelung fällt, ist nach gefestigter Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Der Ausgangsrechtsstreit betrifft einen Antrag auf Aufhebung von Bescheiden, mit denen bei Dividenden, die in Portugal ansässige Gesellschaften an den Kläger des Ausgangsverfahrens gezahlt haben, für die Jahre 2015 und 2016 ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wurde. Es geht um die Frage, ob eine nationale Regelung, die die Möglichkeit der Befreiung von einem solchen Steuerabzug an der Quelle allein den OGA vorbehält, die nach den portugiesischen Rechtsvorschriften gegründet und tätig sind oder deren Verwaltungseinheit über eine Betriebsstätte in Portugal tätig ist, mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

33 Gegenstand der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, ist mithin die Besteuerung der an OGA gezahlten Dividenden. Deshalb ist davon auszugehen, dass der Sachverhalt, um den es im Ausgangsverfahren geht, unter den freien Kapitalverkehr fällt (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 35 und 36).

34 Selbst wenn die Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, ein Verbot, eine Störung oder einen Attraktivitätsverlust der Tätigkeiten eines OGA mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als der Portugiesischen Republik, wo der OGA rechtmäßig vergleichbare Dienstleistungen erbringt, bewirkte, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Folge der steuerlichen Behandlung, der die an diesen gebietsfremden OGA gezahlten Dividenden unterliegen, und rechtfertigten keine eigenständige Prüfung im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit. Diese Freiheit ist hier nämlich gegenüber dem freien Kapitalverkehr zweitrangig und kann ihm zugeordnet werden (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 37).

35 Die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, ist somit ausschließlich nach Art. 63 AEUV zu prüfen.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

36 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die Gebietsansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (vgl. insbesondere Urteile vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Im vorliegenden Fall wird die in der in Rede stehenden nationalen Regelung vorgesehene Steuerbefreiung OGA gewährt, die nach den portugiesischen Rechtsvorschriften gegründet und tätig sind, während an gebietsfremde OGA gezahlte Dividenden nicht in den Genuss dieser Befreiung kommen können.

38 Dadurch, dass sie bei Dividenden, die an gebietsfremde OGA gezahlt werden, einen Steuerabzug an der Quelle vornimmt und die Möglichkeit einer Befreiung von diesem Steuerabzug an der Quelle gebietsansässigen OGA vorbehält, behandelt die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, Dividenden, die an gebietsfremde OGA gezahlt werden, schlechter.

39 Eine solche Schlechterbehandlung ist geeignet, zum einen gebietsfremde OGA von Investitionen in Gesellschaften, die in Portugal ansässig sind, und zum anderen in Portugal ansässige Anleger vom Erwerb von Anteilen an gebietsfremden OGA abzuhalten und stellt somit eine

Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verboten ist (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 44 und 45 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV allerdings nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

41 Diese Bestimmung ist, da sie eine Ausnahme vom Grundprinzip des freien Kapitalverkehrs darstellt, eng auszulegen. Daher kann sie nicht dahin verstanden werden, dass jede Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen nach ihrem Wohnort oder nach dem Staat ihrer Kapitalanlage unterscheidet, ohne Weiteres mit dem AEU-Vertrag vereinbar wäre. Die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt, wonach die in Art. 65 Abs. 1 AEUV genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 [AEUV] darstellen [dürfen]“ (Urteil vom 29. April 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Einkünfte aus OGA], C-480/19, EU:C:2021:334, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass daher die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV zulässigen Ungleichbehandlungen von den durch Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotenen Diskriminierungen unterschieden werden müssen. Eine nationale Steuerregelung kann aber nur dann als mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die sich aus ihr ergebende Ungleichbehandlung entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Urteil vom 29. April 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Einkünfte aus OGA], C-480/19, EU:C:2021:334, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zum Vorliegen objektiv vergleichbarer Situationen

43 Im Zusammenhang mit der Beurteilung der Vergleichbarkeit der betreffenden Situationen fragt sich das vorlegende Gericht, ob ebenso wie die Situation der OGA gleichermaßen auch die Situation der Anteilinhaber zu berücksichtigen ist, und ob es von Bedeutung ist, dass es im portugiesischen Steuersystem bestimmte Steuern gibt, denen nur die gebietsansässigen OGA unterliegen.

44 Die portugiesische Regierung macht im Wesentlichen geltend, dass die Situation der gebietsansässigen OGA und die Situation der gebietsfremden OGA objektiv nicht vergleichbar seien, da für die Besteuerung der Dividenden, die von in Portugal ansässigen Gesellschaften an diese beiden Arten von OGA gezahlt würden, jeweils verschiedene Besteuerungstechniken gälten: Bei solchen Dividenden werde, wenn sie an einen gebietsfremden OGA gezahlt würden, ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen. Würden die Dividenden hingegen an einen gebietsansässigen OGA gezahlt, unterlägen sie der Stempelsteuer und der speziellen Steuer gemäß Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes.

45 Die portugiesische Regierung macht ferner geltend, dass Dividenden, die gebietsansässige OGA an im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässige Anteilinhaber zahlten oder die einer dort gelegenen Betriebsstätte zuzurechnen seien, nach Art. 22 A EBF mit einem Steuersatz von 28 %

(bei einkommensteuerpflichtigen Empfängern) bzw. 25 % (bei körperschaftsteuerpflichtigen Empfängern) besteuert würden, während Dividenden, die an Anteilinhaber gezahlt würden, die nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig seien und dort auch keine Betriebsstätte hätten, grundsätzlich von der Einkommen- und Körperschaftsteuer befreit seien (abgesehen von einigen Ausnahmen, die im Wesentlichen dazu dienten, Missbrauch zu bekämpfen).

46 Die Besteuerung der Einkünfte der OGA und die Besteuerung der Einkünfte der Anteilinhaber der OGA seien eng aufeinander abgestimmt. So kombiniere das portugiesische Modell der „gemischten" Besteuerung der OGA strukturell die Besteuerung der gebietsansässigen OGA, d. h. die Stempelsteuer und die spezielle Steuer gemäß Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes, und die Besteuerung der Anteilseigner der OGA (siehe oben, Rn. 45). Diese verschiedenen Besteuerungen seien untereinander sehr gut integriert. Sie seien jeweils unerlässlich für die Kohärenz des eingerichteten Steuersystems. Sie seien daher als Ganzes zu betrachten.

47 Darüber hinaus macht die portugiesische Regierung im Wesentlichen geltend, dass bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit der betreffenden Situationen die Auswirkungen der steuerlichen Transparenz nicht außer Betracht gelassen werden dürften, die das Verhältnis zwischen dem Kläger des Ausgangsverfahrens und den Anteilinhabern kennzeichne, was dazu führe, dass der in Portugal vorgenommene Steuerabzug an der Quelle unmittelbar an die Anteilinhaber weitergegeben werden könne. Da diese nicht von der Steuer befreit seien, könnten sie den auf sie entfallenden Anteil an dem in Portugal vorgenommenen Steuerabzug an der Quelle auf die in Deutschland geschuldete Steuer anrechnen oder gutschreiben lassen.

48 Die portugiesische Regierung vertritt ferner die Auffassung, dass sich der Kläger des Ausgangsverfahrens, da er sich aus freien Stücken dafür entschieden habe, in Portugal nicht über eine Betriebsstätte tätig zu sein, selbst von jedem möglichen Vergleich mit den in Portugal ansässigen OGA ausgeschlossen habe. Seine Situation sei vielmehr vergleichbar mit der der übrigen gebietsfremden Einheiten, bei denen Dividenden, die sie in Portugal bezögen, in Höhe von 25 % besteuert würden.

49 Nach ständiger Rechtsprechung nähert sich die Situation der gebietsfremden Steuerpflichtigen derjenigen der gebietsansässigen Steuerpflichtigen an, sobald ein Staat einseitig oder im Wege eines Abkommens nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Steuerpflichtigen hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, der Körperschaftsteuer unterwirft (Urteil vom 22. November 2018, Sofina u. a., C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Zu dem oben in Rn. 44 dargestellten Vorbringen der portugiesischen Regierung ist festzustellen, dass der Gerichtshof in dem Fall, der dem Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), zugrunde lag, zugelassen hat, dass auf die Personen, denen Kapitalerträge zufließen, unterschiedliche Besteuerungstechniken angewandt werden, je nachdem, ob sie gebietsansässig oder gebietsfremd sind, da diese unterschiedliche Behandlung Sachverhalte betrifft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. Dezember 2008, Truck Center, C-282/07, EU:C:2008:762, Rn. 41).

51 Ebenso hat der Gerichtshof in dem Fall, der dem Urteil vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402), zugrunde lag, entschieden, dass die unterschiedliche Behandlung von an Pensionsfonds gezahlten Dividenden, je nachdem, ob es sich um gebietsansässige oder gebietsfremde Pensionsfonds handelt, durch die Anwendung zweier

unterschiedlicher Besteuerungstechniken im Hinblick auf das mit der betreffenden nationalen Regelung verfolgte Ziel sowie ihren Zweck und ihren Inhalt durch die unterschiedlichen Situationen dieser beiden Kategorien von Steuerpflichtigen gerechtfertigt war.

52 Die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, sieht aber – vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht – nicht lediglich verschiedene Modalitäten der Steuererhebung vor, je nachdem, wo der OGA, der die Dividenden inländischer Herkunft bezieht, ansässig ist. Vielmehr sieht sie eine systematische Besteuerung solcher Dividenden lediglich bei gebietsfremden OGA vor (vgl. entsprechend Urteil vom 8. November 2012, Kommission/Finnland, C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Insoweit ist zum einen zur Stempelsteuer festzustellen, dass sowohl aus den schriftlichen Erklärungen der Parteien als auch aus der Antwort des vorlegenden Gerichts auf das Auskunftsersuchen des Gerichtshofs hervorgeht, dass es sich bei dieser Steuer, da Steuerbemessungsgrundlage der Nettobuchwert des OGA ist, um eine Vermögenssteuer handelt, die nicht einer Körperschaftsteuer gleichgesetzt werden kann.

54 Ferner unterscheiden die portugiesischen steuerrechtlichen Regelungen im Ausgangsrechtsstreit, wie die Generalanwältin in Nr. 47 ihrer Schlussanträge ausführt, bei gebietsansässigen OGA zwischen thesaurierten und den sofort weiter ausgeschütteten Kapitalerträgen. Lediglich erste gehören zur Steuerbemessungsgrundlage der Stempelsteuer. Allein insoweit unterscheidet sich der vorliegende Fall aber bereits von demjenigen, der dem Urteil vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402), zugrunde lag.

55 Denn, selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die Stempelsteuer einer Steuer auf die Dividenden gleichgesetzt werden könnte, kann ein gebietsansässiger OGA einer solchen Besteuerung der Dividenden entgehen, indem er die Dividenden sofort ausschüttet – eine Möglichkeit, die ein gebietsfremder OGA nicht hat.

56 Was zum anderen die spezielle Steuer gemäß Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes angeht, unterliegen die Dividenden, die ein gebietsansässiger OGA bezieht, den in der Vorlageentscheidung wiedergegebenen Angaben der Steuerverwaltung zufolge dieser Steuer nach dieser Bestimmung nur dann, wenn die Beteiligungen, für die die Dividenden gezahlt werden, in dem Jahr, das der Zurverfügungstellung vorausgegangen ist, nicht ununterbrochen vom selben Steuerpflichtigen und nicht für die zur Vollendung dieses Zeitraums erforderliche Zeit gehalten worden sind. Die durch Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehene Steuer betrifft Dividenden inländischer Herkunft, die ein gebietsansässiger OGA bezieht, mithin nur in ganz begrenzten Fällen, so dass sie nicht der allgemeinen Steuer gleichgesetzt werden kann, der Dividenden inländischer Herkunft unterliegen, die ein gebietsfremder OGA bezieht.

57 Die gebietsfremden OGA sind daher nicht deshalb hinsichtlich der Besteuerung der Dividenden portugiesischer Herkunft in einer objektiv anderen Situation als die gebietsansässigen OGA, weil sie nicht der Stempelsteuer und der besonderen Steuer gemäß Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes unterliegen.

58 Zu dem oben in Rn. 48 dargestellten Vorbringen der portugiesischen Regierung ist festzustellen, dass die Wirtschaftsteilnehmer, wie die Kommission in ihrer Antwort auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs ausgeführt hat, im Hinblick auf den freien Dienstleistungsverkehr gemäß

Art. 56 AEUV hinsichtlich der Wahl der geeigneten Mittel für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, frei sein müssen, unabhängig davon, ob sie sich in diesem anderen Mitgliedstaat dauerhaft niederlassen oder nicht. Diese Freiheit darf nicht durch diskriminierende Steuervorschriften beschränkt werden.

59 Soweit die portugiesische Regierung geltend macht, dass der Situation der Anteilinhaber Rechnung getragen werden müsse, ist festzustellen, dass bei der Prüfung der Vergleichbarkeit einer grenzüberschreitenden Situation mit einer innerstaatlichen Situation des betreffenden Mitgliedstaats nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgte Ziel (vgl. insbesondere Urteil vom 30. April 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung) sowie deren Zweck und Inhalt (vgl. insbesondere Urteil vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung) zu berücksichtigen sind.

60 Bei der Beurteilung der Frage, ob die unterschiedliche Behandlung aufgrund einer derartigen Regelung einem objektiven Unterschied der Situationen entspricht, sind nur die von der betreffenden Regelung aufgestellten maßgeblichen Unterscheidungskriterien zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

61 Was im vorliegenden Fall als Erstes den Zweck, den Inhalt und das Ziel der portugiesischen Regelung im Bereich der Besteuerung der Dividenden sowohl auf der Ebene der OGA selbst als auf der Ebene der Anteilinhaber angeht, geht sowohl aus der Antwort des vorlegenden Gerichts auf das Auskunftsersuchen des Gerichtshofs als auch aus der Antwort der portugiesischen Regierung auf die schriftlichen Fragen, die ihr im Rahmen des vorliegenden Verfahrens gestellt wurden, hervor, dass die Regelung nach der Logik der „Besteuerung am Ausgang“ konzipiert wurde: Die nach den portugiesischen Rechtsvorschriften gegründeten und tätigen OGA sind von der Körperschaftsteuer befreit. Die entsprechende Steuerlast wird auf die gebietsansässigen Anteilinhaber übertragen, während gebietsfremde Anteilinhaber von der Steuer befreit sind.

62 Die portugiesische Regierung hat nämlich erläutert, dass mit der nationalen Regelung im Bereich der Besteuerung der Dividenden u. a. das Ziel verfolgt worden sei, die internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Besteuerung von den OGA auf die Anteilinhaber zu verlagern, so dass die Besteuerung dieser Einkünfte annähernd der entspreche, die erfolgt wäre, wenn die Einkünfte unmittelbar von den Anteilinhabern der OGA erzielt worden wären.

63 Das vorlegende Gericht – das allein für die Auslegung des nationalen Rechts zuständig ist, unter Berücksichtigung aller Elemente der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervorschriften und aller Elemente dieser Steuerregelung – wird zu bestimmen haben, welches Ziel mit der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, in erster Linie verfolgt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 79).

64 Sollte das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis gelangen, dass Ziel der portugiesischen Regelung im Bereich der Besteuerung der Dividenden ist, die Doppelbesteuerung der von gebietsansässigen Gesellschaften gezahlten Dividenden – im Hinblick auf die Eigenschaft der OGA als Zwischenglied gegenüber den Anteilinhabern – zu vermeiden, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass in Bezug auf die Maßnahmen eines

Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Verringerung der mehrfachen Belastung oder der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Einkünfte die Situation der gebietsansässigen Empfängergesellschaften nicht unbedingt mit der Situation der gebietsfremden Empfängergesellschaften vergleichbar ist (Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 53 und die dort angeführte Rechtsprechung).

65 Wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 49), nähert sich die Situation der gebietsfremden Gesellschaften aber derjenigen der gebietsansässigen an, sobald ein Mitgliedstaat einseitig oder im Wege eines Abkommens nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Gesellschaften hinsichtlich der Einkünfte, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, der Körperschaftsteuer unterwirft.

66 Allein schon die Ausübung der Steuerhoheit durch diesen Mitgliedstaat birgt nämlich, unabhängig von einer Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat, die Gefahr einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in sich. In einem solchen Fall hat der Staat des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft dafür zu sorgen, dass die gebietsfremden Empfängergesellschaften hinsichtlich des in seinem nationalen Recht vorgesehenen Mechanismus zur Vermeidung oder Verringerung einer mehrfachen Belastung oder einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eine Behandlung erfahren, die derjenigen der gebietsansässigen Empfängergesellschaften gleichwertig ist, damit sie nicht einer – nach Art. 63 AEUV grundsätzlich verbotenen – Beschränkung des freien Kapitalverkehrs ausgesetzt sind (Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

67 Da die Portugiesische Republik entschieden hat, ihre Steuerhoheit über Einkünfte auszuüben, die von gebietsfremden OGA bezogen werden, befinden sich diese folglich, was die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der von den in Portugal ansässigen Gesellschaften gezahlten Dividenden angeht, in einer Situation, die der gebietsansässiger OGA vergleichbar ist (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

68 Sollte das vorlegende Gericht zu dem Ergebnis gelangen, dass Ziel der portugiesischen Regelung im Bereich der Besteuerung der Dividenden ist, die Besteuerung – in dem Bestreben, bei Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften gezahlt werden, nicht auf jegliche Besteuerung zu verzichten – auf die Inhaber der Anteile an den OGA zu verlagern, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass, wenn das Ziel der betreffenden nationalen Regelung darin besteht, die Besteuerung vom Anlagevehikel auf dessen Anteilinhaber zu verlagern, grundsätzlich die materiellen Voraussetzungen der Steuerhoheit über die Einkünfte der Aktionäre und nicht die verwendete Besteuerungstechnik als entscheidend anzusehen sind (Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 60).

69 Ein gebietsfremder OGA kann aber Anteilinhaber mit steuerlichem Sitz in Portugal haben, über deren Einkünfte dieser Mitgliedstaat seine Steuerhoheit ausübt. In dieser Hinsicht befindet sich ein gebietsfremder OGA in einer Situation, die objektiv mit der eines in Portugal ansässigen OGA vergleichbar ist (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 61).

70 Zwar kann die Portugiesische Republik die gebietsfremden Anteilinhaber nicht hinsichtlich der von gebietsfremden OGA gezahlten Dividenden besteuern, wie die portugiesische Regierung im Übrigen sowohl in ihren schriftlichen Erklärungen als auch in ihrer Antwort auf die ihr vom Gerichtshof gestellten Fragen eingeräumt hat. Diese fehlende Möglichkeit passt jedoch in die Logik der Verlagerung der Besteuerung vom Anlagevehikel auf den Anteilinhaber (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 62).

71 Was als Zweites die maßgeblichen Unterscheidungskriterien im Sinne der oben in Rn. 60 dargestellten Rechtsprechung des Gerichtshofs angeht, ist festzustellen, dass die in Rede stehende nationale Regelung, indem sie nur bei Dividenden, die an gebietsfremde OGA gezahlt werden, einen Steuerabzug an der Quelle vorschreibt, als einziges Unterscheidungskriterium auf den Ort abstellt, an dem der OGA ansässig ist.

72 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Situation eines gebietsansässigen OGA, an den Dividenden gezahlt werden, aber mit der eines gebietsfremden OGA, an den Dividenden gezahlt werden, vergleichbar, da die erzielten Gewinne in beiden Fällen grundsätzlich Gegenstand einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder einer Kettenbesteuerung sein könnten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. April 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

73 Anhand des Unterscheidungskriteriums der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, mit dem allein auf den Ort abgestellt wird, an dem die OGA ansässig sind, lässt sich zwischen der Situation der gebietsansässigen und der Situation der gebietsfremden OGA objektiv mithin kein Unterschied feststellen.

74 Somit ist festzustellen, dass die unterschiedliche Behandlung der gebietsansässigen und der gebietsfremden OGA im vorliegenden Fall Situationen betrifft, die objektiv vergleichbar sind.

Zum Bestehen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses

75 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zulässig sein, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 29. April 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Einkünfte aus OGA], C-480/19, EU:C:2021:334, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

76 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass, auch wenn im Vorabentscheidungsersuchen keine solchen Gründe angeführt werden – das vorlegende Gericht konzentriert sich auf die Vergleichbarkeit der Situationen, um die es im Ausgangsverfahren geht –, die portugiesische Regierung sowohl in ihren schriftlichen Erklärungen als auch in ihrer Antwort auf die ihr vom Gerichtshof gestellten Fragen geltend macht, dass die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, durch zwei zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei: Es sei notwendig, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu wahren und eine ausgewogene Verteilung der Steuerhoheit zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten, nämlich der Portugiesischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland, zu gewährleisten.

77 Was als Erstes die Notwendigkeit angeht, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu wahren, macht die portugiesische Regierung geltend, dass es sich bei dem portugiesischen Modell der Besteuerung der Dividenden um ein „kombiniertes“ Modell handele (siehe oben, Rn. 46). Die Kohärenz dieses Modells könne daher nur dann gewährleistet werden, wenn die Einheit, die die gebietsfremden OGA verwalte, über eine Betriebsstätte in Portugal tätig sei, so dass sie die erforderlichen Steuerabzüge an der Quelle bei den gebietsansässigen Anteilinhabern und in bestimmten Ausnahmefällen, die mit Gründen der Verhinderung der Steuerplanung zusammenhingen, auch bei den gebietsfremden Anteilinhabern konkretisieren könne.

78 Insoweit ist festzustellen, dass der Gerichtshof zwar entschieden hat, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu wahren, eine Regelung rechtfertigen kann, die geeignet ist, Grundfreiheiten einzuschränken (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 13. März 2014, Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung). Er hat aber klargestellt, dass ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Argument nur dann Erfolg haben kann, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, Kommission/Finnland, C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia, C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 87).

79 Wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 71), ist die Befreiung der Dividenden, die an gebietsansässige OGA gezahlt werden, vom Steuerabzug an der Quelle im vorliegenden Fall aber nicht an die Bedingung geknüpft, dass die OGA die Dividenden, die sie erhalten, weiterleiten und dass die Besteuerung der Dividenden auf der Ebene der Anteilinhaber es ermöglicht, die Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle auszugleichen (vgl. entsprechend Urteile vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 52, und vom 10. April 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 93).

80 Somit besteht zwischen der Befreiung der an einen gebietsansässigen OGA gezahlten Dividenden inländischer Herkunft vom Steuerabzug an der Quelle und der Besteuerung dieser Dividenden als Einkünfte der Anteilinhaber des OGA kein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der oben in Rn. 78 dargestellten Rechtsprechung.

81 Die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, die durch die Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, hervorgerufen wird, kann mithin nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt werden.

82 Was als Zweites die Notwendigkeit, eine ausgewogene Verteilung der Steuerhoheit zwischen der Portugiesischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland zu gewährleisten, angeht, ist festzustellen, dass die aus der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten hergeleitete Rechtfertigung, wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, anerkannt werden kann, wenn die betreffende Regelung bezweckt, Verhaltensweisen vorzubeugen, die das Recht eines Mitgliedstaats, seine Besteuerungsbefugnis in Bezug auf Tätigkeiten in seinem Hoheitsgebiet auszuüben, beeinträchtigen könnten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. November 2018, Sofina u. a., C-575/17, EU:C:2018:943, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 20. Januar 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, Rn. 59).

83 Der Gerichtshof hat jedoch ebenfalls festgestellt, dass sich ein Mitgliedstaat, wenn er sich wie hier dafür entscheidet, die gebietsansässigen OGA, die Dividenden inländischer Herkunft beziehen, nicht zu besteuern, nicht auf die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten berufen kann, um die Besteuerung der gebietsfremden OGA, die derartige Einkünfte haben, zu rechtfertigen (Urteil vom 21. Juni 2018, Fidelity Funds u. a., C-480/16, EU:C:2018:480, Rn. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung).

84 Demnach greift auch die Rechtfertigung mit der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nicht durch.

85 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats, nach der bei Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften an einen gebietsfremden OGA gezahlt werden, ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wird, während Dividenden, die an einen gebietsansässigen OGA gezahlt werden, von einem solchen Steuerabzug befreit sind, entgegensteht.

Kosten

86 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens. Die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats, nach der bei Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften an einen gebietsfremden Organismus für gemeinsame Anlagen (OGA) gezahlt werden, ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wird, während Dividenden, die an einen gebietsansässigen OGA gezahlt werden, von einem solchen Steuerabzug befreit sind, entgegensteht.

Unterschriften