Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 27. Januar 2016 [1]

Rechtssache C-464/14

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
gegen
Fazenda Pública

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Tributário de Lisboa [Finanzgericht Lissabon, Portugal])

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Europa — Mittelmeer-Assoziationsabkommen — Abkommen EG — Tunesien — Abkommen EG — Libanon — Freier Kapitalverkehr — Beschränkungen“

I – **Einleitung**

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 63 AEUV und 64 AEUV sowie der Art. 31, 34 und 89 des am 17. Juli 1995 in Brüssel unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft und der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl durch den Beschluss 98/238/EG, EGKS des Rates und der Kommission vom 26. Januar 1998 genehmigten Europa–Mittelmeer-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Tunesischen Republik andererseits [2] (im Folgenden: Abkommen EG–Tunesien) sowie der Art. 31, 33 und 85 des am 17. Juni 2002 in Luxemburg unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft durch den Beschluss 2006/356/EG des Rates vom 14. Februar 2006 genehmigten
Europa–Mittelmeer-Assoziationsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Libanesischen Republik andererseits [3] (im Folgenden: Abkommen EG–Libanon).

2. Im Verhältnis zu den vorhergehenden Rechtssachen, in denen Fragen nach der Auslegung der Europa–Mittelmeer-Abkommen aufgeworfen wurden, stellen sich in der vorliegenden Rechtssache Fragen nach dem freien Kapitalverkehr, so dass zugleich die Bestimmungen des AEU-Vertrags und die Bestimmungen dieser Abkommen anwendbar sind. Der Gerichtshof wird somit erstmals zu der Frage Stellung zu nehmen haben, ob die einen Vorrang vor den anderen haben.

1 — Originalsprache: Französisch.
2 — ABl. L 97, S. 1.
3 — ABl. L 143, S. 1.

II – **Rechtlicher Rahmen**

A – *Das Unionsrecht*

1. Der AEU-Vertrag

3. Art. 63 Abs. 1 AEUV bestimmt:

„Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten."

4. Art. 64 Abs. 1 AEUV, der eine Standstill-Klausel enthält, lautet:

„Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. …"

5. Art. 65 Abs. 1 bis 3 AEUV bestimmt:

„(1) Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit den Verträgen vereinbar sind.

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen."

2. Das Abkommen EG–Tunesien

6. Art. 31 des Abkommens EG–Tunesien, der sich in Titel III („Niederlassungsrecht und Dienstleistungsfreiheit") findet, lautet:

„(1) Die Vertragsparteien kommen überein, das Recht von Gesellschaften der einen Vertragspartei auf Niederlassung im Gebiet der anderen Vertragspartei und die Liberalisierung der Erbringung von Dienstleistungen durch Gesellschaften der einen Vertragspartei für Leistungsempfänger in der anderen Vertragspartei in den Geltungsbereichen dieses Abkommens einzubeziehen.

(2) Der Assoziationsrat spricht die erforderlichen Empfehlungen zur Erreichung des in Absatz 1 genannten Zieles aus.

Bei diesen Empfehlungen berücksichtigt der Assoziationsrat die Erfahrungen bei der gegenseitigen Einräumung der Meistbegünstigung sowie die jeweiligen Verpflichtungen der Vertragsparteien gemäß dem Allgemeinen Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (nachstehend GATS genannt), insbesondere gemäß dem Artikel V, das dem Übereinkommen zur Errichtung der WTO [Welthandelsorganisation] beigefügt ist.

(3) Die Verwirklichung dieses Ziels wird im Assoziationsrat spätestens fünf Jahre nach Inkrafttreten dieses Abkommens erstmals geprüft."

7. Art. 34 dieses Abkommens, der zu Kapitel I („Laufende Zahlungen und Kapitalverkehr") des Titels IV („Zahlungen, Kapitalverkehr, Wettbewerb und sonstige wirtschaftliche Bestimmungen") gehört, bestimmt:

„(1) Hinsichtlich der Kapitalbilanztransaktionen gewährleisten die [Union] und Tunesien ab Inkrafttreten dieses Abkommens den freien Kapitalverkehr im Zusammenhang mit Direktinvestitionen in Gesellschaften in Tunesien, die gemäß den geltenden Rechtsvorschriften gegründet wurden, sowie die Liquidation und die Repatriierung dieser Investitionen und etwaiger daraus resultierender Gewinne.

(2) Die Vertragsparteien nehmen Konsultationen auf, um den Kapitalverkehr zwischen der [Union] und Tunesien zu erleichtern und ihn vollständig zu liberalisieren, wenn die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind."

8. In Art. 89 des Abkommens, der sich in Kapitel I des Titels VIII („Bestimmungen über die Organe, allgemeine und Schlussbestimmungen") des Abkommens findet, heißt es:

„Dieses Abkommen hat nicht zur Folge, dass

— die Vorteile ausgedehnt werden, die eine Vertragspartei auf steuerlichem Gebiet im Rahmen einer für sie verbindlichen internationalen Übereinkunft gewährt;

— eine Vertragspartei daran gehindert wird, Maßnahmen zu ergreifen oder durchzusetzen, durch die Steuerhinterziehung oder -flucht verhindert werden soll;

— eine Vertragspartei daran gehindert wird, ihre einschlägigen Steuervorschriften auf Steuerpflichtige anzuwenden, die sich hinsichtlich ihres Wohnsitzes nicht in einer gleichartigen Situation befinden."

3. Das Abkommen EG–Libanon

9. Art. 31 des Abkommens EG–Libanon, der sich in Kapitel 1 („Laufende Zahlungen und Kapitalverkehr") des Titels IV („Zahlungen, Kapital, Wettbewerb und sonstige wirtschaftliche Bestimmungen") des Abkommens findet, bestimmt:

„Im Rahmen dieses Abkommens ist vorbehaltlich der Artikel 33 und 34 eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen der [Union] einerseits und Libanon andererseits oder eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnsitzes ihrer Staatsangehörigen oder des Ortes, an dem das Kapital investiert ist, nicht zulässig."

10. In dem ebenfalls zu Kapitel 1 des Abkommens gehörenden Art. 33 heißt es:

„(1) Unbeschadet der sonstigen Bestimmungen dieses Abkommens und der sonstigen internationalen Verpflichtungen der [Union] und Libanons berühren die Artikel 31 und 32 nicht die Anwendung von Beschränkungen, die zwischen ihnen am Tag des Inkrafttretens dieses Abkommens hinsichtlich ihres Kapitalverkehrs bestehen und die Direktinvestitionen, unter anderem in Immobilien, die Niederlassung, die Erbringung von Finanzdienstleistungen oder die Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten betreffen.

(2) Der Transfer von Investitionen, die von Gebietsansässigen der [Union] in Libanon oder von Gebietsansässigen des Libanons in der [Union] getätigt werden, und von daraus resultierenden Gewinnen ins Ausland bleibt jedoch unberührt."

11. Art. 85 des Abkommens, der sich in Titel VIII („Institutionelle, allgemeine und Schlussbestimmungen") findet, lautet:

„Hinsichtlich der direkten Steuern bewirkt dieses Abkommen nicht, dass

a) die Steuervorteile ausgedehnt werden, die eine Vertragspartei im Rahmen einer für sie verbindlichen internationalen Übereinkunft gewährt;

b) eine Vertragspartei daran gehindert ist, Maßnahmen zu treffen oder durchzusetzen, mit denen die Steuerhinterziehung oder -betrug verhindert werden soll;

c) eine Vertragspartei daran gehindert ist, ihre einschlägigen Steuervorschriften auf Steuerpflichtige anzuwenden, die sich insbesondere hinsichtlich ihres Wohnsitzes nicht in einer gleichartigen Lage befinden."

B – *Das Völkerrecht*

12. Nach Art. 1 („Geltungsbereich dieses Übereinkommens") des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969 (*United Nations Treaty Series*, Bd. 1155, S. 331, im Folgenden: Wiener Übereinkommen) findet dieses Übereinkommen auf Verträge zwischen Staaten Anwendung.

13. In Art. 30 („Anwendung aufeinanderfolgender Verträge mit demselben Gegenstand") dieses Übereinkommens heißt es:

„(1) Vorbehaltlich des Artikels 103 der Satzung der Vereinten Nationen bestimmen sich die Rechte und Pflichten von Staaten, die Vertragsparteien aufeinanderfolgender Verträge über denselben Gegenstand sind, nach den folgenden Absätzen.

…

(3) Sind alle Vertragsparteien eines früheren Vertrags zugleich Vertragsparteien eines späteren, ohne dass der frühere Vertrag beendet oder nach Artikel 59 suspendiert wird, so findet der frühere Vertrag nur insoweit Anwendung, als er mit dem späteren Vertrag vereinbar ist.

(4) Gehören nicht alle Vertragsparteien des früheren Vertrags zu den Vertragsparteien des späteren,

a) so findet zwischen Staaten, die Vertragsparteien beider Verträge sind, Absatz 3 Anwendung;

b) so regelt zwischen einem Staat, der Vertragspartei beider Verträge ist, und einem Staat, der Vertragspartei nur eines der beiden Verträge ist, der Vertrag, dem beide Staaten als Vertragsparteien angehören, ihre gegenseitigen Rechte und Pflichten."

C – *Das portugiesische Recht*

14. Art. 46 („Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Gewinnen") des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Körperschaftsteuergesetz, im Folgenden: CIRC) bestimmte in seiner im Jahr 2009 geltenden Fassung:

„(1) Bei der Bestimmung der steuerbaren Gewinne von Handelsgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts in Form von Handelsgesellschaften, Genossenschaften und staatlichen Unternehmen mit Sitz oder tatsächlicher Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet werden die in die Besteuerungsgrundlage einbezogenen Erträge, die ausgeschütteten Gewinnen entsprechen, abgezogen, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) Das die Gewinne ausschüttende Unternehmen hat seinen Sitz oder seine tatsächliche Leitung im genannten Gebiet und unterliegt der Körperschaftsteuer und ist nicht von dieser Steuer befreit oder unterliegt der in Art. 7 genannten Steuer;

b) der Empfänger fällt nicht unter die in Art. 6 vorgesehene Regelung über die Steuertransparenz;

c) der Empfänger hält am Kapital des die Gewinne ausschüttenden Unternehmens unmittelbar eine Beteiligung, die mindestens 10 % beträgt oder einen Verkaufswert von mindestens 20 000 000 Euro hat und die er ununterbrochen während des Jahres, das der Zurverfügungstellung der Gewinne vorausgeht, gehalten oder, wenn die Beteiligung kürzere Zeit gedauert hat, bis zum Ablauf eines Jahres aufrechterhalten hat.

…

(5) Die Bestimmungen des Abs. 1 sind auch dann anwendbar, wenn ein im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässiges Unternehmen eine Beteiligung gemäß den in diesem Absatz genannten Vorgaben und Bedingungen an einem in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Unternehmen hält, sofern beide Unternehmen die in Art. 2 der [Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6)] genannten Voraussetzungen erfüllen.

(6) Die Abs. 1 bis 5 sind auch auf die in die Besteuerungsgrundlage einbezogenen Erträge, die ausgeschütteten Gewinnen entsprechen, die einer im portugiesischen Hoheitsgebiet belegenen Betriebsstätte eines in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Unternehmens zuzurechnen sind, das eine Beteiligung nach den dort genannten Vorgaben und Bedingungen an einem in einem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen hält, anzuwenden, wenn diese beiden Unternehmen die in Art. 2 der Richtlinie 90/435 enthaltenen Anforderungen und Bedingungen erfüllen.

…

(8) Bei folgenden in die steuerbaren Gewinne einbezogenen Erträgen beträgt der in Abs. 1 genannte Abzug lediglich 50 %:

a) ausgeschüttete Gewinne, wenn keine der in den Buchst. b und c dieses Absatzes vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt ist, sowie, was aufgrund einer Vereinbarung über eine Beteiligung an ausgeschütteten Dividenden bezogene Erträge angeht, sofern jeweils die in Abs. 1 Buchst. a genannte Voraussetzung erfüllt ist;

b) von einem in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Unternehmen ausgeschüttete Gewinne, wenn das Unternehmen die in Art. 2 der Richtlinie 90/435 genannten Voraussetzungen erfüllt und keine der in Abs. 1 Buchst. c vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt ist.

…“

15. Betreffend die sich aus einem Vertrag zwischen dem portugiesischen Staat und dem Steuerpflichtigen ergebenden Steuervergünstigungen für Investitionen bestimmte Art. 41 Abs. 5 Buchst. b des Estatuto dos Benefícios Fiscais (Regelung über Steuervergünstigungen, im Folgenden: EBF) in der im Jahr 2009 geltenden Fassung:

„(5) Den Trägern der … Investitionsvorhaben können folgende Steuervergünstigungen gewährt werden:

…

b) Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nach den in Art. 46 CIRC genannten Vorgaben und Bedingungen während der Vertragslaufzeit, wenn die Investition in Form der Gründung oder des Erwerbs ausländischer Unternehmen erfolgt.“

16. Art. 42 EFB („Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Gewinnen, die von Unternehmen ausgeschüttet werden, die in afrikanischen Ländern mit Portugiesisch als Amtssprache oder in der Demokratischen Republik Timor-Leste [Osttimor] ansässig sind“) bestimmte in seiner im Jahr 2009 geltenden Fassung:

„(1) Der in Art. 46 Abs. 1 [CIRC] vorgesehene Abzug ist auf die Gewinne anwendbar, die an gebietsansässige Unternehmen von in afrikanischen Ländern mit Portugiesisch als Amtssprache und in der Demokratischen Republik Timor-Leste ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttet werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

a) die Gesellschaft, die die Gewinne erhält, unterliegt der IRC und ist nicht von dieser befreit, und die Tochtergesellschaft unterliegt einer mit der IRC vergleichbaren Einkommensteuer und ist nicht von dieser befreit;

b) das Unternehmen, das die Gewinne erhält, hält seit mindestens zwei Jahren unmittelbar mindestens 25 % des Kapitals der Tochtergesellschaft;

c) die ausgeschütteten Gewinne stammen von den Gewinnen der Tochtergesellschaft, die zu mindestens 10 % besteuert wurden und nicht aus Tätigkeiten herrühren, die passive Einkünfte schaffen, nämlich Lizenzeinnahmen, Wertzuwächse und andere Einkünfte aus Anlagevermögen, Erträge aus Immobilien, die außerhalb des Landes belegen sind, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, Erträge aus Versicherungen, die mehrheitlich aus der Versicherung von Gütern stammen, die sich außerhalb des Gebiets befinden, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, oder Personen betreffen, die nicht in diesem Gebiet wohnen, sowie Einnahmen aus Bankgeschäften, die nicht direkt den Markt in diesem Gebiet betreffen.“

17. Das am 24. Februar 1999 geschlossene Abkommen zwischen der Portugiesischen Republik und der Tunesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Einkommensteuer[4] bestimmt in Art. 10 („Dividenden“), der sich in Kapitel III („Einkommensteuer“) befindet:

„(1) Dividenden, die ein in einem Vertragsstaat ansässiges Unternehmen an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Sie können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem das die Dividenden ausschüttende Unternehmen ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; ist die Person, die die Dividenden bezieht, ihr tatsächlicher Begünstigter, darf die so festgelegte Steuer jedoch 15 % des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen.

…“

18. Art. 25 („Informationsaustausch“) dieses Abkommens, der zu Kapitel V („Besondere Vorschriften“) gehört, bestimmt:

„(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens und der innerstaatlichen Vorschriften der Vertragsstaaten über die unter das Abkommen fallenden Steuern erforderlich sind, soweit die in diesen Vorschriften vorgesehene Besteuerung mit dem Abkommen in Einklang steht. Der Informationsaustausch ist nicht durch Art. 1 beschränkt. Die von einem Vertragsstaat erhaltenen Informationen werden auf die gleiche Weise geheim gehalten wie die in Anwendung der innerstaatlichen Vorschriften dieses Staates erhaltenen Informationen und werden nur an die Personen oder Stellen (einschließlich der Gerichte und Behörden) weitergegeben, die mit der Festsetzung oder Einziehung der von dem Abkommen betroffenen Steuern, den diese betreffenden Verfahren und Verfolgungsmaßnahmen oder den Entscheidungen über die diese betreffenden Rechtsbehelfe befasst sind. Diese Personen und Behörden verwenden die Informationen ausschließlich für die genannten Zwecke. Sie können die Informationen in öffentlichen Gerichtsverhandlungen oder in Gerichtsentscheidungen offenlegen.

(2) Absatz 1 ist nicht so auszulegen, dass er einen Vertragsstaat verpflichtet,

a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder im üblichen Verwaltungsverfahren dieses oder des anderen Vertragsstaats nicht erlangt werden könnten;

c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspräche.“

III – **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

19. Die SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (im Folgenden: SECIL) ist eine Aktiengesellschaft portugiesischen Rechts mit Sitz in Outão (Portugal), die dort für die Zwecke der Besteuerung der Sonderregelung über die Besteuerung von Konzernen unterliegt.

4 — *Diário da República* I, Serie A, Nr. 77 vom 31. März 2000, S. 1411.

20. SECIL wurde 1930 gegründet und stellt Zement her. Im Jahr 2009 hielt sie 98,72 % des Kapitals der Société des Ciments de Gabés SA (im Folgenden: Ciments de Gabés) mit Sitz in Tunis (Tunesien) sowie 51,05 % des Kapitals der Ciments de Sibline, SAL (im Folgenden: Ciments de Sibline) mit Sitz in Beirut (Libanon).

21. Im Jahr 2009 bezog SECIL Dividenden in Höhe von 6 288 683,39 Euro von Ciments de Gabés und in Höhe von 2 022 478,12 Euro von Ciments de Sibline.

22. Nach der Besteuerung jeder ihrer Tochtergesellschaften, der einen in Tunesien und der anderen in Libanon, gab SECIL die Dividenden in Portugal an, wo keine Regelung zur Beseitigung oder Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung auf sie angewandt wurde.

23. SECIL musste somit an die Fazenda pública (Staatskasse) Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt 4 587 208,20 Euro zahlen.

24. Am 29. Mai 2012 legte SECIL Einspruch beim Diretor de Finanças de Setúbal (Leiter des Finanzamts Setúbal) ein und machte geltend, die Besteuerung der von Ciments de Gabés und Ciments de Sibline bezogenen Dividenden sei rechtswidrig, da das portugiesische Gesetz, das die Anwendung der Vorschriften über die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausschließe, gegen die Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon sowie gegen den AEU-Vertrag verstoße.

25. Dieser Einspruch wurde durch Entscheidung vom 10. Oktober 2012 zurückgewiesen, die SECIL am 17. Oktober 2012 zugestellt wurde.

26. Gegen diese Entscheidung erhob SECIL Klage beim Tribunal Tributário de Lisboa (Finanzgericht Lissabon), mit der sie im Wesentlichen geltend machte, dass die Weigerung der portugiesischen Steuerbehörden, die im Geschäftsjahr 2009 anwendbaren, in Art. 46 Abs. 1 und 8 CIRC sowie in den Art. 41 Abs. 5 Buchst. b und 45 EBF enthaltenen Vorschriften über die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung anzuwenden, weder mit dem Völkerrecht noch mit dem Unionsrecht in Einklang stehe, denn diese Vorschriften seien nur auf solche Gewinne anwendbar, die von Gesellschaften ausgeschüttet würden, die ihren steuerlichen Sitz in Portugal, in einem Mitgliedstaat der Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR), in einem afrikanischen Land mit Portugiesisch als Amtssprache, oder in Timor-Leste hätten. Diese Ungleichbehandlung der in Tunesien und in Libanon erzielten Gewinne verstoße gegen die Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon sowie gegen die Art. 49 und 63 AEUV.

27. Das Tribunal Tributário de Lisboa hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 31 des Abkommens EG–Tunesien eine klare, genaue und unbedingte und daher unmittelbar anwendbare Bestimmung, aus der sich die Geltung des Niederlassungsrechts im vorliegenden Fall ergibt?

2. Falls diese Frage bejaht wird: Hat das dort vorgesehene Niederlassungsrecht, wie von SECIL vorgetragen, zur Folge, dass auf die Dividenden, die sie von ihrer Tochtergesellschaft in Tunesien erhalten hat, der in Art. 46 Abs. 1 CIRC vorgesehene Mechanismus des vollständigen Abzugs anzuwenden ist und dass andernfalls ein Verstoß gegen diese Vorschrift vorliegt?

3. Ist Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien eine klare, genaue und unbedingte und daher unmittelbar anwendbare Bestimmung, aus der sich ergibt, dass die Kapitalverkehrsfreiheit im vorliegenden Fall Anwendung findet und dass die von SECIL getätigte Investition unter diese fällt?

4. Falls diese Frage bejaht wird: Hat der dort vorgesehene freie Kapitalverkehr, wie von SECIL vorgetragen, zur Folge, dass auf die Dividenden, die sie von ihrer Tochtergesellschaft in Tunesien erhalten hat, der in Art. 46 Abs. 1 CIRC vorgesehene Mechanismus des vollständigen Abzugs anzuwenden ist?

5. Kommt es für die Bejahung der vorstehenden Fragen auf Art. 89 des Abkommens EG–Tunesien an?

6. Ist angesichts des Umstands, dass es im Fall der Tunesischen Republik nicht den in 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. 1977, L 336, S. 15) vorgesehenen Rahmen für eine Zusammenarbeit gibt, eine restriktive Behandlung der von Ciments de Gabés ausgeschütteten Dividenden gerechtfertigt?

7. Ist Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Abs. 2 des Abkommens EG–Libanon eine klare, genaue und unbedingte und daher unmittelbar anwendbare Bestimmung, aus der sich die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im vorliegenden Fall ergibt?

8. Falls diese Frage bejaht wird: Hat der dort vorgesehene freie Kapitalverkehr, wie von SECIL vorgetragen, zur Folge, dass auf die Dividenden, die sie von ihrer Tochtergesellschaft in Libanon erhalten hat, der in Art. 46 Abs. 1 CIRC vorgesehene Mechanismus des vollständigen Abzugs anzuwenden ist?

9. Kommt es für die Bejahung der vorstehenden Fragen auf Art. 85 des Abkommens EG–Libanon an?

10. Ist angesichts des Umstands, dass es im Fall der Libanesischen Republik nicht den in der Richtlinie 77/799 vorgesehenen Rahmen für eine Zusammenarbeit gibt, eine restriktive Behandlung der von Ciments de Sibline ausgeschütteten Dividenden gerechtfertigt?

11. Ist im vorliegenden Fall Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) anwendbar und, falls ja, ergibt sich aus dem dort geregelten freien Kapitalverkehr die zwingende Anwendung des in Art. 46 Abs. 1 CIRC vorgesehenen Mechanismus des vollständigen Abzugs oder alternativ des in Abs. 8 dieser Vorschrift vorgesehenen Mechanismus des teilweisen Abzugs auf die im Geschäftsjahr 2009 von Ciments de Gabés und Ciments de Sibline an SECIL ausgeschütteten Dividenden?

12. Ist – nach wie vor unter der Prämisse, dass im vorliegenden Fall die Kapitalverkehrsfreiheit Anwendung findet – die Entscheidung, die damals im portugiesischen Recht vorgesehenen Mechanismen zur Beseitigung/Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht auf die fraglichen Dividenden anzuwenden, dadurch gerechtfertigt, dass es im Fall der Tunesischen Republik und der Libanesischen Republik nicht den in der Richtlinie 77/799 vorgesehenen Rahmen für eine Zusammenarbeit gibt?

13. Steht die Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 AEUV) mit den von SECIL geltend gemachten Folgen der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit entgegen?

14. Ist die Standstill-Klausel des Art. 57 Abs. 1 EG (jetzt Art. 64 AEUV) nicht anzuwenden, weil inzwischen die Regelung des Art. 41 Abs. 5 Buchst. b EBF über Steuervergünstigungen für Investitionen vertraglicher Natur und die in Art. 42 EBF für Dividenden aus den afrikanischen Ländern mit Portugiesisch als Amtssprache und aus Timor-Leste vorgesehene Regelung eingeführt wurden?

IV – **Verfahren vor dem Gerichtshof**

28. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 8. Oktober 2014 beim Gerichtshof eingegangen. SECIL, die portugiesische, die griechische und die schwedische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

29. Die Beteiligten sind gemäß Art. 61 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs aufgefordert worden, Fragen des Gerichtshofs nach dem Verhältnis zwischen dem AEU-Vertrag und den Europa–Mittelmeer-Abkommen zu beantworten. Dies haben sie getan.

30. SECIL, die portugiesische Regierung und die Kommission haben in der mündlichen Verhandlung vom 18. November 2015 Erklärungen abgegeben.

V – **Würdigung**

A – *Vorbemerkungen*

31. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen weist eine in der Rechtsprechung des Gerichtshofs ganz seltene Besonderheit auf, denn es betrifft das Problem der konkurrierenden Anwendung der Bestimmungen des AEU-Vertrags und der Europa–Mittelmeer-Abkommen, nämlich der Art. 49, 63 und 64 AEUV sowie der Art. 31, 34 und 89 des Abkommens EG–Tunesien sowie der Art. 31, 33 und 85 des Abkommens EG–Libanon.

32. Insoweit ist festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung ein von der Union mit einem oder mehreren Drittstaaten geschlossenes Abkommen für die Union die Handlung eines Unionsorgans im Sinne des Art. 267 Abs. 1 Buchst. b AEUV darstellt, dass die Bestimmungen eines solchen Abkommens ab dessen Inkrafttreten einen integrierenden Bestandteil der Rechtsordnung der Union bilden und dass der Gerichtshof in dem durch diese Rechtsordnung gesteckten Rahmen zur Vorabentscheidung über die Auslegung dieses Abkommens befugt ist[5].

5 — Vgl. Urteile Haegeman (181/73, EU:C:1974:41, Rn. 3 bis 6) betreffend das am 9. Juli 1961 in Athen unterzeichnete und im Namen der Gemeinschaft durch den Beschluss 63/106/EWG des Rates vom 25. September 1961 geschlossene Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und Griechenland (ABl. 1963, Nr. 26, S. 293, im Folgenden: Assoziierungsabkommen EWG–Griechenland); Demirel (12/86, EU:C:1987:400, Rn. 7) betreffend das am 12. September 1963 in Ankara unterzeichnete und im Namen der Gemeinschaft durch den Beschluss 64/732/EWG des Rates vom 23. Dezember 1963 geschlossene Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Türkei (ABl. 1964, Nr. 217, S. 3685, im Folgenden: Assoziierungsabkommen EWG–Türkei); Andersson und Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307, Rn. 26 und 27); Ospelt und Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, Rn. 27) sowie Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 19) betreffend das am 2. Mai 1992 unterzeichnete und durch den Beschluss 94/1/EG, EGKS des Rates und der Kommission über den Abschluss des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten sowie der Republik Österreich, der Republik Finnland, der Republik Island, dem Fürstentum Liechtenstein, dem Königreich Norwegen, dem Königreich Schweden und der Schweizerischen Eidgenossenschaft genehmigte Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (ABl. 1994, L 1, S. 1, im Folgenden: EWR-Abkommen).

33. Auf dieser Grundlage hat der Gerichtshof wiederholt Gelegenheit gehabt, Vorlagefragen nach der Auslegung der Bestimmungen der Europa–Mittelmeer-Abkommen zu beantworten, nämlich der Abkommen EWG–Algerien [6], EG–Marokko [7], EG–Israel und EG–PLO [8], EG–Libanon [9], EG–Ägypten [10] und EG–Tunesien [11].

34. In keiner dieser Rechtssachen wurde jedoch die Frage der konkurrierenden Anwendung der Bestimmungen des AEU-Vertrags und der Europa–Mittelmeer-Abkommen aufgeworfen.

35. Dasselbe gilt für die Rechtssachen, in denen Fragen nach der Auslegung der Assoziierungsabkommen EWG–Griechenland [12], EWG–Türkei [13] und EG–Ungarn [14] sowie des Abkommens über Partnerschaft und Zusammenarbeit EG–Russland [15] vorgelegt wurden.

36. Dagegen war die Frage der konkurrierenden Anwendung der den freien Kapitalverkehr betreffenden Bestimmungen des AEU-Vertrags und des EWR-Abkommens Gegenstand mehrerer Vorabentscheidungsersuchen [16] und direkter Klagen [17].

6 — Vgl. das am 26. April 1976 in Algier unterzeichnete und im Namen der Gemeinschaft durch die Verordnung (EWG) Nr. 2210/78 des Rates vom 26. September 1978 (ABl. L 263, S. 1) genehmigte Kooperationsabkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Demokratischen Volksrepublik Algerien, das vom Gerichtshof in den Rechtssachen, in denen die Urteile Krid (C-103/94, EU:C:1995:97) und Babahenini (C-113/97, EU:C:1998:13) ergangen sind, geprüft worden ist.

7 — Vgl. das am 27. April 1976 in Rabat unterzeichnete und im Namen der Gemeinschaft durch die Verordnung (EWG) Nr. 2211/78 des Rates vom 26. September 1978 (ABl. L 264, S. 1) genehmigte Kooperationsabkommen zwischen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und dem Königreich Marokko. An die Stelle dieses Abkommens trat das am 26. Februar 1996 in Brüssel unterzeichnete und im Namen der Gemeinschaften durch den Beschluss 2000/204/EG, EGKS des Rates und der Kommission vom 24. Januar 2000 (ABl. L 70, S. 1) genehmigte Europa–Mittelmeer-Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und dem Königreich Marokko andererseits. Diese Abkommen waren Gegenstand von Vorabentscheidungsersuchen in den Rechtssachen, in denen die Urteile Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107) und Mesbah (C-179/98, EU:C:1999:549) sowie die Beschlüsse Echouikh (C-336/05, EU:C:2006:394) und El Youssfi (C-276/06, EU:C:2007:215) ergangen sind.

8 — Vgl. das am 20. November 1995 in Brüssel unterzeichnete Europa–Mittelmeer-Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und dem Staat Israel andererseits (ABl. 2000, L 147, S. 3), sowie das am 24. Februar 1997 in Brüssel unterzeichnete Europa–Mittelmeer-Interimsassoziationsabkommen über Handel und Zusammenarbeit zwischen der Europäischen Gemeinschaft einerseits und der Palästinensischen Befreiungsorganisation (PLO) zugunsten der Palästinensischen Behörde für das Westjordanland und den Gaza-Streifen andererseits (ABl. 1997, L 187, S. 3). Diese Abkommen waren Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens in der Rechtssache, in der das Urteil Brita (C-386/08, EU:C:2010:91) ergangen ist.

9 — Das Abkommen EG–Libanon ist bereits vom Gerichtshof im Beschluss in der Rechtssache, in der der Beschluss Mugraby/Rat und Kommission (C-581/11 P, EU:C:2012:466) ergangen ist, und vom Gericht in der Rechtssache, in der der Beschluss Mugraby/Rat und Kommission (T-292/09, EU:T:2011:418) ergangen ist, geprüft worden.

10 — Vgl. das am 25. Juni 2001 in Luxemburg unterzeichnete und durch den Beschluss 2004/635/EG des Rates vom 21. April 2004 (ABl. L 304, S. 38) genehmigte Europa–Mittelmeer-Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Arabischen Republik Ägypten andererseits. Dieses Abkommen war Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens in der Rechtssache, in der das Urteil Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52) ergangen ist.

11 — Das Abkommen EG–Tunesien war bereits Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens in der Rechtssache, in der das Urteil Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) ergangen ist, und einer Prüfung durch das Gericht in den Rechtssachen, in denen die Urteile Pigasos Alieftiki Naftiki Etaireia/Rat und Kommission (T-162/07, EU:T:2009:333) und ICF/Kommission (T-406/08, EU:T:2013:322, Rn. 208 bis 214) ergangen sind.

12 — Das Assoziierungsabkommen EWG–Griechenland war Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens in der Rechtssache, in der das Urteil Haegeman (181/73, EU:C:1974:41) ergangen ist.

13 — Das Assoziierungsabkommen EWG–Türkei war Gegenstand von Vorabentscheidungsersuchen in mehreren Rechtssachen, in denen Urteile ergangen sind, von denen das wichtigste das Urteil Demirel (12/86, EU:C:1987:400) ist.

14 — Vgl. das durch den Beschluss 93/742/Euratom, EGKS, EG des Rates und der Kommission vom 13. Dezember 1993 (ABl. L 347, S. 1) geschlossene und im Namen der Gemeinschaften genehmigte Europa-Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Republik Ungarn andererseits. Dieses Abkommen war Gegenstand einer Prüfung durch den Gerichtshof in den Rechtssachen, in denen die Urteile Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia und ERSA (C-347/03, EU:C:2005:285), Sfakianakis (C-23/04 bis C-25/04, EU:C:2006:92), Agrover (C-173/06, EU:C:2007:612) sowie der Beschluss Agenzia Dogane Circoscrizione Doganale di Genova (Beschluss C-505/06, EU:C:2007:768) ergangen sind.

15 — Vgl. das am 24. Juni 1994 in Korfu unterzeichnete und im Namen der Gemeinschaften durch den Beschluss 97/800/EGKS, EG, Euratom des Rates und der Kommission vom 30. Oktober 1997 (ABl. L 327, S. 1) genehmigte Abkommen über Partnerschaft und Zusammenarbeit zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Russischen Föderation andererseits. Dieses Abkommen war Gegenstand einer Prüfung durch den Gerichtshof in der Rechtssache, in der das Urteil Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213) ergangen ist.

16 — Vgl. u. a. Urteile Andersson und Wåkerås-Andersson (C-321/97, EU:C:1999:307), Salzmann (C-300/01, EU:C:2003:283), Ospelt und Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645) sowie Beschluss Projektart u. a. (C-476/10, EU:C:2011:422).

17 — Vgl. u. a. Urteile Kommission/Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405); Kommission/Niederlande (C-521/07, EU:C:2009:360), Kommission/Portugal (C-267/09, EU:C:2011:273) sowie Kommission/Deutschland (C-284/09, EU:C:2011:670).

37. Die fragliche Rechtsprechung ist allerdings in der vorliegenden Rechtssache nicht einschlägig, denn der Gerichtshof hat dort mehrfach entschieden, dass „die Regeln, nach denen Beschränkungen des Kapitalverkehrs und die dadurch bewirkte Diskriminierung untersagt sind, in den Beziehungen zwischen den Vertragsstaaten des EWR-Abkommens – unabhängig davon, ob es sich um Mitglieder der Union oder der EFTA handelt – mit denen identisch sind, die das Unionsrecht für die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten aufstellt“ [18].

38. Da der AEU-Vertrag und das EWR-Abkommen in diesem Bereich denselben Rechtsschutz gewähren, ist es unerheblich, ob die Bestimmungen des AEU-Vertrags oder die des EWR-Abkommens anwendbar sind. Deshalb ging es in den genannten Rechtssachen, in denen zugleich der AEU-Vertrag und das EWR-Abkommen anwendbar waren, nicht um die Frage einer Hierarchie oder eines Vorrangs zwischen diesen Bestimmungen.

39. Dies gilt nicht für die vorliegende Rechtssache, in der die anwendbaren Bestimmungen der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon nicht mit denen des AEU-Vertrags übereinstimmen. Selbst wenn man davon ausginge, dass die in diesen Abkommen enthaltenen Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr unmittelbare Wirkung haben, ist ihr Geltungsumfang doch durch Art. 89 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 des Abkommens EG–Libanon begrenzt, die den Anwendungsbereich dieser Abkommen auf den Bereich der direkten Steuern beschränken. Auf der anderen Seite enthält das Abkommen EG–Tunesien anders als der AEU-Vertrag keine Standstill-Klausel, die den Anwendungsbereich des freien Kapitalverkehrs begrenzt, während die Standstill-Klausel in Art. 33 des Abkommens EG–Libanon den Transfer von Gewinnen aus Investitionen, die von in der Union ansässigen natürlichen oder juristischen Personen in Libanon getätigt werden, ins Ausland von seinem Anwendungsbereich ausschließt.

40. Damit stellt sich die Frage, ob die Anwendung der Bestimmungen der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon die Anwendung der Bestimmungen des AEU-Vertrags ausschließt oder umgekehrt.

41. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs haben „die von der [Union] geschlossenen Abkommen … Vorrang vor den Bestimmungen des abgeleiteten [Unions]rechts“ [19]; der Gerichtshof hat hinzugefügt: „Dieser Vorrang auf der Ebene des [Unions]rechts würde sich jedoch nicht auf das Primärrecht … erstrecken.“ [20]

42. Im Völkerrecht besteht jedoch keine Hierarchie zwischen den verschiedenen von Staaten geschlossenen Verträgen. Professor Charles Rousseau führte dazu aus: „[Die Doktrin von Kelsen, wonach der Umstand, dass eine niederrangige Norm einer höherrangigen Norm widerspricht, zu ihrer Nichtigkeit oder Aufhebbarkeit oder einer Sanktion gegen das verantwortliche Organ führt], die für die staatliche Ordnung aufgrund einer Hierarchie der Organe und der Normen aufgestellt wurde, taugt nicht zur Lösung von Konflikten zwischen internationalen Normen, da es sich bei den meisten

18 — Urteil Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 21). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Ospelt und Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493, Rn. 28 und 32), Kommission/Belgien (C-522/04, EU:C:2007:405, Rn. 44) und Kommission/Niederlande (C-521/07, EU:C:2009:360, Rn. 33) sowie Beschluss Projektart u. a. (C-476/10, EU:C:2011:422, Rn. 34 und 35).

19 — Urteil Intertanko u. a. (C-308/06, EU:C:2008:312, Rn. 42). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Kommission/Deutschland (C-61/94, EU:C:1996:313, Rn. 52), Algemene Scheeps Agentuur Dordrecht (C-311/04, EU:C:2006:23, Rn. 25) sowie IATA und ELFAA (C-344/04, EU:C:2006:10, Rn. 35).

20 — Urteil Kadi und Al Barakaat International Foundation/Rat und Kommission (C-402/05 P und C-415/05 P, EU:C:2008:461, Rn. 285 und 308).

völkerrechtlichen Regeln um vertragliche Bestimmungen handelt, die von verschiedenen Organen erlassen werden, zwischen denen keine hierarchische Ordnung besteht.“ [21] Eine Ausnahme bilden Art. 103 der Charta der Vereinten Nationen [22] sowie Normen des zwingenden Rechts [23], die Vorrang vor allen anderen ihnen widersprechenden Normen des Völkerrechts haben [24].

43. Da die Rechtsordnung der Union der Kelsen-Doktrin folgend eine Normenhierarchie schafft, wonach der AEU-Vertrag Vorrang vor dem Völkerrecht hat, könnte diese Normenhierarchie nur dann herangezogen werden, wenn zwischen den Bestimmungen der verschiedenen anwendbaren Verträge ein Widerspruch bestünde, es sei denn, dass es sich um einen scheinbaren Widerspruch handelt, der im Wege der Interpretation gelöst werden kann [25].

44. Meines Erachtens sprechen mehrere Gründe gegen das Bestehen eines solchen Widerspruchs zwischen den Bestimmungen des AEU-Vertrags und denen der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon. Diese Abkommen haben im Gegenteil, wie sich aus Art. 1 Abs. 2 zweiter Gedankenstrich des Abkommens EG–Tunesien und Art. 1 Abs. 2 Buchst. b des Abkommens EG–Libanon ergibt, ebenso wie die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Grundverkehrsfreiheiten zum Ziel, „die Bedingungen für eine schrittweise Liberalisierung des Waren-, des Dienstleistungs- und des Kapitalverkehrs festzulegen“.

45. Wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, haben die Europa–Mittelmeer-Abkommen „die Förderung einer globalen Zusammenarbeit zwischen den Vertragsparteien mit dem Ziel, zur wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung [des betreffenden Drittstaats] beizutragen, und die Vertiefung ihrer Beziehungen … zum Gegenstand“ [26].

46. Folglich halten sich die Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon mit der Einführung von Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr im Rahmen der Grundsätze, die auch dem AEU-Vertrag zugrunde liegen, und verfolgen keine Ziele, die mit den dort festgelegten Zielen unvereinbar wären.

47. Der angesprochene Widerspruch lässt sich auch nicht aus Art. 89 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 des Abkommens EG–Libanon ableiten.

48. Diese Bestimmungen sollen nämlich nur bewirken, dass die Steuervorteile, die sich aus von einer der Vertragsparteien des Europa–Mittelmeer-Abkommens geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergeben, nicht auf die Staatsangehörigen der anderen Vertragsparteien ausgedehnt werden, dass eine Vertragspartei nicht daran gehindert wird, Maßnahmen zur Bekämpfung des Steuerbetrugs und der Steuerhinterziehung zu treffen und durchzusetzen, und dass die Vertragsparteien nicht an der Anwendung steuerrechtlicher Regelungen gehindert werden, aufgrund deren die Steuerpflichtigen nach Maßgabe ihres Wohnsitzes verschieden behandelt werden.

21 — Rousseau, C., „De la compatibilité des normes juridiques contradictoires dans l’ordre international“, *Revue générale de droit international public*, 1932, Bd. 39, S. 133 bis 136.

22 — „Widersprechen sich die Verpflichtungen von Mitgliedern der Vereinten Nationen aus dieser Charta und ihre Verpflichtungen aus anderen internationalen Übereinkünften, so haben die Verpflichtungen aus dieser Charta Vorrang.“

23 — Nach Art. 53 des Wiener Übereinkommens ist „[e]in Vertrag … nichtig, wenn er im Zeitpunkt seines Abschlusses im Widerspruch zu einer zwingenden Norm des allgemeinen Völkerrechts steht“. Vgl. in diesem Sinne auch Art. 53 des am 21. März 1986 in Wien geschlossenen Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge zwischen Staaten und internationalen Organisationen oder zwischen internationalen Organisationen.

24 — Vgl. in diesem Sinne Crawford, J., *Brownlie’s Principles of Public International Law*, 8. Aufl., Oxford University Press 2012, S. 22 f.; Matz-Lück, N., „Conflicts between treaties“, in: Berhardt, R., und Macalister-Smith, P., (Hrsg.), *Max Planck Encyclopedia of Public International Law*, 2010, Nrn. 4, 9 und 10, abrufbar auf der Internetseite http://opil.ouplaw.com/view/10.1093/law:epil/9780199231690/law-9780199231690-e1485?rskey=uOhZpi&result=5&prd=EPIL.

25 — Vgl. Kelsen, H., „Les rapports de système entre le droit interne et le droit international public“, 1926, Bd. IV, *Recueil des cours de l’Académie de droit international*, S. 231, 267 bis 274.

26 — Urteil Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, Rn. 29). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Kziber (C-18/90, EU:C:1991:36, Rn. 21) und Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780, Rn. 27).

49. Art. 65 Abs. 1 AEUV verfolgt dasselbe Ziel. Zwar ist dort nicht von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Rede; der AEU-Vertrag enthält aber keine Bestimmung, die es einem tunesischen oder libanesischen Staatsangehörigen ermöglichen würde, einen sich aus einem zwischen der Portugiesischen Republik und einem anderen Staat geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergebenden Vorteil zu erhalten [27].

50. Auch steht es nicht im Widerspruch zu Art. 64 AEUV, dass das Abkommen EG–Tunesien keine Standstill-Klausel enthält, die den Anwendungsbereich des freien Kapitalverkehrs begrenzt, und dass die Standstill-Klausel in Art. 33 des Abkommens EG–Libanon den Transfer von Gewinnen aus Investitionen, die von in der Union ansässigen Personen in Libanon getätigt werden, ins Ausland von seinem Anwendungsbereich ausschließt.

51. Denn die in diesem Artikel enthaltene Standstill-Klausel zugunsten von Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs, die schon am 31. Dezember 1993 galten, begründet keine Verpflichtung, sie aufrechtzuerhalten, und verbietet es, ihren Anwendungsbereich zu erweitern.

52. Wie die schwedische Regierung in ihrer schriftlichen Antwort auf die Fragen des Gerichtshofs ausgeführt hat, ist demnach nicht auf die Normenhierarchie abzustellen. Somit ist zu prüfen, ob gemäß dem Grundsatz, dass das später erlassene Gesetz dem früheren Gesetz vorgeht, allein die Bestimmungen dieser Abkommen anwendbar sind.

53. Dabei handelt es sich nicht nur um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der, wie mehrere Generalanwälte des Gerichtshofs bestätigt haben, auch im Unionsrecht gilt [28], sondern auch um ein Prinzip des Völkerrechts, das in Art. 30 Abs. 1, 3 und 4 des am 23. Mai 1969 in Wien unterzeichneten Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge verankert ist [29].

27 — Vgl. in diesem Sinne Urteil D. (C-376/03, EU:C:2005:424, Rn. 58 bis 63), in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass „es nicht gegen die Art. [63 AEUV] und [65 AEUV] verstößt, dass eine Vorschrift eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung … nicht auf den Einwohner eines nicht an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaats erstreckt wird“ (Rn. 63). Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 55 dieses Urteils unter Hinweis auf Rn. 59 des Urteils Saint-Gobain ZN (C-307/97, EU:C:1999:438) ausgeführt, dass es „Situationen [gibt], in denen die Vergünstigungen aus einem bilateralen Abkommen auf die Einwohner eines Mitgliedstaats, der nicht an dem Abkommen beteiligt ist, erstreckt werden können“. Dies gilt im Fall eines „zwischen einem Mitgliedstaat und einem Drittstaat geschlossenen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung …, [in dem] der Grundsatz der Inländerbehandlung den an diesem Abkommen beteiligten Mitgliedstaat verpflichtet, die in dem Abkommen vorgesehenen Vorteile den Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften unter den gleichen Voraussetzungen wie den inländischen Gesellschaften zu gewähren“ (Rn. 56). Dieser Fall liegt im Ausgangsverfahren jedoch nicht vor.

28 — Vgl. die Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs in der Rechtssache Kommission/Rat (C-110/02, EU:C:2003:667, Nr. 33), des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer in der Rechtssache St. Paul Dairy (C-104/03, EU:C:2004:509, Nr. 61), des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235, Nr. 28), des Generalanwalts Mazák in der Rechtssache Kommission/Italien (C-565/08, EU:C:2010:403, Nr. 30); Stellungnahme der Generalanwältin Kokott, Überprüfung des Urteils Kommission/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:573, Nr. 48); Schlussanträge des Generalanwalts Szpunar in der Rechtssache Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:246, Nr. 59) sowie des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Vereinigtes Königreich/Parlament und Rat (C-507/13, EU:C:2014:2394, Nr. 59).

29 — Vgl. in diesem Sinne auch Art. 30 Abs. 3 und 4 des am 21. März 1986 in Wien geschlossenen Übereinkommens über das Recht der Verträge zwischen Staaten und internationalen Organisationen oder zwischen internationalen Organisationen. Der Gerichtshof hat in Rn. 37 des Urteils Helm Düngemittel (C-613/12, EU:C:2014:52) entschieden, „dass das Völkervertragsrecht im Wesentlichen im Wiener Übereinkommen kodifiziert wurde und die Bestimmungen dieses Übereinkommens auf ein zwischen einem Staat und einer internationalen Organisation geschlossenes Abkommen wie das Europa–Mittelmeer-Abkommen mit Ägypten anzuwenden sind, soweit diese Bestimmungen eine Ausprägung des allgemeinen Völkergewohnheitsrechts sind“. Vgl. in diesem Sinne auch Urteil Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, Rn. 40 und 41), wonach „[diese Bestimmungen] … die Organe der [Union] binden und Bestandteil der Rechtsordnung der [Union] sind“ (ebd., Rn. 42).

54. Meines Erachtens ist in der vorliegenden Rechtssache die in Art. 30 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens aufgestellte Regel anwendbar [30], so dass festgestellt werden muss, welcher der beiden Verträge der frühere ist.

55. Die Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon müssen, was die uns interessierenden Bestimmungen angeht, als nach dem AEU-Vertrag geschlossen angesehen werden, auch wenn sie vor dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon geschlossen wurden. Denn was den freien Kapitalverkehr betrifft, hat der AEU-Vertrag lediglich den Text des vorhergehenden Vertrags übernommen. Genauer geht das Verbot „alle[r] Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern“ [31], wie wir es heute kennen, auf das Jahr 1992 zurück [32], also auf die Zeit vor dem Abschluss der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon.

56. Demzufolge finden, da alle Parteien des früheren Vertrags, nämlich des AEU-Vertrags, auch Parteien der späteren Verträge, nämlich der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon sind, die Bestimmungen des AEU-Vertrags gemäß Art. 30 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens nur insoweit Anwendung, als sie nicht durch die Bestimmungen der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon ersetzt worden sind.

57. Diese Auslegung steht in Einklang mit der Auffassung, die Generalanwalt Jääskinen in Nr. 28 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:235) vertreten hat, wonach in einer Rechtssache wie der hier vorliegenden, in der es um den freien Kapitalverkehr geht, „die Grundsätze *lex posterior derogat legi priori* und *lex specialis derogat legi generali* jegliche Anwendung von Art. [64] Abs. 1 [AEUV] auf die Beziehungen zwischen den Mitgliedstaaten und dem Fürstentum Liechtenstein ausschließen [dürften]“. So schloss die Anwendung des Art. 40 des EWR-Abkommens, das ebenso wie das Abkommen EG–Tunesien keine Standstill-Klausel enthielt, die Anwendung der im AEU-Vertrag enthaltenen Standstill-Klausel aus [33].

B – *Zur ersten bis dritten und zur siebten Vorlagefrage*

58. Die erste bis dritte und die siebte Frage des vorlegenden Gerichts gehen dahin, ob Art. 31 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 30 des Abkommens EG–Libanon [34] (die das Niederlassungsrecht und den freien Dienstleistungsverkehr betreffen) einerseits sowie Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon (die den freien Kapitalverkehr betreffen) andererseits unmittelbare Wirkung haben.

30 — Die in Art. 30 Abs. 3 des Wiener Übereinkommens aufgestellte Regel besagt nicht, dass die Parteien beider Verträge identisch sein müssen. Vielmehr enthält, wie die Commission du droit international in ihren Bemerkungen zu dem Entwurf von Bestimmungen über das Vertragsrecht (Annuaire de la Commission du droit international, 1966, Bd. II, S. 216) darlegt, „Abs. 3 die allgemeine Regel, die anwendbar ist, wenn alle Vertragsparteien (*mit oder ohne Beteiligung anderer Staaten*) später einen Vertrag über denselben Gegenstand schließen“ (Hervorhebung nur hier). Vgl in diesem Sinne auch Pauwelyn, J., *Conflict of Norms in Public International Law: How WTO Law Relates to other Rules of International Law*, 1. Aufl., Cambridge University Press 2003, S. 381; Sadat-Akhavi, S. A., *Methods of Resolving Conflicts Between Treaties*, Martinus Nijhoff Publishers, Leiden/Boston 2003, S. 62 und 63; Mus, J. B., „Conflicts between treaties in international law“, 1998, Bd. XLV, *Netherlands International Law Review*, S. 208, 219.

31 — Art. 63 Abs. 1 AEUV.

32 — Vgl. Art. 73b EG, der 1992 gemäß Art. G.15 VEU eingefügt wurde und seit dem 1. Januar 1994 anwendbar ist.

33 — Vgl. Rn. 31 des Urteils Ospelt und Schlössle Weissenberg (C-452/01, EU:C:2003:493), in dem der Gerichtshof ausgeführt hat: „Daher können sich die Mitgliedstaaten seit dem 1. Mai 1995, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des EWR-Abkommens in Bezug auf das Fürstentum Liechtenstein, in den von diesem Abkommen erfassten Bereichen gegenüber dem Fürstentum Liechtenstein nicht mehr auf Artikel [64 AEUV] berufen. Folglich hat der Gerichtshof entgegen dem Vorbringen der österreichischen Regierung nicht nach dieser Bestimmung zu prüfen, ob die sich aus dem VGVG ergebenden Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs zwischen Österreich und Liechtenstein am 31. Dezember 1993 im Wesentlichen bereits in Kraft waren und deshalb nach diesem Artikel beibehalten werden durften.“ Vgl. in diesem Sinne auch Urteil Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 19 bis 22), in dem der Gerichtshof nur die Bestimmungen des EWR-Abkommens angewandt hat.

34 — Das vorlegende Gericht nimmt in keiner seiner Vorlagefragen auf Art. 30 des Abkommens EG–Libanon Bezug. Da die Parteien auf ihn verweisen, füge ich ihn der Vollständigkeit der Untersuchung halber hinzu.

1. Zu der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Freiheit

59. Vor einer Beantwortung dieser Fragen ist zu untersuchen, ob es in der vorliegenden Rechtssache um das Niederlassungsrecht oder um den freien Kapitalverkehr geht.

60. Auch wenn diese Vorfrage bislang nicht im Hinblick auf die Europa–Mittelmeer-Abkommen gestellt worden ist, gibt es zu Art. 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit) und Art. 63 AEUV (freier Kapitalverkehr) eine gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofs, die auf den vorliegenden Fall übertragen werden kann.

61. Dort hat der Gerichtshof ausgeführt, „dass die steuerliche Behandlung von Dividenden unter Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit und unter Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr fallen kann“ [35].

62. Nach Auffassung der portugiesischen Regierung fällt die vorliegende Rechtssache ausschließlich unter das in Art. 31 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 30 des Abkommens EG–Libanon geregelte Niederlassungsrecht, da SECIL einen entscheidenden Einfluss auf ihre Tochtergesellschaften Ciments de Gabés und Ciments de Sibline ausübe.

63. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende portugiesische Regelung macht jedoch, worauf die Kommission hingewiesen hat, keinen Unterschied zwischen Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft aufgrund einer Beteiligung bezieht, die ihr einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft verleiht und es ihr ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, und Dividenden, die aufgrund einer Beteiligung bezogen werden, die keinen solchen Einfluss verleiht.

64. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, ist „eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden aus einem Drittland, die nicht ausschließlich für Situationen gilt, in denen die Muttergesellschaft entscheidenden Einfluss auf die Gesellschaft ausübt, die die Dividenden ausschüttet, nach Art. 63 AEUV zu beurteilen. Eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft kann sich daher unabhängig vom Umfang der Beteiligung, die sie an der in einem Drittland niedergelassenen Dividenden ausschüttenden Gesellschaft hält, auf diese Bestimmung berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung in Frage zu stellen (vgl. in diesem Sinne Urteil A, C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 11 und 27).“ [36]

65. Folglich würde die vorliegende Rechtssache, was den AEU-Vertrag angeht, unter den freien Kapitalverkehr fallen.

66. Die genannte Rechtsprechung ist meines Erachtens auf die Europa–Mittelmeer-Abkommen übertragbar, die wie der AEU-Vertrag Bestimmungen über das Niederlassungsrecht und den freien Kapitalverkehr enthalten.

67. Ich pflichte der Kommission darin bei, dass der vorliegende Sachverhalt nicht unter das in Art. 31 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 30 des Abkommens EG–Libanon geregelte Niederlassungsrecht fällt, sondern unter den in den Art. 34 bzw. 31 dieser Abkommen geregelten freien Kapitalverkehr. Deshalb erübrigt sich die Beantwortung der ersten, der zweiten und der siebten Frage, soweit sie das Niederlassungsrecht betreffen.

35 — Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 89). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 36); Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 33) sowie Accor (C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 30).

36 — Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 99). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 27 bis 30).

2. Zum Anwendungsbereich von Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon

68. Es ist zu untersuchen, ob der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, der die steuerliche Behandlung von Dividenden betrifft, die Ciments de Gabés und Ciments de Sibline an ihre Aktionärin SECIL ausgeschüttet haben, in den Anwendungsbereich von Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon fällt.

69. Während Art. 31 des Abkommens EG–Libanon eine „Beschränkung des Kapitalverkehrs" allgemein verbietet, beschränkt Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien den freien Kapitalverkehr auf „Direktinvestitionen in Gesellschaften in Tunesien, die gemäß den geltenden Rechtsvorschriften gegründet wurden, sowie die Liquidation und die Repatriierung dieser Investitionen und etwaiger daraus resultierender Gewinne".

70. Der Gerichtshof hat den Begriff „Direktinvestitionen" in Art. 64 Abs. 1 AEUV dahin ausgelegt, dass er sich bezieht „auf Investitionen jeder Art durch natürliche oder juristische Personen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind" [37].

71. Da „das Ziel der Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen … voraus[setzt], dass die Aktien ihrem Inhaber entweder nach den nationalen aktienrechtlichen Vorschriften oder aus anderen Gründen die Möglichkeit geben, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen" [38], erscheint mir unbestreitbar, dass eine Investition wie die Beteiligung, die SECIL seit dem Jahr 2000 am Kapital von Ciments de Gabés hält und die sich im Jahr 2009 auf 98,72 % belief, diese Kriterien voll und ganz erfüllt.

72. Auch im internationalen Recht findet sich eine ähnliche Definition des Begriffs „Investition", wie er im Übereinkommen zur Beilegung von Investitionsstreitigkeiten benutzt wird: „Nach herrschender Lehre setzt die Investition Einlagen, eine gewisse Dauer der Ausführung des Auftrags und eine Beteiligung an den Risiken des Geschäfts voraus … Der Wortlaut der Präambel des [Übereinkommens zur Beilegung von Investitionsstreitigkeiten] ermöglicht es, das Kriterium des Beitrags zur wirtschaftlichen Entwicklung des Aufnahmestaats der Investition hinzuzufügen." [39]

73. Sonach fällt die vorliegende Rechtssache in den Anwendungsbereich von Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon.

37 — Urteil Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, Rn. 34). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 180 und 181) und Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 102).

38 — Urteil Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, Rn. 35).

39 — Salini Costruttori S.p.A. & Italstrade S.p.A./Royaume de Maroc (ICSID Case No. ARB/00/4), Entscheidung über die Zuständigkeit vom 23. Juli 2001, 2002, Bd. 129, *Journal du droit international*, S. 196, Nr. 52. Mehrere Schiedsgerichte haben diese Definition des Begriffs „Investition" übernommen: Vgl. die Schiedsrichterliche Rechtsprechung bei Gaillard, E., „Identify or Define? Reflections on the Evolution of the Concept of Investment in ICSID Practice", in: Binder, C., Kriebaum, U., Reinisch, A., und Wittich, S. (Hrsg.), *International Investment Law for the 21st Century: Essays in Honour of Christoph Schreuer*, Oxford University Press, Oxford 2009, S. 403, 411.

3. Zur unmittelbaren Wirkung von Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon

74. Wie der Gerichtshof in Rn. 25 des Urteils Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) zu Art. 64 Abs. 1 des Abkommens EG–Tunesien ausgeführt hat, ist „[n]ach ständiger Rechtsprechung … eine Bestimmung eines von der Gemeinschaft mit Drittländern geschlossenen Abkommens unmittelbar anwendbar, wenn sie unter Berücksichtigung ihres Wortlauts und im Hinblick auf den Zweck und die Natur des Abkommens eine klare und präzise Verpflichtung enthält, deren Erfüllung und deren Wirkungen nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängen“ [40].

75. Wie sich erstens aus Art. 34 Abs. 1 des Abkommens EG–Tunesien ergibt, *„gewährleisten die [Union] und Tunesien … den freien Kapitalverkehr* im Zusammenhang mit Direktinvestitionen in Gesellschaften in Tunesien, die gemäß den geltenden Rechtsvorschriften gegründet wurden, sowie die Liquidation und die Repatriierung dieser Investitionen und etwaiger daraus resultierender Gewinne“ [41].

76. Nach Art. 31 des Abkommens EG–Libanon *„ist … eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen der [Union] einerseits und Libanon andererseits* oder eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder des Wohnsitzes ihrer Staatsangehörigen oder des Ortes, an dem das Kapital investiert ist, *nicht zulässig*“ [42].

77. Ich stimme SECIL und der Kommission darin zu, dass es sich hier um klare, genaue und unbedingte Bestimmungen handelt, die eine sehr konkrete Verpflichtung hinsichtlich des zu erzielenden Ergebnisses enthalten und deren Anwendung nicht vom Erlass eines weiteren Aktes abhängt.

78. Wie die portugiesische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen dargelegt hat, treten die Klarheit, die Genauigkeit und die Unbedingtheit dieser Bestimmungen umso deutlicher hervor, wenn man sie mit den in diesen Abkommen enthaltenen Bestimmungen über das Niederlassungsrecht vergleicht, die unbestreitbar programmatischer Natur sind.

79. Tatsächlich enthalten Art. 31 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 30 des Abkommens EG–Libanon nur eine Einigung, sich über den Umfang des den Bürgern der Union und der Tunesischen Republik zu gewährenden Schutzes zu einigen („Agreement to agree“). In diesem Sinne beschränken sich diese Bestimmungen darauf, das von den Parteien zu verfolgende Ziel und das Verfahren zur Erreichung dieses Ziels festzulegen.

80. Dem steht auch nicht Art. 34 Abs. 2 des Abkommens EG–Tunesien entgegen, in dem es heißt: „Die Vertragsparteien nehmen Konsultationen auf, um den Kapitalverkehr zwischen der [Union] und Tunesien zu erleichtern und ihn vollständig zu liberalisieren, *wenn die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt sind*.“ [43]

81. Denn wie die Kommission vorgetragen hat, betrifft diese Bestimmung nur den in anderen als den in Art. 34 Abs. 1 geregelten Direktinvestitionen bestehenden Kapitalverkehr, wie z. B. Finanzdienstleistungen und die Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten. Da es in der vorliegenden Rechtssache um eine Direktinvestition geht, auf die Art. 34 Abs. 1 anwendbar ist, spielt dessen Abs. 2 für die unmittelbare Wirkung des Abs. 1 keine Rolle.

40 — Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Gloszczuk (C-63/99, EU:C:2001:488, Rn. 30), Wählergruppe Gemeinsam (C-171/01, EU:C:2003:260, Rn. 53) und Simutenkov (C-265/03, EU:C:2005:213, Rn. 21).

41 — Hervorhebung nur hier.

42 — Hervorhebung nur hier.

43 — Hervorhebung nur hier.

82. Was zweitens den Zweck und die Natur der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon angeht, bildet, wenn man die Ausführungen des Gerichtshofs in Rn. 27 des Urteils Gattoussi (C-97/05, EU:C:2006:780) auf die hier relevanten Bestimmungen dieser Abkommen überträgt, die Gründung einer Assoziation zwischen der Union und ihren Mitgliedstaaten einerseits sowie der Tunesischen Republik und der Libanesischen Republik andererseits durch diese Bestimmungen einen zusätzlichen Grund, die Vereinbarkeit ihres Zwecks und ihrer Natur mit der unmittelbaren Wirkung von Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon zu bejahen.

83. Aus diesen Gründen teile ich die Auffassung von SECIL, der schwedischen Regierung und der Kommission, dass Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon unmittelbare Wirkung haben und dass SECIL sich vor dem vorlegenden Gericht auf sie berufen kann.

C – *Zur fünften und zur neunten Vorlagefrage*

84. Mit seiner fünften und seiner neunten Frage möchte das vorlegende Gericht den Anwendungsbereich von Art. 89 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 des Abkommens EG–Libanon bestimmen, um zu ermitteln, ob eine nationale Regelung wie diejenige des Ausgangsverfahrens, wonach der vollständige bzw. teilweise Abzug von Dividenden unzulässig ist, wenn die ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb der Union oder des EWR haben, in den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fällt.

85. Nach Art. 89 erster Gedankenstrich des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 Buchst. a des Abkommens EG–Libanon haben diese Abkommen nicht zur Folge, dass die Vorteile ausgedehnt werden, die ein Mitgliedstaat auf steuerlichem Gebiet durch ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährt.

86. Entgegen der portugiesischen Regierung, die die Frage im Hinblick auf Art. 89 erster Gedankenstrich des Abkommens EG–Tunesien anhand des von ihr mit der Tunesischen Republik geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens beantwortet, bin ich mit der Kommission der Meinung, dass diese Bestimmung vielmehr verhindern will, dass eine Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen, das die Portugiesische Republik mit einem *anderen* Staat als der Tunesischen Republik geschlossen hat, auf eine Person ausgedehnt wird, deren Wohnsitzstaat (Tunesien) nicht Vertragspartei dieses Abkommens ist.

87. SECIL strebt jedoch keinen Vorteil an, der durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gewährt wird, das die Portugiesische Republik mit einem anderen Staat als der Tunesischen Republik geschlossen hat.

88. Dasselbe gilt für Art. 85 Buchst. a des Abkommens EG–Libanon.

89. Art. 89 zweiter Gedankenstrich des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 Buchst. b des Abkommens EG–Libanon gestatten es den Parteien dieser Abkommen, Maßnahmen zu treffen oder durchzusetzen, durch die Steuerhinterziehung und -flucht verhindert werden sollen.

90. Diese Bestimmungen sind jedoch hier nicht anwendbar, denn in der vorliegenden Rechtssache ist von Steuerhinterziehung und -flucht keine Rede.

91. Schließlich gestatten es Art. 89 dritter Gedankenstrich des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 Buchst. c des Abkommens EG–Libanon den portugiesischen Steuerbehörden, die einschlägigen Steuervorschriften auf Steuerpflichtige anzuwenden, die sich hinsichtlich ihres Wohnsitzes nicht in derselben Situation befinden.

92. Die portugiesische Regierung steht auf dem Standpunkt, dass diese Bestimmungen es ihr gestatten, zwischen den Steuerpflichtigen Unterschiede nach Maßgabe ihres Wohnsitzes und des Ortes, an dem ihr Kapital investiert ist, zu machen.

93. Dieser Auslegung der genannten Bestimmungen, die ihnen ein Kriterium hinzufügt, das eine Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte, nämlich den Kapitalanlageort, kann ich nicht beipflichten.

94. Im Übrigen ist SECIL eine Gesellschaft mit Sitz in Portugal, und nach den in Rede stehenden Bestimmungen ist es unzulässig, sie in dieser Eigenschaft aufgrund des Sitzes ihres Tochtergesellschaften zu diskriminieren.

95. Ich verweise insoweit auf die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach „die Situation einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, … mit der einer Gesellschaft, die als Anteilseignerin Dividenden aus inländischen Quellen erhält, insofern vergleichbar ist, als es grundsätzlich in beiden Fällen zu einer mehrfachen Besteuerung der erzielten Gewinne kommen kann“ [44].

96. Folglich schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die fünfte und die neunte Frage zu antworten, dass eine nationale Regelung wie diejenige des Ausgangsverfahrens, wonach der vollständige bzw. teilweise Abzug von Dividenden unzulässig ist, wenn die ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb der Union oder des EWR haben, nicht auf Art. 89 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 des Abkommens EG–Libanon gestützt werden kann.

D – *Zur vierten, zur sechsten, zur achten und zur zehnten Vorlagefrage*

97. Mit seiner vierten, sechsten, achten und zehnten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie derjenigen des Ausgangsverfahrens entgegenstehen, die das Recht zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne auf den Fall beschränkt, dass die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR ansässig ist. Für den Fall der Bejahung dieser Frage fragt das vorlegende Gericht nach den sich daraus ergebenden Konsequenzen.

1. Zu der Frage, ob die in Rede stehende portugiesische Regelung eine Beschränkung des von Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon garantierten freien Kapitalverkehrs enthält

98. Wie ich kürzlich in Nr. 27 meiner Schlussanträge in der Rechtssache Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533) ausgeführt habe, prüft der Gerichtshof im Bereich der direkten Steuern und der Grundfreiheiten, ob eine Diskriminierung in Form einer Einschränkung, d. h. einer Beeinträchtigung der Grundfreiheiten vorliegt, die sich aus einer Ungleichbehandlung von in objektiv vergleichbaren Situationen befindlichen Steuerpflichtigen oder in der identischen Behandlung von in verschiedenen Situationen befindlichen Steuerpflichtigen ergibt.

44 — Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 37). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 62) sowie Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 59).

99. Dies ermöglicht es den Mitgliedstaaten, die fragliche Maßnahme unter Berufung auf einen oder mehrere der in der Rechtsprechung festgelegten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses zu rechtfertigen, mit denen normalerweise keine Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann, da dies nur aus einem der ausdrücklich im AEU-Vertrag genannten Gründe möglich ist, nämlich aus Gründen der öffentlichen Ordnung, der öffentlichen Sicherheit und der öffentlichen Gesundheit, die allerdings im Bereich der Steuern selten zum Tragen kommen.

100. Insofern ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass nationale Maßnahmen, „die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten“ [45], den freien Kapitalverkehr behindern.

101. Der Gerichtshof hat in Rn. 46 des Urteils Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) befunden: „Um feststellen zu können, ob eine unterschiedliche steuerliche Behandlung diskriminierend ist, ist … zu prüfen, ob sich die betroffenen Gesellschaften im Hinblick auf die nationale Maßnahme in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden. Nach ständiger Rechtsprechung besteht nämlich eine Diskriminierung in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf gleiche Sachverhalte oder in der Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte.“

102. Bezüglich der Verhinderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass Art. 63 AEUV „einen Mitgliedstaat, in dem für Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften an andere gebietsansässige Gesellschaften zahlen, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht, [verpflichtet], für Dividenden, die gebietsfremde Gesellschaften an gebietsansässige Gesellschaften zahlen, eine gleichwertige Behandlung vorzusehen“ [46].

103. Im vorliegenden Fall behält Art. 46 CIRC, wie das vorlegende Gericht ausführt, das Recht zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Dividenden denjenigen portugiesischen Gesellschaften vor, die bestimmte Mindestanforderungen betreffend die Höhe, den Wert und die Dauer ihrer Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft erfüllen [47]. Diese Beseitigung erfolgt in Form des vollständigen Abzugs der fraglichen Dividenden vom steuerbaren Gewinn der portugiesischen Gesellschaften. Ein teilweiser Abzug von 50 % ist in dieser Bestimmung für den Fall vorgesehen, dass eine dieser Mindestanforderungen nicht erfüllt ist.

104. Dieses Recht auf einen vollständigen oder teilweisen Abzug besteht jedoch nur dann, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR ansässig ist.

105. Dagegen unterliegen Gesellschaften, die Dividenden von einer Gesellschaft beziehen, die wie Ciments de Gabés und Ciments de Sibline ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung in einem Drittstaat wie Tunesien und Libanon haben, der Körperschaftsteuer in Höhe von 23 %, es sei denn, dass aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens ein ermäßigter Steuersatz anwendbar ist.

106. Aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergibt sich, dass die Portugiesische Republik kein solches Abkommen mit der Libanesischen Republik geschlossen hat und dass Art. 10 Abs. 2 des Abkommens mit der Tunesischen Republik einen Höchstsatz von 15 % vorsieht.

45 — Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 39). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile A (C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 40), Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 50) sowie Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn.15).

46 — Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 38). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 72) sowie Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 60).

47 — Die Empfängergesellschaft muss während mindestens einem Jahr unmittelbar eine Beteiligung von mindestens 10 % oder im Wert von mindestens 20 000 000 Euro am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft gehalten haben.

107. Demzufolge beträgt der tatsächliche Steuersatz für Dividenden mit Ursprung in Tunesien maximal 15 % und für Dividenden mit Ursprung in Libanon 23 %, für Dividenden mit Ursprung in Portugal, der EU oder dem EWR dagegen 0 % (vollständiger Abzug) oder 11,5 % (teilweiser Abzug von 50 %).

108. Somit besteht eine unterschiedliche Behandlung der portugiesischen Steuerpflichtigen je nach dem Ursprung der an sie ausgeschütteten Dividenden.

109. Zudem befindet sich SECIL unzweifelhaft in einer Situation, die objektiv mit der eines portugiesischen Steuerpflichtigen vergleichbar ist, der Dividenden aus Portugal oder einem Mitgliedstaat der Union oder des EWR bezieht. [48]

110. Folglich bildet eine Ungleichbehandlung wie die, die sich aus der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden portugiesischen Regelung ergibt, eine Beschränkung, die nach Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon verboten ist.

2. Zur Anwendbarkeit der Standstill-Klausel des Art. 33 des Abkommens EG–Libanon

111. Wie die schwedische Regierung bemerkt, enthält das Abkommen EG–Libanon im Gegensatz zum Abkommen EG–Tunesien in Art. 33 eine Standstill-Klausel, die der des Art. 64 Abs. 1 AEUV entspricht.

112. In der Tat garantiert Art. 31 des Abkommens EG–Libanon den freien Kapitalverkehr nur „vorbehaltlich [des] Art. 33 …“, dessen Abs. 1 bestimmt, dass „Art. 31 … nicht die Anwendung von Beschränkungen [berührt], die zwischen [der Union und Libanon] am Tag des Inkrafttretens dieses Abkommens hinsichtlich ihres Kapitalverkehrs bestehen und die Direktinvestitionen, unter anderem in Immobilien, die Niederlassung, die Erbringung von Finanzdienstleistungen oder die Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten betreffen“.

113. In Art. 33 Abs. 2 heißt es weiter: „Der Transfer von Investitionen, die von Gebietsansässigen der [Union] in Libanon oder von Gebietsansässigen Libanons in der [Union] getätigt werden, und von daraus resultierenden Gewinnen ins Ausland bleibt jedoch unberührt.“

114. Da die vorliegende Rechtssache die Behandlung der von Ciments de Sibline an ihren portugiesischen Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden betrifft, die aus in Libanon von einem Gebietsansässigen der Union getätigten Investitionen im Sinne des Art. 33 Abs. 2 des Abkommens EG–Libanon resultieren, ist die Standstill-Klausel meines Erachtens hier nicht anwendbar.

115. Schließlich ist zu prüfen, ob die fragliche Beschränkung gerechtfertigt werden kann.

3. Zur Rechtfertigung der Beschränkung

116. Die sechste und die zehnte Frage des vorlegenden Gerichts gehen dahin, ob die Beschränkung des von den Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon garantierten freien Kapitalverkehrs damit gerechtfertigt werden kann, dass es hier keinen Rahmen für eine Zusammenarbeit gibt, der dem in der Richtlinie 77/799 [49] vorgesehenen Rahmen entspricht.

48 — Vgl. Nr. 95 der vorliegenden Schlussanträge.

49 — Diese Richtlinie wurde aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. L 64, S. 1).

117. Mit Ausnahme von Art. 28 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 27 des Abkommens EG–Libanon, die es in einer Formulierung, die mit der des Art. 36 AEUV fast identisch ist, ermöglichen, eine Beschränkung des freien Warenverkehrs zu rechtfertigen, sehen diese Abkommen eigenartigerweise keine Rechtfertigungsgründe vor, die denen des Art. 45 Abs. 3, des Art. 52 Abs. 1 sowie der Art. 62 und 65 Abs. 1 Buchst. b und Abs. 2 AEUV entsprechen, nämlich die öffentliche Ordnung, die öffentliche Sicherheit und die öffentliche Gesundheit.

118. Aber auch hier kann die Rechtsprechung des Gerichtshofs über das Verhältnis zwischen den nationalen direkten Steuern und den Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Grundverkehrsfreiheiten (genauer: die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit) [50] auf das in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfene Problem übertragen werden.

119. Wie gesagt werden Beschränkungen dieser Verkehrsfreiheiten durch nationale Maßnahmen der direkten Besteuerung nur selten aus Gründen der öffentlichen Ordnung, der öffentlichen Sicherheit oder der öffentlichen Gesundheit gerechtfertigt sein. Als Beweis mag der Hinweis darauf genügen, dass keines der ungefähr 250 Urteile des Gerichtshofs, in denen es um die Vereinbarkeit nationaler Steuermaßnahmen mit dem AEU-Vertrag geht, auf das Vorliegen oder Fehlen dieser Rechtfertigungsgründe gestützt worden ist.

120. Alle weiteren Rechtfertigungsgründe (oder zwingenden Gründe des Allgemeininteresse), die im Mittelpunkt dieser Verfahren standen, wurden allein durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs schrittweise in das Unionsrecht aufgenommen (zunächst in der Theorie, dann in konkreten Fällen), ob es sich nun um die steuerliche Kohärenz handelt oder um die Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten sowie Steuerhinterziehung und Steuerflucht zu bekämpfen oder aber die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zu wahren.

121. Insofern verweist die Bezugnahme des vorlegenden Gerichts auf die Richtlinie 77/799 (die es als „Rahmen für eine Zusammenarbeit“ qualifiziert) direkt auf die Rechtfertigung der Beschränkungen der Verkehrsfreiheiten mit der Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten sowie Steuerhinterziehung und Steuerflucht zu bekämpfen, zu denen der AEU-Vertrag ebenfalls schweigt. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung des AEU-Vertrags ist umso eher auf den vorliegenden Fall übertragbar, als es hier um den freien Kapitalverkehr geht, dessen Anwendbarkeit auf die Beziehungen zu Drittstaaten auf den AEU-Vertrag zurückzuführen ist.

122. Speziell für die Beziehungen zu Drittstaaten hat der Gerichtshof die Rechtfertigung von Beschränkungen des Kapitalverkehrs akzeptiert, während er dies für Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten abgelehnt hat. Tatsächlich hat er in zahlreichen Urteilen befunden, dass die Richtlinie 77/799 es den Mitgliedstaaten ermöglichte, die effiziente Steuereinziehung sicherzustellen, ohne auf Beschränkungen des Kapitalverkehrs zurückgreifen zu müssen. Der Umstand, dass die Richtlinie nicht auf Drittstaaten anwendbar war, änderte natürlich die Sachlage, es sei denn – so der Gerichtshof –, dass ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Bestimmungen über die administrative Zusammenarbeit zwischen dem Drittstaat und dem die streitige Steuermaßnahme erlassenden Mitgliedstaat vorlag. [51]

50 — Der freie Warenverkehr ist nämlich von den direkten Steuern nicht betroffen.

51 — Vgl. u. a. Urteile ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, Rn. 91 bis 100) und Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 33 bis 51).

123. Wollte man sich – worauf die portugiesische und die schwedische Regierung hingewiesen haben – auf das Schweigen der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon stützen, um jedwede Rechtfertigung einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs auszuschließen, so würde dies darauf hinauslaufen, auf den Kapitalverkehr nach und von Tunesien und Libanon eine liberalere Regelung anzuwenden als auf den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten oder zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten, für den zwingende Gründe des Allgemeininteresses bestimmte von den Mitgliedstaaten beschlossene Beschränkungen rechtfertigen können.

124. Wie der Internationale Gerichtshof im Urteil vom 25. September 1997 in der Rechtssache Projet Gabčikovo-Nagymaros (Ungarn/Slowakei) zu der Verpflichtung der Parteien, die Verträge „guten Glaubens“ unter Beachtung der Anforderung des Art. 26 der Wiener Übereinkommens zu erfüllen [52], ausgeführt hat, „impliziert dieses letzte Element, dass im konkreten Fall das vom Vertrag verfolgte Ziel und die Absicht der Parteien bei seinem Abschluss seiner am Wortlaut orientierten Anwendung vorgehen müssen. Der Grundsatz des guten Glaubens verpflichtet die Parteien, den Vertrag sachdienlich und so anzuwenden, dass sein Zweck erfüllt werden kann“ [53].

125. Da ich es für höchst unwahrscheinlich halte, dass die Verfasser der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon eine uneingeschränkte Freiheit für den Kapitalverkehr zwischen der Union und diesen beiden Ländern gewähren wollten, während für den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten oder zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten Beschränkungen vorgesehen werden können, verstößt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs meines Erachtens dann nicht gegen die Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses [54], genauer gesagt durch die vom vorlegenden Gericht genannten Gründe, gerechtfertigt ist.

126. Unter diesem Blickwinkel beruft sich die portugiesische Regierung, unterstützt von der schwedischen Regierung, zur Rechtfertigung einer Beschränkung wie der, um die es im Ausgangsverfahren geht, auf die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht mit der Begründung, dass es weder mit der Tunesischen Republik noch mit der Libanesischen Republik einen der Richtlinie 77/799 entsprechenden Rahmen für eine administrative Zusammenarbeit gebe.

127. Die portugiesische Regierung weist darauf hin, dass zwischen der Portugiesischen Republik und der Libanesischen Republik kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bestehe und dass der in Art. 25 des Abkommens zwischen der Portugiesischen Republik und der Tunesischen Republik vorgesehene Mechanismus des Informationsaustauschs anders als bei der genannten Richtlinie für die Staaten keinen zwingenden Charakter habe.

128. Da Art. 89 zweiter Gedankenstrich des Abkommens EG–Tunesien und Art. 85 Buchst. b des Abkommens EG–Libanon es jeder Partei gestatten, Maßnahmen zu treffen und durchzusetzen, durch die Steuerhinterziehung und Steuerflucht verhindert werden sollen, bin ich aus dem in Nr. 90 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Grund der Auffassung, dass jede Rechtfertigung, die auf diese Begründung gestützt wird, in der vorliegenden Rechtssache von vornherein zurückzuweisen ist.

52 — Vgl. in diesem Sinne auch Art. 26 des am 21. März 1986 in Wien geschlossenen Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge zwischen Staaten und internationalen Organisationen oder zwischen internationalen Organisationen, sowie die Urteile Eddline El-Yassini (C-416/96, EU:C:1999:107, Rn. 47) und Brita (C-386/08, EU:C:2010:91, Rn. 43).

53 — IGH 1997, S. 7, Nr.142.

54 — Im Zusammenhang mit dem Assoziierungsabkommen EWG–Türkei hat der Gerichtshof bereits die Möglichkeit einer Beschränkung aufgrund eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses bejaht. Vgl. z. B. Urteile Demir (C-225/12, EU:C:2013:725, Rn. 40) und Dogan (C-138/13, EU:C:2014:2066, Rn. 37).

129. Außerdem lässt der Gerichtshof diese Rechtfertigung nur für Rechtsvorschriften zu, die speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen, wovon hier überhaupt nicht die Rede war [55]. Im Übrigen ist die fragliche Rechtfertigung niemals zugelassen worden, wenn eine allgemeine Vermutung der Steuerhinterziehung bestand.

130. Zu der Rechtfertigung, die auf die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen im Zusammenhang des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten gestützt wird, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass diese „nur zugelassen werden kann, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden kann, und es sich wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Auskunftserteilung als unmöglich erweist, die betreffenden Auskünfte von diesem Staat zu erhalten“ [56].

131. Wie das vorlegende Gericht dargelegt hat, behält Art. 46 CIRC das Recht zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne denjenigen portugiesischen Gesellschaften vor, die bestimmte Mindestanforderungen betreffend die Höhe, den Wert und die Dauer ihrer Beteiligung am Kapital der ausschüttenden Gesellschaft erfüllen [57].

132. Im vorliegenden Fall hat weder die portugiesische Regierung noch das vorlegende Gericht angemerkt, dass die Gewährung des in Rede stehenden Vorteils „von der Erfüllung von Bedingungen abhängt, deren Einhaltung nur durch Einholung von Auskünften bei den zuständigen Behörden eines Drittstaats nachgeprüft werden kann“ [58].

133. Falls das vorlegende Gericht in diesem Punkt anderer Ansicht wäre, stünde es der portugiesischen Regierung frei, sich auf die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu berufen, allerdings nur hinsichtlich der von Ciments de Sibline bezogenen Dividenden, da keine „vertraglich[e] Verpflichtung des [Libanon] zur Auskunftserteilung“ besteht [59].

134. Etwas anderes würde für die von Ciments de Gabés bezogenen Dividenden gelten, denn Art. 25 des zwischen der Portugiesischen Republik und der Tunesischen Republik bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sieht einen Mechanismus des Informationsaustauschs vor. [60]

135. Sollte jedoch – worauf der Klarheit halber hinzuweisen ist – die Gewährung des in Rede stehenden Vorteils von Bedingungen abhängen, deren Erfüllung die zuständigen Steuerbehörden des fraglichen Drittstaats nicht bestätigen können, weil es sich z. B. um Informationen handelt, für deren Beschaffung sie nicht zuständig sind, so könnte man dem Steuerpflichtigen die Gewährung dieses Vorteils nicht verweigern, ohne ihm Gelegenheit zur Beibringung der notwendigen Informationen zu geben.

136. Im Ergebnis kann die Ablehnung der Beseitigung oder Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung durch Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden.

55 — Vgl. Urteil ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, Rn. 26).

56 — Vgl. Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 84). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 67).

57 — Vgl. Nr. 103 und Fn. 47 der vorliegenden Schlussanträge.

58 — Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 84).

59 — Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 84).

60 — Vgl. Nrn. 85 bis 87 der vorliegenden Schlussanträge.

4. Zu den Folgen eines Verstoßes gegen Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon

137. Für den Fall, dass der Gerichtshof entscheidet, dass eine nationale Regelung wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, gegen Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon verstößt, fragt das vorlegende Gericht den Gerichtshof weiter, ob es dann verpflichtet wäre, den in Art. 46 Abs. 1 CIRC vorgesehenen Mechanismus des vollständigen Abzugs auf die Dividenden anzuwenden, die SECIL von Ciments de Gabés und Ciments de Sibline bezogen hat.

138. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass „[n]ach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs … der Anspruch auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unionsrechtswidrig erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar[stellt], die dem Einzelnen aus den diesen Abgaben entgegenstehenden Bestimmungen des Unionsrechts in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen. Die Mitgliedstaaten sind also grundsätzlich verpflichtet, unionsrechtswidrig erhobene Abgaben zu erstatten“ [61].

139. Außerdem hat der Gerichtshof entschieden, dass „der Einzelne, wenn ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Vorschriften des Unionsrechts Steuern erhoben hat, Anspruch auf Erstattung nicht nur der zu Unrecht erhobenen Steuer, sondern auch der Beträge hat, die im unmittelbaren Zusammenhang mit dieser Steuer an diesen Staat gezahlt oder von diesem einbehalten worden sind“ [62].

140. Von diesem Grundsatz gibt es nur eine Ausnahme, nämlich die Abwälzung der Abgabe auf andere Personen [63]; diese unterliegt in Ermangelung einer Regelung der Union den innerstaatlichen Verfahrensvorschriften und muss den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität entsprechen [64].

141. Dasselbe gilt für Steuern, die unter Verstoß gegen die Euro-Mittelmeer-Abkommen, die „einen integrierenden Bestandteil der [Unions]rechtsordnung bilden“ [65], eingezogen werden.

142. Deshalb sind die portugiesischen Steuerbehörden verpflichtet, SECIL die unter Verstoß gegen Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon eingezogenen Beträge nebst Zinsen zu erstatten.

143. Diese Beträge entsprechen der Differenz zwischen dem Betrag, den SECIL gezahlt hat, und dem, den sie gezahlt hätte, wenn die von Ciments de Gabés und von Ciments de Sibline bezogenen Dividenden als von Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Leitung im Gebiet der Union oder des EWR ausgeschüttete Dividenden angesehen worden wären.

144. Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die vierte, die sechste, die achte und die zehnte Frage zu antworten, dass Art. 34 des Abkommens EG–Tunesien und Art. 31 des Abkommens EG–Libanon dahin auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie derjenigen des Ausgangsverfahrens entgegenstehen, die das Recht zur (vollständigen oder teilweisen) Beseitigung der

61 — Urteil Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, Rn. 27). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318, Rn. 12), Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rn. 84), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 202), Littlewoods Retail u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 24) sowie Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation (C-362/12, EU:C:2013:834, Rn. 30).

62 — Urteil Nicula (C-331/13, EU:C:2014:2285, Rn. 28). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Littlewoods Retail u. a. (C-591/10, EU:C:2012:478, Rn. 25) und Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, Rn. 21).

63 — Vgl. Urteil Lady & Kid u. a. (C-398/09, EU:C:2011:540, Rn. 20).

64 — Vgl. Urteil Irimie (C-565/11, EU:C:2013:250, Rn. 23).

65 — Urteil Demirel (12/86, EU:C:1987:400, Rn. 7).

wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne auf den Fall beschränkt, dass die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR ansässig ist. Die unter Verstoß gegen diese Bestimmungen eingezogenen Beträge sind dem Steuerpflichtigen nebst Zinsen zu erstatten.

E – *Zur elften und zur zwölften Vorlagefrage*

145. Mit seiner elften und zwölften Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie derjenigen des Ausgangsverfahrens entgegensteht, wonach der Abzug von Dividenden von der Besteuerungsgrundlage unzulässig ist, wenn die ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb der Union oder des EWR haben, während er zulässig ist, wenn die die Dividenden ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung in einem Mitgliedstaat der Union oder des EWR haben.

146. Wie ich in den Nrn. 40 bis 57 der vorliegenden Schlussanträge dargelegt habe, sind die Bestimmungen des AEU-Vertrags nur dann anwendbar, wenn sie mit den Bestimmungen der Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon vereinbar sind, was meiner Meinung nach bei Art. 63 Abs. 1 AEUV der Fall ist.

147. Aus den in den Nrn. 98 bis 110 und 116 bis 144 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen bin ich der Auffassung, dass eine Regelung wie die portugiesische, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs bildet, die nicht gerechtfertigt werden kann.

F – *Zur dreizehnten Vorlagefrage*

148. Mit seiner dreizehnten Frage fragt das vorlegende Gericht nach der Anwendbarkeit der Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV im Ausgangsrechtsstreit.

149. Wie erinnerlich, enthält das Abkommen EG–Tunesien keine Standstill-Klausel, die mit der des Art. 64 AEUV vergleichbar ist, und die in Art. 33 des Abkommens EG–Libanon enthaltene Standstill-Klausel ist enger gefasst als die des Art. 64 AEUV.

150. Die vorrangige Anwendung des AEU-Vertrags gilt nur im Fall eines Widerspruchs zu den Bestimmungen des Völkerrechts und des abgeleiteten Rechts der Union, wozu die Abkommen EG–Tunesien und EG–Libanon gehören; ein solcher Widerspruch besteht meines Erachtens nicht.

151. Art. 64 AEUV gestattet nämlich die Anwendung der am 31. Dezember 1993 bestehenden Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern, schreibt sie aber nicht vor. Folglich sind die Mitgliedstaaten nicht gehindert, einseitig oder, wie die schwedische Regierung und die Kommission geltend machen, in einem völkerrechtlichen Abkommen ganz (wie im Abkommen EG–Tunesien) oder teilweise (wie im Abkommen EG–Libanon) darauf zu verzichten.

152. Daher erübrigt sich eine Beantwortung dieser Frage.

153. Für den Fall, dass der Gerichtshof anders entscheiden sollte, wäre zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Art. 64 AEUV erfüllt sind.

154. Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV berührt „Artikel 63 … nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen“.

155. Dazu trägt die portugiesische Regierung vor, dass auch wenn die vorliegende Rechtssache Art. 46 CIRC in seiner im Jahr 2009 geltenden Fassung betreffe, schon am 31. Dezember 1993 eine gleichartige Bestimmung bestanden habe.

156. Der Gerichtshof hat in Rn. 47 des Urteils Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249) ausgeführt: „Was das in Art. 64 Abs. 1 AEUV aufgestellte zeitliche Kriterium betrifft, ist es gefestigte Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass zwar grundsätzlich das nationale Gericht den Inhalt der Rechtsvorschriften festzustellen hat, die zu einem in einem Unionsrechtsakt festgelegten Zeitpunkt bestehen, es aber dem Gerichtshof zukommt, die Kriterien für die Auslegung des unionsrechtlichen Begriffs zu liefern, der den Bezugspunkt für die Anwendung einer unionsrechtlichen Ausnahmeregelung auf zu einem festgelegten Zeitpunkt ‚bestehende‘ nationale Rechtsvorschriften darstellt.“

157. Nach ständiger Rechtsprechung ist „nicht jede nationale Maßnahme, die nach einem dergestalt festgelegten Zeitpunkt erlassen wird, schon allein deswegen von der Ausnahmeregelung des fraglichen [Unionsrechtsakts] ohne Weiteres ausgeschlossen. Denn eine Vorschrift, die im Wesentlichen mit der früheren Regelung übereinstimmt oder nur ein Hindernis, das nach der früheren Regelung der Ausübung der [im Unionsrecht enthaltenen] Rechte und Freiheiten entgegenstand, abmildert oder beseitigt, fällt unter die Ausnahmeregelung. Beruht eine Regelung hingegen auf einem anderen Grundgedanken als das frühere Recht und schafft sie neue Verfahren, so kann sie den Rechtsvorschriften, die zu dem im betreffenden [Unionsrechtsakt] genannten Zeitpunkt bestanden, nicht gleichgestellt werden“. [66]

158. Sollte der Gerichtshof Art. 64 AEUV für anwendbar erklären, so müsste das vorlegende Gericht prüfen, ob am 31. Dezember 1993 eine Bestimmung galt, die ihrem Wesen nach mit Art. 46 CIRC übereinstimmte in dem Sinne, dass sie die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für aus Drittstaaten bezogene Dividenden ausschloss. Nur in diesem Fall fiele die durch Art. 46 CIRC eingeführte Beschränkung unter die Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV.

G – *Zur vierzehnten Vorlagefrage*

159. Die vierzehnte Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob die Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV unanwendbar ist, weil die Portugiesische Republik inzwischen die Regelung des Art. 41 Abs. 5 Buchst. b EBF über Steuervergünstigungen für Investitionen vertraglicher Natur im Ausland und die in Art. 42 EBF für Dividenden aus den afrikanischen Ländern mit Portugiesisch als Amtssprache und aus Timor-Leste vorgesehene Regelung eingeführt hat.

160. Diese Frage beruht auf dem Vorbringen von SECIL, dass die Portugiesische Republik nicht allein für die Fälle auf die Standstill-Klausel habe verzichten können, in denen die in den Art. 41 Abs. 5 Buchst. b und 42 EBF vorgesehenen besonderen Steuerregelungen anwendbar seien.

66 — Vgl. Urteil Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 48). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 192), Holböck (C-157/05, EU:C:2007:297, Rn. 41) sowie A (C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 49).

161. In Anbetracht meiner Antwort auf die vorangegangenen Fragen halte ich es nicht für erforderlich, die vierzehnte Frage zu beantworten.

162. Dies gilt umso mehr, als – wie die Kommission geltend gemacht hat – die Frage, ob es eine Regelung gibt, die besondere Steuervergünstigungen für Investitionen vertraglicher Natur und für Dividenden aus den afrikanischen Ländern mit Portugiesisch als Amtssprache und aus Timor-Leste vorsieht, im vorliegenden Fall nicht entscheidungserheblich ist.

163. Diese Regelungen implizieren, dass die Portugiesische Republik auf die aus afrikanischen Ländern mit Portugiesisch als Amtssprache und aus Timor-Leste bezogenen Dividenden nicht mehr ihre aus Drittstaaten bezogene Dividenden betreffende allgemeine Regelung anwenden kann, sondern die fragliche Sonderregelung anwenden muss. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Portugiesische Republik durch den Erlass dieser Sonderregelungen auf die Möglichkeit verzichten wollte, sich auf die Standstill-Klausel des Art. 64 AEUV, dessen Anwendungsbereich beschränkt werden kann, zu berufen.

164. Sollte sich eine Gleichbehandlungsfrage stellen, so wäre sie ausschließlich nach innerstaatlichem Recht zu beantworten und fiele in die Zuständigkeit der portugiesischen Gerichte.

VI – **Ergebnis**

165. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Tribunal Tributário de Lisboa vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 31 des am 17. Juli 1995 in Brüssel unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft und der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl durch den Beschluss 98/238/EG, EGKS des Rates und der Kommission vom 26. Januar 1998 genehmigten Europa–Mittelmeer-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Tunesischen Republik andererseits und Art. 30 des am 17. Juni 2002 in Luxemburg unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft durch den Beschluss 2006/356/EG des Rates vom 14. Februar 2006 genehmigten Europa–Mittelmeer-Assoziationsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Libanesischen Republik andererseits sind im Ausgangsverfahren, das ausschließlich den freien Kapitalverkehr betrifft, nicht anwendbar.

2. Art. 34 des am 17. Juli 1995 in Brüssel unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft und der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl durch den Beschluss 98/238/EG, EGKS des Rates und der Kommission vom 26. Januar 1998 genehmigten Europa–Mittelmeer-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Tunesischen Republik andererseits sowie die Art. 31 und 33 des am 17. Juni 2002 in Luxemburg unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft durch den Beschluss 2006/356/EG des Rates vom 14. Februar 2006 genehmigten Europa–Mittelmeer-Assoziationsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Libanesischen Republik andererseits sind klare, genaue und unbedingte Bestimmungen und haben unmittelbare Wirkung.

3. Art. 34 des am 17. Juli 1995 in Brüssel unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft und der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl durch den Beschluss 98/238/EG, EGKS des Rates und der Kommission vom 26. Januar 1998 genehmigten Europa–Mittelmeer-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Tunesischen Republik andererseits sowie die Art. 31 und 33 des am 17. Juni 2002 in Luxemburg unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft durch den Beschluss 2006/356/EG des Rates vom 14. Februar 2006

genehmigten Europa–Mittelmeer-Assoziationsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Libanesischen Republik andererseits sind dahin auszulegen, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats wie derjenigen des Ausgangsverfahrens entgegenstehen, die das Recht zur (vollständigen oder teilweisen) Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne auf den Fall beschränkt, dass die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des EWR ansässig ist. Die unter Verstoß gegen diese Bestimmungen eingezogenen Beträge sind dem Steuerpflichtigen nebst Zinsen zu erstatten.

4. Eine nationale Regelung wie diejenige des Ausgangsverfahrens, wonach der vollständige bzw. teilweise Abzug von Dividenden unzulässig ist, wenn die ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb der Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums haben, kann nicht auf Art. 89 des am 17. Juli 1995 in Brüssel unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft und der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl durch den Beschluss 98/238/EG, EGKS des Rates und der Kommission vom 26. Januar 1998 genehmigten Europa–Mittelmeer-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Tunesischen Republik andererseits sowie Art. 85 des am 17. Juni 2002 in Luxemburg unterzeichneten und im Namen der Europäischen Gemeinschaft durch den Beschluss 2006/356/EG des Rates vom 14. Februar 2006 genehmigten Europa–Mittelmeer-Assoziationsabkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Libanesischen Republik andererseits gestützt werden.

5. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie derjenigen des Ausgangsverfahrens entgegensteht, die das Recht zur (vollständigen oder teilweisen) Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne auf den Fall beschränkt, dass die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet hat oder in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums ansässig ist. Die unter Verstoß gegen diese Bestimmung eingezogenen Beträge sind dem Steuerpflichtigen nebst Zinsen zu erstatten.