Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

12. Mai 2022 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Rechtsangleichung – Richtlinie 90/435/EWG – Gemeinsames Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten – Art. 4 und Art. 7 Abs. 2 – Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden“

In der Rechtssache C-556/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidung vom 23. Oktober 2020, beim Gerichtshof eingegangen am selben Tag, in dem Verfahren

Schneider Electric SE,

Axa SA,

BNP Paribas SA,

Engie SA,

Orange SA,

L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude

gegen

Premier ministre,

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

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

Generalanwältin: J. Kokott,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Kanzler: C. Di Bella, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 8. September 2021,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Schneider Electric SE, der Axa SA, der Engie SA und der Orange SA, vertreten durch S. Dardour-Attali, B. Boutemy, S. Espasa-Mattei, C. Smits und C. Vannini, Avocats,

– der L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude, vertreten durch A. Madec und G. Blanluet, Avocats,

– der französischen Regierung, vertreten durch É. Toutain, E. de Moustier und A.-L. Desjonquères als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und V. Uher als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 14. Oktober 2021

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 und von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 1990, L 225, S. 6, berichtigt in ABl. 1990, L 266, S. 20).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Schneider Electric SE, der Axa SA, der BNP Paribas SA, der Engie SA, der Orange SA und der L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude (im Folgenden: L'Air Liquide) auf der einen und dem Premier Ministre (Premierminister, Frankreich) sowie dem Ministre de l'Économie, des Finances et de Relance (Minister für Wirtschaft, Finanzen und Aufschwung, Frankreich) auf der anderen Seite wegen einer Klage auf Nichtigerklärung der Verwaltungskommentare zum Steuervorabzug des Art. 223e des Code Général des Impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung (im Folgenden: CGI).

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Der dritte Erwägungsgrund der Richtlinie 90/435 lautete:

„Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen weisen von einem Staat zum anderen erhebliche Unterschiede auf und sind im allgemeinen weniger günstig als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen. Die

Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wird auf diese Weise gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats benachteiligt. Diese Benachteiligung ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, wodurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden."

4 Art. 1 Abs. 1 dieser Richtlinie hatte folgenden Wortlaut:

„Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an

– auf Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften dieses Staates von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen;

– auf Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften dieses Staates an Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten."

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

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

– besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder

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

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

6 Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie bestimmte:

„Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit."

7 Art. 6 der Richtlinie 90/435 lautete:

„Der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft kann keinen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vornehmen, die diese Gesellschaft von ihrer Tochtergesellschaft bezieht."

8 Art. 7 dieser Richtlinie hatte folgenden Wortlaut:

„(1) Der in dieser Richtlinie verwendete Ausdruck ‚Steuerabzug an der Quelle' umfasst nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung von Gewinnen an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft.

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

9 Die Richtlinie 90/435 wurde durch die am 18. Januar 2012 in Kraft getretene Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2011, L 345, S. 8) aufgehoben. Angesichts des Zeitpunkts des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens ist auf ihn in zeitlicher Hinsicht jedoch die Richtlinie 90/435 anwendbar.

10 Art. 4 Abs. 1 und 3 der Richtlinie 2011/96 sieht vor:

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

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

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

…

(3) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können.

Werden in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt, so darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen."

Französisches Recht

Bestimmungen über die Steuergutschrift und den Steuervorabzug

11 Art. 158a CGI sah vor, dass Personen, die von französischen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden bezogen, insoweit über ein Einkommen verfügten, bestehend aus den Beträgen, die sie von der Gesellschaft erhielten, sowie aus einem Steuerkredit, der von der Staatskasse in Form eines Guthabens bereitgestellt wurde. Dieser Steuerkredit entsprach der Hälfte der von der Gesellschaft tatsächlich ausgeschütteten Beträge.

12 In Art. 223e Abs. 1 Unterabs. 1 CGI hieß es:

„[Stammen] die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Erträge aus Beträgen …, in Bezug auf die die Gesellschaft nicht der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterlag …, hat sie einen Steuervorabzug in Höhe des nach Art. 158a berechneten und mit diesen Ausschüttungen zusammenhängenden Steuerkredits zu leisten. Der Vorabzug wird unabhängig von den Empfängern der Ausschüttungen geschuldet."

13 Die Art. 158a und 223e CGI wurden für die ausgeschütteten bzw. die bezogenen Erträge und für die verwendbaren Steuerkredite mit Wirkung vom 1. Januar 2005 aufgehoben.

Bestimmungen über die Regelung für Muttergesellschaften

14 Art. 145 CGI sah vor:

„(1) Die in den Art. 146 und 216 niedergelegte Steuerregelung für Muttergesellschaften ist anwendbar auf Gesellschaften und sonstige Einrichtungen, die der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterliegen und Beteiligungen halten, die folgende Voraussetzungen erfüllen:

…

b) die Anteilsrechte müssen mindestens 10 % des Kapitals der emittierenden Gesellschaft darstellen; …"

15 Art. 146 Abs. 2 CGI bestimmte:

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

16 In Art. 216 CGI hieß es:

„Die im Laufe eines Geschäftsjahres von einer Muttergesellschaft erzielten Nettoerträge aus Beteiligungen im Sinne von Art. 145, die zur Anwendung der Regelung für Muttergesellschaften berechtigen …, können … vom Gesamtnettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden…"

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

17 Schneider Electric, Axa, Engie und Orange (im Folgenden zusammen: Schneider Electric u. a.) sowie BNP Paribas und L'Air Liquide erhoben beim Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) Klage auf Nichtigerklärung der Verwaltungskommentare zu Art. 223e CGI, die am 1. November 1995 im Hintergrundmaterial unter den Aktenzeichen 4 J 1321 und 4 J 1322 veröffentlicht wurden, sowie der in der Anweisung 4 J-1-01 vom 21. März 2001 enthaltenen Verwaltungskommentare, die am 30. März 2001 im Bulletin officiel des impôts Nr. 62 veröffentlicht wurden.

18 Die Klägerinnen des Ausgangsverfahrens sind der Ansicht, dass die angefochtenen Kommentare die Bestimmungen zur Einführung des Steuervorabzugs des Art. 223e CGI wiedergäben, die ihrerseits mit Art. 4 der Richtlinie 90/435 unvereinbar seien, da der Steuervorabzug den Charakter einer vom Mitgliedstaat einer Muttergesellschaft vorgesehenen steuerlichen

Maßnahme habe, die die Erhebung der Steuer anlässlich der Ausschüttung von Dividenden durch die Muttergesellschaft vorsehe, wobei die Bemessungsgrundlage der Steuer in den Beträgen der ausgeschütteten Dividenden, einschließlich der von den gebietsfremden Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft stammenden Dividenden, bestehe.

19 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Bestimmungen von Art. 223e CGI in ihrer Auslegung durch die angefochtenen Kommentare auf Schneider Electric u. a. sowie auf L'Air Liquide im Einzelfall für die Steuerjahre 2000 bis 2004 angewandt wurden, und zwar auf die Ausschüttung von Beträgen im Zusammenhang mit Gewinnen, die von in Frankreich, in anderen Mitgliedstaaten oder in Drittstaaten ansässigen Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet worden waren, und dass die Gesellschaften diese Besteuerungen in voller Höhe anfochten.

20 Das vorlegende Gericht vertrat daher die Auffassung, dass Schneider Electric u. a. sowie L'Air Liquide ein Rechtsschutzinteresse gegenüber den angefochtenen Kommentaren begründet hätten. Dagegen habe BNP Paribas kein persönliches Rechtsschutzinteresse in diesem Zusammenhang begründet, das ihr insoweit eine Klagebefugnis verliehe, da sie weder vorgetragen habe, dass die Bestimmungen von Art. 223e CGI in ihrer Auslegung durch die Kommentare auf sie angewandt worden seien, noch, dass sie von einem Vorteil ausgeschlossen worden sei, auf den sich die von dieser Auslegung betroffenen Personen berufen könnten.

21 Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von in den Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435 fallenden Gewinnen habe sich der französische Gesetzgeber gemäß Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie in den Art. 145 und 216 CGI für das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie vorgesehene System entschieden, bei dem diese Gewinne – vorbehaltlich eines pauschal auf 5 % festgesetzten Anteils für Kosten und Aufwendungen, die von der Muttergesellschaft getragen werden und sich auf deren Beteiligung an der Tochtergesellschaft beziehen, die diese Gewinne ausgeschüttet hat – steuerbefreit sind. Diese Gewinne seien somit in Höhe von 95 % steuerbefreit.

22 Nur der Urheber einer Weiterausschüttung unterliege dem Steuervorabzug nach Art. 223e CGI. Folglich habe dieser Vorabzug in Anbetracht der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht den Charakter eines Steuerabzugs an der Quelle im Sinne der Art. 5, 6 und 7 Abs. 1 der Richtlinie 90/435. Darüber seien sich die Parteien einig. Dagegen könne der Steuervorabzug in den Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 fallen.

23 Da der in Art. 223e CGI vorgesehene Steuervorabzug jedoch ein Bestandteil eines Mechanismus zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Erträgen sei, stellt sich das vorlegende Gericht die Frage, ob dieser Vorabzug nicht unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 falle. Dieser Steuervorabzug sei nämlich im Fall von Gewinnausschüttungen, die zur Erteilung einer Steuergutschrift, nämlich eines Steuerkredits führten, fällig geworden, wenn diese Gewinne nicht zum allgemeinen Körperschaftsteuersatz besteuert worden seien. Er solle verhindern, dass der Steuerkredit, mit dem diese Erträge verbunden sind, angesichts der steuerlichen Belastung der ausschüttenden Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, denen diese Erträge entnommen werden, nicht gerechtfertigt ist, und solle somit verhindern, dass die Gewährung dieses Steuerkredits für den Empfänger der Ausschüttungen einen „Mitnahmeeffekt" hat.

24 Da die Gesellschaft, die die Dividenden bezieht, nach dem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), Anspruch auf einen Steuerkredit hat, der für von in Frankreich ansässigen Gesellschaften stammende Dividenden die gleiche steuerliche Behandlung sicherstellt wie für Dividenden, die von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften stammen,

und der auf den in Art. 223e CGI vorgesehenen Steuervorabzug anrechenbar ist, scheint die Anwendung dieses Vorabzugs nach Ansicht des vorlegenden Gerichts dem mit der Richtlinie 90/435 verfolgten Ziel nicht entgegenzustehen.

25 Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen die Bestimmungen des Art. 4 der Richtlinie 90/435, insbesondere unter Berücksichtigung von deren Art. 7 Abs. 2, einer Bestimmung wie der in Art. 223e CGI entgegen, die für die ordnungsgemäße Anwendung eines Systems zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Dividenden eine Abgabe bei der Weiterausschüttung von Gewinnen durch eine Muttergesellschaft vorsieht, die von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet wurden?

Zum Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

26 Nach der Verlesung der Schlussanträge der Generalanwältin haben Schneider Electric u. a. sowie L'Air Liquide mit Schriftsätzen, die am 22. Oktober 2021 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen sind, beantragt, gemäß Art. 83 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs das mündliche Verfahren wiederzueröffnen.

27 Zur Stützung ihres Antrags machen Schneider Electric u. a. sowie L'Air Liquide zunächst geltend, dass einige Erwägungen zum Mechanismus der Steuergutschrift und des Steuervorabzugs, auf denen die Schlussanträge der Generalanwältin beruhten, fehlerhaft seien.

28 Sodann tragen Schneider Electric u. a. vor, dass auf einige ihrer Argumente nicht eingegangen worden sei. Sie beanstanden auch das in Nr. 47 der Schlussanträge der Generalanwältin angeführte Zahlenbeispiel.

29 Schließlich macht L'Air Liquide geltend, dass bestimmte Ausführungen in den Schlussanträgen der Generalanwältin widersprüchlich seien oder gar zum Wortlaut von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 und den Vorarbeiten zu dieser Bestimmung in Widerspruch stünden.

30 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Generalanwalt nach Art. 252 Abs. 2 AEUV öffentlich in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit begründete Schlussanträge zu den Rechtssachen stellt, in denen nach der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union seine Mitwirkung erforderlich ist. Die Schlussanträge des Generalanwalts oder ihre Begründung binden den Gerichtshof nicht (Urteil vom 16. Dezember 2020, Rat u. a./K. Chrysostomides & Co. u. a., C-597/18 P, C-598/18 P, C-603/18 P und C-604/18 P, EU:C:2020:1028, Rn. 58 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Außerdem sehen die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung keine Möglichkeit für die in Art. 23 dieser Satzung bezeichneten Beteiligten vor, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen (Urteil vom 16. November 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim u. a., C-748/19 bis C-754/19, EU:C:2021:931, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Dass ein Beteiligter im Sinne von Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht mit den Schlussanträgen des Generalanwalts einverstanden ist, kann folglich unabhängig von den darin untersuchten Fragen für sich genommen kein Grund sein, der die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens rechtfertigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. November 2021, Prokuratura Rejonowa w Mińsku Mazowieckim u. a., C-748/19 bis C-754/19, EU:C:2021:931, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Zwar kann der Gerichtshof nach Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält, wenn eine Partei nach Abschluss des mündlichen Verfahrens eine neue Tatsache unterbreitet hat, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs ist, oder wenn ein zwischen den Parteien oder den Beteiligten im Sinne von Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist.

34 Im vorliegenden Fall verfügt der Gerichtshof jedoch über alle Informationen, die für seine Entscheidung erforderlich sind, und es ist kein Vorbringen entscheidungserheblich, das nicht im schriftlichen und mündlichen Verfahren erörtert worden wäre. Der Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens enthält auch keine neue Tatsache, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung wäre, die der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache zu treffen hat.

35 Der Gerichtshof gelangt deshalb nach Anhörung der Generalanwältin zu der Auffassung, dass kein Grund besteht, die Wiedereröffnung des Verfahrens zu beschließen.

Zur Vorlagefrage

36 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der eine Muttergesellschaft bei der Weiterausschüttung von durch ihre Tochtergesellschaften an sie ausgeschütteten Gewinnen an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug schuldet, der zur Gewährung einer Steuergutschrift führt, wenn diese Gewinne nicht mit dem allgemeinen Satz der Körperschaftsteuer besteuert wurden, und ob diese Regelung gegebenenfalls unter Art. 7 Abs. 2 dieser Richtlinie fällt.

Zur Auslegung von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435

37 Aus Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 geht hervor, dass dann, wenn eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne bezieht, der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ihren Sitz hat, diese Gewinne entweder nicht besteuert, oder es zulässt, dass diese Gesellschaft auf ihre Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für diese Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

38 Die Richtlinie 90/435 lässt den Mitgliedstaaten somit in ihrem Art. 4 Abs. 1 ausdrücklich die Wahl zwischen dem Befreiungssystem (erster Gedankenstrich) und dem Anrechnungssystem (zweiter Gedankenstrich) (Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 31).

39 Nach den Angaben im Vorabentscheidungsersuchen, wie sie in Rn. 21 des vorliegenden Urteils wiedergegeben sind, hat der französische Gesetzgeber in den Art. 145 und 216 CGI das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene Befreiungssystem gewählt. Daher ist auf die Vorlagefrage im Licht dieser Bestimmung zu antworten.

40 Insoweit sind nicht nur der Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435, sondern auch die Ziele und das System dieser Richtlinie zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2017, Wereldhave Belgium u. a., C-448/15, EU:C:2017:180, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Als Erstes ist darauf hinzuweisen, dass der Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 im Wesentlichen mit dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 übereinstimmt, in Bezug auf den der Gerichtshof entschieden hat, dass diese Vorschrift den Mitgliedstaaten, indem sie vorsieht, dass der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und der Mitgliedstaat der Betriebstätte „diese Gewinne nicht besteuern“, untersagt, die Muttergesellschaft oder deren Betriebstätte wegen der von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu besteuern, ohne dass danach unterschieden würde, ob der die Besteuerung der Muttergesellschaft auslösende Tatbestand im Zufluss dieser Gewinne oder in deren Weiterausschüttung besteht (Urteil vom 17. Mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 79).

42 Als Zweites ist zum Kontext, in den sich Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 einfügt, festzustellen, dass nach Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie jeder Mitgliedstaat bestimmen kann, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können, wobei dann, wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf.

43 Als Drittes hat der Gerichtshof festgehalten, dass die in Rn. 41 des vorliegenden Urteils wiedergegebene Feststellung durch das Ziel der Richtlinie 2011/96 bestätigt wird, das darin besteht, die Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Eine Besteuerung dieser Gewinne durch den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei dieser anlässlich der Weiterausschüttung dieser Gewinne, die zur Folge hat, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterliegen, die tatsächlich die in Art. 4 Abs. 3 dieser Richtlinie vorgesehene Obergrenze von 5 % übersteigt, würde aber zu einer nach dieser Richtlinie verbotenen Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft führen (Urteil vom 17. Mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 80).

44 Die Richtlinie 90/435 verfolgt ebenfalls dieses Ziel. Wie sich insbesondere aus dem dritten Erwägungsgrund dieser Richtlinie ergibt, soll sie durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats beseitigen und so den Zusammenschluss von Gesellschaften auf Unionsebene erleichtern. Die Richtlinie soll damit sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind (Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Um dieses Ziel der Neutralität zu erreichen, soll mit der Richtlinie 90/435, insbesondere mit der Regelung in ihrem Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich, verhindert werden, dass es in wirtschaftlicher Hinsicht zu einer Doppelbesteuerung dieser Gewinne kommt, dass also die ausgeschütteten Gewinne ein erstes Mal bei der Tochtergesellschaft und ein zweites Mal bei der Muttergesellschaft erfasst werden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Da Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96 im Wesentlichen dieselbe Tragweite hat wie Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 und diese beiden Richtlinien dieselben Ziele verfolgen, ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur erstgenannten Bestimmung auch auf die zweite Bestimmung anwendbar (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. April 2020, GVC Services [Bulgaria], C-458/18, EU:C:2020:266, Rn. 34).

47 Außerdem geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs zunächst hervor, dass die Anwendung von Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 nicht von einer bestimmten Steuer abhängt, und sodann, dass diese Bestimmung somit verhindern soll, dass die Mitgliedstaaten steuerliche Maßnahmen erlassen, die zu einer Doppelbesteuerung der von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne bei der Muttergesellschaft führen (vgl. entsprechend Urteil vom 17. Mai 2017, AFEP u. a., C-365/16, EU:C:2017:378, Rn. 33).

48 Schließlich fällt auch eine nationale Regelung, die, obwohl die der Muttergesellschaft zufließenden Dividenden nicht als solche besteuert werden, dazu führen kann, dass diese Dividenden indirekt bei der Muttergesellschaft besteuert werden, unter das Verbot des Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

49 Daraus folgt, dass eine Besteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne durch den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei dieser anlässlich der Weiterausschüttung dieser Gewinne, die zur Folge hätte, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterliegen, die die in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 vorgesehene Obergrenze von 5 % übersteigt, zu einer gegen diese Richtlinie verstoßenden Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft führen würde (vgl. entsprechend Urteil vom 17. Mai 2017, AFEP u. a., C-365/16, EU:C:2017:378, Rn. 32).

50 Wie in Rn. 23 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, ist dem Vorabentscheidungsersuchen zu entnehmen, dass der Steuervorabzug, wie er sich aus Art. 223e CGI ergab, bei der Ausschüttung von Gewinnen fällig war, für die eine Steuergutschrift gewährt wurde, wenn diese Gewinne nicht mit der Körperschaftsteuer zum allgemeinen Satz auf Ebene der Muttergesellschaft besteuert wurden.

51 Der Gerichtshof hat jedoch bereits festgestellt, dass bei Dividenden, die von Tochtergesellschaften bezogen wurden, die ihren Sitz in einem anderen als dem betroffenen Mitgliedstaat hatten, die Anwendung des Steuervorabzugs zu einer Schmälerung des Gesamtbetrags der zur Verteilung stehenden Dividenden führte, und dass die Muttergesellschaft, die solche Dividenden bezog, entweder die um den Betrag des Steuervorabzugs geschmälerten Dividenden auszuschütten hatte, deren Gesamtbetrag niedriger war als bei der Weiterausschüttung von Dividenden von in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften, oder aber auf ihre Rücklagen zurückzugreifen hatte, um einen Betrag zu erreichen, der dem im Rahmen des Steuervorabzugs zu entrichtenden

Betrag entsprach, und auf diese Weise den Gesamtbetrag der ausgeschütteten Dividenden zu erhöhen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 49 und 50).

52 Wie aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervorgeht, entsprach dieser Steuervorabzug gemäß Art. 223e CGI der Steuergutschrift, die an die von der Muttergesellschaft an ihre Anteilseigner ausgeschütteten Dividenden geknüpft war und die nach Art. 158a CGI der Hälfte der von dieser Gesellschaft tatsächlich gezahlten Beträge entsprach.

53 Die Anwendung dieses Steuervorabzugs konnte daher bewirken, dass die Gewinne, die eine Muttergesellschaft von ihren in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften bezog, bei ihrer Weiterausschüttung unter Verstoß gegen die Richtlinie 90/435 einer Besteuerung unterliegen, die über die in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie vorgesehene Obergrenze hinausgeht.

54 Diese Feststellung kann nicht dadurch in Frage gestellt werden, dass, wie das vorlegende Gericht ausführt, Gesellschaften, die Dividenden von einer in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft erhalten haben, aus den Art. 49 und 63 AEUV in ihrer Auslegung durch den Gerichtshof im Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), einen Anspruch auf einen Steuerkredit herleiten, um in den Genuss derselben steuerlichen Behandlung zu kommen wie eine Gesellschaft, die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaft erhält.

55 Zwar wird durch die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 267 AEUV vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Daraus folgt jedoch, dass die Gerichte die Vorschrift in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschrift betreffenden Streit erfüllt sind (Urteil vom 14. Mai 2020, B u. a. [Vertikale und horizontale steuerliche Integration], C-749/18, EU:C:2020:370, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 In seinem Urteil vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass die Art. 49 und 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie den die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden bezweckenden Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach eine Muttergesellschaft auf den Steuervorabzug, den sie bei der Weiterverteilung der von ihren Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden an ihre Anteilseigner zu entrichten hat, die Steuergutschrift anrechnen kann, die mit der Ausschüttung dieser Dividenden verbunden ist, sofern diese von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, wonach dieses Recht jedoch nicht besteht, wenn diese Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, da diese Rechtsvorschriften in diesem Fall nicht zur Erteilung einer mit der Ausschüttung dieser Dividenden durch diese Tochtergesellschaft verbundenen Steuergutschrift berechtigen.

57 Das vorlegende Gericht weist zwar darauf hin, dass nach der Verkündung des Urteils vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), eine Gesellschaft, die Dividenden von einer in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft

erhalten hat, Anspruch auf einen Steuerkredit hat, um in den Genuss derselben steuerlichen Behandlung zu kommen wie eine Gesellschaft, die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaft erhält, doch steht fest, dass keine Maßnahme mit Gesetzes- oder Verordnungscharakter erlassen wurde, um die Voraussetzungen für die Gewährung dieses Steuerkredits näher zu bestimmen. Das vorlegende Gericht erläutert im Übrigen nicht, welche Modalitäten die nationalen Gerichte bei der Berechnung dieses Steuerkredits angewandt haben.

58 Nach ständiger Rechtsprechung stellt das Recht auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat, eine Folge und eine Ergänzung der Rechte dar, die den Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den Gerichtshof erwachsen (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 71 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59 Es ist jedoch festzustellen, dass der Steuerkredit, mit dem die Unvereinbarkeit der nationalen Regelung mit den Art. 49 und 63 AEUV behoben werden soll, wie er, wie Schneider Electric u. a. in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof geltend gemacht haben, von den nationalen Gerichten mehrere Jahre nach der Aufhebung des Systems der Steuergutschrift und des Steuervorabzugs vorgesehen wird, nicht geeignet ist, den mit der Richtlinie 90/435 unvereinbaren Wirkungen dieser Regelung abzuhelfen.

60 Zunächst hängt die Möglichkeit, einen solchen Steuerkredit zu erhalten, u. a. davon ab, dass die Steuerpflichtigen insoweit administrative und gerichtliche Verfahren eingeleitet haben und in der Lage sind, die erforderlichen Belege beizubringen, die die Steuerbehörden verlangen können, um zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für einen von der betreffenden Steuerregelung vorgesehenen Steuervorteil erfüllt sind und dieser dementsprechend gewährt werden kann (Urteil vom 4. Oktober 2018, Kommission/Frankreich [Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden], C-416/17, EU:C:2018:811, Rn. 58).

61 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nicht berechtigt sind, den Vorteil, der sich aus Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 ergibt, von anderen als den in der Richtlinie vorgesehenen Bedingungen abhängig zu machen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 19. Dezember 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Sodann hat, wie die Europäische Kommission ausführt, eine solche Berücksichtigung des Steuerkredits im Wesentlichen zur Folge, dass auf Dividenden, die von Tochtergesellschaften bezogen werden, die in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat ansässig sind, eine Anrechnungsmethode angewandt wird.

63 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem nicht notwendig dazu führt, dass bei der Dividenden beziehenden Gesellschaft dasselbe Ergebnis erzielt wird, und dass sich ein Mitgliedstaat, der sich bei der Umsetzung einer Richtlinie für eines der in ihr vorgesehenen alternativen Systeme entschieden hat, nicht auf die Wirkungen oder Beschränkungen berufen kann, die sich aus der Durchführung des anderen Systems hätten ergeben können (Urteil vom 12. Februar 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn. 48 und 50).

64 Schließlich konnte, wie die französische Regierung in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, selbst bei Berücksichtigung des Steuerkredits ein Rest des Steuervorabzugs bestehen bleiben, insbesondere dann, wenn der Steuersatz, der in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich erhoben wurde, unter dem französischen Steuersatz lag.

65 Folglich ist Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der eine Muttergesellschaft bei der Weiterausschüttung von durch ihre Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinnen an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug schuldet, der zur Gewährung einer Steuergutschrift führt, wenn diese Gewinne nicht mit dem allgemeinen Satz der Körperschaftsteuer besteuert wurden, sofern die aufgrund dieses Vorabzugs geschuldeten Beträge über die in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie vorgesehene Obergrenze von 5 % hinausgehen.

Zur Auslegung von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435

66 Das vorlegende Gericht fragt sich allerdings, ob eine nationale Regelung, nach der eine Muttergesellschaft bei der Weiterausschüttung von durch ihre Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinnen an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug schuldet, der zur Gewährung einer Steuergutschrift führt, wenn diese Gewinne nicht mit dem allgemeinen Satz der Körperschaftsteuer besteuert wurden, unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 fällt.

67 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst darauf hinzuweisen, dass sich aus dem Wortlaut von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 ergibt, dass der Anwendungsbereich dieser Bestimmung nicht auf den Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Art. 5 Abs. 1 und Art. 6 dieser Richtlinie beschränkt ist. Im Unterschied zu Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 90/435, der ausdrücklich den Steuerabzug an der Quelle betrifft, sieht Art. 7 Abs. 2 dieser Richtlinie nämlich nur vor, dass diese Richtlinie die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen nicht berührt, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen.

68 Hierzu macht die französische Regierung geltend, aus den Vorarbeiten zur Richtlinie 90/435 ergebe sich, dass die Bestimmungen von deren Art. 7, die im ursprünglichen Richtlinienvorschlag der Kommission nicht enthalten gewesen seien, bei den Verhandlungen der Mitgliedstaaten über diesen Artikel auf Initiative des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland in den Entwurf aufgenommen worden seien, um die Körperschaftsteuervorauszahlung (advance corporation tax) und die damit verbundenen vertraglichen Instrumente abzudecken. Dieser Vorschlag für Art. 7 sei von der französischen Delegation unterstützt worden, und die Abfassung dieses Artikels sei präzisiert worden, damit er ausdrücklich den Steuervorabzug erfasse. Aus dem weiteren Verlauf der Vorarbeiten ergebe sich, dass der Unionsgesetzgeber beim Erlass von Art. 7 der Richtlinie 90/435 eindeutig die Absicht gehabt habe, insbesondere die französischen Mechanismen des Steuervorabzugs und der Steuergutschrift vom Anwendungsbereich der Richtlinie auszuschließen.

69 Es ist jedoch zum einen darauf hinzuweisen, dass von den Mitgliedstaaten im Rat der Europäischen Union dargelegte Beweggründe rechtlich ohne Bedeutung sind, wenn sie in den Rechtsvorschriften keinen Ausdruck gefunden haben. Diese richten sich nämlich an die Einzelnen, die sich gemäß den Erfordernissen des Grundsatzes der Rechtssicherheit auf ihren Inhalt verlassen können müssen (Urteil vom 1. Oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, Rn. 39).

70 Zum anderen steht fest, dass der Begriff „Vorabzug“ in Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 nicht verwendet wird, während deren Art. 7 Abs. 1 darauf hinweist, dass der in dieser Richtlinie verwendete Ausdruck „Steuerabzug an der Quelle“ nicht die in Verbindung mit der Ausschüttung der Gewinne an die Muttergesellschaft erfolgende Vorauszahlung der Körperschaftsteuer an den Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft umfasst. Der Vorabzug, um den es im Ausgangsverfahren geht, führt jedoch nicht zu einer Besteuerung zugunsten des Mitgliedstaats, in dem sich die Tochtergesellschaft befindet, sondern besteht in einer Zahlung zulasten der Muttergesellschaft an den Mitgliedstaat, in dem sich die Muttergesellschaft befindet. Somit geht aus dem Wortlaut von Art. 7 der Richtlinie 90/435 nicht hervor, dass ein Steuervorabzug wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie ausgeschlossen wäre.

71 Was sodann den Zusammenhang betrifft, in den sich Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 einfügt, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die in deren Art. 7 Abs. 1 genannten Fälle bei der Bestimmung der Tragweite der erstgenannten Bestimmung zu berücksichtigen sind. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 allein auf die Steuern, die in dem Staat erhoben werden, in dem sich die ausschüttende Tochtergesellschaft befindet, ergibt sich jedoch auch nicht ausdrücklich aus der Positionierung von Abs. 2 in diesem Art. 7 im Verhältnis zu dessen Abs. 1.

72 Insoweit hat der Gerichtshof zwar entschieden, dass Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 als Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz des in deren Art. 5 Abs. 1 genannten Verbots, Gewinnausschüttungen an der Quelle zu besteuern, eng auszulegen ist (Urteil vom 24. Juni 2010, P. Ferrero e C. und General Beverage Europe, C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364, Rn. 45).

73 Da jedoch die Rechtssachen, in denen das Urteil vom 24. Juni 2010, P. Ferrero e C. und General Beverage Europe (C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364), ergangen ist, ebenso wie die Rechtssache, in der das Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), ergangen ist, auf das im erstgenannten Urteil Bezug genommen wird, die Anwendung von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 betrafen, kann aus diesen Urteilen nicht abgeleitet werden, dass der Gerichtshof darin zur fehlenden Möglichkeit Stellung genommen hat, sich auf Art. 7 Abs. 2 dieser Richtlinie im Hinblick auf andere Besteuerungen, die nicht die Eigenschaft eines Steuerabzugs an der Quelle haben, und insbesondere als Ausnahme von den Bestimmungen des Art. 4 der Richtlinie, zu berufen.

74 Um zu ermitteln, ob eine nationale Regelung, nach der eine Muttergesellschaft bei der Weiterausschüttung von durch ihre Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinnen an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug schuldet, der zur Gewährung einer Steuergutschrift führt, wenn diese Gewinne nicht mit dem allgemeinen Satz der Körperschaftsteuer besteuert wurden, unter „einzelstaatliche … oder vertragliche … Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere … die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen“ fällt, ist schließlich auf das Ziel von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 sowie auf das Ziel dieser Richtlinie insgesamt Bezug zu nehmen.

75 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 die Beibehaltung nationaler Regelungen oder spezieller Abkommen nur erlaubt, wenn diese der Zielsetzung der Richtlinie entsprechen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 102) und die Beseitigung

oder Minderung allein der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. April 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, Rn. 49).

76 In Anbetracht dieses Ziels könnte nur dann davon ausgegangen werden, dass eine Abgabe in den Anwendungsbereich von Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 fällt, wenn die Anwendung dieser Abgabe die Wirkungen der nationalen oder vertraglichen Bestimmungen zur Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung von Dividenden nicht beseitigte (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Juni 2010, P. Ferrero e C. und General Beverage Europe, C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364, Rn. 46).

77 Insbesondere ist die in Rede stehende Abgabe nicht isoliert zu betrachten, sondern zusammen mit anderen Elementen des Mechanismus, der Gegenstand der nationalen oder vertraglichen Bestimmungen zur Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung von Dividenden ist, mit denen diese Abgabe in unmittelbarem Zusammenhang steht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 87 und 88).

78 Im vorliegenden Fall weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass der in Art. 223e CGI vorgesehene Steuervorabzug ein Bestandteil eines Mechanismus zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Erträgen sei, der verhindern solle, dass im Fall einer Ausschüttung von Gewinnen, die zur Gewährung einer Steuergutschrift führen, wenn diese Gewinne nicht zum allgemeinen Körperschaftsteuersatz besteuert worden seien, der Steuerkredit, mit dem diese Erträge verbunden sind, angesichts der steuerlichen Belastung der ausschüttenden Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, denen diese Erträge entnommen werden, nicht gerechtfertigt ist, und somit verhindern solle, dass die Gewährung dieses Steuerkredits für den Empfänger der Ausschüttungen einen „Mitnahmeeffekt“ hat.

79 Wie sich nämlich aus Art. 158a CGI ergab, wurde einer Muttergesellschaft, die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft Dividenden bezog, wegen dieser Dividenden eine Steuergutschrift in Höhe der Hälfte der von dieser gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividendenbeträge erteilt. Eine solche Steuergutschrift wurde für die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden dagegen nicht erteilt (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 42).

80 So hat der Gerichtshof festgestellt, dass bei der Ausschüttung von Dividenden, die von einer Muttergesellschaft von gebietsansässigen Tochtergesellschaften bezogen wurden, die Steuergutschrift auf den geschuldeten Steuervorabzug angerechnet wurde, ohne dass dieser den Gesamtbetrag der zur Ausschüttung stehenden Dividenden schmälerte. Hingegen hatte bei den von gebietsfremden Tochtergesellschaften bezogenen Dividenden die Anwendung des Steuervorabzugs die Wirkung, dass der Gesamtbetrag der zur Ausschüttung stehenden Dividenden gemindert wurde, da die Muttergesellschaft für diese nicht in den Genuss einer Steuergutschrift kam (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 49).

81 Daher lässt sich nicht bestreiten, dass der in Art. 223e CGI vorgesehene Steuervorabzug in unmittelbarem Zusammenhang mit der Steuergutschrift eingeführt wurde, die an die Empfänger der von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden ausgezahlt wurde, und dass er sich somit in den Rahmen der nationalen Vorschriften einfügte, mit denen die Doppelbesteuerung von Dividenden beseitigt oder gemindert werden sollte, wenn sie von gebietsansässigen Gesellschaften an gebietsansässige Empfänger gezahlt wurden.

82 Auch wenn diese Bestimmungen bezwecken sollten, die Doppelbesteuerung von Dividenden auf nationaler Ebene zu vermeiden, konnte jedoch die Anwendung dieses Steuervorabzugs, wie in Rn. 53 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, zur Folge haben, dass die Gewinne, die eine Muttergesellschaft von ihren in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften bezog, bei ihrer Weiterausschüttung einer Doppelbesteuerung unterworfen wurden.

83 Erstens aber kann, wenn, wie in Rn. 76 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, eine Abgabe, die die Wirkungen der nationalen Bestimmungen zur Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung von Dividenden beseitigen würde, nicht unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 fallen kann, eine Abgabe, durch deren Anwendung eine solche Doppelbesteuerung umgesetzt würde, erst recht nicht unter diese Bestimmung fallen.

84 Zweitens zielt die Richtlinie 90/435, wie in den Rn. 44 und 45 des vorliegenden Urteils ausgeführt, darauf ab, jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen und zu verhindern, dass es zu einer Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne auf Ebene der Muttergesellschaft kommt, d. h. zu verhindern, dass die ausgeschütteten Gewinne ein erstes Mal bei der Tochtergesellschaft und ein zweites Mal bei der Muttergesellschaft erfasst werden.

85 Folglich steht auch ein Mechanismus, der bewirkt, dass die Gewinne, die eine Muttergesellschaft von ihren Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat bezieht, bei ihrer Weiterausschüttung einer Doppelbesteuerung unterworfen werden, nicht mit dem Ziel der Richtlinie 90/435 in Einklang. Wie aber in Rn. 75 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, zielt Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 darauf ab, die Anwendung nationaler oder vertraglicher Regelungen beizubehalten, wenn diese der Zielsetzung der Richtlinie entsprechen.

86 Drittens schließlich haben die Muttergesellschaften, wie in den Rn. 54 und 57 des vorliegenden Urteils ausgeführt, zwar einen Anspruch auf Erstattung der Beträge, die geeignet sind, die Anwendung ein und derselben Steuerregelung auf Dividenden zu gewährleisten, die von ihren in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttet werden, und auf Dividenden, die von ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften ausgeschüttet werden, die zur Weiterausschüttung durch die Muttergesellschaften Anlass geben, wie dies von Art. 49 und 63 AEUV verlangt wird. Nach den in Rn. 57 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Angaben des vorlegenden Gerichts erfolgt diese Erstattung in Form eines gerichtlich gewährten Steuerkredits.

87 Die Anwendung einer Regelung, die zur Folge hat, dass die Gewinne, die eine Muttergesellschaft von ihren in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaften bezieht, bei ihrer Weiterausschüttung einer Doppelbesteuerung unterworfen werden, kann jedoch auch dann nicht als mit dem Ziel der Richtlinie 90/435 vereinbar angesehen werden, wenn die Wirkungen dieser Doppelbesteuerung eventuell durch einen späteren Antrag auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge, der auf die Unvereinbarkeit der Zahlung dieser Beträge mit den Art. 49 und 63 AEUV gestützt wird, gemildert werden können.

88 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der eine Muttergesellschaft bei der Weiterausschüttung von durch ihre Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinnen an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug schuldet, der zur Gewährung einer Steuergutschrift

führt, wenn diese Gewinne nicht mit dem allgemeinen Satz der Körperschaftsteuer besteuert wurden, sofern die aufgrund dieses Vorabzugs geschuldeten Beträge über die in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie vorgesehene Obergrenze von 5 % hinausgehen. Eine solche Regelung fällt nicht unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435.

Kosten

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

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

Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, nach der eine Muttergesellschaft bei der Weiterausschüttung von durch ihre Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinnen an ihre Anteilseigner einen Steuervorabzug schuldet, der zur Gewährung einer Steuergutschrift führt, wenn diese Gewinne nicht mit dem allgemeinen Satz der Körperschaftsteuer besteuert wurden, sofern die aufgrund dieses Vorabzugs geschuldeten Beträge über die in Art. 4 Abs. 2 dieser Richtlinie vorgesehene Obergrenze von 5 % hinausgehen. Eine solche Regelung fällt nicht unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435.

Unterschriften