

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

25. September 2003 *

In der Rechtssache C-58/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG von den Special Commissioners of Income Tax (Vereinigtes Königreich) in dem bei diesen anhängigen Rechtsstreit

Océ van der Grinten NV

gegen

Commissioners of Inland Revenue

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6), sowie über die Auslegung und die Gültigkeit des Artikels 7 Absatz 2 dieser Richtlinie

* Verfahrenssprache: Englisch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet, (Berichterstatter) sowie der Richter D. A. O. Edward, A. La Pergola, P. Jann und A. Rosas,

Generalanwalt: A. Tizzano,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Océ van der Grinten NV, vertreten durch G. Aaronson, QC, und M. Barnes, QC,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von L. Henderson, QC, und R. Singh, Barrister,
- der italienischen Regierung, vertreten durch U. Leanza als Bevollmächtigten im Beistand von G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- des Rates der Europäischen Union, vertreten durch J. Monteiro als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

I - 9828

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Océ van der Grinten NV, vertreten durch G. Aaronson und M. Barnes, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch P. Ormond als Bevollmächtigte im Beistand von L. Henderson, QC, und M. Hoskins, Barrister, der italienischen Regierung, vertreten durch G. De Bellis, und der Kommission, vertreten durch R. Lyal, in der Sitzung vom 3. Oktober 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 23. Januar 2003

folgendes

Urteil

- 1 Die Special Commissioners of Income Tax (im Folgenden: Commisioners) haben mit Beschluss vom 6. Februar 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 12. Februar 2001, gemäß Artikel 234 EG drei Fragen nach der Auslegung von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6, im Folgenden: Richtlinie) sowie über die Auslegung und die Gültigkeit des Artikels 7 Absatz 2 dieser Richtlinie zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese drei Fragen stellen sich im Rahmen eines Rechtsstreits der Océ van der Grinten NV (im Folgenden: Océ NV), einer Gesellschaft niederländischen Rechts mit Sitz in den Niederlanden, die 100 % des Kapitals der Gesellschaft englischen Rechts Océ UK Ltd hält, gegen die Commissioners of Inland Revenue (britische Steuerverwaltung), in dem es um die Besteuerung von Gewinnen im Vereinigten Königreich geht, die die Tochtergesellschaft der Océ NV an diese in Form von Dividenden ausgeschüttet hat.

Rechtlicher Rahmen

Die Gemeinschaftsregelung

- 3 Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie lautet wie folgt:

„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.“

- 4 Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie sieht vor:

„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.“

Das nationale Recht

- 5 Nach Part I des Income and Corporation Taxes Act 1988 (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz 1988, im Folgenden: ICTA) unterliegt jede Gesellschaft, die im Vereinigten Königreich ansässig ist oder dort zwar nicht ansässig ist, aber

durch eine Zweigniederlassung oder Agentur Handel treibt, der Körperschaftsteuer (Corporation tax)(Sections 8 und 11 des ICTA).

- 6 Die Körperschaftsteuer wird gemäß Sections 6 (1) und 8 (1) und (3) des ICTA auf die Gewinne erhoben, die eine Gesellschaft in einem Gewinnermittlungszeitraum erzielt, der in der Regel zwölf Monate umfasst (Section 12 des ICTA).

Körperschaftsteuer-Vorauszahlung

- 7 Nach der 1992 und 1993 geltenden Steuerregelung musste eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die bestimmte Ausschüttungen vornahm, hierfür die so genannte Körperschaftsteuer-Vorauszahlung (Advance Corporation Tax, im Folgenden: ACT) (Section 14 des ICTA) auf den Betrag leisten, der dem Betrag oder dem Wert der geleisteten Ausschüttung entsprach. Betrag der Satz der ACT also 25 % und die Ausschüttung 4 000 GBP, so war eine ACT in Höhe von 1 000 GBP zu entrichten.
- 8 Die Regelung wurde inzwischen geändert, indem die ACT durch Section 31 des Finance Act 1998 mit Wirkung vom 6. April 1999 abgeschafft wurde, doch sind diese Änderungen für das Ausgangsverfahren unerheblich.
- 9 Eine Gesellschaft musste eine grundsätzlich vierteljährliche Steuererklärung abgeben, in der der Betrag sämtlicher Ausschüttungen in diesem Zeitraum und die Höhe der zu entrichtenden ACT anzugeben waren. Die aufgrund einer Ausschüttung geschuldete ACT war innerhalb von vierzehn Tagen nach dem Ende des Quartals fällig, in dem die Ausschüttung erfolgt war (Paragraphs 1 und 3 von Schedule 13 des ICTA). Die ACT war somit wesentlich früher fällig als die all-

gemeine Körperschaftsteuer, auf die sie angerechnet werden konnte, da diese innerhalb von neun Monaten und einem Tag nach dem Ende des Gewinnermittlungszeitraums zu entrichten ist.

- 10 Nach Sections 239 und 240 des ICTA war die aufgrund einer in einem Gewinnermittlungszeitraum vorgenommenen Ausschüttung entrichtete ACT grundsätzlich vorbehaltlich des Verzichtrechts dieser Gesellschaft entweder auf die allgemeine Körperschaftsteuerschuld für diesen Zeitraum anzurechnen oder auf die Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft zu übertragen, die sie auf ihre Körperschaftsteuerschuld anrechnen konnten.

- 11 Eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft ist für Dividenden oder sonstige Ausschüttungen, die sie von einer ebenfalls im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft erhält, nicht körperschaftsteuerpflichtig (Section 208 des ICTA). Daher führte eine der ACT unterliegende Ausschüttung von Dividenden durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft an eine andere dort ansässige Gesellschaft zu einer Steuergutschrift für die Gesellschaft, die die Dividenden erhielt.

Die Steuergutschrift

- 12 Erhielt eine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft oder eine sonstige im Vereinigten Königreich ansässige Person eine der ACT unterliegende Ausschüttung, so hatte diese Gesellschaft oder diese Person, die die Ausschüttung erhielt, Anspruch auf eine Steuergutschrift.

- 13 Die Steuergutschrift belief sich auf den Betrag der ACT, den die Dividenden ausschüttende Gesellschaft für diese Ausschüttung entrichtet hatte [Section 231

(1) des ICTA]. Galt also für die ACT ein Satz von 25 % und betrug die erhaltene Dividende 4 000 GBP, dann belief sich die Steuergutschrift auf 1 000 GBP.

- 14 In dem in Section 241 des ICTA geregelten Fall einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft, die eine Ausschüttung erhält, für die sie Anspruch auf eine Steuergutschrift hat, besteht der Hauptnutzen der Steuergutschriften darin, diese Gesellschaft von der Verpflichtung zur erneuten Entrichtung einer ACT zu befreien, wenn sie ihrerseits eine Dividende in gleicher Höhe an ihre eigenen Aktionäre weitergibt.
- 15 Nach dem Recht des Vereinigten Königreichs erhält eine nicht im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft, die dort auch nicht durch eine Zweigniederlassung oder Agentur Handel treibt, keine Steuergutschrift, wenn sie von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft Dividenden erhält. Sie kann jedoch Anspruch auf die Steuergutschrift haben, wenn sich dies aus einem Doppelbesteuerungsabkommen ergibt.
- 16 Eine nicht im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft ist dort nicht körperschaftsteuerpflichtig. Sie unterliegt grundsätzlich für Einkünfte aus einer Quelle im Vereinigten Königreich, wozu Dividenden zählen, die ihr von ihren ansässige Tochtergesellschaften gezahlt werden, der Einkommensteuer in diesem Mitgliedstaat (Income tax). Bezieht daher eine nichtansässige Gesellschaft von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft Dividenden, die für die nichtansässige Gesellschaft keinen Anspruch auf eine Steuergutschrift eröffnen, so ist sie gemäß Section 233 (1) des ICTA für den Betrag oder den Wert der Ausschüttung nicht einkommensteuerpflichtig.
- 17 Nach der 1992 und 1993 im Vereinigten Königreich geltenden Steuerregelung konnte eine Person, die aufgrund einer Ausschüttung Anspruch auf eine Steuergutschrift hatte und die keine im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft war (beispielsweise eine im Vereinigten Königreich ansässige Privatperson oder eine Privatperson oder eine Gesellschaft, die in einem Land ansässig war, in dem das Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Vereinigten Königreich einen An-

spruch auf Steuergutschriften vorsah), die Anrechnung der Steuergutschrift auf die im Vereinigten Königreich geschuldete Einkommensteuer und, wenn der Betrag der Gutschrift denjenigen der Steuer überstieg, die Auszahlung des Überschusses beantragen [Section 231 (3) des ICTA].

- 18 Wurde der Antrag abgelehnt, so konnte der Antragsteller Klage bei den Special Commissioners oder den General Commissioners erheben und sodann ein Rechtsmittel beim High Court einlegen.

Das Doppelbesteuerungsabkommen

- 19 Im vorliegenden Fall geht es um das 1980 geschlossene Abkommen zwischen dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung im Hinblick auf die Einkommen- und Vermögenszuwachssteuer.
- 20 Dieses Übereinkommen sieht in Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe c vor:

„c)... eine in den Niederlanden ansässige Gesellschaft, die Dividenden von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft erhält, hat unter der Voraussetzung, dass sie der effektive Empfänger der Dividenden ist, Anspruch auf eine Steuergutschrift in halber Höhe der Steuergutschrift, die einer natürlichen Person mit Wohnsitz im Vereinigten Königreich zustünde, wenn sie diese Dividenden erhalten hätte, und auf Auszahlung des die dem Vereinigten Königreich geschuldete Einkommensteuer übersteigenden Betrages ...“

- 21 Dies bedeutet, dass eine in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft, die von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft Dividenden erhält,

dann, wenn sie die tatsächliche Empfängerin der Dividenden ist, Anspruch auf eine Steuergutschrift (oder einen Steuerkredit) in Höhe der Hälfte der Steuergutschrift hat, auf die eine im Vereinigten Königreich ansässige Privatperson Anspruch gehabt hätte, wenn sie diese Dividenden erhalten hätte.

- 22 Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer ii des Doppelbesteuerungsabkommens bestimmt:

„ii) Hat eine in den Niederlanden ansässige Person nach Buchstabe c dieses Absatzes Anspruch auf eine Steuergutschrift für eine [von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft ausgeschüttete] Dividende, so kann der Gesamtbetrag aus dem Betrag oder dem Wert dieser Dividende und dem Betrag dieser Steuergutschrift auch im Vereinigten Königreich nach den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs mit einem Satz von höchstens 5 % besteuert werden.“

- 23 Das vorliegende Gericht erläutert dies mit folgendem Rechenbeispiel:

Von einer britischen Gesellschaft gezahlte Dividende	80
Steuergutschrift für eine britische Einzelperson	20
1/2 Steuerguthaben für die niederländische Gesellschaft	10
	90
Abzüglich 5 % Steuern von (80 + 10)	4,5
Von der niederländischen Gesellschaft empfangener Gesamtbetrag	85,5

- 24 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass nach Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe a Ziffer ii des Doppelbesteuerungsabkommens die niederländische Muttergesellschaft Anspruch auf Erstattung des Betrages der Hälfte der Steuergutschrift hat, der den Betrag der auf diese Weise erhobenen Steuer übersteigt. In dem vom vorlegenden Gericht gegebenen und in der vorhergehenden Randnummer dargestellten Beispiel beläuft sich der zu erstattende Betrag auf 5,5.
- 25 Aus den Angaben der Océ NV in ihren schriftlichen Erklärungen geht ferner hervor, dass das Doppelbesteuerungsabkommen ursprünglich sowohl für das Vereinigte Königreich als auch für die Niederlande eine Besteuerung der Dividenden im Staat des Empfängers der Dividenden und im Staat der ausschüttenden Gesellschaft vorsah. Nach den Ausführungen der Océ NV wenden die Niederlande jedoch seit der Umsetzung der Richtlinie in das niederländische Recht die Quellensteuer von 5 % auf die Dividenden, die die in den Niederlanden ansässigen Tochtergesellschaften ihren im Vereinigten Königreich niedergelassenen Muttergesellschaften zahlen, gemäß dem Gesetz vom 10. September 1992 (*Staatsblad* 1992, S. 518) nicht mehr an, während das Vereinigte Königreich diese Quellensteuer nach dem Doppelbesteuerungsabkommen weiterhin anwendet.
- 26 Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe c des Doppelbesteuerungsabkommens sieht vor:
- „c) Die Niederlande gewähren.. einen Abzug von der so berechneten niederländischen Steuer für diejenigen Einkünfte, die nach [u. a.] Artikel 10 Absatz 3... dieses Abkommens im Vereinigten Königreich besteuert werden können, soweit sie in die in Buchstabe a dieses Absatzes genannte Grundlage einbezogen sind. Die Höhe des Abzugs entspricht der im Vereinigten Königreich auf diese Einkünfte entrichteten Steuer, darf aber nicht den Betrag der Ermäßigung überschreiten, die gewährt würde, wenn die betreffenden Einkünfte die einzigen Einkünfte wären, die nach den niederländischen Rechtsvorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der niederländischen Steuer befreit sind.“

- 27 Somit müssen die Niederlande gemäß Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe a Ziffer ii des Doppelbesteuerungsabkommens den Abzug eines Betrages in Höhe der im Vereinigten Königreich entrichteten Steuer von der niederländischen Steuer gewähren, die für die Dividende der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft geschuldet wird.

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

- 28 Die Océ NV ist die Muttergesellschaft der Océ UK Ltd, die im Vereinigten Königreich gegründet wurde und dort ansässig ist.
- 29 Die Océ UK Ltd schüttete 1992 und 1993 Dividenden in Höhe von insgesamt ungefähr 13 Millionen GBP an ihre Muttergesellschaft aus und hatte hierfür die ACT zu entrichten. Der Océ NV wurde eine Steuergutschrift in Höhe der Hälfte der Steuergutschrift gewährt, die eine im Vereinigten Königreich ansässige Privatperson erhalten hätte (ungefähr 2,174 Millionen GBP), abzüglich 5 % der Summe aus der Dividende und der Steuergutschrift (761 000 GBP), so dass sie einen zusätzlichen Betrag von ungefähr von 1,4 Millionen GBP erhielt.
- 30 Die Océ NV sah in dem Abzug von 5 % eine Quellensteuer auf die von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden und somit einen Verstoß gegen Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie und erhob gegen diese Besteuerung Klage bei den Commissioners. Diese vertraten in einem Beschluss vom 17. Februar 2000 die Auffassung, dass die Abgabe von 5 % nach britischem Recht eine Steuer sei und dass der Gerichtshof der EG um eine Vorabentscheidung zu ersuchen sei. Die Steuerverwaltung legte jedoch beim High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (Revenue) ein, mit dem sie nur die Einstufung des Abzugs von 5 % als Steuer nach britischem Recht beanstandete.

31 Der High Court entschied in seinem Urteil vom 2. November 2000, dass es auf die Einstufung des Abzugs nach britischem Recht nicht ankomme, da die Frage, ob der Abzug von 5 % unter Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie falle, eine Frage des Gemeinschaftsrechts sei. Er verwies die Rechtssache an die Commissioners zur Formulierung der dem Gerichtshof vorzulegenden Fragen zurück.

32 Daraufhin haben die Special Commissioners of Income Tax das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist die Abgabe von 5 % nach Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe a Ziffer ii des zwischen dem Vereinigten Königreich und dem Königreich der Niederlande geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens von 1980 unter den im Vorlagebeschluss dargestellten Umständen eine Quellensteuer auf von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne, die unter Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 fällt?
2. Hat die Abgabe von 5 %, falls sie eine solche Quellensteuer ist, aufgrund von Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie Bestand?
3. Ist Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie, falls die Abgabe von 5 % nur aufgrund dieser Bestimmung Bestand hat, wegen Begründungsmangels oder wegen fehlender Befassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses und des Europäischen Parlaments mit der Folge unwirksam, dass das Vereinigte Königreich die Steuer von 5 % nicht mehr erheben darf?

Zur ersten Vorlagefrage

- 33 Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das nationale Gericht wissen, ob eine Besteuerung wie die durch die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, einen Steuerabzug an die Quelle auf die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 34 Die Océ NV, die italienische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission stufen die Abgabe von 5 % übereinstimmend als Quellensteuer auf von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie ein, die grundsätzlich durch diesen Artikel verboten sei.
- 35 Die Océ NV beruft sich auf Nummer 26 der Schlussanträge des Generalanwalts Alber in der Rechtssache Athinaiki Zythopoiia (Urteil vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99, Slg. 2001, I-6797), in der dieser die Ansicht vertreten habe, nach der vom Gerichtshof geforderten weiten Auslegung erfasse der Begriff des Steuerabzugs an der Quelle jede Steuerregelung, die eine Besteuerung der Gewinnausschüttungen von einer inländischen Tochtergesellschaft an die in einem anderen Mitgliedstaat befindliche Muttergesellschaft bewirke. Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie sei daher so auszulegen, dass er jeder Steuerregelung entgegenstehe, die die Ausschüttung von Gewinnen besonderen Belastungen unterwerfe, die nicht bestünden, wenn diese Ausschüttung von Gewinnen nicht stattfände.

- 36 Die Abgabe von 5 % werde vom Gesamtbetrag der von der Océ UK Ltd angemeldeten Dividenden und der Hälfte der Steuergutschriften abgezogen. Die von der Océ UK Ltd angemeldeten Dividenden stellten eindeutig Gewinne dar, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie ausschütete, so dass die Abgabe von 5 % auf alle Fälle eine Quellensteuer auf die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne darstelle, da sie von den Dividenden erhoben werde.
- 37 Die Abgabe sei jedoch auch als Quellensteuer zu betrachten, soweit sie auf die Hälfte der Steuergutschriften angewandt werde. Die Océ NV trägt hierzu Folgendes vor.
- 38 Zunächst beschränke sich der Begriff „Gewinne“ nicht auf die bar ausgezahlten Dividenden und könne auch jede andere Form von Einkünften aus Aktien umfassen. Die Steuergutschrift stelle einen geldwerten Vorteil dar, der mit der Ausschüttung von Gewinnen verbunden sei. Im Fall einer nichtansässigen Gesellschaft, der aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens die Hälfte der Steuergutschrift zugute komme, sei diese teilweise Steuervergünstigung vorbehaltlich der Abgabe von 5 % bar auszahlbar. Die Steuergutschrift sei somit als Teil der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zu betrachten. Im Übrigen werde die Hälfte der Steuergutschrift für die Zwecke der Anwendung der niederländischen Einkommensteuer als Teil des steuerbaren Einkommens betrachtet.
- 39 Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht geltend, der Gerichtshof habe in seinem Urteil vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-375/98 (Epson Europe, Slg. 2000, I-4243) den Begriff der Quellensteuer auf ausgeschüttete Gewinne weit ausgelegt, und diese weite Auslegung sei von Generalanwalt Alber in der Rechtssache Athinaiki Zythopoiia bestätigt worden. So gehe aus Randnummer 23 des Urteils Epson Europe hervor, dass eine Abgabe, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren sei, eine Quellensteuer darstelle, wenn Besteuerungsgrundlage die Erträge dieser Wertpapiere seien und wenn der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere sei.

- 40 Angesichts dieser Rechtsprechung gibt die Regierung des Vereinigten Königreichs ihren bis dahin und auch bei den Verhandlungen über die Richtlinie eingenommenen Standpunkt auf, wonach die Abgabe von 5 % keine Quellensteuer im Sinne der Richtlinie darstelle, da eine Quellensteuer auf ausgeschüttete Gewinne im wörtlichen Sinn nur dann vorliege, wenn der Betrag dieser Dividenden um den Betrag der Abgabe verringert werde. Der die Abgabe von 5 % auslösende Tatbestand sei die Auszahlung der Steuergutschrift, die nur dann erfolge, wenn eine Dividende gezahlt werde; die Grundlage für die Erhebung der Abgabe werde aus der Summe des Betrages oder des Wertes der Dividende und der Steuergutschrift gebildet, und abgabepflichtig sei der Aktionär. Daher ist die Regierung des Vereinigten Königreichs wie die Océ NV der Ansicht, dass die Abgabe eine Quellensteuer im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstelle.
- 41 Die Kommission verweist darauf, dass die Einstufung einer Abgabe als Quellensteuer auf die Gewinne von den Wirkungen dieser Abgabe abhängt, nicht von der für ihre Definition verwendeten Formulierung im nationalen Recht.
- 42 Die Abgabe von 5 % sei als Steuer auf die ausgeschütteten Gewinne zu betrachten. Die gebietsansässige Tochtergesellschaft habe nämlich Gewinne erzielt und an ihre Muttergesellschaft mindestens einen Teil des Betrages ihrer Gewinne nach Steuern ausgeschüttet. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen habe das Vereinigte Königreich auf einen Teil seines Rechts, die Gewinne der Tochtergesellschaft zu besteuern, verzichtet. Es habe der Muttergesellschaft eine Steuergutschrift für einen Teil der Gewinne erteilt und, soweit diese keine weiteren steuerlichen Verpflichtungen im Vereinigten Königreich habe, ihr den Betrag der Gutschrift ausgezahlt. Diese Zahlung habe in Wirklichkeit einen Teil der Gewinne der Tochtergesellschaft zum Ursprung, der zunächst in Form einer Abgabe nach nationalem Recht einbehalten und dann von der Steuerverwaltung nach dem Doppelbesteuerungsabkommen an die Muttergesellschaft abgeführt werde. Die Dividende und der Betrag der mit ihr zusammenhängenden Steuergutschrift stellten damit ausgeschüttete Gewinne dar, und die Abgabe von 5 % auf diesen Gesamtbetrag sei daher eine Steuer auf die ausgeschütteten Gewinne.
- 43 Bezeichnend sei in diesem Zusammenhang, dass die im Vereinigten Königreich erhobene Steuer nach Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe c des Doppelbesteuerungs-

abkommens den Anspruch auf Abzug desselben Betrages von der von der Muttergesellschaft in den Niederlanden geschuldeten Steuer entstehen lasse, da die Dividende und die Steuergutschrift in den Niederlanden Teil der Besteuerungsgrundlage seien.

- 44 Schließlich sei diese Steuer auf die ausgeschütteten Gewinne als Quellensteuer in dem Sinne zu betrachten, dass sie vor Zahlung des Saldos der an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne abgezogen werde. Der auslösende Tatbestand für die Abgabe von 5 % sei die Zahlung der Dividenden, und die Erstattung erfolge erst später.

Antwort des Gerichtshofes

- 45 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie, wie sich insbesondere aus ihrer dritten Begründungserwägung ergibt, bezweckt, durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen und damit den Zusammenschluss von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene zu erleichtern. So sieht Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor, dass im Staat der Tochtergesellschaft bei der Gewinnausschüttung eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle gewährt wird (Urteile vom 17. Oktober 1996 in den verbundenen Rechtssachen C-283/94, C-291/91 und C-292/94, Denkavit u. a., Slg. 1996, I-5063, Randnr. 22, Epson Europe, Randnr. 20, und Athinaiki Zythopoiia, Randnr. 25).
- 46 Zur Prüfung der Frage, ob die Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne nach den im Ausgangsverfahren streitigen Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs unter Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie fällt, ist zum einen auf den Wortlaut dieser Vorschrift abzustellen und festzustellen, dass der darin verwendete Begriff „Steuerabzug an der Quelle“ nicht auf bestimmte feststehende Arten innerstaatlicher Besteuerung beschränkt ist (vgl. Urteile Epson Europe, Randnr. 22,

und Athinaiki Zythopoiia, Randnr. 26). Zum ändern ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, dass die Qualifizierung einer Steuer, Abgabe oder Gebühr nach Gemeinschaftsrecht vom Gerichtshof nach den objektiven Merkmalen der Steuer unabhängig von ihrer Qualifizierung im nationalen Recht vorzunehmen ist (vgl. Urteil Athinaiki Zythopoiia, Randnr. 27 und die zitierte Rechtsprechung).

- 47 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass eine Abgabe auf die in dem Staat, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, erzielten Einkünfte, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, eine Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, wenn die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer die Erträge dieser Wertpapiere sind und der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist (vgl. diesem Sinne die Urteile Epon Europe, Randnr. 23, und Athinaiki Zythopoiia, Randnrn. 28 und 29).
- 48 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Abgabe weist die Besonderheit auf, dass sie von der Summe der von der im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft gezahlten Dividenden und der teilweisen Steuergutschrift erhoben wird, auf die diese Ausschüttung Anspruch eröffnet. Zur Beantwortung der ersten Frage ist daher, wie der Generalanwalt in Nummer 19 seiner Schlussanträge vorgeschlagen hat, die Abgabe von 5 % getrennt danach zu beurteilen, ob sie die Dividende als solche oder die Steuergutschrift trifft, auf die die Ausschüttung dieser Dividende Anspruch eröffnet, und zwar ungeachtet dessen, dass sämtliche Beteiligte, die beim Gerichtshof Erklärungen eingereicht haben, übereinstimmend die Abgabe von 5 % insgesamt als eine Quellensteuer ansehen.
- 49 Zu dem Teil der Abgabe von 5 %, der Anwendung auf die Dividende findet, ist festzustellen, dass er die Dividenden unmittelbar in dem Staat betrifft, in dem sie ausgeschüttet werden, denn sie sind in seiner Besteuerungsgrundlage enthalten.
- 50 Auslösender Tatbestand ist insoweit die Zahlung der Dividenden, und in diesem Zusammenhang ist es unerheblich, dass die im Ausgangsverfahren in Rede ste-

hende Abgabe nur dann vorgesehen ist, wenn Anspruch auf eine Steuergutschrift besteht, so dass die Dividenden in voller Höhe gezahlt würden, wenn keine Steuergutschrift aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens gewährt würde. Denn unstreitig wird die Steuergutschrift durch das Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der Ausschüttung von Dividenden durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft an ihre in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft gewährt. Erfolgt keine solche Ausschüttung, wird folgerichtig keine Abgabe auf die Summe aus der Ausschüttung und der Steuergutschrift, auf die sie ein Anspruch eröffnet, erhoben.

- 51 Schließlich steht der Teil der Abgabe von 5 %, der auf die Dividenden angewandt wird, in einem Verhältnis zu deren Wert oder deren Betrag, und abgabepflichtig ist die Muttergesellschaft, die die Dividenden erhält. Er berührt das Einkommen, das die in den Niederlanden niedergelassene Muttergesellschaft aus ihrer Beteiligung am Kapital ihrer im Vereinigten Königreich niedergelassenen Tochtergesellschaft erzielt, denn er bedeutet eine Verringerung des Wertes dieser Beteiligung.
- 52 In diesem Zusammenhang ist es für die Einstufung als Quellensteuer im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie in Bezug auf den Teil der Abgabe, der auf die Dividenden erhoben wird, unerheblich, dass im Ausgangsverfahren die Muttergesellschaft letztlich einen höheren Gesamtbetrag als den der Dividenden erhält, die ihr von ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, da feststeht, dass die Dividenden Teil der Besteuerungsgrundlage sind und somit dieser Abgabe unterliegen, die nicht als Mittel für die Berechnung der Steuergutschrift dienen kann. Dass nach Erhebung der Abgabe ein Betrag verbleibt, der schließlich den der Dividenden übersteigt, ergibt sich sowohl aus der Höhe, in der die Abgabe festgesetzt wird, als auch daraus, dass diese von der Summe aus den Dividenden und der teilweisen Steuergutschrift erhoben wird. Schon bei einem höheren Satz einer derartigen Abgabe läge der Betrag, den die Muttergesellschaft als Aktionärin letztlich erhält, unter dem Betrag der Dividenden.
- 53 Es würde jedoch dem Grundsatz einer einheitlichen Auslegung des Gemeinschaftsrechts widersprechen, wenn der Begriff des Steuerabzugs an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie, dessen Merkmale in der in Rand-

nummer 47 dieses Urteils angeführten Rechtsprechung erwähnt werden, davon abhinge, welcher Prozentsatz für die in Rede stehende Abgabe festgesetzt wird.

- 54 Somit ist die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Abgabe von 5 % als grundsätzlich durch Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie verbotene Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne zu betrachten, soweit sie die von der gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre nichtansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden erfasst.
- 55 Der Teil der Abgabe von 5 %, der auf die Steuergutschrift angewandt wird, auf die die Ausschüttung der Dividende einen Anspruch eröffnet, weist nicht die Merkmale einer grundsätzlich durch Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie verbotenen Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne auf, da er nicht die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne erfasst.
- 56 Denn die Steuergutschrift ist ein fiskalisches Instrument, mit dem verhindert werden soll, dass wirtschaftlich gesehen die in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne doppelt besteuert werden, nämlich ein erstes Mal bei der Tochtergesellschaft und ein zweites Mal bei der die Dividenden erhaltenden Muttergesellschaft. Es stellt daher kein Einkommen aus Wertpapieren dar.
- 57 Im Übrigen laufen, wie der Generalanwalt in den Nummern 30, 33 und 34 der Schlussanträge ausgeführt hat, die Auswirkungen der Abgabe auf die Steuergutschrift dem Verbot eines Steuerabzugs an der Quelle nach der Richtlinie nicht zuwider. Die teilweise Verringerung der Steuergutschrift durch die Abgabe von 5 %, mit der sie belastet wird, stellt die steuerliche Neutralität der grenzüberschreitenden Ausschüttung der Dividenden nämlich nicht in Frage, denn sie wird nicht auf die ausgeschütteten Dividenden angewandt und mindert ihren Wert für die Muttergesellschaft, an die sie ausgeschüttet werden, nicht.

- 58 Diese Auslegung wird im Übrigen dadurch bestätigt, dass im System des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommens der Abgabe von 5 % im Vereinigten Königreich die Verpflichtung des niederländischen Fiskus aus Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe c des Abkommens gegenübersteht, die Anrechnung auf die Steuer der Muttergesellschaft zuzulassen.
- 59 Somit ist die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Abgabe von 5 %, soweit sie auf die Steuergutschrift angewandt wird, auf die Ausschüttung der Dividende durch die gebietsansässige Tochtergesellschaft an ihre nichtansässige Muttergesellschaft Anspruch eröffnet, nicht als grundsätzlich nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie verbotene Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne zu betrachten.
- 60 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, dass eine Besteuerung wie durch die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, einen Steuerabzug an der Quelle auf die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, soweit sie die Dividenden erfasst, die die im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft zahlt. Dagegen stellt diese Besteuerung keinen nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie verbotenen Steuerabzug an der Quelle dar, soweit sie die Steuergutschrift erfasst, auf die diese Dividendenausschüttung im Vereinigten Königreich Anspruch eröffnet.

Zur zweiten Vorlagenfrage

- 61 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er eine Besteuerung wie durch

die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, auch dann zulässt, wenn diese Abgabe einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt.

- 62 Angesichts der Antwort auf die erste Frage betrifft die zweite Frage die Abgabe von 5 % nur insoweit, als sie die Dividenden erfaßt.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 63 Nach Ansicht der Océ NV kann Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie nicht dahin ausgelegt werden, dass er eine nationale Regelung oder ein Doppelbesteuerungsabkommen in ihrer Gesamtheit zulasse, weil diese allgemein der Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung dienen. Wie Generalanwalt Alber in Nummer 41 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Athinaiki Zythopoiia ausgeführt habe, fielen nur die Bestimmungen, die konkret der Verhinderung oder Milderung einer Doppelbesteuerung dienen, in den Anwendungsbereich von Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie, nicht aber Bestimmungen, die lediglich Teil des Interessenausgleichs der beteiligten Staaten im Hinblick auf die Zuweisung der betroffenen Steuereinnahmen seien, aber nicht unmittelbar einer Doppelbesteuerung verhinderten.

- 64 Daher gehörten die Bestimmungen des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Abkommens, die die Auszahlung einer teilweisen Steuergutschrift betreffen, zu den Bestimmungen, deren Anwendung Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie unberührt lasse, nicht jedoch die Bestimmungen, die eine der Abgabe von 5 % entsprechende Quellensteuer vorsähen. Denn eine Abgabe von 5 % auf die Summe

aus Dividenden und Steuergutschrift stelle keine Maßnahme dar, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecke. Vielmehr bewirke sie nur eine Aufteilung der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden zwischen dem Vereinigten Königreich und den Niederlanden.

- 65 Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie könne auch nicht dahin ausgelegt werden, dass er die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zulasse, die allgemein oder konkret die Auszahlung von Steuergutschriften betreffen.
- 66 Sie weist in diesem Zusammenhang das Vorbringen der Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren zurück, dass die Abgabe von 5 % als gemäß Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie zulässig zu betrachten sei, da sie im Zusammenhang mit der Gewährung eines Steuerkredits erhoben wurde. Eine derartige Auslegung laufe darauf hinaus, in Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie eine Ausnahme vom Grundsatz der Befreiung von der Quellensteuer in Artikel 5 Absatz 1 zu sehen; ihr könne nicht gefolgt werden.
- 67 Die Richtlinie sehe in der fünften Begründungserwägung bestimmte Ausnahmen von Artikel 5 Absatz 1 vor, die jedoch in Artikel 5 selbst ausdrücklich erwähnt seien und mit den Worten „abweichend von Absatz 1“ eingeleitet würden. Dagegen deute nichts in den Begründungserwägungen der Richtlinie auf eine Absicht hin, mit Artikel 7 Absatz 2 eine Ausnahme von dem in Artikel 5 Absatz 1 aufgestellten Grundsatz einzuführen; hierfür werde auch keine Rechtfertigung angegeben.
- 68 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs, unterstützt durch die italienische Regierung und die Kommission, stellt die Abgabe von 5 % zwar eine Quellensteuer dar, die jedoch nach Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie zulässig sei.

- 69 Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht hierzu geltend, dass dieser Artikel weit gefasst sei („diese Richtlinie berührt nicht“) und bedeute, dass eine Bestimmung, die die in Artikel 7 Absatz 2 erwähnten Merkmale aufweise, unabhängig von anders lautenden Bestimmungen in der Richtlinie weiterhin anwendbar sein müsse.
- 70 Unerheblich sei, dass Artikel 10 Absatz 2 Buchstabe a Ziffer ii des Doppelbesteuerungsabkommens, der die Abgabe von 5 % vorsehe, als solcher nicht die Minderung der Doppelbesteuerung bezwecke. Denn die Abgabe von 5 % dürfe nicht isoliert betrachtet werden; sie sei Bestandteil der Regelung der Gewährung eines Steuerkredits an Océ NV im Rahmen des Doppelbesteuerungsabkommens. Im gleichen Sinn führt die italienische Regierung aus, dass die Abgabe von 5 % im Kontext der bilateralen Bestimmungen Teil einer Gesamtregelung sei, deren Zweck die Minderung der Doppelbesteuerung von Dividenden sei.
- 71 Für die Regierung des Vereinigten Königreichs stellt Artikel 10 des Doppelbesteuerungsabkommens, der als untrennbares Ganzes gesehen werden müsse, eine vom Anwendungsbereich von Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie erfasste Bestimmung dar, die sich auf die Gewährung von Steuerkrediten beziehe und die Minderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden bezwecke. Die Kommission befasst sich nur mit Artikel 10 Absatz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens.
- 72 Zur Stützung ihres Standpunktes verweisen sie auf die Stellung der niederländischen Muttergesellschaften für den Fall, dass es Artikel 10 (oder Artikel 10 Absatz 3) des Doppelbesteuerungsabkommens nicht gäbe. In diesem Fall würde keine Minderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung für einen nicht im Vereinigten Königreich ansässigen Aktionär — wie die Océ NV — stattfinden. Tatsächlich würden die Gewinne der Océ UK Ltd. in vollem Umfang der Körperschaftsteuer im Vereinigten Königreich unterworfen, und bei der Ausschüttung von Dividenden an die Océ NV würde keine Quellensteuer abgezogen,

sondern die Dividenden wären grundsätzlich in vollem Umfang in den Niederlanden zu besteuern. Das Vereinigte Königreich mindere (im Unterschied zu den Niederlanden) die Doppelbesteuerung erheblich, denn es gewähre in Artikel 10 Absatz 3 Buchstabe c des Doppelbesteuerungsabkommens einen Anspruch auf Gewährung eines Steuerkredits in Höhe der Hälfte der Steuergutschrift, die einer im Vereinigten Königreich ansässigen Privatperson zukäme, abzüglich der Abgabe von 5 %. Das Vereinigte Königreich macht daher geltend, dass die Océ NV dank des Abkommens nicht nur die Dividende selbst unverkürzt erhalte, sondern noch einen zusätzlichen Betrag, der tatsächlich eine Erstattung eines Teils der von der Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich geschuldeten Körperschaftsteuer sei.

- 73 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs ist Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie nicht dahin auszulegen, dass er die Anwendung sämtlicher Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder sämtlicher Bestimmungen betreffend die Gewährung eines Steuerkredits unberührt lasse. Nur die Bestimmungen, deren unmittelbare Folge die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung sei, seien betroffen, wie Generalanwalt Alber in Nummern 40 und 41 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Athinaiki Zythopoiia ausgeführt habe. Daher bleibe eine Quellensteuer, die unter anderen Umständen nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie verboten wäre, nur dann anwendbar, wenn sie Teil einer Regelung sei, deren unmittelbare Folge die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung sei, wie es bei Artikel 10 des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommens der Fall sei.
- 74 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs rügt die Océ NV in Wirklichkeit, dass Artikel 10 Absatz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden nicht in dem von ihr gewünschten Maß mindere. Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie verlange nicht, dass die Doppelbesteuerung um einen Mindestbetrag zu mindern sei.
- 75 Schließlich würde Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie jede Bedeutung und jeder Inhalt genommen, wenn der von der Océ NV vertretenen Auslegung gefolgt würde und Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie eine im Rahmen der Gewährung eines Steuerkredits einbehaltene Quellensteuer nicht erfassen könnte.

- 76 Die italienische Regierung fügt hinzu, dass die Océ NV nicht rügen könne, dass die Bestimmung des Doppelbesteuerungsabkommens, die es ihr erlaube, einen Steuerkredit zu erhalten, auch eine Kürzung dieses Steuerkredits um die Abgabe von 5 % vorsehe. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn für die Abgabe ein so hoher Prozentsatz festgesetzt worden wäre, dass er die Wirkung des Steuerkredits beseitige, was hier nicht der Fall sei.
- 77 Nach Ansicht der Kommission bezweckt Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie eine Befreiung vom Verbot des Steuerabzugs an der Quelle für eine Abgabe, die Teil des Mechanismus für die Gewährung einer Steuergutschrift zum Zweck der Minderung der Doppelbesteuerung sei. Artikel 7 Absatz 2 sei gegen Ende der Erörterungen über die Richtlinie im Rat auf Antrag des Vereinigten Königreichs in diese eingefügt worden, um gerade zu gewährleisten, dass Bestimmungen wie Artikel 10 Absatz 3 des Doppelbesteuerungsabkommens weiterhin Anwendung finden könnten. Die bei den Erörterungen im Rat eingenommenen Standpunkte seien allerdings nicht entscheidend für die Auslegung der daraus hervorgegangenen Bestimmungen, sie seien jedoch bei der Ermittlung der Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers zu berücksichtigen.
- 78 Die Regierung des Vereinigten Königreichs hat in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass ihr in der vorliegenden Rechtssache eingenommener Standpunkt den anfänglichen Absichten des Rates entspreche, denn ursprünglich sei Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie auf ihren Antrag eingefügt worden.
- 79 Die Kommission fügt hinzu, es könne nicht eingewandt werden, dass Artikel 7 Absatz 2 die Quellensteuer nicht ausdrücklich erwähne. Würde er eine Quellensteuer in Verbindung mit der Gewährung einer Steuergutschrift nicht erfassen, hätte Artikel 7 Absatz 2 keinen Sinn, denn nichts anderes könne von der Richtlinie berührt werden.

Antwort des Gerichtshofes

- 80 Die Richtlinie bezweckt, wie in Randnummer 45 dieses Urteils ausgeführt worden ist, durch Schaffung eines gemeinsamen Systems der Besteuerung ausgeschütteter Dividenden jede Benachteiligung von in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässigen Mutter- und Tochtergesellschaften zu beseitigen und damit die Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene zu erleichtern.
- 81 Hierzu heißt es zum einen in der vierten Begründungserwägung der Richtlinie, dass, wenn eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen bezieht, der Staat der Muttergesellschaft diese entweder nicht besteuert oder sie besteuert und zulässt, dass die Gesellschaft den Steueranteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, auf die Steuer anrechnen kann.
- 82 Zum anderen sollten, wie aus der fünften Begründungserwägung der Richtlinie hervorgeht, zur Sicherung der steuerlichen Neutralität, von bestimmten besonderen Fällen abgesehen, von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit werden. Allerdings wird es dort als erforderlich bezeichnet, der Bundesrepublik Deutschland und der Hellenischen Republik wegen der Besonderheit ihres Körperschaftsteuersystems und der Portugiesischen Republik aus budgetären Gründen zu gestatten, zeitweise eine Quellensteuer beizubehalten.
- 83 Auf dieser Grundlage stellt Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie ein grundsätzliches Verbot auf, von einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne einem Steuerabzug an der Quelle zu unterwerfen. Die zeitweise für das deutsche, das griechische und das portugiesische Steuersystem gewährten Ausnahmen, die in der fünften Begründungserwägung angekündigt werden, sind ausdrücklich in Artikel 5 Absätze 2 bis 4 der Richtlinie geregelt. Keine vergleichbare Bestimmung regelt eine ausdrückliche Ausnahme zugunsten des britischen Steuersystems.

- 84 Im vorliegenden Verfahren ist jedoch unbestritten ausgeführt worden, dass Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie unter Berücksichtigung des britischen Systems abgefasst worden sei, in dem die Ausschüttung von Dividenden mit einem Anspruch auf Auszahlung einer teilweisen Steuergutschrift verbunden ist, wenn das zwischen dem Mitgliedstaat der Muttergesellschaft und dem Vereinigten Königreich geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen dies vor dem Hintergrund vorsieht, dass die Summe aus der ausgeschütteten Dividende und der teilweisen Steuergutschrift im Vereinigten Königreich der Abgabe von 5 % unterliegt. Eine derartige Argumentation setzt voraus, dass die Abgabe zumindest teilweise eine Quellensteuer im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt.
- 85 Die italienische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission leiten daraus ab, dass Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie die Mitgliedstaaten ermächtige, eine Ausnahme vom grundsätzlichen Verbot einer Quellensteuer auf die von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden vorzusehen und die Ausschüttung von Gewinnen bei der Muttergesellschaft zu besteuern; wenn die Bestimmung, die diese Besteuerung vorsehe, Teil einer Gesamtheit nationaler oder abkommensrechtlicher Bestimmungen zur Minderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden (was grundsätzlich für ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen gelte) und betreffend die Gewährung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger sei.
- 86 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass Ausnahmen von einem allgemeinen Grundsatz eng auszulegen sind. Was den in Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie vorgesehenen Grundsatz einer Befreiung von der Quellensteuer angeht, so hat der Gerichtshof in Randnummer 27 des Urteils Denkavit u. a. in Bezug auf Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie entschieden, dass diese Bestimmung eine Abweichung von diesem Grundsatz darstellt und daher eng auszulegen ist und dass die Ermächtigung für die Mitgliedstaaten, die sie enthält, nicht in einer Weise ausgelegt werden darf, die über ihren Wortlaut hinausgeht.
- 87 Im Kontext des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommens wurde die Abgabe von 5 % im unmittelbaren Zusammenhang mit der Auszahlung einer Steuergutschrift eingeführt, die ihrerseits eingeführt wurde,

um die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der von der im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden zu mindern. Diese Abgabe, die eine Quellensteuer im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, soweit sie auf die Dividenden erhoben wird, ist, wie die italienische Regierung hervorhebt, nicht mit einem solchen Satz festgesetzt worden, dass sie die Wirkungen dieser Minderungen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden beseitigen könnte. Auf alle Fälle bleibt jede im Vereinigten Königreich für die Dividenden entrichtete Steuer gemäß Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe c des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommens von der in den Niederlanden geschuldeten Steuer abziehbar.

- 88 Somit kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Quellensteuer als zu einer Gesamtheit von Abkommensbestimmungen über die Auszahlung von Steuergutschriften an die Bezieher von Dividenden gehörig angesehen werden, die auf diese Weise die Doppelbesteuerung mindern soll.
- 89 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er eine Besteuerung wie durch die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, auch dann zulässt, wenn diese Abgabe einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, soweit sie auf die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden angewandt wird.

Zur dritten Vorlagefrage

- 90 Mit seiner dritten Frage möchte das nationale Gericht wissen, ob Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie wegen Begründungsmangel oder wegen fehlender Befassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses und des Europäischen Parlaments mit der Folge unwirksam ist, dass das Vereinigte Königreich die Abgabe von 5 % nicht mehr erheben darf.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 91 Nach Ansicht der Océ NV ist Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie sowohl wegen Begründungsmangel als auch wegen fehlender Befassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses und des Europäischen Parlaments ungültig.
- 92 Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie sei unter Verstoß gegen Artikel 253 EG nicht angemessen begründet worden. Die Richtlinie leide in Bezug auf Artikel 7 Absatz 2 an einem Begründungsmangel, da ein derartiger Ausnahmefall in den Begründungserwägungen im Unterschied zu den anderen in der Richtlinie enthaltenen Ausnahmebestimmungen nicht erwähnt werde. Die fünfte Begründungserwägung erwähne den Grundsatz, dass zur Sicherung der steuerlichen Neutralität von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit werden sollten. Jede Ausnahme von diesem Grundsatz bedürfe einer Erläuterung. In Bezug auf die ausdrücklich in Artikel 5 geregelten Ausnahmen sehe die fünfte Begründungserwägung so zeitlich begrenzte Ausnahmen für bestimmte Mitgliedstaaten vor. Dagegen werde keine Begründung für die in Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie enthaltene Ausnahme gegeben, die daher nicht beibehalten werden könne.
- 93 In der ursprünglichen Fassung habe der dem Parlament und dem Wirtschafts- und Sozialausschuss vorgelegte Text den Originalvorschlag der Kommission (ABL. 1969, C 39, S. 7) umfasst und nichts enthalten, was dem gegenwärtigen Artikel 7 entsprochen habe. Die Stellungnahme des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses sei jedoch nur zu der ursprünglichen und nicht zu der endgültigen Fassung eingeholt worden. Insbesondere die Ver-

pflichtung, das Parlament anzuhören, sei jedoch besonders wichtig. Nach ständiger Rechtsprechung müsse der Rat den Vorschlag dem Parlament jedes Mal dann vorlegen, wenn der endgültig verabschiedete Text, in seiner Gesamtheit betrachtet, wesentlich von demjenigen abweiche, mit dem das Parlament befasst worden sei. Im vorliegenden Fall weise die zweite Fassung gegenüber der ersten Fassung erhebliche Änderungen auf, denn eine Bestimmung, die einen Mitgliedstaat, in dem es ein System von Steuerkrediten gebe, ermächtige, bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen eine Quellensteuer anzuwenden, sofern ein Steuerkredit gewährt werde, stelle eine wesentliche Abweichung vom ursprünglichen Text dar. Die Änderungen, die zur Einfügung von Artikel 7 Absatz 2 geführt hätten, hätten daher einer zweiten Anhörung der beiden Organe bedurft.

- 94 Die Regierung des Vereinigten Königreichs, der Rat und die Kommission vertreten die Ansicht, dass Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie nicht mit einem Form- oder Verfahrensfehler behaftet sei, der seine Gültigkeit beeinträchtigen könnte.
- 95 Das Vorliegen einer allgemeinen Begründung der Richtlinie insgesamt und ihrer wesentlichen Bestandteile reiche aus. Es sei nicht notwendig, eine besondere Begründung für jede Bestimmung und jeden Absatz einer Richtlinie vorzusehen, insbesondere dann, wenn die fragliche Bestimmung nur ein Detail in einer mit dem Zweck der Richtlinie vereinbaren Weise ändere oder klarstelle. Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie stelle im Wesentlichen eben nur eine technische Anpassung in einem Detail dar, die im Einklang mit der Systematik der Richtlinie stehe und das Zusammenspiel zwischen der Richtlinie und verschiedenen Doppelbesteuerungsabkommen, die dasselbe Ziel verfolgten, erleichtern solle.
- 96 Aus dem gleichen Grund stelle die Einfügung von Artikel 7 Absatz 2 in die Richtlinie keine wesentliche Änderung im Vergleich zu dem Vorschlag dar, der dem Europäischen Parlament zur Anhörung vorgelegt worden sei. Die in Rede stehende Änderung betreffe weder den Kern der durch die Richtlinie eingeführten Regelung noch deren Wesen. Die gleichen Überlegungen gälten in Bezug auf die Befassung des Wirtschafts- und Sozialausschusses.

Antwort des Gerichtshofes

- 97 Zur angeblich mangelnden Begründung in Bezug auf Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung der Umfang der Begründungspflicht von der Rechtsnatur der betreffenden Maßnahme abhängt; bei Rechtsakten mit allgemeiner Geltung kann sich die Begründung darauf beschränken, die Gesamtlage anzugeben, die zum Erlass der Maßnahme geführt hat, und die allgemeinen Ziele zu bezeichnen, die mit ihr erreicht werden sollen (vgl. Urteile vom 19. November 1998 in der Rechtssache C-150/94, Vereinigtes Königreich/Rat, Slg. 1998, I-7235, Randnr. 25, und in der Rechtssache C-284/94, Spanien/Rat, Slg. 1998, I-7309, Randnr. 28, sowie vom 7. November 2000 in der Rechtssache C-168/98, Luxemburg/Parlament und Rat, Slg. 2000, I-9131, Randnr. 62).
- 98 Im Übrigen hat der Gerichtshof wiederholt entschieden, dass es, wenn der angefochtene Rechtsakt den von der Gemeinschaftsorgan verfolgten Zweck in seinen wesentlichen Zügen erkennen lässt, zu weit ginge, eine besondere Begründung für die verschiedenen technischen Entscheidungen, die das Organ getroffen hat, zu verlangen (Urteile Vereinigtes Königreich/Rat, Randnr. 26, Spanien/Rat, Randnr. 30, sowie Luxemburg/Parlament und Rat, Randnr. 62).
- 99 Wie der Generalanwalt in Nummer 57 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, weist die Begründung der Richtlinie klar auf deren allgemeines Ziel hin, die steuerliche Neutralität der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen zu wahren. Diese Begründung reicht aus, um auch die Vorbehaltsklausel für nationale oder Abkommensbestimmungen zu erfassen, die demselben Zweck dienen, nämlich Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie.

- 100 Was die fehlende Befassung des Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses angeht, so erfordert nach ständiger Rechtsprechung die Pflicht, das Parlament in den vom Vertrag vorgesehenen Fällen während des Gesetzgebungsverfahrens anzuhören, immer dann eine erneute Anhörung, wenn der endgültig verabschiedete Text als Ganzes gesehen in seinem Wesen von dem Text abweicht, zu dem das Parlament bereits angehört worden ist (vgl. Urteile vom 10. Juni 1997 in der Rechtssache C-392/95, Parlament/Rat, Slg. 1997, I-3213, Randnr. 15, und vom 11. November 1997 in der Rechtssache C-408/95, Euro-tunnel u. a., Slg. 1997, I-6315, Randnr. 46)).
- 101 Es ist zu prüfen, ob die Einfügung von Artikel 7 Absatz 2 in die Richtlinie eine wesentliche Änderung im Vergleich zu dem dem Parlament und dem Wirtschafts- und Sozialausschuss zur Anhörung vorgelegten Text darstellt.
- 102 Da Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie die Beibehaltung nationaler Regelungen oder spezieller Abkommen nur erlaubt, wenn diese der Zielsetzung der Richtlinie entsprechen, wie sie in deren dritter Begründungserwägung festgelegt und in Randnummer 45 des vorliegenden Urteils wiedergegeben worden ist, ist die Einfügung von Artikel 7 Absatz 2 in die Richtlinie als technische Anpassung zu betrachten und stellt keine wesentliche Änderung dar, die eine zweite Anhörung des Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses erfordert hätte.
- 103 Daher ist dem vorliegenden Gericht zu antworten, dass die Prüfung der dritten Frage keine Form- oder Verfahrensfehler ergeben hat, die geeignet sind, die Gültigkeit von Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie zu beeinträchtigen.

Kosten

- 104 Die Auslagen der italienischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm von den Special Commissioners of Income Tax (Vereinigtes Königreich) mit Beschluss vom 6. Februar 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Eine Besteuerung wie durch die Abgabe von 5 %, die in dem Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, stellt einen Steuerabzug an der Quelle auf die von einer Tochtergesellschaft

an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dar, soweit sie die Dividenden erfasst, die die im Vereinigten Königreich ansässige Tochtergesellschaft ihrer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft zahlt. Dagegen stellt diese Besteuerung keinen nach Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie verbotenen Steuerabzug an der Quelle dar, soweit sie die Steuergutschrift erfasst, auf die diese Dividendenausschüttung im Vereinigten Königreich Anspruch eröffnet.

2. Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie 90/435 ist dahin auszulegen, dass er eine Besteuerung wie durch die Abgabe von 5 %, die in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen ist, auch dann zulässt, wenn diese Abgabe einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, soweit sie auf die von der Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Dividenden angewandt wird.
3. Die Prüfung der dritten Frage hat keine Form- oder Verfahrensfehler ergeben, die geeignet sind, die Gültigkeit von Artikel 7 Absatz 2 der Richtlinie zu beeinträchtigen.

Wathelet

Edward

La Pergola

Jann

Rosas

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 25. September 2003

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

M. Wathelet