

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

3. April 2008(*)

„Körperschaftsteuer – Richtlinie 90/435/EWG – Zu versteuernder Gewinn der Muttergesellschaft – Nichtabzugsfähigkeit der mit der Beteiligung an der Tochtergesellschaft zusammenhängenden Ausgaben und Aufwendungen – Pauschale Festsetzung des Betrags der Ausgaben – Obergrenze von 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne – Einbeziehung von Steuergutschriften“

In der Rechtssache C-27/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Conseil d'État (Frankreich) mit Entscheidung vom 17. Januar 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 26. Januar 2007, in dem Verfahren

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

gegen

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), des Richters G. Arestis, der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Juhász und J. Malenovský,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 21. November 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Banque Fédérative du Crédit Mutuel, vertreten durch Y. Mercier und A. Gerardin, avocats,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-C. Gracia als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 24. Januar 2008

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 4 Abs. 2 und 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. L 225, S. 6, im Folgenden: Richtlinie).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Banque Fédérative du Crédit Mutuel (im Folgenden: BFCM) und dem Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Minister für Wirtschaft, Finanzen und Industrie).

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Art. 4 der Richtlinie sieht vor:

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

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

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

...“

- 4 Art. 5 der Richtlinie lautet:

„(1) 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.

(2) Abweichend von Absatz 1 kann die Republik Griechenland, solange sie auf ausgeschüttete Gewinne keine Körperschaftsteuer erhebt, auf Gewinnausschüttungen an Muttergesellschaften anderer Mitgliedstaaten einen Steuerabzug an der Quelle vornehmen ...

(3) Abweichend von Absatz 1 kann die Bundesrepublik Deutschland, solange sie auf ausgeschüttete Gewinne einen um mindestens 11 Punkte niedrigeren Körperschaftsteuersatz anwendet als auf einbehaltene Gewinne, spätestens jedoch bis Mitte 1996 als Ausgleichsteuer einen Steuerabzug an der Quelle in Höhe von 5 % auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften vornehmen.

(4) Abweichend von Absatz 1 kann die Portugiesische Republik bis zum Ende des achten Jahres nach Beginn der Anwendung dieser Richtlinie eine Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats erheben.

...“

5 Art. 7 der Richtlinie bestimmt:

„(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 Steuergutschriften an die Dividendenempfänger betreffen.“

Nationales Recht

6 Die steuerliche Regelung für Dividenden, die an in Frankreich ansässige Muttergesellschaften gezahlt werden, findet sich in Art. 216 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI), der in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung bestimmt:

„I. Die im Laufe eines Geschäftsjahrs von einer Muttergesellschaft erzielten Nettoerträge aus Beteiligungen, die zur Anwendung des Schachtelprivilegs berechtigen und in Art. 145 genannt sind, können nach Anrechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen vom Gesamtnettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden.

Der in Abs. 1 genannte Anteil für Ausgaben und Aufwendungen wird einheitlich auf 5 % des Gesamtertrags aus den Beteiligungen einschließlich der Steuergutschrift festgelegt. Dieser Anteil darf im einzelnen Besteuerungszeitraum den Gesamtbetrag sämtlicher von der beteiligten Gesellschaft in demselben Zeitraum getätigter Ausgaben und Aufwendungen nicht übersteigen.“

7 Nach Art. 145 CGI in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung ist das Schachtelprivileg auf Gesellschaften anwendbar, die der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterliegen und deren Beteiligungen mindestens 5 % des Kapitals der emittierenden Gesellschaft entsprechen.

8 Die Weisung Nr. 4H1-00 des Ministeriums für Wirtschaft, Finanzen und Industrie vom 31. Januar 2000 (*Bulletin officiel des impôts* vom 16. Februar 2000) regelt durch Verweisung auf die Weisung Nr. 4H4-99 desselben Ministeriums vom 25. Juni 1999 (*Bulletin officiel des impôts* vom 5. Juli 1999) die Einzelheiten des in Art. 216 CGI genannten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen. Insbesondere heißt es darin, dass die fraglichen Steuergutschriften „sowohl die Inlandssteuergutschrift für in Frankreich erzieltetes Einkommen ... als auch die Auslandssteuergutschrift für Einkommen von Tochtergesellschaften mit Sitz in einem Land, mit dem Frankreich ein Doppelbesteuerungsabkommen hat, umfassen“.

9 Dem Conseil d'État zufolge wird nach internationalen Abkommen, die die Französische Republik mit anderen Mitgliedstaaten geschlossen hat, einer in Frankreich ansässigen Muttergesellschaft im Fall der

Gewinnausschüttung durch eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft eine Steuergutschrift gewährt, wenn diese Gewinnausschüttung in dem anderen Mitgliedstaat einer Quellensteuer unterlag. Die Steuergutschrift entspricht dem Betrag der erhobenen Quellensteuer.

- 10 Nach Art. 146 Abs. 2 CGI in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung können, wenn die Ausschüttung der empfangenen Dividenden durch die Muttergesellschaft an ihre eigenen Anteilseigner zur Erhebung der in Art. 223sexies CGI vorgesehenen Kapitalertragsteuer führt, die Steuergutschriften, die mit den innerhalb der letzten fünf Jahre empfangenen Dividenden verbunden sind, auf die Kapitalertragsteuer angerechnet werden. Außerdem können diese Steuergutschriften laut Conseil d'État nach einer Weisung des Ministeriums für Wirtschaft, Finanzen und Industrie auch auf die Quellensteuer angerechnet werden, die fällig wird, wenn die Muttergesellschaft die Dividenden an Personen weiterverteilt, die in Frankreich weder ihren steuerlichen Wohnsitz noch ihren Firmensitz haben.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 11 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die BFCM in Anwendung des in Art. 216 CGI vorgesehenen Schachtelprivilegs die ihr von ihren Tochtergesellschaften gezahlten Dividenden von ihrem Gesamtnettogewinn abzog, ihrer Bemessungsgrundlage jedoch einen gemäß diesem Artikel berechneten Anteil für Ausgaben und Aufwendungen hinzurechnen musste.
- 12 Im Ausgangsverfahren beantragt die BFCM beim Conseil d'État, die Weisungen Nrn. 4H1-00 und 4H4-99 für nichtig zu erklären.
- 13 Sie begründet dies damit, dass die Weisungen im Widerspruch zu Art. 4 der Richtlinie stünden, weil der pauschal auf 5 % des Gesamtertrags aus Beteiligungen festgesetzte Anteil für Ausgaben und Aufwendungen die Steuergutschriften einschließe, die nach Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Französischen Republik und anderen Mitgliedstaaten gewährt würden, während die Richtlinie vorsehe, dass der Betrag der von dem zu versteuernden Ergebnis der Muttergesellschaft nicht absetzbaren Aufwendungen, wenn er pauschal festgesetzt werde, auf 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne begrenzt sei.
- 14 Der Conseil d'État sieht sich vor die Frage gestellt, ob die Hinzurechnung eines pauschalen Anteils für Ausgaben und Aufwendungen in Höhe von 5 % des Ertrags aus Beteiligungen einschließlich von Steuergutschriften zu dem zu versteuernden Ergebnis der Muttergesellschaft eine Abgabe oberhalb der nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie zulässigen Grenze von 5 % der ausgeschütteten Gewinne ist, die die Neutralität der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung berühren kann, oder ob sie eine Abgabe ist, die lediglich eine teilweise Verringerung der Steuergutschrift, die der Muttergesellschaft bei der Dividendenzahlung gewährt wird, bewirkt und deshalb als Bestandteil eines Regelwerks angesehen werden kann, das die Gewährung von Steuergutschriften an Dividendenempfänger betreffe und dadurch die Minderung von Doppelbesteuerung bezweckt.
- 15 Er verweist hierzu zum einen auf das Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, Slg. 2003, I-9809), in dem der Gerichtshof festgestellt habe, dass die Steuergutschrift ein fiskalisches Instrument sei, mit dem verhindert werden solle, dass die in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne wirtschaftlich gesehen doppelt besteuert würden, und nicht ein Einkommen aus Wertpapieren.
- 16 Zum anderen führt der Conseil d'État aus, dass die Hinzurechnung von 5 % der ausgeschütteten

Nettogewinne und der Steuergutschrift zu dem zu versteuernden Ergebnis der Muttergesellschaft als Anteil für Ausgaben und Aufwendungen die Muttergesellschaft in die gleiche Lage versetze, in der sie sich nach Hinzurechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen von 5 % der ausgeschütteten Gewinne befände, wenn keinerlei Quellensteuer erhoben würde. Dies gelte allerdings nur, wenn die Steuergutschrift in vollem Umfang auf die von der Muttergesellschaft geschuldete Steuer angerechnet werden könne.

- 17 Aus Art. 146 Abs. 2 CGI in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung und der in der Weisung Nr. 4K-1121 festgelegten Verwaltungspraxis ergebe sich jedoch, dass die Steuergutschriften, die im Fall der Dividendenzahlung einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft gewährt würden, nur dann auf die von der Muttergesellschaft geschuldete Steuer angerechnet werden könnten, wenn diese Dividenden in den folgenden fünf Jahren weiterverteilt würden. In diesem Fall berühre die Hinzurechnung von 5 % der Steuergutschriften zu dem zu versteuernden Ergebnis der Muttergesellschaft als Anteil für Ausgaben und Aufwendungen nicht die steuerliche Neutralität der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung.
- 18 Beschließe die Muttergesellschaft dagegen, die Dividenden nicht innerhalb dieser Frist weiterzuverteilen, bewirke die Hinzurechnung von 5 % der Steuergutschriften, die nicht auf die von ihr geschuldete Steuer angerechnet würden, zu ihrem zu versteuernden Ergebnis als Anteil für Ausgaben und Aufwendungen, dass ihr zu versteuerndes Ergebnis über die Grenze von 5 % steige, die in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie für die ausgeschütteten und tatsächlich erhaltenen Gewinne festgelegt sei, und berühre insoweit die steuerliche Neutralität der grenzüberschreitenden Gewinnausschüttung.
- 19 Im letztgenannten Fall stelle sich die Frage, ob die Erhöhung der von der Muttergesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer im Verhältnis zur Erhöhung ihres zu versteuernden Ergebnisses infolge der Hinzurechnung von 5 % der Steuergutschriften zu diesem Ergebnis eine Abgabe sei, die angesichts ihrer geringen Höhe und des Umstands, dass sie in direktem Zusammenhang mit der Gewährung von Steuergutschriften eingeführt worden sei, die die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden mindern sollten, als nicht so hoch festgesetzt angesehen werden könne, dass sie die Wirkungen dieser Minderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden aufheben könnte, und damit für nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie zulässig erachtet werden könne.
- 20 Der Conseil d'État hat deshalb das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Die Hinzurechnung von 5 % der Steuergutschriften, die bei der Gewinnausschüttung einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft gewährt wurden, wenn diese ausgeschütteten Gewinne in diesem anderen Staat einer Quellensteuer unterlagen, zu dem zu versteuernden Gewinn einer in Frankreich ansässigen Muttergesellschaft hat keine Auswirkungen auf das Niveau der Besteuerung der Muttergesellschaft, wenn die Muttergesellschaft diese Steuergutschriften auf die von ihr geschuldete Steuer in voller Höhe anrechnen kann. Beschließt die Muttergesellschaft nicht, diese Gewinne innerhalb von fünf Jahren an ihre eigenen Anteilseigner weiterzuverteilen, kann sie den Steuervorteil, den diese Steuergutschriften darstellen, nicht nutzen. Kann in diesem Fall die zusätzliche Körperschaftsteuer, die sich aus der Hinzurechnung von 5 % der Steuergutschriften zu ihrem zu versteuernden Ergebnis ergibt, angesichts der geringen Höhe einer solchen Steuer und des Umstands, dass sie in direktem Zusammenhang mit der Gewährung von Steuergutschriften eingeführt wurde, die die Wirkungen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden mindern sollen, als nach Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie zulässig angesehen werden, oder ist sie als den Zielen von Art. 4 dieser Richtlinie

zuwiderlaufend anzusehen?

Zur Vorlagefrage

- 21 Das vorliegende Gericht möchte mit seiner Frage vom Gerichtshof erfahren, ob die Auslegung des Begriffs der „von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die Steuergutschriften in diese Gewinne einbezieht, und gegebenenfalls, ob diese Einbeziehung unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie fällt.
- 22 Im Rahmen der Beantwortung dieser Frage sind der Wortlaut der Bestimmung, um deren Auslegung ersucht wird, sowie die Ziele und das System der Richtlinie zu berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Oktober 1996, Denkavit u. a., C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Slg. 1996, I-5063, Randnrn. 24 und 26, sowie vom 8. Juni 2000, Epson Europe, C-375/98, Slg. 2000, I-4243, Randnrn. 22 und 24).
- 23 Wie sich insbesondere aus ihrem dritten Erwägungsgrund ergibt, bezweckt die Richtlinie, 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 (Urteile Denkavit u. a., Randnr. 22, Epson Europe, Randnr. 20, vom 4. Oktober 2001, Athinaïki Zythopoiia, C-294/99, Slg. 2001, I-6797, Randnr. 25, Océ van der Grinten, Randnr. 45, und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 103).
- 24 Die Richtlinie soll damit sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind.
- 25 Um diese Ziele zu erreichen, sieht Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vor, dass, wenn eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne bezieht, der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht besteuert oder zulässt, dass die Muttergesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 102).
- 26 Weiter sieht Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vor, dass im Staat der Tochtergesellschaft bei der Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle zumindest dann gewährt wird, wenn die Muttergesellschaft einen Anteil von wenigstens 25 % am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft besitzt (Urteile Denkavit u. a., Randnr. 22, Epson Europe, Randnr. 20, Athinaïki Zythopoiia, Randnr. 25, und Océ van der Grinten, Randnr. 45).
- 27 Die Richtlinie soll auf diese Weise verhindern, dass es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne kommt, d. h., dass die ausgeschütteten Gewinne ein erstes Mal bei der Tochtergesellschaft und ein zweites Mal bei der Muttergesellschaft erfasst werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Athinaïki Zythopoiia, Randnr. 5).

- 28 Nach Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie kann jedoch jeder Mitgliedstaat bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können, wobei allerdings, wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf.
- 29 Außerdem dürfen nach Art. 5 Abs. 2 bis 4 der Richtlinie bestimmte Mitgliedstaaten während einer Übergangszeit auf Gewinnausschüttungen gebietsansässiger Tochtergesellschaften an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaften einen Steuerabzug an der Quelle vornehmen.
- 30 Nach der im Ausgangsverfahren geltenden nationalen Regelung beläuft sich der Pauschalbetrag für nicht absetzbare Ausgaben und Aufwendungen, um den es in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie geht, auf 5 % der ausgeschütteten Gewinne einschließlich der Steuergutschriften.
- 31 Zum Begriff der Steuergutschrift ist festzustellen, dass sowohl das vorliegende Gericht in den Gründen seiner Entscheidung als auch die BFCM und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in ihren beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen auf das Urteil *Océ van der Grinten* hinweisen, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass die Steuergutschrift, um die es in jener Rechtssache ging, ein fiskalisches Instrument ist, mit dem verhindert werden soll, dass die in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne wirtschaftlich gesehen doppelt besteuert werden, und nicht ein Einkommen aus Wertpapieren (vgl. Urteil *Océ van der Grinten*, Randnr. 56).
- 32 Wie jedoch die Generalanwältin in Nr. 33 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ging es im Urteil *Océ van der Grinten* um eine Abgabe auf die Steuergutschrift, die nicht die Merkmale einer Quellensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne aufwies (vgl. Urteil *Océ van der Grinten*, Randnr. 55).
- 33 In jener Rechtssache handelte es sich um eine Steuergutschrift zum Ausgleich der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer und nicht um eine Steuergutschrift zum Ausgleich einer bereits vom Anteilseigner gezahlten Steuer.
- 34 Nach der Vorlageentscheidung sowie den Äußerungen der BFCM und der französischen Regierung in der Sitzung vor dem Gerichtshof handelt es sich dagegen bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuergutschriften um solche, die gewährt werden, um einen Steuerabzug an der Quelle auszugleichen, der die Muttergesellschaft im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft belastet.
- 35 Die betreffenden Steuergutschriften sollen also eine bereits vom Anteilseigner gezahlte Steuer ausgleichen, so dass das Urteil *Océ van der Grinten* keine Antwort auf die im vorliegenden Fall gestellte Frage bieten kann.
- 36 Vor diesem Hintergrund ist erstens festzustellen, dass der Wortlaut von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie der Einbeziehung der Steuergutschriften in den Pauschalbetrag der mit der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft zusammenhängenden Verwaltungskosten nicht entgegensteht.
- 37 Wie die Generalanwältin in Nr. 34 ihrer Schlussanträge erläutert hat, stellt nämlich die Einbeziehung der Steuergutschriften in den Pauschalbetrag der mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie sicher, dass es sich tatsächlich um den Gesamtbetrag der ausgeschütteten Gewinne im Sinne dieser Bestimmung handelt, den die Muttergesellschaft erhält und auf den der Satz von 5 % angewandt wird.

- 38 Zweitens ist darauf hinzuweisen, dass die betreffenden Steuergutschriften eine rechtliche Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne verhindern sollen; sie sollen also verhindern, dass die ausgeschütteten Gewinne bei der Muttergesellschaft ein erstes Mal durch einen Steuerabzug an der Quelle im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft und ein zweites Mal im Mitgliedstaat der Sitzes der Muttergesellschaft erfasst werden.
- 39 Die Berücksichtigung der der Muttergesellschaft gewährten Steuergutschriften im Rahmen der Berechnung des Anteils der mit der Beteiligung an der Tochtergesellschaft zusammenhängenden Ausgaben und Aufwendungen ermöglicht folglich, den Betrag der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne und den gleichwertigen Betrag der Summen auszudrücken, über die die Muttergesellschaft insoweit letztlich und tatsächlich verfügt, indem die Auswirkung der vom Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft erhobenen Quellensteuer neutralisiert wird.
- 40 Wie die französische und die deutsche Regierung in ihren beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen zutreffend vorgetragen haben, steht somit die Einbeziehung der Steuergutschriften in den Pauschalbetrag der mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie im Einklang mit dem Ziel der steuerlichen Neutralität der grenzüberschreitenden Ausschüttung von Gewinnen einer Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft.
- 41 In diesem Zusammenhang möchte das vorliegende Gericht allerdings wissen, ob die steuerliche Neutralität nicht dadurch berührt wird, dass die betreffenden Steuergutschriften nicht immer auf die von der Muttergesellschaft geschuldete Steuer angerechnet werden können, wie aus Randnr. 17 des vorliegenden Urteils hervorgeht.
- 42 Insoweit ist zum einen daran zu erinnern, dass im Rahmen des durch die Richtlinie geschaffenen Systems, wenn eine Muttergesellschaft einen Anteil von wenigstens 25 % am Gesellschaftskapital einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft besitzt, ein Steuerabzug an der Quelle im letztgenannten Mitgliedstaat nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie grundsätzlich untersagt ist.
- 43 Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens konnten jedoch nach Art. 5 Abs. 2 bis 4 der Richtlinie bestimmte Mitgliedstaaten während der ihnen zugestandenem Übergangszeit einen solchen Steuerabzug an der Quelle vornehmen.
- 44 Wie die Generalanwältin in Nr. 36 ihrer Schlussanträge bemerkt hat, verpflichtet die Richtlinie einen Mitgliedstaat aber nicht, die Anrechnung einer derartigen Quellensteuer vorzusehen, wenn sich dieser Mitgliedstaat gemäß Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie für eine Befreiungsregelung entschieden hat. In diesem Zusammenhang ist nicht zu beanstanden, dass ein Mitgliedstaat, der sich für eine Befreiungsregelung entschieden hat, die im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhobene Quellensteuer durch die Gewährung einer Steuergutschrift ausgleicht und dabei deren Anrechenbarkeit auf die Fälle beschränkt, in denen die Muttergesellschaft die empfangenen Dividenden innerhalb von fünf Jahren an ihre eigenen Anteilseigner weiterverteilt.
- 45 Zum anderen ist darauf hinzuweisen, dass Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie einem Mitgliedstaat gestattet, als nicht absetzbare Verwaltungskosten einen Pauschalbetrag festzusetzen, der 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf, ohne dass zwischen dem Fall, in dem sich dieser Mitgliedstaat für eine Befreiungsregelung entschieden hat, und dem Fall unterschieden

wird, in dem er sich für eine Anrechnungsregelung entschieden hat. In Bezug auf den Begriff der ausgeschütteten Gewinne unterscheidet diese Bestimmung also nicht danach, ob der betreffende Staat verpflichtet ist, die Anrechnung des im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft vorgenommenen Steuerabzugs an der Quelle vorzusehen oder nicht.

- 46 Hat sich ein Mitgliedstaat entschieden, von der in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch zu machen, indem er Steuergutschriften in den Betrag der ausgeschütteten Gewinne einbezieht, auf den der Satz von 5 % angewandt wird, ist somit nicht zu beanstanden, dass er nicht danach unterscheidet, ob es sich um auf die Steuerschuld anrechenbare Steuergutschriften handelt oder nicht.
- 47 Zwar führt nämlich im Rahmen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, wenn die Muttergesellschaft die von ihr empfangenen Gewinne nicht innerhalb von fünf Jahren an ihre eigenen Anteilseigner weiterverteilt, die Einbeziehung der Steuergutschriften in den Pauschalbetrag der mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie sicherlich zu einer stärkeren steuerlichen Belastung der Muttergesellschaft, doch ergibt sich diese Auswirkung aus dem Steuerabzug an der Quelle, den der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft gemäß Art. 5 Abs. 1 und 2 bis 4 der Richtlinie vornimmt und hinsichtlich dessen Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie im Rahmen einer Befreiungsregelung keine Pflicht vorsieht, die Anrechnung des Abzugs auf die geschuldete Steuer sicherzustellen.
- 48 Nicht die Einbeziehung der Steuergutschriften in den Pauschalbetrag der mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie berührt also die steuerliche Neutralität der grenzüberschreitenden Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, sondern die durch die Richtlinie belassene Möglichkeit, im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft einen Steuerabzug an der Quelle vorzunehmen, der die Muttergesellschaft belastet.
- 49 Auf jeden Fall kann die Einbeziehung der Steuergutschriften als Mechanismus zur Vermeidung einer rechtlichen Doppelbesteuerung in den Pauschalbetrag der mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie nicht unter Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie fallen, da die Richtlinie nur die Anwendung derjenigen einzelstaatlichen oder vertraglichen Bestimmungen nicht berührt, die die Beseitigung oder Minderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken.
- 50 Auf die vorgelegte Frage ist somit zu antworten, dass der Begriff der „von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die in diese Gewinne Steuergutschriften einbezieht, die gewährt wurden, um einen Steuerabzug an der Quelle auszugleichen, den der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft vorgenommen hat.

Kosten

- 51 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängiger Rechtsstreit; 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

Der Begriff der „von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne“ im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Satz 2 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 Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die in diese Gewinne Steuergutschriften einbezieht, die gewährt wurden, um einen Steuerabzug an der Quelle auszugleichen, den der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft vorgenommen hat.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.