

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

12. Februar 2009(*)

„Richtlinie 90/435/EWG – Art. 4 Abs. 1 – Unmittelbare Wirkung – Nationale Regelung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen – Abzug des Betrags der bezogenen Dividenden von der Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft nur insoweit, als diese steuerpflichtige Gewinne erzielt“

In der Rechtssache C-138/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hof van beroep te Antwerpen (Belgien) mit Entscheidung vom 27. Februar 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 9. März 2007, in dem Verfahren

Belgischer Staat

gegen

Cobelfret NV

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (Berichterstatter) und J.-J. Kasel,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 5. März 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Cobelfret NV, vertreten durch A. Huyghe und M. Isenbaert, advocaten,
- der belgischen Regierung, vertreten durch C. Pochet als Bevollmächtigte im Beistand von J. Werbrouck, advocaat,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal, W. Wils und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 8. Mai 2008

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 (ABl. L 225, S. 6).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Belgischen Staat und der Gesellschaft Cobelfret NV (im Folgenden: Cobelfret) über die Bestimmung des Körperschaftsteuerpflichtigen Ergebnisses von Cobelfret für die Steuerjahre 1992 bis 1998.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Nach ihrem dritten Erwägungsgrund sollen mit der Richtlinie 90/435 insbesondere die steuerlichen Nachteile beseitigt werden, die verbundene Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten im Vergleich zu verbundenen Unternehmen ein und desselben Mitgliedstaats erleiden.
- 4 Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/435 gilt als Muttergesellschaft jede Gesellschaft eines Mitgliedstaats, die bestimmte, in Art. 2 dieser Richtlinie genannte Bedingungen erfüllt und die einen Anteil von wenigstens 25 % am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats hält, die die gleichen Bedingungen erfüllt.
- 5 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 90/435 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.“

Nationales Recht

- 6 Die Richtlinie 90/435 wurde mit Gesetz vom 23. Oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad* vom 15. November 1991, S. 25619) in belgisches Recht umgesetzt, mit dem die bestehende Regelung über endgültig besteuerte Einkünfte (im Folgenden: EBE-Regelung) geändert und festgelegt wurde, dass bezogene Dividenden zu 95 % von der Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft abgezogen

werden können.

- 7 Im Zuge einer 1992 vorgenommenen Kodifizierung wurden die einschlägigen Bestimmungen über die EBE-Regelung in den Art. 202, 204 und 205 des Einkommensteuergesetzbuchs zusammengefasst, das durch die Königliche Verordnung vom 10. April 1992 koordiniert und durch Gesetz vom 12. Juni 1992 bestätigt wurde (Beilage zum *Belgisch Staatsblad* vom 30. Juli 1992, im Folgenden: EStGB 1992); Durchführungsbestimmungen dazu finden sich in der Königlichen Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzbuchs von 1992 (*Belgisch Staatsblad* vom 13. September 1993, im Folgenden: Königliche Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992).
- 8 Nach den genannten Bestimmungen kann eine Gesellschaft von ihrem Ergebnis 95 % der von ihren Tochtergesellschaften im Sinne der Richtlinie 90/435 bezogenen Dividenden als endgültig besteuerte Einkünfte abziehen (im Folgenden: EBE-Abzug).
- 9 Die Funktionsweise der EBE-Regelung lässt sich in Kurzform wie folgt beschreiben. In einem ersten Schritt ist die von der Tochtergesellschaft ausgeschüttete Dividende in die Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft einzurechnen. In einem zweiten Schritt wird diese Dividende von der genannten Besteuerungsgrundlage abgezogen, allerdings nur insoweit, als für den betreffenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.
- 10 So sieht Art. 202 des EStGB 1992 vor:
- „§ 1. Vom Gewinn des Besteuerungszeitraums werden, soweit darin enthalten, ebenfalls abgezogen:
- 1° Dividenden, ausgenommen Einkünfte, die anlässlich der Veräußerung ihrer eigenen Aktien oder Anteile an eine Gesellschaft oder bei der vollständigen oder teilweisen Aufteilung des Vermögens einer Gesellschaft erzielt werden;
- ...“
- 11 Art. 204 Abs. 1 des EStGB 1992 lautet wie folgt:
- „Einkünfte, die nach Art. 202 § 1 Nr. 1 ... abgezogen werden können, gelten in Höhe von 95 [%] des zugeflossenen oder vereinnahmten Betrags, gegebenenfalls unter Hinzurechnung tatsächlicher oder fiktiver Kapitalertragssteuern, als in den Gewinn des Besteuerungszeitraums einbezogen ...“
- 12 Art. 205 § 2 des EStGB 1992 bestimmt:
- „Der in Art. 202 vorgesehene Abzug ist auf den Betrag des im Besteuerungszeitraum erzielten Gewinns – nach Anwendung des Art. 199 – beschränkt ...
- ...“
- 13 Art. 77 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des EStGB 1992 sieht vor:
- „Die Beträge gemäß den Art. 202 bis 205 des [EStGB] 1992, die als endgültig besteuerte Einkünfte ... abgezogen werden können, werden in Höhe des nach Anwendung des Art. 76 verbliebenen Gewinns abgezogen; der Abzug wird hinsichtlich der Herkunft der Gewinne vorrangig von solchen vorgenommen, in denen die genannten Beträge enthalten sind.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

- 14 In den Steuerjahren 1992 bis 1998 bezog Cobelfret, eine Gesellschaft mit Sitz in Belgien, Dividenden aufgrund ihrer Beteiligung an im Gebiet der Gemeinschaft ansässigen Gesellschaften, wobei sie in mehreren der genannten Jahre Verluste erlitt.
- 15 Nach der belgischen Regelung konnte Cobelfret für die Jahre, in denen sie Verluste erlitt, nicht in den Genuss des EBE-Abzugs kommen und den nicht genutzten Teil dieses Abzugs auch nicht auf das jeweils folgende Jahr übertragen, wenn der EBE-Abzug, den sie beanspruchen konnte, höher als ihr steuerpflichtiger Gewinn war.
- 16 Cobelfret, die demzufolge annahm, dass die bezogenen Dividenden nicht ganz von der Steuer befreit seien, legte gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Steuerjahre 1992 bis 1998 Einspruch ein.
- 17 Nach Zurückweisung dieser Einsprüche erhob Cobelfret Klage bei der Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, die mit Urteil vom 16. Dezember 2005 insbesondere entschied, dass die Begrenzung des EBE-Abzugs auf den im Besteuerungszeitraum erzielten, nach Anwendung des Art. 199 des EStG 1992 verbliebenen Gewinn zu einer teilweisen Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne bei Cobelfret führe, was mit Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 unvereinbar sei.
- 18 Der Belgische Staat legte gegen dieses Urteil Berufung beim Hof van beroep te Antwerpen ein. Dieses Gericht hält es für die Feststellung, welches steuerpflichtige Ergebnis Cobelfret in den streitigen Steuerjahren tatsächlich erzielt hat, für erforderlich, die Fragen der unmittelbaren Wirkung der Richtlinie 90/435 und der eventuellen Unvereinbarkeit des Art. 205 § 2 des EStGB 1992 mit dieser Richtlinie zu klären.
- 19 Daher hat der Hof van beroep te Antwerpen beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist eine Bestimmung wie die EBE-Regelung, nach der die zu berücksichtigenden Dividenden in einem ersten Schritt der Besteuerungsgrundlage des Mutterunternehmens hinzugerechnet werden und der Betrag der ausgeschütteten Dividenden in einem späteren Schritt nach Art. 205 § 2 des EStGB 1992 nur insoweit von der Besteuerungsgrundlage des Mutterunternehmens abgezogen wird (in Höhe von 95 %), als das Mutterunternehmen steuerpflichtige Gewinne hat, angesichts dessen mit Art. 4 der Richtlinie 90/435 vereinbar, dass eine solche Beschränkung des EBE-Abzugs dazu führt, dass ein Mutterunternehmen in einem späteren Besteuerungszeitraum für die ausgeschütteten Dividenden Steuern zahlen muss, wenn es keine oder unzureichende steuerpflichtige Gewinne während des Besteuerungszeitraums hatte, in dem die Dividenden ausgeschüttet wurden, zumindest aber dazu, dass die steuerlichen Verluste des Besteuerungszeitraums zu Unrecht verbraucht werden und dadurch bis zum Betrag der ausgeschütteten Dividenden, die ohne steuerliche Verluste ohnehin zu 95 % freigestellt wären, nicht mehr übertragbar sind?

Zur Vorlagefrage

Zur Zulässigkeit

- 20 Wie aus ihrem Art. 1 hervorgeht, regelt die Richtlinie 90/435 Gewinnausschüttungen, die Gesellschaften eines Mitgliedstaats von Tochtergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats zufließen. Außerdem definiert Art. 2 dieser Richtlinie ihren Anwendungsbereich in Abhängigkeit von den im

Anhang der Richtlinie aufgeführten Gesellschaftsformen, während ihr Art. 3 Abs. 1 eine Mindestbeteiligung festsetzt, ab der eine Gesellschaft als Muttergesellschaft und eine andere als ihre Tochtergesellschaft im Sinne der Richtlinie 90/435 angesehen werden kann.

- 21 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das vorliegende Gericht die Herkunft der von Cobelfret bezogenen Dividenden und die Höhe ihrer Beteiligungen an den ausschüttenden Gesellschaften nicht angegeben hat.
- 22 Cobelfret hat, ohne dass die belgische Regierung dem widersprochen hätte, vor dem Gerichtshof vorgetragen, dass sie Dividenden von ihren im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaften bezogen habe und dass ihre Beteiligungen an diesen Gesellschaften die in Art. 3 der Richtlinie 90/435 aufgestellten Voraussetzungen erfüllten.
- 23 Ob dieser Sachverhalt zutrifft, kann vom Gerichtshof nicht beurteilt werden und ist vom nationalen Gericht zu prüfen (Urteil vom 16. März 1978, Oehlschläger, 104/77, Slg. 1978, 791, Randnr. 4), und im Rahmen der durch Art. 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten ist es auch allein Sache des nationalen Gerichts, im Hinblick auf die Besonderheiten der jeweiligen Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem Gerichtshof von ihm vorgelegten Fragen zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. Juni 2005, VEMW u. a., C-17/03, Slg. 2005, I-4983, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Die Vermutung der Entscheidungserheblichkeit der von den nationalen Gerichten zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen kann nämlich nur in Ausnahmefällen widerlegt werden, und zwar u. a. dann, wenn die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens steht (vgl. Urteil vom 17. Juli 2008, Corporación Dermoestética, C-500/06, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 25 In der vorliegenden Rechtssache ist nicht offensichtlich, dass die vom vorlegenden Gericht erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts für dieses Gericht ohne Bedeutung ist, und im Übrigen ist die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens weder von Cobelfret noch von der belgischen Regierung und auch nicht von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften in Abrede gestellt worden.

Zur Begründetheit

- 26 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft zum einen die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435. Zum anderen hält es das vorliegende Gericht für erforderlich, zu klären, ob diese Vorschrift unmittelbare Wirkung haben kann. Diese beiden Aspekte sind getrennt voneinander zu prüfen.

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

- 27 Mit seiner Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden in ihre Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, um davon anschließend zu 95 % abgezogen zu werden, soweit in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.

- 28 Wie sich insbesondere aus ihrem dritten Erwägungsgrund ergibt, bezweckt die Richtlinie 90/435, 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 (vgl. Urteil vom 3. April 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Um das Ziel zu erreichen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind, soll mit der Richtlinie 90/435 verhindert werden, dass es zu einer wirtschaftlichen 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 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Randnrn. 24 und 27).
- 30 Zu diesem Zweck sieht Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 vor, dass, wenn eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne bezieht, der Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ansässig ist, diese Gewinne entweder nicht besteuert oder zulässt, dass die Muttergesellschaft auf die Steuer den Steueranteilbetrag, 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 Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Randnr. 25).
- 31 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 den Mitgliedstaaten somit ausdrücklich die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem lässt, die beim Dividenden beziehenden Anteilseigner nicht notwendig zum selben Ergebnis führen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnrn. 43 und 44).
- 32 Aus den Erklärungen, die die belgische Regierung vor dem Gerichtshof abgegeben hat, geht hervor, dass das Königreich Belgien das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene System gewählt hat. Diese Regierung trägt vor, dass der EBE-Abzug sicherstelle, dass bei der Muttergesellschaft keine Steuer auf die von ihr aufgrund ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft bezogenen Dividenden erhoben werde.
- 33 Es ist darauf hinzuweisen, dass die für den Mitgliedstaat, der das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene System gewählt hat, geltende Verpflichtung, die Gewinne, die der Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft zufließen, nicht zu besteuern, von keiner Voraussetzung abhängig gemacht worden ist und nur unter dem Vorbehalt des Art. 4 Abs. 2 und 3 sowie des Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie steht.
- 34 Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der genannten Richtlinie sieht insbesondere keine Voraussetzung dahin gehend vor, dass andere steuerpflichtige Einkünfte vorliegen müssten, damit die von der Muttergesellschaft bezogenen Dividenden nicht versteuert werden.
- 35 Die EBE-Regelung, die vorsieht, dass die von der Muttergesellschaft bezogenen Dividenden der Besteuerungsgrundlage dieser Gesellschaft hinzugerechnet werden und anschließend von der Besteuerungsgrundlage nur insoweit ein 95 % dieser Dividenden entsprechender Betrag abgezogen wird, als bei der Muttergesellschaft ein steuerpflichtiger Gewinn vorliegt, hat allerdings zur Folge, dass diese Gesellschaft in den vollen Genuss dieses Vorteils nur unter der Voraussetzung kommen kann, dass

sie im gleichen Zeitraum in Bezug auf ihre anderen steuerpflichtigen Einkünfte kein negatives Ergebnis erzielt hat.

- 36 Wie die Generalanwältin in Nr. 23 ihrer Schlussanträge ausführt, können die Mitgliedstaaten jedoch nicht einseitig restriktive Maßnahmen einführen, etwa das Vorliegen steuerpflichtiger Gewinne bei der Muttergesellschaft voraussetzen, und damit die Möglichkeit, in den Genuss der mit der Richtlinie 90/435 vorgesehenen Vorteile zu kommen, von Bedingungen abhängig machen.
- 37 Außerdem hat eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende zur Folge, dass die Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden vermindert werden, wenn die Muttergesellschaft im betreffenden Besteuerungszeitraum keine anderen steuerpflichtigen Einkünfte erzielt.
- 38 Die belgische Regierung räumt insoweit ein, dass sich die Begrenzung des EBE-Abzugs auf die Verluste der Muttergesellschaft auswirkt. Ihrer Ansicht nach impliziert Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 aber kein Verbot derartiger Auswirkungen auf die Verluste.
- 39 Wie sich allerdings aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt, lassen die belgischen Steuervorschriften grundsätzlich den Vortrag von Verlusten auf spätere Steuerjahre zu. Folglich wirkt sich die Verminderung der gegebenenfalls vortragbaren Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividenden auf die Besteuerungsgrundlage dieser Gesellschaft in dem Steuerjahr aus, das auf das Jahr folgt, in dem die entsprechenden Dividenden bezogen wurden, soweit ihre Gewinne die vorgetragenen Verluste übersteigen. Durch die Verminderung der vortragbaren Verluste erhöht sich nämlich die Besteuerungsgrundlage.
- 40 Daraus folgt, dass sich die genannte Verminderung der Verluste der Muttergesellschaft, auch wenn die von ihr bezogenen Dividenden in dem Steuerjahr ihrer Ausschüttung nicht der Körperschaftsteuer unterliegen, dahin gehend auswirken kann, dass diese Dividenden in späteren Steuerjahren indirekt bei der Muttergesellschaft besteuert werden, wenn ihr Betriebsergebnis positiv ist.
- 41 Eine solche Wirkung der Begrenzung des EBE-Abzugs ist weder mit dem Wortlaut noch mit den Zielen und dem System der Richtlinie 90/435 vereinbar.
- 42 Erstens lässt sich entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung aus der Verwendung des Ausdrucks „besteuert ... nicht“ in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 anstelle des Verbs „befreit“ nicht ableiten, dass die Richtlinie eine solche Auswirkung der Begrenzung des EBE-Abzugs auf die Verluste der Muttergesellschaft zulässt.
- 43 Wie die Generalanwältin in Nr. 28 ihrer Schlussanträge darlegt, weist nach der Systematik und dem Zweck der Richtlinie 90/435 nichts darauf hin, dass es einen nennenswerten Unterschied zwischen den Konzepten gibt, dass die von der Muttergesellschaft bezogenen Gewinne „nicht besteuert“ oder dass sie „befreit“ werden; der Gerichtshof bezieht sich im Übrigen abwechselnd auf den Begriff „Befreiung“ und die Verpflichtung im Sinne des genannten Art. 4 Abs. 1, „nicht zu besteuern“ (vgl. u. a. Urteil vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 53, sowie Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnrn. 44 und 102, und *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Randnr. 44).
- 44 Zweitens macht die belgische Regierung geltend, dass die EBE-Regelung mit der Richtlinie 90/435 vereinbar sei, da sie, indem sie die von in Belgien ansässigen Tochtergesellschaften bezogenen

Dividenden und die, die von Tochtergesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten bezogen würden, der gleichen steuerlichen Behandlung unterwerfe, das im dritten Erwägungsgrund dieser Richtlinie genannte Ziel erreiche, jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen.

- 45 Wie sich aus den Randnrn. 39 und 40 des vorliegenden Urteils ergibt, erlaubt es die EBE-Regelung aber dann nicht, das mit Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 verfolgte Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung in vollem Umfang zu erreichen, wenn die Muttergesellschaft während des Zeitraums, für den die Dividenden bezogen werden, keine anderen steuerpflichtigen Einkünfte erzielt hat.
- 46 Auch wenn das Königreich Belgien mit der Anwendung dieser Regelung auf sowohl von gebietsansässigen Tochtergesellschaften als auch von in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Tochtergesellschaften ausgeschüttete Dividenden bestrebt sein sollte, jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen, rechtfertigt dies somit nicht die Anwendung einer Regelung, die mit dem in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der genannten Richtlinie vorgesehenen System zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unvereinbar ist.
- 47 Drittens kann die belgische Regierung, da sie nicht geltend macht, dass es sich bei dem gewählten System um das in Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene Anrechnungssystem handele, sich nicht darauf berufen, dass mit der Begrenzung des EBE-Abzugs mindestens dasselbe Ergebnis erzielt werde wie mit diesem Anrechnungssystem und dass nichts dafür spreche, dass das andere, in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich niedergelegte System zu einem günstigeren Ergebnis als das im zweiten Gedankenstrich vorgesehene führen müsse.
- 48 Zum einen führt, wie in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils dargelegt worden ist, die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem nicht notwendig dazu, dass bei der Dividenden beziehenden Gesellschaft dasselbe Ergebnis erzielt wird.
- 49 Zum anderen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass ein Mitgliedstaat, der die Bestimmungen einer Richtlinie nicht in seine innerstaatliche Rechtsordnung umgesetzt hat, den Gemeinschaftsbürgern die Beschränkungen, die er nach diesen Bestimmungen hätte vorsehen können, nicht entgegenhalten kann (vgl. Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 50 Ebenso kann 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, die sich aus der Durchführung des anderen Systems hätten ergeben können.
- 51 Viertens ist darauf hinzuweisen, dass die Bezugnahmen der belgischen Regierung auf die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1), und das von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeitete Musterabkommen für die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 irrelevant sind.

- 52 Entgegen dem Vorbringen der belgischen Regierung lässt sich aus der Richtlinie 90/434 und insbesondere ihrem Art. 6 nicht ableiten, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 nur verlangt, die Dividenden, die eine Muttergesellschaft mit Sitz in Belgien von ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften bezieht, in gleicher Weise zu behandeln wie die Dividenden, die von den in Belgien ansässigen Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft gezahlt werden, ohne dass er die Auswirkungen der Begrenzung des EBE-Abzugs auf die Verluste verbietet.
- 53 Art. 6 der Richtlinie 90/434 sieht nämlich vor, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie auf Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen zwischen Gesellschaften des Staates der einbringenden Gesellschaft Vorschriften anwenden, die die Übernahme der bei der einbringenden Gesellschaft steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste durch die übernehmende Gesellschaft gestatten, die Anwendung dieser Vorschriften auf die Übernahme solcher Verluste der einbringenden Gesellschaft durch die in ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätten der übernehmenden Gesellschaft erstrecken müssen. Diese Vorschrift hat somit einen anderen sachlichen Inhalt als Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435. Überdies wird darin in keiner Weise auf die letztgenannte Vorschrift Bezug genommen.
- 54 Die belgische Regierung kann sich auch nicht darauf berufen, dass das OECD-Musterabkommen keine präzisen Regeln über die Modalitäten enthalte, nach denen das System der Befreiung umzusetzen sei, so dass deren Festsetzung Sache der Mitgliedstaaten sei.
- 55 Dazu genügt der Hinweis, dass ein Gemeinschaftsrechtsakt wie die Richtlinie 90/435 im Rahmen der Gemeinschaftsrechtsquellen und der Gemeinschaftsrechtordnung ausgelegt werden muss, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes vorgegeben ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Oktober 1973, Muras, 12/73, Slg. 1973, 963, Randnr. 7).
- 56 Nur in Ermangelung gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen ist es Sache der Mitgliedstaaten, die befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen, die zu diesem Zweck erforderlichen Maßnahmen zu treffen und dabei auch die in der internationalen Besteuerungspraxis befolgten Verteilungskriterien einschließlich der OECD-Musterabkommen heranzuziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 57 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 dahin auszulegen ist, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden in ihre Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, um davon anschließend zu 95 % abgezogen zu werden, soweit in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.

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

- 58 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann sich der Einzelne in all den Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn dieser die Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in das nationale Recht umgesetzt hat (vgl. u. a. Urteile vom 19. November 1991, Francovich u. a., C-6/90 und C-9/90, Slg. 1991, I-5357, Randnr. 11, vom 11. Juli

2002, Marks & Spencer, C-62/00, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 25, und vom 5. Oktober 2004, Pfeiffer u. a., C-397/01 bis C-403/01, Slg. 2004, I-8835, Randnr. 103).

- 59 Die belgische Regierung trägt vor, die den Mitgliedstaaten durch Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 belassene Wahl hinsichtlich der Modalitäten der steuerlichen Behandlung von Gewinnen, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, und die fehlende Genauigkeit in Bezug auf diese Modalitäten und ihre Tragweite hätten zur Folge, dass diese Bestimmung nicht unbedingt und jedenfalls nicht hinreichend genau sei, um unmittelbare Wirkung zu entfalten.
- 60 Allenfalls könne diese Bestimmung als unbedingt und hinreichend genau in Bezug auf das Mindestergebnis angesehen werden, das über die Durchführung jeder der von ihr zugelassenen Modalitäten gewährleistet werde.
- 61 Insoweit ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die den Mitgliedstaaten eingeräumte Befugnis, zwischen mehreren möglichen Mitteln zur Erreichung des durch eine Richtlinie vorgeschriebenen Ziels zu wählen, es nicht ausschließt, dass der Einzelne vor den nationalen Gerichten die Rechte geltend machen kann, deren Inhalt sich bereits aufgrund der Richtlinie mit hinreichender Genauigkeit bestimmen lässt (vgl. u. a. Urteile Francovich u. a., Randnr. 17, und vom 17. Juli 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 30).
- 62 Im vorliegenden Fall ist allerdings nicht zu prüfen, ob es ungeachtet der den Mitgliedstaaten durch Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 belassenen Wahl möglich ist, den Einzelnen durch diese Bestimmung verliehene Mindestrechte auszumachen.
- 63 Da sich aus den Akten ergibt, dass das Königreich Belgien sich für das in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 vorgesehene System entschieden hat, genügt es nämlich, zu prüfen, ob diese Bestimmung unbedingt und hinreichend genau ist, um vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden zu können.
- 64 Die in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich vorgesehene Verpflichtung, Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, nicht zu besteuern, ist eindeutig formuliert, mit keiner Bedingung versehen und wird in Bezug auf ihre Durchführung oder ihre Wirkungen von keiner weiteren Maßnahme der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten abhängig gemacht.
- 65 Daraus folgt, dass Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 unbedingt und hinreichend genau ist, um vor den nationalen Gerichten geltend gemacht zu werden.

Zum Antrag auf zeitliche Beschränkung der Wirkungen des Urteils

- 66 In ihren schriftlichen Erklärungen hat die belgische Regierung den Gerichtshof ersucht, die Wirkungen seines Urteils zeitlich zu beschränken, sofern er Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 so auslegen sollte, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie der EBE-Regelung entgegensteht.
- 67 Für ihr Ersuchen beruft sich die belgische Regierung auf das berechtigte Vertrauen, das sie hätte haben können, da die Kommission die EBE-Regelung implizit gebilligt habe, den ungenauen Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 1, die fehlende Rechtsprechung zu diesem Punkt und die Auswirkungen, die das Urteil auf die belgischen Staatsfinanzen hätte, wenn diese Regelung für mit der Richtlinie 90/435 unvereinbar befunden würde.

- 68 Nach seiner ständigen Rechtsprechung kann der Gerichtshof die für die Betroffenen bestehende Möglichkeit, sich auf die Auslegung, die er einer Bestimmung gegeben hat, zu berufen, um in gutem Glauben begründete Rechtsverhältnisse in Frage zu stellen, nur ganz ausnahmsweise aufgrund des allgemeinen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit beschränken. Eine solche Beschränkung ist nur dann zulässig, wenn zwei grundlegende Kriterien erfüllt sind, nämlich guter Glaube der Betroffenen und die Gefahr schwerwiegender Störungen (vgl. Urteil vom 18. Januar 2007, Brzeziński, C-313/05, Slg. 2007, I-513, Randnr. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 69 Ohne dass es erforderlich wäre, das Vorbringen der belgischen Regierung zum berechtigten Vertrauen zu prüfen, genügt die Feststellung, dass sie, wie die Generalanwältin in Nr. 36 ihrer Schlussanträge dargelegt hat, in ihren Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung in keiner Weise versucht hat, nachzuweisen, dass die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Störungen besteht.
- 70 Daher sind die Wirkungen des vorliegenden Urteils zeitlich nicht zu beschränken.

Kosten

- 71 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich 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 der Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden in ihre Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, um davon anschließend zu 95 % abgezogen zu werden, soweit in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt.

Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435 ist unbedingt und hinreichend genau, um vor den nationalen Gerichten geltend gemacht zu werden.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.