

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

13. März 2014(*)

„Vorabentscheidungsersuchen – Art. 63 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Art. 49 AEUV – Niederlassungsfreiheit – Einkommensteuer der natürlichen Personen – Regelung betreffend die Obergrenze für die direkten Steuern nach Maßgabe der Einkünfte – Bilaterales Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung – Besteuerung von Dividenden, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschüttet wurden und bereits der Quellensteuer unterlagen – Keine oder nur teilweise Berücksichtigung der im anderen Mitgliedstaat gezahlten Steuer bei der Berechnung der steuerlichen Obergrenze – Art. 65 AEUV – Beschränkung – Rechtfertigung“

In der Rechtssache C-375/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal administratif de Grenoble (Frankreich) mit Entscheidung vom 26. Juli 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 6. August 2012, in dem Verfahren

Margaretha Bouanich

gegen

Directeur des services fiscaux de la Drôme

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten T. von Danwitz sowie der Richter E. Juhász, A. Rosas (Berichterstatter), D. Šváby und C. Vajda,

Generalanwalt: M. Wathelet,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Frau Bouanich, vertreten durch A. Jouanjan und S. Fouquet-Chabert, avocats,
- der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas und J.-S. Pilczer als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. Beeko als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und C. Soulay als Bevollmächtigte,
- der EFTA-Überwachungsbehörde, vertreten durch X. Lewis, G. Mathisen und A. Steinarsdóttir als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 AEUV, 63 AEUV und 65 AEUV.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Bouanich und dem Directeur des services fiscaux de la Drôme (Direktor der Finanzverwaltung des Departements Drôme, im Folgenden: Finanzverwaltung) wegen der Weigerung der Finanzverwaltung, die von Frau Bouanich in Schweden gezahlte Quellensteuer in die Summe der bei der Berechnung einer steuerlichen Obergrenze anhand der Einkünfte berücksichtigten direkten Steuern einzubeziehen.

Rechtlicher Rahmen

Französisches Recht

- 3 Nach Art. 1 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) in seiner durch die Loi n° 2005-1719, du 30 décembre 2005 (Gesetz Nr. 2005-1719 vom 30. Dezember 2005, JORF vom 31. Dezember 2005, S. 20597), geänderten Fassung, die für die im Jahr 2006 gezahlten Steuern auf Einkünfte aus dem Jahr 2005 galt, durften die von einem Steuerpflichtigen gezahlten direkten Steuern 60 % seiner Einkünfte nicht übersteigen.
- 4 Durch Art. 11 der Loi n° 2007-1223, du 21 août 2007, en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat (Gesetz Nr. 2007-1223 vom 21. August 2007 zur Förderung der Arbeit, der Beschäftigung und der Kaufkraft, JORF vom 22. August 2007, S. 13945), der für die in den Jahren 2007 und 2008 gezahlten Steuern auf Einkünfte aus den Jahren 2006 und 2007 galt, wurde Art. 1 des CGI dahin geändert, dass die von einem Steuerpflichtigen gezahlten direkten Steuern nunmehr 50 % seiner Einkünfte nicht übersteigen durften.
- 5 Die Anwendungsbedingungen dieser Obergrenze für die direkten Steuern sind in Art. 1649-0 A des CGI festgelegt und umfassen u. a. einen Anspruch auf Erstattung der über die Grenze des Art. 1 des CGI hinaus erhobenen Steuer (sogenannter „bouclier fiscal“).
- 6 Art. 1649-0 A Abs. 1 bis 5 des CGI in der durch die Loi n° 2005-1719 geänderten, auf den Erstattungsanspruch für das Jahr 2007 in Bezug auf Einkünfte aus dem Jahr 2005 anwendbaren Fassung bestimmte:

„(1) Den Anspruch auf Erstattung des Teils der Steuern, der die in Art. 1 genannte Schwelle überschreitet, erwirbt der Steuerpflichtige am 1. Januar des auf die Zahlung der von ihm geschuldeten Steuern folgenden Jahres.

...

(2) Unter dem Vorbehalt, dass sie nicht von einer Einkommensart der Einkommensteuer abgezogen werden können, dass sie in Frankreich gezahlt wurden und dass sie, soweit es sich um Steuern nach den Buchst. a und b handelt, ordnungsgemäß erklärt wurden, sind bei der Bestimmung des Erstattungsanspruchs folgende Steuern zu berücksichtigen:

- a) die Einkommensteuer;
- b) die Vermögensteuer;
- c) die Grundsteuer auf bebaute Grundstücke und die Grundsteuer auf unbebaute Grundstücke im Zusammenhang mit dem Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen ...;
- d) die zugunsten der Gebietskörperschaften erhobene Wohnsteuer ...

(3) Die Steuern nach Abs. 2 werden um die Erstattungen auf die Einkommensteuer oder die Steuernachlässe gemindert, die im Jahr der Zahlung dieser Steuern angefallen sind.

...

(4) Unter dem bei der Bestimmung des Erstattungsanspruchs zu berücksichtigenden Einkommen ist das vom Steuerpflichtigen in dem der Zahlung der Steuern vorausgegangenem Jahr erzielte Einkommen zu verstehen, mit Ausnahme der nach Art. 15 II nicht der Einkommensteuer unterliegenden Naturaleinkünfte. Es besteht aus:

- a) den um die Werbungskosten bereinigten Einkünften, die der Einkommensteuer unterliegen ...;
- b) den Einkünften, die einer Abgeltungsteuer unterliegen;
- c) den von der Einkommensteuer befreiten Einkünften, die im selben Jahr in Frankreich oder außerhalb Frankreichs erzielt wurden ...

(5) Das Einkommen im Sinne von Abs. 4 wird gemindert um:

- a) die nach Art. 156 I anrechenbaren Verluste;
- b) den Betrag des nach Art. 156 II Nr. 2 abgezogenen Unterhalts;
- c) die nach Art. 163^{quater} abgezogenen Beiträge oder Prämien.“

7 Art. 1649-0 A Abs. 1 bis 5 des CGI bestimmte in seiner aus der Loi n° 2008-776, du 4 août 2008, de modernisation de l'économie (Gesetz Nr. 2008-776 vom 4. August 2008 über die Modernisierung der Wirtschaft, JORF vom 5. August 2008, S. 12471) resultierenden Fassung, die auf Erstattungsansprüche der Jahre 2008 und 2009 in Bezug auf Einkünfte aus den Jahren 2006 und 2007 anwendbar ist:

„(1) Den Anspruch auf Erstattung des Teils der Steuern, der die in Art. 1 genannte Schwelle überschreitet, erwirbt der Steuerpflichtige am 1. Januar des zweiten auf die Erzielung der Einkünfte im Sinne von Abs. 4 folgenden Jahres.

...

(2) Unter dem Vorbehalt, dass sie in Frankreich gezahlt wurden und dass sie zum einen, soweit es sich um andere als die in den Buchst. e und f genannten Steuern handelt, nicht von einer Einkommensart der Einkommensteuer abgezogen werden können, und zum anderen, soweit es sich um die in den Buchst. a, b und e genannten Steuern handelt, ordnungsgemäß erklärt wurden, sind bei der Bestimmung des Erstattungsanspruchs folgende Steuern zu berücksichtigen:

- a) die für Einkünfte im Sinne von Abs. 4 geschuldete Einkommensteuer;
- b) die Steuer auf das Vermögen, die für das auf die Erzielung der Einkünfte im Sinne von Abs. 4

folgende Jahr erhoben wird;

- c) die Grundsteuer ...;
- d) die Wohnsteuer ...;
- e) die Beiträge und Abgaben im Sinne der Art. ... des Code de la sécurité sociale [Gesetzbuch über soziale Sicherheit] ...;
- f) die Beiträge und Abgaben im Sinne der Art. ... des Code de la sécurité sociale ...

(3) Die Steuern nach Abs. 2 werden um die Erstattungen auf die Einkommensteuer oder die Steuernachlässe gemindert, die in dem der Erzielung der Einkünfte im Sinne von Abs. 4 folgenden Jahr angefallen sind.

...

4. Unter dem bei der Bestimmung des Erstattungsanspruchs zu berücksichtigenden Einkommen ist das vom Steuerpflichtigen erzielte Einkommen zu verstehen, mit Ausnahme der nach Art. 15 II nicht der Einkommensteuer unterliegenden Naturaleinkünfte. Es besteht aus:

- a) den der Einkommensteuer unterliegenden Nettoeinkünften ...;
- b) den Einkünften, die einer Abgeltungsteuer unterliegen;
- c) den von der Einkommensteuer befreiten Einkünften, die im selben Jahr in Frankreich oder außerhalb Frankreichs erzielt wurden ...

5. Das Einkommen im Sinne von Abs. 4 wird gemindert um:

...

- d) Steuern, die den in Abs. 2 Buchst. a, e und f genannten entsprechen, wenn sie im Ausland gezahlt wurden.“

Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und Schweden

8 Art. 10 Abs. 1 und 2 des am 27. November 1990 in Stockholm unterzeichneten Abkommens zwischen der Französischen Republik und dem Königreich Schweden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: französisch-schwedisches Abkommen) bestimmt:

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

(2) Diese Dividenden können auch in dem Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn die Person, die die Dividenden erhält, deren Nutzungsberechtigter ist, 15 [%] des Bruttobetragtes der Dividenden nicht übersteigen. ...“

9 Art. 23 dieses Abkommens sieht vor:

„Die Doppelbesteuerung wird wie folgt vermieden:

- (1) In Bezug auf Frankreich:

- a) Aus Schweden stammende Einkünfte, die nach den Bestimmungen des Abkommens in diesem Staat oder nur in diesem Staat besteuert werden, werden bei der Berechnung der französischen Steuer berücksichtigt, wenn ihr Nutzungsberechtigter in Frankreich ansässig ist und sie nicht nach französischem Recht von der Körperschaftsteuer befreit sind. In diesem Fall kann die schwedische Steuer nicht von diesen Einkünften abgezogen werden; der Nutzungsberechtigte hat jedoch Anspruch auf eine Steuergutschrift, die auf die französische Steuer anzurechnen ist. Diese Steuergutschrift entspricht:

...

- ii) bei den in Art. 10 Abs. 2 ... genannten Einkünften dem Betrag der in Schweden nach den Vorschriften dieser Artikel gezahlten Steuer; die Steuergutschrift darf jedoch den Betrag der diesen Einkünften entsprechenden französischen Steuer nicht übersteigen.

...“

- 10 Die Regelung über den „bouclier fiscal“ wurde zum 1. Januar 2013 durch Art. 30 der Loi n° 2011-900, du 29 juillet 2011 de finances rectificatives pour 2011 (Gesetz Nr. 2011-900 vom 29. Juli 2011 zur Finanzberichtigung für 2011, JORF vom 30. Juli 2011, S. 12969) abgeschafft.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 11 Während des Zeitraums, auf den sich das Ausgangsverfahren bezieht, war Frau Bouanich, die ihren steuerlichen Wohnsitz in Frankreich hat, Aktionärin der Ratos AB, eines börsennotierten Unternehmens mit Sitz in Schweden.
- 12 Frau Bouanich gab für die Jahre 2005, 2006 und 2007 als Kapitalerträge Bruttobeträge in Höhe von 812 148 Euro, 3 303 998 Euro und 677 082 Euro an. Nach den Angaben in der Vorlageentscheidung stammten diese Einkünfte im Wesentlichen aus Dividendenausschüttungen der Ratos AB.
- 13 Nach Art. 10 des französisch-schwedischen Abkommens wurde auf diese Dividenden in Schweden eine Quellensteuer in Höhe von 121 426 Euro für das Jahr 2005, von 692 296 Euro für das Jahr 2006 und von 119 130 Euro für das Jahr 2007 erhoben.
- 14 Gemäß Art. 23 Abs. 1 des französisch-schwedischen Abkommens bezog die französische Finanzverwaltung die aus Schweden stammenden Dividenden bei der Berechnung der von Frau Bouanich in Frankreich zu entrichtenden Einkommensteuer in die Steuerbemessungsgrundlage der Jahre 2005, 2006 und 2007 ein.
- 15 Nach der Berechnung des Bruttobetrags der Einkommensteuer unter Anwendung des progressiven Steuersatzes auf die Steuerbemessungsgrundlage rechnete die Finanzverwaltung gemäß Art. 23 Abs. 1 Buchst. a Ziffer ii des französisch-schwedischen Abkommens auf diesen Bruttobetrag eine Steuergutschrift in Höhe der von Frau Bouanich in Schweden entrichteten Quellensteuer an.
- 16 Nach dieser Anrechnung und verschiedenen anderen Steuerermäßigungen verblieb für Frau Bouanich als Einkommensteuerschuld noch ein Nettobetrag von 19 730 Euro für das Jahr 2005 und von 48 130 Euro für das Jahr 2006; für das Jahr 2007 verblieb keine Steuerschuld mehr.
- 17 Frau Bouanich beantragte daraufhin, ihr den Erstattungsanspruch aufgrund des „bouclier fiscal“ zu gewähren.

- 18 In ihren Anträgen auf Steuererstattung hatte Frau Bouanich in die bei der Anwendung des „bouclier fiscal“ zu berücksichtigenden Steuern den Betrag der Steuergutschriften einbezogen, die der Quellensteuer auf ihre aus Schweden stammenden Dividenden entsprachen. Diese Berechnungsmethode wurde jedoch von der Finanzverwaltung mit der Begründung zurückgewiesen, dass es sich nicht um eine in Frankreich gezahlte Steuer handele.
- 19 Frau Bouanich erhob beim Tribunal administratif de Grenoble (Verwaltungsgericht Grenoble) wegen der unter Anwendung des „bouclier fiscal“ für die Jahre 2005, 2006 und 2007 vorgenommenen Berechnung der Erstattungsansprüche der Jahre 2007, 2008 und 2009 nacheinander drei Klagen auf Einbeziehung der Beträge in Höhe von 121 426 Euro, 265 069 Euro und 59 565 Euro, die der auf ihre Dividenden schwedischen Ursprungs erhobenen Quellensteuer entsprechen, in die bei der Berechnung der steuerlichen Obergrenze berücksichtigte Steuersumme.
- 20 Die Art. 1 und 1649-0 A des CGI in ihrer auf den Erstattungsanspruch für das Jahr 2007 aufgrund der Einkünfte des Jahres 2005 anwendbaren Fassung haben nach Ansicht von Frau Bouanich die Finanzverwaltung dazu bewogen, bei der Berechnung der Obergrenze die gesamte auf diese Einkünfte in Schweden gezahlte Quellensteuer unberücksichtigt zu lassen. Dieselben Bestimmungen, in ihrer auf den Erstattungsanspruch für die Jahre 2008 und 2009 anwendbaren Fassung der Loi n° 2008-776, hätten dadurch, dass sie den Abzug der Quellensteuer auf die beim Erstattungsanspruch berücksichtigten Einkünfte gestattet hätten, statt sie zur Summe der in die Berechnung einfließenden Steuern hinzuzuzählen, zur Folge gehabt, dass der daraus resultierende Steuervorteil nur die Hälfte dessen betragen habe, was sich bei einer Ausschüttung der Dividenden durch eine Gesellschaft mit Sitz in Frankreich ergeben hätte.
- 21 Im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht macht Frau Bouanich geltend, die französischen Rechtsvorschriften stellten ein Hindernis für die Niederlassungsfreiheit und den freien Kapitalverkehr dar, die durch den AEU-Vertrag gewährleistet würden.
- 22 Unter diesen Umständen hat das Tribunal administratif de Grenoble im Anschluss an die Verbindung der drei Klagen von Frau Bouanich das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Stehen die Art. 49 AEUV, 63 AEUV und 65 AEUV Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, nach denen im Fall einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Person, die als Aktionär einer in einem anderen Mitgliedstaat der Union ansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, die in beiden Staaten besteuert werden, wobei im Wohnsitzstaat nach der Regelung über die Doppelbesteuerung eine Steuergutschrift in Höhe der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer angerechnet wird, die im anderen Staat gezahlte Steuer durch den Mechanismus zur Plafonierung der Steuern auf 60 % bzw. 50 % der im Laufe eines Jahres erzielten Einkünfte nicht oder nur teilweise berücksichtigt wird?
 2. Falls dies zu bejahen ist: Kann eine solche Beschränkung durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, durch die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten oder durch einen anderen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden?

Zu den Vorlagefragen

- 23 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 49 AEUV, 63 AEUV und 65 AEUV den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen im Fall einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person, die als

Aktionär einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, die in beiden Staaten besteuert werden, wobei im Wohnsitzstaat nach der Regelung über die Doppelbesteuerung eine dem Betrag der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer entsprechende Steuergutschrift angerechnet wird, die im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer durch Vorschriften zur Plafonierung verschiedener direkter Steuern in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der im Laufe eines Jahres erzielten Einkünfte nicht oder nur teilweise berücksichtigt wird.

Zu der in Rede stehenden Freiheit

- 24 Da die Vorlagefragen im Hinblick sowohl auf Art. 49 AEUV als auch auf die Art. 63 AEUV und 65 AEUV gestellt wurden, ist zu klären, ob die nationalen Rechtsvorschriften unter die Niederlassungsfreiheit, den freien Kapitalverkehr oder beide Freiheiten fallen.
- 25 Frau Bouanich, die französische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Europäische Kommission sind der Auffassung, dass es sich bei der im Ausgangsverfahren fraglichen Freiheit um den in Art. 63 AEUV verbürgten freien Kapitalverkehr handele. Nach Ansicht der EFTA-Überwachungsbehörde fallen die angefochtenen Maßnahmen sowohl unter Art. 49 AEUV als auch unter Art. 63 AEUV, da die angefochtenen nationalen Rechtsvorschriften ungeachtet des Umfangs der Kapitalbeteiligung, die zu den Dividenden führe, und unabhängig davon anwendbar seien, ob diese Beteiligung geeignet sei, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und es den Aktionären zu ermöglichen, die Tätigkeiten der Gesellschaft zu bestimmen. Die Anwendung dieser Artikel sei daher parallel zu prüfen.
- 26 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Behandlung von Dividenden unter den die Niederlassungsfreiheit betreffenden Art. 49 AEUV und unter den den freien Kapitalverkehr betreffenden Art. 63 AEUV fallen kann (Urteile vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Rn. 33, vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, Rn. 89, sowie vom 28. Februar 2013, Beker, C-168/11, Rn. 23).
- 27 In Bezug auf die Frage, ob nationale Rechtsvorschriften unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fallen, ist nach gefestigter Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Rechtsvorschriften abzustellen (Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 90 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beker, Rn. 24).
- 28 Insoweit ist bereits entschieden worden, dass nationale Rechtsvorschriften, die nur auf Beteiligungen anwendbar sind, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, in den Anwendungsbereich des die Niederlassungsfreiheit betreffenden Art. 49 AEUV fallen (vgl. Urteile vom 25. Oktober 2012, Kommission/Belgien, C-387/11, Rn. 34, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 91 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beker, Rn. 25). Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (vgl. Urteile Kommission/Belgien, Rn. 34, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 92 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Beker, Rn. 26).
- 29 Im vorliegenden Fall finden die im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Rechtsvorschriften unabhängig von der Höhe der Beteiligung an einer Gesellschaft Anwendung. Wie die französische Regierung ausgeführt hat, hängt die Anwendung dieser Rechtsvorschriften nicht vom Umfang der Beteiligungen an einer gebietsfremden Gesellschaft ab und beschränkt sich nicht auf Sachverhalte,

in denen der Anteilseigner einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft ausüben und deren Tätigkeiten bestimmen kann.

30 Folglich lässt sich, soweit diese Regelung Dividenden mit Ursprung in einem Mitgliedstaat betrifft, nicht anhand des Gegenstands der Rechtsvorschriften bestimmen, ob sie vorwiegend unter Art. 49 AEUV oder unter Art. 63 AEUV fallen. Unter solchen Umständen berücksichtigt der Gerichtshof die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles, um zu klären, von welcher der genannten Bestimmungen die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Situation erfasst wird (Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 93 und 94 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie *Beker*, Rn. 27 und 28).

31 Weder die Vorlageentscheidung noch die dem Gerichtshof vorgelegten Akten enthalten aber entsprechende Hinweise. Folglich ist davon auszugehen, dass nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden sowohl den freien Kapitalverkehr als auch die Niederlassungsfreiheit betreffen können und daher anhand der Art. 63 AEUV und 65 AEUV wie auch von Art. 49 AEUV zu prüfen sind.

Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

32 Frau Bouanich, die EFTA-Überwachungsbehörde und die Kommission sind der Auffassung, dass der „bouclier fiscal“ Einkünfte aus Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als der Französischen Republik ausgeschüttet würden (sogenannte „ausländische Dividenden“), schlechterstelle als Einkünfte aus Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in Frankreich stammten.

33 Da die außerhalb Frankreichs erhobene Quellensteuer nämlich bei der Berechnung der Einkommensteuer, die dem in den Genuss des „bouclier fiscal“ kommenden Steuerpflichtigen erstattet werden könne, nicht oder nur teilweise berücksichtigt werde, sei der der ausländischen Quellensteuer entsprechende Betrag endgültig vom Steuerpflichtigen zu tragen, was die steuerliche Belastung ausländischer Dividenden im Vergleich zur Belastung aus Frankreich stammender Dividenden systematisch erhöhe.

34 Diese steuerliche Benachteiligung ausländischer Dividenden mache für natürliche Personen, die in Frankreich ansässig seien, Investitionen in Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als der Französischen Republik weniger attraktiv als Investitionen in französische Gesellschaften.

35 Dagegen machen die französische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs geltend, die französischen Rechtsvorschriften über den „bouclier fiscal“ hätten nicht zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs geführt, weil die Französische Republik ihre Steuerhoheit nicht in diskriminierender Art und Weise ausgeübt habe.

36 Nach Ansicht dieser Regierungen handelt es sich bei der Weigerung der Französischen Republik, die in Schweden gezahlte Quellensteuer in den Gesamtbetrag der vom Steuerpflichtigen entrichteten direkten Steuern einzubeziehen, nur um eine Unannehmlichkeit, die sich aus der parallelen Ausübung der Steuerhoheit durch das Königreich Schweden und die Französische Republik ergebe. Der freie Kapitalverkehr verlange nicht, dass ein Mitgliedstaat eine aus einem bilateralen Abkommen resultierende juristische Doppelbesteuerung von Dividenden verhindere, wenn beide Vertragsstaaten die fraglichen Einkünfte besteuern dürften. Die Regierung des Vereinigten Königreichs führt unter Bezugnahme auf das Urteil vom 14. November 2006, *Kerckhaert und Morres* (C-513/04, Slg. 2006, I-10967), aus, wenn aufgrund der gleichzeitigen rechtmäßigen Ausübung der Steuerhoheit durch zwei Mitgliedstaaten eine Ungleichbehandlung entstehe, stelle dies, solange sie nicht in diskriminierender Weise ausgeübt werde, keine Beschränkung der

Grundfreiheiten dar.

- 37 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Ausgangsverfahren nicht die Vermeidung der Doppelbesteuerung betrifft, sondern die innerstaatliche steuerliche Behandlung der von einer in Schweden ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden in Frankreich bei der Anwendung eines Mechanismus zur Plafonierung verschiedener direkter Steuern.
- 38 Diese Rechtssache betrifft nämlich eine bei der Anwendung des „bouclier fiscal“ bestehende Ungleichbehandlung eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen eines Mitgliedstaats der Union, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in diesem Mitgliedstaat erhält, einerseits und eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen dieses Mitgliedstaats, der Aktionär einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ist und Dividenden erhält, die in beiden Mitgliedstaat besteuert werden, andererseits, wobei im Wohnsitzstaat nach der Regelung über die Doppelbesteuerung eine Steuergutschrift in Höhe der Steuer angerechnet wird, die im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlt wurde.
- 39 Die Rechtssache des Ausgangsverfahrens unterscheidet sich folglich von der dem Urteil Kerckhaert und Morres zugrunde liegenden. Die nationalen Rechtsvorschriften, um die es dort ging, unterschieden nämlich nicht zwischen Dividenden für Anteile an im Gebiet dieses Staates ansässigen Gesellschaften und Dividenden für Anteile an in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaften, auf die dort eine Quellensteuer erhoben worden war, denn sie unterwarfen diese Dividenden im Rahmen der Einkommensteuer demselben einheitlichen Steuersatz (vgl. in diesem Sinne Urteil Kerckhaert und Morres, Rn. 17). Unter solchen Umständen hat der Gerichtshof entschieden, dass sich die nachteiligen Folgen, zu denen die Anwendung eines Systems der Besteuerung von Einkünften wie des dort in Rede stehenden führen könnte, aus der parallelen Ausübung der Steuerhoheit durch zwei Mitgliedstaaten ergaben (Urteil Kerckhaert und Morres, Rn. 20).
- 40 Zur Beantwortung der ersten Vorlagefrage ist zwischen der Gewährung der Steuergutschrift aufgrund des französisch-schwedischen Abkommens und der Anwendung des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden „bouclier fiscal“ zu unterscheiden, weil es sich dabei um zwei gesonderte Steuervorteile handelt.
- 41 Dass in Frankreich eine Steuergutschrift für die in Schweden einbehaltene Quellensteuer gewährt wird, ergibt sich nämlich aus dem französisch-schwedischen Abkommen und erfolgt im Rahmen der parallelen Besteuerung der Kapitalerträge schwedischen Ursprungs durch das Königreich Schweden und die Französische Republik. Die Französische Republik hat sich das Recht vorbehalten, die Einkünfte schwedischen Ursprungs zu besteuern, und gewährt eine Steuergutschrift, damit die Doppelbesteuerung eingeschränkt oder vermieden wird.
- 42 Dagegen steht eine Regelung wie die des „bouclier fiscal“ in keinem Zusammenhang mit der parallelen Ausübung der Steuerhoheit und betrifft allein die Steuerhoheit der Französischen Republik. Diese steuerliche Regelung bezweckt und bewirkt, das Besteuerungsniveau der Einkünfte zu senken, für die dieser Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnis ausübt.
- 43 Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat abzuhalten oder Gebietsansässige von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, Rn. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 44 Zu prüfen ist jedoch, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervorschriften aufgrund

der durch sie herbeigeführten Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft erhalten, und Steuerpflichtigen, die Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft erhalten, diskriminierend und geeignet ist, Letztere davon abzuhalten, ihr Recht auf freien Kapitalverkehr auszuüben.

- 45 Nach gefestigter Rechtsprechung kann eine Diskriminierung in Steuerangelegenheiten nur dadurch entstehen, dass unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder dass dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird (vgl. Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker, C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rn. 30, vom 22. März 2007, Talotta, C-383/05, Slg. 2007, I-2555, Rn. 18, sowie vom 18. Juli 2007, Lakebrink und Peters-Lakebrink, C-182/06, Slg. 2007, I-6705, Rn. 27). Demnach kann eine Ungleichbehandlung zweier Kategorien von Steuerpflichtigen als Diskriminierung im Sinne des Vertrags bewertet werden, wenn die Situationen bei diesen Kategorien von Steuerpflichtigen im Hinblick auf die in Rede stehenden Steuervorschriften vergleichbar sind (Urteil vom 1. Dezember 2011, Kommission/Ungarn, C-253/09, Slg. 2011, I-12391, Rn. 51).
- 46 Somit ist zu prüfen, ob die Ungleichbehandlung zwischen einem in Frankreich steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft erhält, und einem anderen Aktionär, der ebenfalls in Frankreich steuerpflichtig ist, aber Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat – im vorliegenden Fall in Schweden – ansässigen Gesellschaft erhält, objektiv vergleichbare Situationen betrifft.
- 47 Wie die EFTA-Überwachungsbehörde und die Kommission ausgeführt haben, wird durch die Tatsache, dass die Französische Republik zum einen die von Frau Bouanich bezogenen ausländischen Dividenden auf der Grundlage der Art. 10 Abs. 1 und 23 des französisch-schwedischen Abkommens besteuert und sie in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der von Frau Bouanich in Frankreich zu entrichtenden Einkommensteuer einbezieht und zum anderen diese Dividenden bei der Anwendung der Obergrenze der Besteuerung nach den Art. 1 und 1649-0 A des CGI berücksichtigt, diese Steuerpflichtige in dieselbe Situation wie ein Steuerpflichtiger gebracht, der Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft erhält.
- 48 Folglich befinden sich Personen, die Dividenden von einer in Frankreich ansässigen Gesellschaft erhalten, und Personen, die Dividenden von einer in Schweden ansässigen Gesellschaft erhalten, hinsichtlich ihrer steuerlichen Pflichten in objektiv vergleichbaren Situationen.
- 49 In Bezug auf Dividenden, die ein in Frankreich wohnhafter Aktionär von einer in einem anderen Mitgliedstaat – etwa dem Königreich Schweden – ansässigen Gesellschaft erhält, die in diesem Staat mit einer Quellensteuer belegt wurden und die in Frankreich in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, besteht die Ungleichbehandlung bei der Anwendung des „bouclier fiscal“ darin, dass bei der Berechnung des Anspruchs auf Erstattung des die Obergrenze der Besteuerung übersteigenden Betrags der direkten Steuern die in Schweden erhobene Quellensteuer nicht berücksichtigt wird. Im Rahmen des „bouclier fiscal“ in seiner für das Jahr 2007 auf Einkünfte des Jahres 2005 anwendbaren Fassung handelt es sich um eine vollständige und im Rahmen dieser Regelung in ihrer durch die Loi n° 2008-776 geänderten, für die Jahre 2008 und 2009 auf Einkünfte der Jahre 2006 und 2007 anwendbaren Fassung nur um eine teilweise Nichtberücksichtigung.
- 50 Wie aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervorgeht, bestimmt sich der Anspruch auf Erstattung des Betrags der Steuern, der die in Art. 1 des CGI definierte Schwelle übersteigt, nach dem Verhältnis, das sich aus dem Quotienten ergibt, in dessen Zähler der Betrag der vom Steuerpflichtigen zu tragenden direkten Steuern und in dessen Nenner die Summe der vom Steuerpflichtigen im Lauf des der Entrichtung dieser Steuern vorangegangenen Jahres erzielten

Einkünfte steht.

- 51 Im Ausgangsverfahren war bei dem für das Jahr 2007 anwendbaren „bouclier fiscal“ die von Frau Bouanich in Schweden entrichtete Steuer bei der Berechnung der für die direkten Steuern geltenden Obergrenze von 60 % der von ihr im Jahr 2005 erzielten Einkünfte gar nicht berücksichtigt worden. Zum einen enthielt der Betrag der berücksichtigten direkten Steuern nicht die der im Königreich Schweden erhobene Quellensteuer entsprechende Steuergutschrift. Zum anderen umfassten die berücksichtigten Einkünfte den Bruttobetrag der von Frau Bouanich bezogenen Dividenden, einschließlich der Quellensteuer.
- 52 Dadurch verkleinerte sich der Zähler und vergrößerte sich der Nenner des Quotienten aus den direkten Steuern und den Einkünften für die Anwendung des „bouclier fiscal“, so dass der Betrag der die Obergrenze von 60 % übersteigenden direkten Steuern für in Frankreich wohnhafte Steuerpflichtige, die wie Frau Bouanich Dividenden ausländischen Ursprungs erhalten, geringer wurde oder sogar entfiel.
- 53 Wie die Kommission ausgeführt hat, wurde durch die Regelung über die Obergrenze der Besteuerung, wie sie sich aus der auf Erstattungsansprüche ab dem Jahr 2008 für Einkünfte ab dem Jahr 2006 anwendbaren Loi n° 2008-776 ergibt, die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs aufgehoben, soweit sie die bei der Berechnung der Obergrenze berücksichtigten Einkünfte betraf. Unabhängig davon, woher die Dividenden stammten, wurden dann nämlich bei der Berechnung des „bouclier fiscal“ als zu versteuernde Einkünfte im Nenner des Quotienten nur die Nettodividenden berücksichtigt. Dagegen wurde die in Schweden einbehaltene Quellensteuer bei der Summe der zur Steuererstattung gemäß den Art. 1 und 1649-0 A des CGI berechtigenden Steuern im Zähler dieses Quotienten nach wie vor nicht berücksichtigt.
- 54 Dass die in Schweden gezahlte Steuer von den bei der Anwendung des „bouclier fiscal“ berücksichtigten Steuern ausgeschlossen wird, stellt eine steuerliche Benachteiligung von Steuerpflichtigen wie Frau Bouanich dar, die in Frankreich wohnen und Dividenden in Schweden ansässiger Gesellschaften erhalten.
- 55 Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens können natürliche Personen, die in Frankreich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, durch eine solche steuerliche Benachteiligung davon abgehalten werden, ihr Kapital in Gesellschaften zu investieren, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben. Dass die Voraussetzungen für die Anwendung des „bouclier fiscal“ bei französischen Steuerpflichtigen, die ihr Kapital in einem anderen Mitgliedstaat investiert haben, restriktiver sind als bei einem innerstaatlichen Sachverhalt, kann auch für die in einem anderen Mitgliedstaat als der Französischen Republik ansässigen Gesellschaften eine restriktive Wirkung in Form eines Hindernisses bei der Kapitalsammlung in Frankreich haben.
- 56 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden aufgrund der durch sie geschaffenen Ungleichbehandlung der im Inland ansässigen Steuerpflichtigen nach Maßgabe dessen, ob sie Dividenden von einer im Inland ansässigen Gesellschaft oder von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft erhalten, eine grundsätzlich durch Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellen.

Zum Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

- 57 Nach Art. 49 AEUV sind die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit aufzuheben. Auch wenn die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit ihrem Wortlaut nach die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat gewährleisten sollen, verbieten sie es daher auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer im

Einklang mit seinen Rechtsvorschriften errichteten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Rn. 31, und vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, Slg. 2011, I-12273, Rn. 35).

58 Nach ständiger Rechtsprechung sind als solche Beschränkungen auch alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. Urteil vom 6. September 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, Rn. 33).

59 Eine steuerliche Ungleichbehandlung der Dividenden, die in einem Mitgliedstaat wohnhafte Steuerpflichtigen erhalten, je nach dem Ort des Sitzes der ausschüttenden Gesellschaft – wie sie sich auch aus den im Ausgangsverfahren fraglichen Rechtsvorschriften ergibt und in den Rn. 49, 51 und 52 des vorliegenden Urteils dargestellt wird – kann eine grundsätzlich durch Art. 49 AEUV verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen, da sie die Niederlassung eines Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat weniger attraktiv macht.

60 Folglich stellen Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden auch eine grundsätzlich durch Art. 49 AEUV verbotene Beschränkung dar.

Zum Vorliegen einer Rechtfertigung

61 Nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV berührt Art. 63 AEUV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, wonach Steuerpflichtige, die sich nicht in derselben Situation befinden, in Bezug auf ihren Wohnort oder ihren Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt werden.

62 Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass die in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehene Ausnahme, die eng auszulegen ist, ihrerseits durch Art. 65 Abs. 3 AEUV eingeschränkt wird, wonach die in Abs. 1 genannten nationalen Vorschriften „weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 [AEUV] darstellen [dürfen]“ (vgl. Urteile vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Rn. 28, und vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Rn. 58).

63 Daher ist zwischen Ungleichbehandlungen, die nach Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV erlaubt sind, und den durch Abs. 3 dieses Artikels verbotenen Diskriminierungen zu unterscheiden. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung, die zwischen Steuerpflichtigen danach unterscheidet, wo ihr Kapital angelegt ist, nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. Juni 2000, Verkooijen, C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Rn. 43, Manninen, Rn. 29, und Orange European Smallcap Fund, Rn. 59).

64 Wie bereits in den Rn. 47 und 48 des vorliegenden Urteils festgestellt worden ist, betrifft die von den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden französischen Rechtsvorschriften vorgesehene unterschiedliche steuerliche Behandlung der Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten im Übrigen objektiv vergleichbare Situationen.

65 Unter diesen Umständen ist eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs oder der Niederlassungsfreiheit, wie sie sich aus den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften ergibt, nur statthaft, wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem muss sie in diesem Fall geeignet sein, die

Verwirklichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zu seiner Erreichung erforderlich ist (vgl. Urteile *National Grid Indus*, Rn. 42, vom 1. Dezember 2011, *Kommission/Belgien*, C-250/08, Slg. 2011, I-12341, Rn. 51, und in diesem Sinne *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 54 und 55).

66 Somit ist zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Beschränkung durch die von den verschiedenen Regierungen, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, vorgebrachten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein kann, die die Notwendigkeit betreffen, die Kohärenz des französischen Steuersystems zu wahren und eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Französischen Republik und dem Königreich Schweden sicherzustellen.

Zur Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren

67 Die französische Regierung trägt vor, durch den „bouclier fiscal“ solle vermieden werden, dass die direkten Steuern einen konfiskatorischen Charakter erhielten oder dass eine Gruppe von Steuerpflichtigen, gemessen an ihrer Leistungsfähigkeit, übermäßig belastet werde. Im Hinblick auf dieses Ziel bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem gewährten Steuervorteil, nämlich der dem Steuerpflichtigen gewährten Erstattung des Teils der in Frankreich entrichteten Steuern, der die in Art. 1 des CGI festgelegte Schwelle überschreite, und dem Ausgleich dieses Vorteils durch die vom Steuerpflichtigen in Frankreich gezahlten direkten Steuern.

68 Dagegen bestehe kein direkter Zusammenhang zwischen der im Ausland gezahlten Steuer und der Erstattung dieser Steuer durch den französischen Staat.

69 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zwar bereits entschieden hat, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, eine Regelung rechtfertigen kann, die geeignet ist, Grundfreiheiten einzuschränken (vgl. Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung). Ein auf eine solche Rechtfertigung gestütztes Argument kann jedoch nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen wird (vgl. Urteile *Manninen*, Rn. 42, sowie *Santander Asset Management SGIIC u. a.*, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung), wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs anhand des Ziels der fraglichen Regelung beurteilt werden muss (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. November 2008, *Papillon*, C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Rn. 44, vom 18. Juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Rn. 72, und *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 58).

70 Wie die Kommission ausgeführt hat, ist bei der Prüfung etwaiger Rechtfertigungen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften zwischen der Gewährung der Steuergutschrift aufgrund des französisch-schwedischen Abkommens einerseits und der Gewährung des Anspruchs auf Erstattung der Steuer infolge des „bouclier fiscal“ andererseits zu unterscheiden.

71 In Bezug auf die Steuergutschrift aufgrund des französisch-schwedischen Abkommens besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem gewährten Steuervorteil und dem Ausgleich dieses Vorteils durch einen bestimmten Abzug, der bei den Kapitaleinkünften schwedischen Ursprungs vom Königreich Schweden an der Quelle vorgenommen wird.

72 Dagegen besteht hinsichtlich des „bouclier fiscal“ kein Zusammenhang zwischen dem Steuervorteil in Form der Steuererstattung zugunsten des Steuerpflichtigen, zu der diese Regelung führen kann, und dem Ausgleich dieses Vorteils durch einen bestimmten Abzug.

- 73 Der durch den „bouclier fiscal“ gewährte steuerliche Vorteil wird der Sache nach nicht durch einen Abzug ausgeglichen, da diese steuerliche Regelung lediglich bezweckt und bewirkt, das Besteuerungsniveau bei Einkünften zu senken, für die die Französische Republik ihre Besteuerungsbefugnis ausübt.
- 74 Wie die EFTA-Überwachungsbehörde ausgeführt hat, hängt der Betrag der infolge des „bouclier fiscal“ erstatteten Steuer vom Gesamtbetrag der vom Steuerpflichtigen entrichteten direkten Steuern und davon ab, ob dieser Betrag die im CGI festgelegte Schwelle übersteigt. Der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuervorteil wird nicht nach Maßgabe einer bestimmten erhobenen Steuer gewährt, sondern nur dann, wenn der für alle betroffenen Steuern entrichtete Betrag einen bestimmten Prozentsatz der jährlichen Einkünfte des Steuerpflichtigen übersteigt. Folglich kann kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden Steuervorteil und einem bestimmten steuerlichen Abzug hergestellt werden.
- Zur Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren
- 75 In Bezug auf die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, macht die französische Regierung geltend, dass im Rahmen des französisch-schwedischen Abkommens jeder der beiden Vertragsstaaten auf einen Teil der Steuern verzichte, den er erheben könnte, wenn er nicht an dieses Abkommen gebunden wäre. Einerseits sei das Königreich Schweden bereit, den Satz der Quellensteuer auf Dividenden, die an eine steuerlich in Frankreich ansässige Person ausgeschüttet würden, auf 15 % zu begrenzen. Andererseits stimme die Französische Republik einer Vermeidung der Doppelbesteuerung dieser Dividenden durch eine Anrechnung einer Steuergutschrift in Höhe der schwedischen Quellensteuer auf die französische Steuer zu.
- 76 Der „bouclier fiscal“ ziehe die Konsequenzen aus dieser Regelung des Abkommens und der Beseitigung der Doppelbesteuerung, zu der sich die Französische Republik als Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen verpflichtet habe. Daher würden bei der Berechnung der Steuern, bei denen eine Plafonierung in Frage komme, nur die in Frankreich gezahlten direkten Steuern nach Anrechnung der Steuergutschrift in Höhe der in Schweden gezahlten Quellensteuer berücksichtigt.
- 77 Der „bouclier fiscal“ solle seinem Wesen nach die Ausübung der Besteuerungsbefugnis der Französischen Republik beschränken, indem für den Gesamtbetrag der vom Steuerpflichtigen theoretisch in diesem Mitgliedstaat geschuldeten direkten Steuern eine Obergrenze in Höhe eines Bruchteils (60 % oder 50 %) der ihm zur Verfügung stehenden Einkünfte festgelegt werde. Da diese Regelung in die alleinige Zuständigkeit dieses Mitgliedstaats falle, sei es sachgerecht, bei der Berechnung der etwaigen dem Steuerpflichtigen zu gewährenden Erstattung nur auf die in Frankreich gezahlten Steuern abzustellen.
- 78 Würden bei dieser Berechnung im Ausland gezahlte Steuern berücksichtigt, müsste dagegen der Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen die mit der Erstattung einer Steuer, die nicht seinem eigenen Steueraufkommen zugeflossen sei, sondern dem eines anderen Mitgliedstaats in dessen Eigenschaft als Staat der Einkunftsquelle, verbundene Belastung tragen.
- 79 In gleicher Weise macht das Vereinigte Königreich geltend, zu einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gehöre das Recht eines Mitgliedstaats, seine Befugnis zur Besteuerung von Tätigkeiten, die in seinem Hoheitsgebiet stattfänden, auszuüben, ohne die Ausübung der Besteuerungsbefugnis durch einen anderen Mitgliedstaat berücksichtigen zu müssen. Zwänge man die Französische Republik dazu, bei der Bestimmung der in Art. 1 des CGI festgelegten Obergrenze der Besteuerung eine etwaige in Schweden entrichtete Quellensteuer in die

Summe der vom Steuerpflichtigen in Frankreich gezahlten direkten Steuern einzubeziehen, müsste die Französische Republik die Ausübung der Besteuerungsbefugnis des Königreichs Schweden berücksichtigen und dem Steuerpflichtigen jede in Schweden gezahlte Quellensteuer erstatten.

80 Eine solche Rechtfertigung greift jedoch nicht durch.

81 Eine Rechtfertigung mit der Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, kann nämlich insbesondere dann anerkannt werden, wenn mit dem fraglichen Steuersystem Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit im Zusammenhang mit den in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. Urteile vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Rn. 42, vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Rn. 54, vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Rn. 66, und vom 20. Oktober 2011, C-284/09, Kommission/Deutschland, Slg. 2011, I-9879, Rn. 77).

82 Im vorliegenden Fall ist die Frage der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen der Französischen Republik und dem Königreich Schweden im französisch-schwedischen Abkommen geregelt worden. Danach ist jeder dieser Staaten berechtigt, die in seinem Hoheitsgebiet erlangten und bezogenen Dividenden zu besteuern. In diesem Zusammenhang hat die Französische Republik das Recht zur Besteuerung von Kapitaleinkünften schwedischen Ursprungs behalten und sich bereit erklärt, eine Steuergutschrift zu gewähren, um die Auswirkungen dieser Doppelbesteuerung zugunsten der in Frankreich ansässigen Steuerpflichtigen zu verringern. Dieser Mitgliedstaat hat somit aus freien Stücken die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, wie sie sich aus den Bestimmungen des französisch-schwedischen Abkommens ergibt, akzeptiert.

83 Dieser Mechanismus der Aufteilung der Besteuerung nach dem französisch-schwedischen Abkommen kann jedoch nicht die Beschränkung rechtfertigen, die sich aus der Anwendung der den „bouclier fiscal“ betreffenden Rechtsvorschriften ergibt.

84 Insoweit ist daran zu erinnern, dass es den Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung im Rahmen bilateraler Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwar freisteht, die Kriterien für die Anknüpfungspunkte zur Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festzulegen. Diese Aufteilung der Steuerhoheit erlaubt es ihnen aber nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen. Bei der Ausübung der in dieser Weise in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgeteilten Besteuerungsbefugnis sind die Mitgliedstaaten nämlich verpflichtet, den Unionsvorschriften nachzukommen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2002, de Groot, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rn. 93 und 94, vom 19. Januar 2006, Bouanich, C-265/04, Slg. 2006, I-923, Rn. 49 und 50, und vom 12. Dezember 2013, Imfeld und Garcet, C-303/12, Rn. 41 und 42).

85 Die aufgrund des „bouclier fiscal“ gewährte Steuererstattung ist ein im französischen Recht vorgesehener steuerlicher Vorteil, der die steuerliche Belastung der Steuerpflichtigen mittels eines Plafonierungssystems begrenzt, das die Erstattung der über einen gewissen Prozentsatz hinaus gezahlten Steuer gewährleistet. Eine solche die Obergrenze der Besteuerung betreffende Regelung lässt die Möglichkeit der Französischen Republik, die in ihrem Hoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten zu besteuern, unberührt und beeinträchtigt auch nicht die Möglichkeit dieses Mitgliedstaats, die in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Einkünfte zu besteuern.

86 In Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendung dieser steuerlichen Regelung stellt sich die Frage einer etwaigen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten somit nicht.

- 87 Unter diesen Umständen kann die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs und der Niederlassungsfreiheit durch nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden weder durch die Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, noch durch die Notwendigkeit, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.
- 88 Somit ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Art. 49 AEUV, 63 AEUV und 65 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen im Fall einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person, die als Aktionär einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, die in beiden Staaten besteuert werden, wobei im Wohnsitzstaat nach der Regelung über die Doppelbesteuerung eine dem Betrag der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer entsprechende Steuergutschrift angerechnet wird, die im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer durch Vorschriften zur Plafonierung verschiedener direkter Steuern in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der im Laufe eines Jahres erzielten Einkünfte nicht oder nur teilweise berücksichtigt wird.

Kosten

- 89 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 49 AEUV, 63 AEUV und 65 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen im Fall einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person, die als Aktionär einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, die in beiden Staaten besteuert werden, wobei im Wohnsitzstaat nach der Regelung über die Doppelbesteuerung eine dem Betrag der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer entsprechende Steuergutschrift angerechnet wird, die im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer durch Vorschriften zur Plafonierung verschiedener direkter Steuern in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der im Laufe eines Jahres erzielten Einkünfte nicht oder nur teilweise berücksichtigt wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.