Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

7. September 2017(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Direkte Besteuerung – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Steuerabzug an der Quelle – Richtlinie 90/435/EWG – Art. 1 Abs. 2 – Art. 5 Abs. 1 –Steuerbefreiung – Dividenden, die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, deren Anteile unmittelbar oder mittelbar von in Drittstaaten ansässigen Personen gehalten werden – Vermutung – Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Missbrauch“

In der Rechtssache C-6/16

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d’État (Frankreich) mit Entscheidung vom 30. Dezember 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Januar 2016, in dem Verfahren

Eqiom SAS, vormals Holcim France SAS,

Enka SA

gegen

Ministre des Finances et des Comptes publics

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten E. Regan sowie der Richter A. Arabadjiev und C.G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: V. Giacobbo-Peyronnel, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 30. November 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Eqiom SAS und der Enka SA, vertreten durch R. Alberti, avocat,

– der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas und S. Ghiandoni als Bevollmächtigte,

– der dänischen Regierung, vertreten durch C. Thorning und M. Wolff als Bevollmächtigte,

– der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze et R. Kanitz als Bevollmächtigte,

– der spanischen Regierung, vertreten durch A. Rubio González und V. Ester Casas als Bevollmächtigte,

– der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von E. De Bonis, avvocato dello Stato,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und L. Pamukcu als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 19. Januar 2017

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 und 63 AEUV sowie von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 1990, L 225, S. 6) in der durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. 2004, L 7, S. 41) geänderten Fassung (im Folgenden: Mutter-Tochter-Richtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Eqiom SAS, vormals Holcim France SAS, als Rechtsnachfolgerin der Gesellschaft Euro Stockage sowie der Enka SA einerseits und der französischen Steuerbehörde andererseits über deren Weigerung, von Euro Stockage an ihre Muttergesellschaft Enka ausgeschüttete Dividenden von der Quellensteuer zu befreien.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Der dritte und der fünfte Erwägungsgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie haben folgenden Wortlaut:

„Die für die Beziehungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten geltenden Steuerbestimmungen weisen von einem Staat zum anderen erhebliche Unterschiede auf und sind im allgemeinen weniger günstig als die auf die Beziehung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften desselben Mitgliedstaats anwendbaren Bestimmungen. Die Zusammenarbeit von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten wird auf diese Weise gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats benachteiligt. Diese Benachteiligung ist durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems zu beseitigen, wodurch Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden.

…

Im übrigen sollten zur Sicherung der steuerlichen Neutralität von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Quellensteuerabzug befreit werden. … “

4 Art. 1 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie an

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

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

…

(2) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen."

5 Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit."

Französisches Recht

6 Art. 119bis Abs. 2 Unterabs. 1 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) in seiner für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: CGI) lautet:

„Von den in den Artikeln 108 bis 117bis genannten Erträgen wird, wenn sie Personen zufließen, deren Steuerwohnsitz oder Sitz nicht in Frankreich liegen, eine Quellensteuer einbehalten, deren Tarif sich nach Artikel 187-1 bestimmt. Die entsprechenden Durchführungsmodalitäten und -bedingungen werden durch Dekret festgelegt."

7 Art. 119ter des CGI sieht vor:

„1. Auf durch eine zum Normalsatz körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft oder Einrichtung an eine juristische Person, die die in Abs. 2 aufgezählten Bedingungen erfüllt, ausgeschütteten Dividenden wird keine Quellensteuer nach Artikel 119bis Absatz 2 einbehalten.

2. Für die Steuerbefreiung nach Absatz 1 muss die juristische Person dem Schuldner oder der diese Einkünfte zahlenden Person nachweisen, dass sie die tatsächlich Begünstigte der Dividenden ist und folgende Bedingungen erfüllt:

a) Der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung liegt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft und sie wird nicht aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als außerhalb der Gemeinschaft ansässig betrachtet;

b) Sie weist eine der Formen auf, die in einer durch Erlass des Wirtschaftsministers gemäß dem Anhang der [Mutter-Tochter-Richtlinie] erstellten Liste aufgeführt sind;

c) Sie hält seit zwei Jahren oder länger ununterbrochen und unmittelbar einen Anteil von wenigstens 25 % am Kapital der die Dividenden ausschüttenden juristischen Person oder verpflichtet sich dazu, für mindestens zwei Jahre ununterbrochen im Besitz dieser Beteiligung zu bleiben und benennt, wie bei der Umsatzsteuer, für den Fall der Nichterfüllung dieser Verpflichtung einen für die Abführung der in Absatz 1 genannten Quellensteuer haftenden Vertreter;

Die im vorstehenden Absatz genannte Beteiligungsquote wird für zwischen dem 1. Januar 2005 und dem 31. Dezember 2006 ausgeschüttete Dividenden auf 20 %, für zwischen dem 1. Januar 2007 und dem 31. Dezember 2008 ausgeschüttete Dividenden auf 15 % und für ab dem 1. Januar 2009 ausgeschüttete Dividenden auf 10 % herabgesetzt;

d) Sie unterliegt im Mitgliedstaat ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ohne Wahlmöglichkeit der Körperschaftsteuer dieses Staates, ohne davon befreit zu sein.

…

2bis. Die Bestimmungen des Absatz 1 gelten für an Betriebsstätten juristischer Personen, die die Bedingungen des Absatz 2 erfüllen, ausgeschüttete Dividenden, wenn diese Betriebsstätten in Frankreich oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft liegen.

3. Die Bestimmungen des Absatz 1 gelten nicht, wenn die ausgeschütteten Dividenden einer juristischen Person zufließen, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Staaten, die nicht Mitglieder der Gemeinschaft sind, ansässigen Personen kontrolliert wird, es sei denn, diese juristische Person weist nach, dass der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette nicht darin besteht, Vorteil aus den Bestimmungen des Absatz 1 zu ziehen.

… .“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8 Eqiom, vormals Holcim France, Rechtsnachfolgerin von Euro Stockage, einer Gesellschaft französischen Rechts, ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft von Enka, einer Gesellschaft luxemburgischen Rechts. Deren Anteile werden zu über 99 % von der Waverley Star Investments Ltd, einer Gesellschaft zyprischen Rechts, gehalten, die ihrerseits vollständig von der in der Schweiz niedergelassenen Gesellschaft Campsores Holding SA kontrolliert wird.

9 In den Jahren 2005 und 2006 schüttete Euro Stockage Dividenden an ihre Muttergesellschaft Enka aus. Im Anschluss an eine bei Euro Stockage durchgeführte Rechnungsprüfung verlangte die französische Steuerbehörde von ihr die in Art. 119bis Abs. 2 des CGI vorgesehene Quellensteuer.

10 Daraufhin beantragten Euro Stockage und Enka die Quellensteuerbefreiung nach Art. 119ter des CGI. Die Behörde lehnte den Antrag mit der Begründung ab, nach Art. 119ter Abs. 3 des CGI gelte die Befreiung nicht für Dividenden, die einer juristischen Person zuflössen, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Staaten, die nicht der Europäischen Union angehörten, ansässigen Personen kontrolliert würde, es sei denn, diese juristische Person weise nach, dass der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette nicht darin bestehe, Vorteil aus der Steuerbefreiung zu ziehen.

11 Die von Euro Stockage und Enka beim Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) erhobene Klage auf Befreiung von der fraglichen Quellensteuer wurde mit Urteil vom 28. April 2011 abgewiesen. Auf das hiergegen eingelegte Rechtsmittel bestätigte die Cour administrative d’appel de Versailles (Verwaltungberufungsgericht Versailles, Frankreich) das klagabweisende Urteil.

12 Daraufhin legten diese Gesellschaften Rechtsmittel beim Conseil d’État (Staatsrat, Frankreich) ein, mit dem sie geltend machten, die betreffende Steuerregelung seien mit dem primären Unionsrecht und mit der Mutter-Tochter-Richtlinie unvereinbar.

13 Unter diesen Umständen hat der Conseil d’État (Staatsrat, Frankreich) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Besteht dann, wenn eine nationale Regelung eines Mitgliedstaats im innerstaatlichen Recht von der von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 eingeräumten Befugnis Gebrauch macht, Raum für eine Kontrolle der Rechtsakte oder Übereinkommen, mit denen diese Befugnis wahrgenommen wird, im Hinblick auf das Primärrecht der Europäischen Union?

2. Ist Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie, der den Mitgliedstaaten zur Festlegung der Bestimmungen, die „zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen“ erforderlich sind, einen

weiten Ermessensspielraum einräumt, dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass ein Mitgliedstaat eine Regelung erlässt, mit der die an eine juristische Person, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Personen, die in Staaten ansässig sind, die nicht der Union angehören, ausgeschütteten Dividenden von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden, es sei denn, diese juristische Person weist nach, dass in der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht das wesentliche Ziel der Beteiligungskette oder eines ihrer wesentlichen Ziele besteht?

3. a) Für den Fall, dass die Vereinbarkeit der oben genannten Regelung zur Missbrauchsverhinderung mit dem Unionsrecht auch im Hinblick auf die Bestimmungen des Vertrags zu beurteilen sein sollte: Ist sie, unter Berücksichtigung des Ziels der fraglichen Regelung, im Hinblick auf Art. 49 AEUV zu prüfen, obwohl die von der Ausschüttung der Dividenden begünstigte Gesellschaft am Ende einer Beteiligungskette, zu deren wesentlichen Zielen die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung gehört, unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Personen kontrolliert wird, die in Drittstaaten ansässig sind und die sich nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen können?

b) Sollte die vorstehende Frage verneint werden: Ist diese Vereinbarkeit im Hinblick auf Art. 63 AEUV zu prüfen?

4. Sind die genannten Bestimmungen dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die die von einer Gesellschaft eines Mitgliedstaats an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft gezahlten Dividenden von der Befreiung von der Quellensteuer ausschließt, wenn diese Dividenden einer juristischen Person zugute kommen, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren Personen kontrolliert wird, die in Staaten ansässig sind, die nicht der Europäischen Union angehören, es sei denn, diese juristische Person weist nach, dass in der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht das wesentliche Ziel dieser Beteiligungskette oder eines ihrer wesentlichen Ziele besteht?

Zu den Vorlagefragen

14 Mit seinen Fragen, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob zum einen Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie und zum anderen Art. 49 oder Art. 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach die Steuerbegünstigung nach Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie – Quellensteuerbefreiung von Gewinnen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, wenn diese Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Drittstaaten ansässigen Personen kontrolliert wird – vom Nachweis durch diese Muttergesellschaft abhängt, dass der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette nicht darin besteht, Vorteil aus der Steuerbefreiung zu ziehen.

Zur Anwendbarkeit der Vertragsbestimmungen

15 Da die Vorlagefragen Vorschriften sowohl der Mutter-Tochter-Richtlinie als auch des AEUV betreffen und nach ständiger Rechtsprechung jede nationale Regelung in einem Bereich, der auf Unionsebene abschließend harmonisiert wurde, anhand der fraglichen Harmonisierungsmaßnahme und nicht anhand des Primärrechts zu beurteilen ist (Urteil vom 8. März 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung), ist zunächst zu prüfen, ob Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie eine solche Harmonisierung vornimmt.

16 Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung ist dies eindeutig nicht der Fall.

17 Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie beschränkt sich nämlich darauf, dass die

Mitgliedstaaten zur Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen befugt bleiben. Derartige Bestimmungen können demnach anhand des Primärrechts beurteilt werden.

18 Folglich kann eine nationale Regelung zur Umsetzung von Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, anhand sowohl der Bestimmungen dieser Richtlinie als auch der einschlägigen Bestimmungen des Primärrechts beurteilt werden.

Zu Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie

19 Eingangs ist festzustellen, dass unstreitig ist, dass die im Ausgangsverfahren betroffenen Gesellschaften unter die Mutter-Tochter-Richtlinie und die im Ausgangsverfahren fraglichen ausgeschütteten Gewinne in den Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie fallen.

20 Wie sich aus ihrem dritten Erwägungsgrund ergibt, bezweckt die Mutter-Tochter-Richtlinie, durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen und so den Zusammenschluss von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern. Die Richtlinie soll damit sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind (Urteil vom 8. März 2017, Wereldhave Belgium u. a., C-448/15, EU:C:2017:180, Rn. 25 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Der fünfte Erwägungsgrund der Richtlinie sieht deshalb vor, dass zur Sicherung der steuerlichen Neutralität von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Quellensteuerabzug befreit werden sollten.

22 Auf dieser Grundlage stellt Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das grundsätzliche Verbot auf, von einer in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne einem Steuerabzug an der Quelle zu unterwerfen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Oktober 1996, Denkavit u. a., C-283/94, C-291/94 und C-292/94, EU:C:1996:387, Rn. 22, sowie vom 25. September 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 83).

23 Mit dem Verbot für die Mitgliedstaaten, eine Quellensteuer auf von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne zu erheben, schränkt Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie die Befugnis der Mitgliedstaaten zur Besteuerung von Gewinnen ein, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässige Gesellschaften an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausschütten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, Rn. 38).

24 Die Mitgliedstaaten können daher nicht einseitig restriktive Maßnahmen einführen und den in Art. 5 Abs. 1 vorgesehenen Anspruch auf Quellensteuerbefreiung von diversen Bedingungen abhängig machen (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 4. Juni 2009, KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rn. 38 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Allerdings sieht Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie vor, dass diese Richtlinie der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegensteht.

26 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 24 und 25 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, spiegelt sich in Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie zwar der allgemeinen unionsrechtliche Grundsatz wider, wonach sich niemand in missbräuchlicher oder betrügerischer Weise auf die in der Unionsrechtsordnung vorgesehenen Rechte berufen darf, doch ist diese Bestimmung als Abweichung von den in der Richtlinie aufgestellten Steuerregeln eng auszulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 86).

27 Folglich darf die Befugnis der Mitgliedstaaten nach Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie, in dem von ihr geregelten Bereich einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen anzuwenden, nicht in einer Weise ausgelegt werden, die über den Wortlaut dieser Bestimmung hinausgeht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, Rn. 86).

28 Nach dem Wortlaut von Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie dürfen nur einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen „zur Verhinderung“ von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen angewendet werden.

29 Es stellt sich also die Frage, ob eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige diese Bedingung erfüllt.

30 In diesem Kontext ist daran zu erinnern, dass eine nationale Regelung nur dann die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen bezweckt, wenn ihr spezifisches Ziel in der Verhinderung von Verhaltensweisen liegt, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 55, sowie vom 5. Juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:4153, Rn. 40).

31 Infolgedessen kann eine allgemeine Vermutung für das Vorliegen von Steuerhinterziehung und Missbrauch keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele einer Richtlinie oder die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt (Urteile vom 26. September 2000, Kommission/Belgien, C-478/98, EU:C:2000:497, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 5. Juli 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:4153, Rn. 38).

32 Bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, können sich die zuständigen nationalen Behörden nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, ginge über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen Erforderliche hinaus (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 55 und 56).

33 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht speziell bezweckt, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche Konstruktionen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet sind, auszuschließen, sondern generell jede Situation erfasst, in der eine unmittelbar oder mittelbar von in Drittstaaten ansässigen Personen kontrollierte Muttergesellschaft – aus welchem Grund auch immer – ihren Sitz außerhalb Frankreichs hat.

34 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 27 und 28 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, bedeutet jedoch der Umstand, dass eine in der Union ansässige Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar von

in Drittstaaten ansässigen Personen kontrolliert wird, für sich allein nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde.

35 Außerdem ist festzustellen, dass die betreffende Gesellschaft auf jeden Fall dem Steuerrecht des Mitgliedstaats unterliegt, in dem sie niedergelassen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Die im Ausgangsverfahren streitige Regelung, wonach die Quellensteuerbefreiung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an ihre gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Nachweis durch diese Muttergesellschaft abhängt, dass in dieser Befreiung nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette besteht, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anscheinsbeweis für Steuerhinterziehung oder Missbrauch beizubringen hätte, begründet somit eine allgemeine Vermutung für Steuerhinterziehung und Missbrauch und beeinträchtigt das mit der Mutter-Tochter-Richtlinie verfolgte Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne.

37 Diese Auslegung wird nicht dadurch entkräftet, dass die betreffende Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren drittstaatsansässigen Personen kontrolliert wird. Es genügt festzustellen, dass aus keiner Vorschrift der Mutter-Tochter-Richtlinie hervorgeht, dass die Herkunft der Anteilseigner unionsansässiger Gesellschaften für das Recht dieser Gesellschaften auf die von dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerbegünstigungen eine Rolle spielt.

38 Nach alledem ist Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie dahin auszulegen, dass er einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht, wonach die Steuerbegünstigung nach Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie – Quellensteuerbefreiung von Gewinnen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, wenn diese Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren drittstaatsansässigen Personen kontrolliert wird – vom Nachweis durch diese Muttergesellschaft abhängt, dass in dieser Befreiung nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette besteht.

Zur einschlägigen Freiheit

39 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die steuerliche Behandlung von Dividenden sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter den freien Kapitalverkehr fallen (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Bei der Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Dazu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, unter die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit fällt. 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 (Urteil vom 15. September 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Aus der Vorlageentscheidung hervor, dass hier die im Ausgangsverfahren streitige Steuerregelung in den Jahren 2005 und 2006 auf Gesellschaften anwendbar war, die mit mindestens 20 % am Kapital ihrer Tochtergesellschaften beteiligt waren; sie enthält jedoch keine Informationen über den Zweck dieser Regelung.

43 Wie die Generalsanwältin in Nr. 42 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, lässt eine derartige Beteiligung nicht zwangsläufig den Schluss zu, dass ihr Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft ausübt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. April 2000, Baars, C-251/98, EU:C:2000:205, Rn. 20).

44 In solchen Fällen sind die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles zu berücksichtigen, um zu bestimmen, von welcher Verkehrsfreiheit die dem Ausgangsverfahren zu Grunde liegende Situation erfasst wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 93 und 94).

45 Nach der dem Gerichtshof vorliegenden Akte war Enka zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens alleinige Anteilseignerin ihrer französischen Tochtergesellschaft Euro Stockage.

46 Diese Beteiligung ermöglichte es Enka, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen von Euro Stockage auszuüben und dadurch deren Tätigkeiten zu bestimmen. Daher sind die auf diese Beteiligung anwendbaren nationalen Vorschriften im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zu prüfen.

47 Hier ist klarzustellen, dass entgegen dem Vorbringen der französischen Regierung der Umstand, dass eine in einem anderen Mitgliedstaat als der französischen Republik ansässige Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von drittstaatsansässigen Personen kontrolliert wird, ihr nicht das Recht nimmt, sich auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen.

48 Der Gerichtshof hat nämlich schon entschieden, dass aus keiner Bestimmung des Unionsrechts hervorgeht, dass die Herkunft der Anteilseigner – seien es natürliche oder juristische Personen – von in der Union ansässigen Gesellschaften für dieses Recht eine Rolle spielt, da der Unionsstatus einer Gesellschaft gemäß Art. 54 AEUV vom Ort des Sitzes und der Rechtsordnung, nach der die Gesellschaft gegründet wird, und nicht von der Staatsangehörigkeit ihrer Anteilseigner abhängt (Urteil vom 1. April 2014, Felixstowe Dock and Railway Company u. a., C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 40).

49 Im Ausgangsverfahren ist die betreffende Muttergesellschaft unstreitig in der Union niedergelassen. Folglich kann sie sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen.

50 Diese Feststellung kann nicht durch die Erwägungen in den Rn. 99 und 100 des Urteils vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524, EU:C:2007:161), in Zweifel gezogen werden, da, anders als im Sachverhalt der Rechtssache, in der dieses Urteil ergangen ist, im Ausgangsverfahren die Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaft unmittelbar beherrscht.

51 Nach alledem sind die gestellten Fragen im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zu beantworten.

Zur Niederlassungsfreiheit

52 Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsangehörigen zuerkennt, umfasst für sie die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten. Mit ihr ist nach Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteil vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Was die Behandlung im Aufnahmestaat betrifft, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass, da Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf (Urteil vom 17. Mai 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

54 Als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (Urteil vom 8. März 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55 Aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte geht hervor, dass die Befreiung vom Quellensteuerabzug nur dann vom Nachweis durch die Muttergesellschaft abhängt, dass in dieser Befreiung nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette besteht, wenn eine gebietsansässige Tochtergesellschaft Gewinne an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, die unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren drittstaatsansässigen Personen kontrolliert wird. Wenn hingegen eine solche Tochtergesellschaft Gewinne an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausschüttet, die ebenfalls unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren drittstaatsansässigen Personen kontrolliert wird, kann diese gebietsansässige Muttergesellschaft die Steuerbefreiung ohne diese Bedingung geltend machen.

56 Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, eine gebietsfremde Muttergesellschaft davon abzuhalten, in Frankreich durch eine dort niedergelassene Tochtergesellschaft tätig zu werden, und beschränkt somit die Niederlassungsfreiheit.

57 Diese Beschränkung ist nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen vom Unionsrecht anerkannten zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung zudem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (Urteil vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829 Rn. 26 und 29 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

58 Zur Vergleichbarkeit der Situation einer gebietsansässigen und einer gebietsfremden Gesellschaft, die Dividenden von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft beziehen, ist anzumerken, dass, wie in Rn. 22 dieses Urteils bereits ausgeführt wurde, durch die Befreiung der von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne von der Quellensteuer eine Doppel- oder Mehrfachbesteuerung dieser Gewinne vermieden werden soll.

59 Zwar hat der Gerichtshof entschieden, dass sich Dividenden beziehende gebietsansässige Aktionäre in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder der Doppelbesteuerung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft

ausgeschütteten Gewinne nicht unbedingt in einer Situation befinden, die mit der von Dividenden beziehenden gebietsfremden Aktionären vergleichbar wäre, doch hat er ebenfalls festgestellt, dass, wenn ein Mitgliedstaat seine Befugnis für die Besteuerung von Einkünften nicht nur von gebietsansässigen, sondern auch von gebietsfremden Anteilseignern hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, ausübt, die Situation der gebietsfremden Anteilseigner sich derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner annähert (Urteil vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 34 und 35 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

60 Im Ausgangsverfahren hat die französische Republik ihre Befugnis für die Besteuerung der von der gebietsansässigen Tochtergesellschaft an die gebietsfremde Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinnen ausgeübt; diese gebietsfremde Muttergesellschaft befindet sich demnach in einer Situation, die mit der einer gebietsansässigen Muttergesellschaft vergleichbar ist.

61 Was die Rechtfertigung und die Verhältnismäßigkeit der Beschränkung anbelangt, rechtfertigt die französische Republik die Beschränkung mit dem Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung und dem der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten.

62 Frankreich beruft sich insbesondere darauf, die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung solle das sogenannte „Treaty Shopping“ unterbinden, also Konstruktionen drittstaatsansässiger Gesellschaften zur Umgehung des nach französischem Recht oder nach dem Abkommen zwischen dem Drittstaat und der französischen Republik geltenden Steuertarifs für Dividenden aus inländischen Quellen, um über die Quellensteuerbefreiung zwischen Mitgliedstaaten nach der Mutter-Tochter-Richtlinie einen niedrigeren Steuertarif aus dem Abkommen zwischen einem anderen Mitgliedstaat und diesem Drittstaat nutzen zu können.

63 Hier ist darauf hinzuweisen, dass die Ziele der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung und der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zum einen miteinander verbunden sind (Urteil vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung) und dass sie zum anderen als zwingende Gründe des Allgemeininteresses eine Beschränkung der vom EU-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können (Urteil vom 8. März 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 65 und die dort angeführte Rechtsprechung).

64 Das Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung hat dieselbe Reichweite, gleich ob es gemäß Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie oder als Rechtfertigung einer Beschränkung des Primärrechts herangezogen wird. Die Erwägungen in den Rn. 30 bis 36 des vorliegenden Urteils gelten also auch für diese Verkehrsfreiheit.

65 Das Ziel der Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung, auf das sich die französische Republik im Ausgangsverfahren beruft, kann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit also nicht rechtfertigen.

66 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass zum einen Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie und zum anderen Art. 49 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach die Steuerbegünstigung nach Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie – Quellensteuerbefreiung von Gewinnen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, wenn diese Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Drittstaaten ansässigen Personen kontrolliert wird – vom Nachweis durch diese Muttergesellschaft abhängt, dass in dieser Befreiung nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette

besteht.

Kosten

67 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in der Fassung der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 zum einen und Art. 49 AEUV zum anderen sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach die Steuerbegünstigung nach Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie – Quellensteuerbefreiung von Gewinnen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft ausschüttet, wenn diese Muttergesellschaft unmittelbar oder mittelbar von einer oder mehreren in Drittstaaten ansässigen Personen kontrolliert wird – vom Nachweis durch diese Muttergesellschaft abhängt, dass in dieser Befreiung nicht der Hauptzweck oder einer der Hauptzwecke der Beteiligungskette besteht.

Unterschriften

---

* Verfahrenssprache: Französisch.