

Bundesrepublik Deutschland

Berlin, den 18. August 2015

Gerichtshof der Europäischen Union
– Kanzlei –
2925 Luxemburg

Per e-Curia

Thomas Henze
Dr. Björn Beutler, LL.M.
Bevollmächtigte der Regierung
der Bundesrepublik Deutschland

ZUSTELLUNGEN
Bevorzugt per e-Curia oder an:
Bundesministerium für
Wirtschaft und Energie
Referat EA5
Scharnhorststr. 34 - 37
10115 Berlin
Deutschland
Telefax: +49 30 18615 - 5334

Stellungnahme

In der Rechtssache C-194/15

betreffend das dem Gerichtshof der Europäischen Union von der Commissione tributaria provinciale di Torino (Italien) mit Beschluss vom 31. März 2015 vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen in dem dort anhängigen Rechtsstreit

Véronique Baudinet u. a.

gegen

Agenzia delle entrate – Direzione provinciale I di Torino

nehmen wir namens und in Vollmacht der Regierung der Bundesrepublik Deutschland wie folgt Stellung:

Inhaltsverzeichnis

A. EINLEITUNG	3
B. RECHTLICHER RAHMEN	3
I. Unionsrecht	3
II. Zwischenstaatliches Recht.....	4
III. Innerstaatliches Recht	5
C. SACHVERHALT UND VORLAGEFRAGE	5
D. RECHTLICHE WÜRDIGUNG	6
I. Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	7
II. Nichtvorliegen einer Beschränkung.....	8
1. Ausgangspunkt	9
2. Vergleich mit der Besteuerung von Dividenden aus Italien	10
3. Keine Beschränkung durch Methode und Höhe der Anrechnung der französischen Quellensteuer.....	10
4. Keine Beschränkung durch Freistellung der Dividenden von der Besteuerung im Umfang von 60 %.....	12
a) Parallele zum Fall Kronos.....	12
b) Weitere Anhaltspunkte in der Rechtsprechung des Gerichtshofs.....	13
5. Zwischenergebnis	14
III. Hilfsweise Ausführungen zur Rechtfertigung.....	14
1. Im Allgemeininteresse liegende zwingende Ziele	15
a) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	15
b) Gewährleistung der Kohärenz des italienischen Steuersystems	16
2. Eignung.....	17
3. Verhältnismäßigkeit.....	17
4. Zwischenergebnis	17
E. ERGEBNIS	17

A. EINLEITUNG

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen der Turiner Commissione tributaria provinciale (im Folgenden: „Commissione“) betrifft die Besteuerung von Dividenden, die in einem Mitgliedstaat (hier: Italien) wohnhafte natürliche Personen von einer Gesellschaft beziehen, die in einem anderen Mitgliedstaat (hier: Frankreich) ansässig ist.
- 2 Im Kern geht es dabei um die Frage, ob Italien als Wohnsitzstaat verpflichtet ist, eine vollständige Anrechnung der von Frankreich auf den Gesamtbetrag der Dividenden erhobenen Quellensteuer vorzunehmen, obwohl Italien selbst lediglich 40 % des Bruttobetrags dieser Dividenden mit dem jeweiligen persönlichen Steuersatz versteuert.
- 3 Wie die Bundesregierung im Folgenden ausführen wird, ist diese Frage aus deutscher Sicht zu verneinen.

B. RECHTLICHER RAHMEN

I. Unionsrecht

- 4 Die in den Vorlagefragen benannten Bestimmungen des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (im Folgenden: „AEUV“) lauten auszugsweise wie folgt:

„Artikel 63 (ex-Artikel 56 EGV)

(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

[...]

Artikel 65 (ex-Artikel 58 EGV)

(1) Artikel 63 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

- a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,
- b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder

Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.

[...]

(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen.

[...]“

II. Zwischenstaatliches Recht

- 5 Das zwischen Italien und Frankreich geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen (im Folgenden: „DBA“) vom 5. Oktober 1989 sieht in seinem Art. 10 vor:

„1. Dividenden, die von einer in dem einen Staat ansässigen Gesellschaft an einen Gebietsansässigen des anderen Staates gezahlt werden, können in diesem anderen Staat besteuert werden.

2. Diese Dividenden können jedoch auch in dem Staat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; wenn der Empfänger der Dividenden der tatsächliche Nutzungsberechtigte ist, darf die so erhobene Steuer indessen

[...]

b) in allen anderen Fällen 15 % des Bruttobetrags der Dividenden nicht übersteigen. [...]“

- 6 Art. 24 Abs. 1 DBA bestimmt für in Frankreich steuerpflichtige Einkommensbestandteile, die auch in Italien in die Bemessungsgrundlage für die italienische Einkommensteuer einbezogen werden, dass Italien zwecks Beseitigung der Doppelbesteuerung „von den so berechneten Steuern die in Frankreich bezahlte Einkommensteuer abziehen“ muss. Zugleich legt Art. 24 DBA jedoch fest, dass eine Anrechnung der auf diese Einkünfte erhobenen Steuer den Anteil der italienischen Steuern nicht überschreiten darf, der den vorgenannten Einkommensbestandteilen in dem Verhältnis zuzuschreiben ist, in dem sie zur Bildung des Gesamteinkommens beitragen.

III. Innerstaatliches Recht

- 7 Im innerstaatlichen italienischen Recht sind die auf die Einkommensteuer bezogenen Rechtsvorschriften im Dekret des Präsidenten der Republik Nr. 917 vom 22. Dezember 1986 in der durch das Decreto legislative Nr. 344 vom 12. Dezember 2003 geänderten Fassung enthalten, dem so genannten Testo Unico delle Imposte sui Redditi (im Folgenden: „T.U.I.R.“).
- 8 Nach Art. 47 Abs. 1 T.U.I.R. tragen Gewinnausschüttungen bestimmter Gesellschaften oder Körperschaften zur Bildung des steuerpflichtigen Gesamteinkommens eines Steuerpflichtigen bis zu 40 % ihres Betrages bei.
- 9 In Art. 165 Abs. 1 T.U.I.R. heißt es:
- „Wenn zur Bildung des Gesamteinkommens ausländische Einkünfte beitragen, können die dort endgültig auf diese Einkünfte gezahlten Steuern von der zu zahlenden Nettosteuerbelastung abgezogen werden“,
- und zwar
- „bis in Höhe des Steueranteils, der dem Verhältnis zwischen ausländischen Einkünften und dem Gesamteinkommen entspricht [...].“
- 10 Weiterhin bestimmt Art. 165 Abs. 10 T.U.I.R.:
- „Falls die ausländischen Einkünfte teilweise zur Bildung des Gesamteinkommens beitragen, ist auch die ausländische Steuer in entsprechendem Ausmaß zu reduzieren.“
- 11 Hinsichtlich der weiteren maßgeblichen Vorschriften erlaubt sich die Bundesregierung, auf die Darstellung im Vorlagebeschluss zu verweisen.

C. SACHVERHALT UND VORLAGEFRAGE

- 12 Der dem Vorabentscheidungsersuchen zugrundeliegende Sachverhalt lässt sich wie folgt zusammenfassen:
- 13 Die in Italien ansässigen Kläger des Ausgangsverfahrens sind an der französischen Gesellschaft Paul Ricard S.A. beteiligt. Aus diesen Beteiligungen, deren Höhe unbekannt ist, haben sie für die Jahre 2007 und 2008 Dividenden bezogen. Hierauf wurde in Frankreich eine Quellensteuer in Höhe von 15 % erhoben.

- 14 In Italien wurden 40 % des Bruttobetrags der Dividenden mit dem entsprechenden persönlichen Steuersatz versteuert. Dementsprechend wurde hierbei die französische Quellensteuer lediglich zu 40 % angerechnet.
- 15 Die Kläger sind jedoch der Auffassung, dass die gesamte in Frankreich einbehaltene Quellensteuer von der in Italien zu zahlenden Steuer abzuziehen sei. Ihrer Meinung nach macht die in Italien geltende nationale Regelung für die Besteuerung von Dividenden ausländischen Ursprungs Beteiligungen an Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, weniger attraktiv als Beteiligungen an italienischen Gesellschaften. Hierin erblicken die Kläger einen Verstoß gegen die unionsrechtlichen Bestimmungen über die Freiheit des Kapitalverkehrs.
- 16 Vor diesem Hintergrund hat die Commission entschieden, das bei ihr anhängige Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

„Stehen die Art. 63 und 65 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen die Doppelbesteuerung 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, nicht dadurch beseitigt wird, dass im Wohnsitzstaat eine Steuergutschrift mindestens in Höhe der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer angerechnet wird?“

D. RECHTLICHE WÜRDIGUNG

- 17 Mit Blick auf die Formulierung der Vorlagefrage möchte die Bundesregierung vorwegschicken, dass die nur teilweise Anrechnung der französischen Quellensteuer nicht lediglich aus den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats (hier: Italien) resultiert. Vielmehr ist sie zugleich eine Folge des zwischen Italien und Frankreich geschlossenen DBA. Daher ist letzteres bei den nachfolgenden Betrachtungen ebenfalls in den Blick zu nehmen.
- 18 Hiervon ausgehend ist die Vorlagefrage im Ergebnis zu verneinen. Die im Ausgangsfall einschlägigen Bestimmungen des innerstaatlichen italienischen Rechts sowie des DBA sind mit dem Unionsrecht vereinbar. Soweit tatsächlich eine Doppelbesteuerung erfolgt, wird die französische Quellensteuer auch vollständig angerechnet. In der darüber hinausgehenden Versagung der Anrechnung der französischen Quellensteuer liegt keine unzulässige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs.

I. Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit

19 Die Commission hat in ihrer Vorlagefrage mit Art. 63 und 65 AEUV ausschließlich Bestimmungen über die Kapitalverkehrsfreiheit als Prüfungsmaßstab benannt. Dies erscheint unproblematisch, da es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der Sachverhalt des Ausgangsfalles in den Anwendungsbereich einer anderen Grundfreiheit fallen könnte.

20 Zwar kann die steuerliche Behandlung von Dividenden dem Grunde nach sowohl unter Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit als auch unter Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr fallen.¹ Doch die vom Gerichtshof zum Zwecke der Abgrenzung verwendeten Kriterien führen hier nicht zu dem Ergebnis, dass stattdessen die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit zur Anwendung gelangen müssten:

- Bei der Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere dieser beiden Vertragsfreiheiten fällt, ist zunächst auf den Gegenstand der jeweiligen nationalen Regelung abzustellen:²

„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 [...].“³

Die im Ausgangsfall einschlägigen Bestimmungen des T.U.I.R. sowie des DBA finden unabhängig von der Höhe der Beteiligung an einer Gesellschaft Anwendung. Somit lässt sich anhand des Gegenstands dieser Rechtsvorschriften nicht bestimmen, ob sie unter Art. 49 AEUV oder unter Art. 63 AEUV fallen.

- Unter solchen Umständen berücksichtigt der Gerichtshof – soweit die einschlägigen nationalen Regelungen Dividenden mit Ursprung in einem Mitgliedstaat betreffen – die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles um zu bestimmen, von welcher Grundfreiheit die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende

¹ Urteile *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 30; *Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH und Österreichische Salinen*, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2009:17, Rn. 33.

² Urteil *Accor*, zitiert in Fn. 1, Rn. 31.

³ Urteil *Accor*, zitiert in Fn. 1, Rn. 32.

Situation erfasst wird.⁴ Dies gilt namentlich mit Blick auf die Frage, ob die jeweils vorhandenen Beteiligungen ihren Inhabern einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschaffen und es ihnen ermöglichen, deren Tätigkeit zu bestimmen; sofern letzteres zutrifft, finden die Bestimmungen des AEUV über die Niederlassungsfreiheit Anwendung.⁵

Im vorliegenden Fall gibt es jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Beteiligungen der Kläger an der Gesellschaft Paul Ricard S.A. einen solchen sicheren Einfluss vermitteln würden.

- 21 Hiervon ausgehend lässt sich festhalten, dass im Ausgangsfall der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet ist und die Kommission Art. 63 und 65 AEUV zutreffend als Prüfungsmaßstab benannt hat.
- 22 In diese Freiheit wird im Ausgangsfall jedoch nicht eingegriffen (nachfolgend II.). Dementsprechend nimmt die Bundesregierung zu einer möglichen Rechtfertigung ausschließlich hilfsweise Stellung (nachfolgend III.).

II. Nichtvorliegen einer Beschränkung

- 23 Bei der Beantwortung der Frage, ob es im vorliegenden Fall zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit kommt, ist von dem Umstand auszugehen, dass zwei Mitgliedstaaten ihre Besteuerungsbefugnis parallel zueinander ausüben.⁶ Allerdings gilt diese Parallelität für die Besteuerung der Dividenden, welche die Kläger von der Gesellschaft Paul Ricard S.A. beziehen, nur partiell. Denn
- während Frankreich auf den gesamten Bruttobetrag dieser Dividenden eine Quellensteuer in Höhe von 15 % erhebt,
 - bezieht Italien diese Dividenden lediglich mit 40 % ihres Bruttobetrages in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ein.
- 24 Zugleich wird ein Abzug der französischen von der in Italien zu zahlenden Steuer nur in begrenztem Umfang durchgeführt. Denn der abzugsfähige Betrag wird ausschließlich

⁴ Urteil *Beker und Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 28.

⁵ Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C- 446/04, EU:C:2006:774, Rn. 37.

⁶ Urteil *Kerckhaert und Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, Rn. 20.

von demjenigen Anteil des Bruttobetrags der Dividende berechnet, der für die italienischen Steuervorschriften maßgebend ist, hier also 40 %.⁷

- 25 Diese Ausgestaltung der Besteuerung basiert nach den Ausführungen der Kommission, die insofern nicht weiter zu überprüfen sind,⁸ sowohl auf den Vorgaben des innerstaatlichen italienischen Rechts (namentlich Art. 165 T.U.I.R.) als auch denjenigen des DBA (namentlich Art. 24 DBA).⁹
- 26 Zu überprüfen ist jedoch, ob hierin eine Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs liegt. Aus Sicht der Kläger ist dies zu bejahen. Wie bereits in Randnummer 15 ausgeführt, werden ihrer Meinung nach durch die in Italien geltende Regelung für die Besteuerung von Dividenden ausländischen Ursprungs die Beteiligungen an Gesellschaften, welche in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, weniger attraktiv gemacht als Beteiligungen an italienischen Gesellschaften. Namentlich meinen die Kläger, dass die gesamte in Frankreich einbehaltene Quellensteuer von der in Italien zu zahlenden Steuer abzuziehen sei.
- 27 Dem vermag die Bundesregierung nicht zu folgen.

1. Ausgangspunkt

- 28 Den Ausgangspunkt bildet insofern der Umstand, dass

„die Nachteile, die sich aus der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse der verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben können, keine nach dem EG-Vertrag verbotenen Beschränkungen darstellen, sofern eine solche Ausübung nicht diskriminierend ist [...]“¹⁰

Eine Diskriminierung besteht dabei nach ständiger Rechtsprechung in der Anwendung unterschiedlicher Vorschriften auf vergleichbare Sachverhalte oder in der Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Sachverhalte.¹¹

⁷ Ein Rechenbeispiel hierzu findet sich im Vorlagebeschluss auf S. [Or. 8].

⁸ Urteil *Damseaux*, C-128/08, EU:C:2009:471, Rn. 22.

⁹ Vorlagebeschluss, S. [Or. 7] f.

¹⁰ Urteil *Damseaux*, zitiert in Fn. 8, Rn. 27 unter Hinweis auf Urteile *Kerckhaert und Morres*, zitiert in Fn. 6, Rn. 19, 20 und 24 sowie *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 41, 42 und 47.

¹¹ Urteil *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, Rn. 37.

2. Vergleich mit der Besteuerung von Dividenden aus Italien

- 29 Hiernach läge eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zunächst einmal dann vor, wenn die steuerliche Behandlung derjenigen Dividenden, die die Kläger von der in Frankreich ansässigen Gesellschaft Paul Ricard S.A. beziehen, anders ausfiele als die Behandlung von Dividenden, die aus Italien stammen, obwohl eine Gleichbehandlung objektiv geboten wäre, weil beide Situationen vergleichbar sind.
- 30 Insofern ist zunächst darauf hinzuweisen, dass nach dem DBA – und innerhalb der dort festgelegten Grenzen – die Besteuerung von Dividenden, welche von Gesellschaften mit Sitz in Frankreich an in Italien Gebietsansässige ausgeschüttet werden, durch beide Staaten zulässig ist. Somit hat Italien das Besteuerungsrecht für Dividenden, welche in Italien ansässigen Personen zufließen, unabhängig davon, ob sie von einer in Italien oder in Frankreich ansässigen Gesellschaft gezahlt werden.
- 31 Eine Beschränkung im Sinne des in Randnummer 29 Gesagten wäre hiernach nur dann gegeben, wenn Italien Dividenden, die aus Frankreich stammen, anders und ungünstiger besteuern würde als Dividenden, die von in Italien ansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden. Dies trifft jedoch nicht zu. Denn in beiden Fällen werden die Dividenden nach italienischem Recht mit 40 % ihres Bruttobetrages im steuerlichen Gesamteinkommen berücksichtigt und mit dem persönlichen Steuersatz zur Einkommensteuer herangezogen. Folglich werden sie in Italien im selben Umfang der Besteuerung unterworfen.

3. Keine Beschränkung durch Methode und Höhe der Anrechnung der französischen Quellensteuer

- 32 Damit ist als nächstes der Frage nachzugehen, ob es durch die Methode oder die Höhe der Anrechnung, welche in Italien hinsichtlich der in Frankreich gezahlten Quellensteuer vorgenommen wird, zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit kommt. Es geht also darum, ob Italien – wie von den Klägern vorgetragen – verpflichtet wäre, die gesamte in Frankreich einbehaltene Quellensteuer von der in Italien zu zahlenden Einkommensteuer abzuziehen. Anders gewendet stellt sich die Frage, ob die Begrenzung der Anrechnung der französischen Quellensteuer auf 40 %, welche auf Art. 165 Abs. 1 und Abs. 10 T.U.I.R. sowie Art. 24 DBA beruht, mit den unionsrechtlichen Bestimmungen über die Freiheit des Kapitalverkehrs vereinbar ist.
- 33 Aus Sicht der Bundesregierung ist dies zu bejahen. Denn die Begrenzung der Anrechnung der französischen Steuer auf 40 % entspricht spiegelbildlich der Begrenzung der

Besteuerung von Dividenden in Italien in einem Umfang von nur 40 % der bezogenen Dividenden. Da Frankreich 100 % der Dividenden einer Quellensteuer unterworfen hat, Italien aber nur 40 % dieser Dividenden besteuert, ist es folgerichtig, dass Italien die französische Steuer auch nur begrenzt auf seinen Besteuerungsumfang anrechnet.

- 34 Klarstellend sei insofern darauf hingewiesen, dass es im vorliegenden Fall nicht um die Frage der Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung geht. Letztere war bereits Gegenstand zahlreicher Verfahren vor dem Gerichtshof.¹² Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ist gegeben, wenn hinsichtlich derselben Einkunftsquelle zwei verschiedene Steuerpflichtige steuerlich in Anspruch genommen werden. Dies ist etwa dann der Fall, wenn ein Steuerpflichtiger, der von einer Gesellschaft Dividenden bezieht, zusätzlich zu seiner eigenen Besteuerung aufgrund der steuerlichen Vorbelastung der ausschüttenden Gesellschaft wirtschaftlich belastet ist.
- 35 Im Ausgangsverfahren liegt hingegen eine juristische Doppelbesteuerung vor. Eine solche ist hier insoweit gegeben, wie die beiden beteiligten Staaten – d. h. Italien als Ansässigkeitsstaat und Frankreich als Quellenstaat – dieselben Einkünfte bei den klagenden Anteilseignern besteuern. Letzteres ist nur hinsichtlich einer Teilmenge von 40 % der Fall. Folglich unterliegen die Dividenden auch nur in diesem Umfang sowohl der französischen als auch der italienischen Besteuerung.
- 36 Das Unionsrecht schreibt nach seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vor.¹³ Nach dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (im Folgenden: „OECD“) entwickelten Musterabkommen (im Folgenden: „OECD-MA“) ist diese Beseitigung im Fall der juristischen Doppelbesteuerung Sache Italiens als Ansässigkeitsstaat. So sehen es Art. 23 A Abs. 1 und Abs. 2 sowie Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA vor. Den besagten Bestimmungen des OECD-MA lässt sich überdies entnehmen, dass Italien frei darin ist zu wählen, wie es die Beseitigung vornimmt, d. h. nach der Befreiungsmethode (Art. 23 A OECD-MA) oder nach der Anrechnungsmethode (Art. 23 B OECD-MA).
- 37 Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, beseitigt Italien nach den Vorgaben seines nationalen Rechts sowie der im DBA mit Frankreich getroffenen Vereinbarung die juristische Doppelbesteuerung der Dividenden – soweit diese tatsächlich vor-

¹² Vgl. etwa Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, zitiert in Fn. 5; *Kommission / Deutschland*, C-284/09, EU:C:2011:670; *Amurta*, C-379/05, EU:C:2007:655.

¹³ Urteil *Kronos*, C-47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 68.

liegt – mittels der Anrechnungsmethode. Im Umfang von 40 % der von den Klägern bezogenen Dividenden erfolgt also eine Anrechnung der in Frankreich einbehaltenen Quellensteuer.

- 38 Dementsprechend lässt sich zunächst einmal festhalten, dass in diesem Umfang keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt.

4. Keine Beschränkung durch Freistellung der Dividenden von der Besteuerung im Umfang von 60 %

- 39 Eine Beschränkung der Freiheit des Kapitalverkehrs kann ferner auch nicht darin erblickt werden, dass für 60 % der durch die Kläger von der Gesellschaft Paul Ricard S.A. bezogenen Dividenden eine Freistellung von der italienischen Steuer erfolgt.

a) Parallele zum Fall Kronos

- 40 Insofern ist zunächst auf das Urteil in der Rechtssache *Kronos*¹⁴ hinzuweisen. In diesem hat sich der Gerichtshof bereits mit der Frage befasst, ob die Freistellung von ausländischen Dividenden durch einen Mitgliedstaat eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen kann.
- 41 In dem damals zugrundeliegenden Fall hatte sich ein Steuerpflichtiger benachteiligt gefühlt, weil seine ausländischen Dividendeneinkünfte in Deutschland zu 100 % von der Besteuerung freigestellt waren und er dementsprechend seine inländischen Verluste steuerlich nicht nutzen konnte.¹⁵ Aus Sicht der Bundesregierung ist der vorliegende Fall insoweit gleichgelagert, wie die aus Frankreich bezogenen Dividenden in Italien nicht der Besteuerung unterworfen sind. Hinsichtlich dieser 60 % lastet auf den besagten Dividenden ausschließlich die französische Quellensteuer. Mit anderen Worten kommt es insoweit als Folge der Anwendung der Befreiungsmethode nicht zu einer juristischen Doppelbesteuerung.
- 42 Vor diesem Hintergrund lässt sich zunächst einmal die folgende Aussage aus dem Urteil *Kronos* auf den vorliegenden Fall übertragen:

„Folglich gehen in einer Situation, in der der Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der ausländischen Dividenden nicht ausübt, indem er sie bei der Empfängergesellschaft weder besteuert noch auf andere Weise berücksichtigt, seine Pflichten als Sitzstaat der die Dividenden be-

¹⁴ Urteil *Kronos*, zitiert in Fn. 13.

¹⁵ Urteil *Kronos*, zitiert in Fn. 13, Rn. 58.

ziehenden Gesellschaft nicht so weit, dass er die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnisse eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats ergebende steuerliche Belastung ausgleichen müsste.“¹⁶

- 43 Zudem ist darauf hinzuweisen, dass hinsichtlich des freigestellten Teils der Dividenden – wie im Fall *Kronos* – dem Fehlen einer Erstattung der französischen Quellensteuer als Gegenstück die Nichtberücksichtigung der Dividenden bei der Veranlagung in Italien gegenübersteht.¹⁷
- 44 Dementsprechend lässt sich festhalten, dass hinsichtlich dieses in Italien freigestellten Teils eine Parallele zum Fall *Kronos* besteht und – ebenso wie dort – das Vorliegen einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit zu verneinen ist.

b) Weitere Anhaltspunkte in der Rechtsprechung des Gerichtshofs

- 45 Dafür, dass diese Sichtweise zutreffend ist, finden sich in der Rechtsprechung des Gerichtshofs noch weitere Anhaltspunkte.

- 46 So hat er im Urteil *Meilicke* (C-262/09) ausgeführt:

„Der in Art. 56 Abs. 1 EG niedergelegte freie Kapitalverkehr kann [...] nicht zur Folge haben, die Mitgliedstaaten zu verpflichten, über eine Aufhebung der inländischen Steuer, die der Anteilseigner für aus dem Ausland bezogene Dividenden zu entrichten hat, hinauszugehen und einen Betrag zu erstatten, der seinen Ursprung im Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats hat [...], da sonst die Steuerautonomie des erstgenannten Mitgliedstaats durch die Ausübung der Steuerhoheit des anderen Mitgliedstaats beschränkt würde [...].“¹⁸

- 47 Demnach ist es unionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn Italien nur diejenige Steuer anrechnet, die überhaupt zu einer Doppelbesteuerung führt. Hingegen würde eine Verpflichtung zur vollständigen Anrechnung der ausländischen Quellensteuer unabhängig vom eigenen Steuerniveau eine Subvention der Besteuerung eines anderen Staates darstellen. Diesbezüglich ist auf die Ausführungen des Gerichtshofs im Urteil *Gilly* hinzuweisen, wo es heißt:

„Im übrigen wäre [...] der Wohnsitzstaat, wenn er als Steueranrechnungsbetrag einen höheren Betrag als den den Einkünften aus ausländischer Quelle entsprechenden Teilbetrag der nationalen Steuer berücksichtigen müsste, gezwungen, seine Steuer auf die übrigen Einkünfte entsprechend

¹⁶ Urteil *Kronos*, zitiert in Fn. 13, Rn. 85.

¹⁷ Urteil *Kronos*, zitiert in Fn. 13, Rn. 88.

¹⁸ Urteil *Meilicke u. a.*, C-262/09, EU:C:2011:438, Rn. 33.

zu verringern, was für diesen Staat zu einem Verlust an Steuereinnahmen führen und damit seine Souveränität auf dem Gebiet der direkten Steuern beeinträchtigen würde.“¹⁹

48 Beachtung verdient ferner die Feststellung im Urteil *Block*,

„dass die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Entwicklungsstand des Gemeinschaftsrechts vorbehaltlich dessen Beachtung über eine gewisse Autonomie in diesem Bereich verfügen und deshalb nicht verpflichtet sind, ihr eigenes Steuersystem den verschiedenen Steuersystemen der anderen Mitgliedstaaten anzupassen, um namentlich die sich aus der parallelen Ausübung ihrer Besteuerungsbefugnisse ergebende Doppelbesteuerung zu beseitigen und so in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Anrechnung der Erbschaftsteuer zu ermöglichen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Erben entrichtet wurde [...]“²⁰

49 Zudem ist namentlich dem Urteil *Damseaux* zu entnehmen, dass es Sache jedes Mitgliedstaates ist, unter Beachtung des Unionsrechts sein System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen zu organisieren und in diesem Rahmen die auf den empfangenden Anteilsinhaber anwendbare Besteuerungsgrundlage sowie den für ihn geltenden Steuersatz zu bestimmen.²¹

50 Hieraus lässt sich schließen, dass für einen Mitgliedstaat insoweit, wie er seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich ausländischer Dividenden nicht ausübt, als Sitzstaat des Dividendenempfängers nicht die Pflicht besteht, die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnisse eines anderen Mitgliedstaates ergebende steuerliche Belastung ausgleichen zu müssen.

5. Zwischenergebnis

51 Dementsprechend kommt die Bundesregierung zu dem Ergebnis, dass im Ausgangsfall keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt.

III. Hilfsweise Ausführungen zur Rechtfertigung

52 Vor diesem Hintergrund nimmt sie zur Frage einer möglichen Rechtfertigung nur kurzfristig und ausschließlich für den Fall Stellung, dass der Gerichtshof hinsichtlich des Vorliegens einer Beschränkung zu einem anderen Ergebnis gelangt. In diesem Fall wä-

¹⁹ Urteil *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, Rn. 48.

²⁰ Urteil *Block*, C-67/08, EU:C:2009:92, Rn. 31.

²¹ Urteil *Damseaux*, zitiert in Fn. 8, Rn. 25 unter Hinweis auf Urteile *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, Rn. 50, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, zitiert in Fn. 5, Rn. 47 sowie *Orange European Smallcap Fund*, zitiert in Fn. 10, Rn. 30.

re zu berücksichtigen, dass nationale Maßnahmen mit dem Unionsrecht vereinbar sein können, auch wenn sie geeignet sind, die Ausübung der Kapitalverkehrsfreiheit zu behindern oder weniger attraktiv zu machen.

1. Im Allgemeininteresse liegende zwingende Ziele

53 Hierzu müssen die beschränkenden Maßnahmen zunächst einmal ein im Allgemeininteresse liegendes zwingendes Ziel verfolgen.²²

a) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

54 Als ein solches legitimes Ziel ist in der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten anerkannt.²³ Sie dient dem Zweck, die Symmetrie zu wahren zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne einerseits sowie der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, andererseits.²⁴

55 Eben dieses Ziel wird mit den im vorliegenden Fall relevanten Bestimmungen des italienischen Rechts sowie des DBA verfolgt. Denn deren konsequente Anwendung hat zur Folge, dass die ausgeschütteten Gewinne im Ergebnis nicht sowohl mit der französischen Quellensteuer als auch mit der italienischen Einkommensteuer belastet werden.

56 Hingegen wäre die vom Gerichtshof geforderte Symmetrie gestört, wenn man – den Klägern folgend – verlangen würde, dass die gesamte französische Quellensteuer auf die von ihnen in Italien zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet wird. Denn dies hätte zur Folge, dass Italien als Ansässigkeitsstaat der Kläger gezwungen wäre, die durch einen anderen Mitgliedstaat – hier also Frankreich – vorgenommene Besteuerung (vollständig) zu berücksichtigen, obwohl Italien selbst auf Grund seiner nationalen Gesetze diese Einkünfte nicht (vollständig) in die Steuerbemessung mit einbezogen hat. Dies hätte zur Konsequenz, dass Italien als Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner eine auf die Dividenden entfallende ausländische Steuer anrechnen und gegebenenfalls erstatten müsste, obwohl es für die gleichen Dividenden keine Steuer erhebt.

57 Indessen folgt aus dem Urteil *Orange European Smallcap Fund*, dass der Ansässigkeitsstaat eines Dividendenempfängers nicht dazu verpflichtet ist, einen Steuernachteil

²² Urteil *Kommission / Österreich*, C-10/10, EU:C:2011:399, Rn. 38.

²³ Urteil *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 40.

²⁴ Urteil *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 32.

auszugleichen, der sich aus einer Mehrfachbelastung ergibt, die zur Gänze durch den Mitgliedstaat bewirkt wird, in dessen Hoheitsgebiet die diese Dividenden ausschüttende Gesellschaft niedergelassen ist, da der zuerst genannte Mitgliedstaat die erhaltenen Dividenden bei den in seinem Hoheitsgebiet Ansässigen weder besteuert noch auf andere Weise berücksichtigt.²⁵ Dies lässt sich im vorliegenden Fall im Wege eines Erstrecht-Schlusses auf jene 60 % des Bruttobetrags der Dividenden übertragen, die Italien nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einbezieht. Denn hinsichtlich dieser 60 % kommt es gar nicht zu einer Mehrfachbelastung, sodass es auch an einem – aus solch einer Mehrfachbelastung resultierenden – Steuernachteil für die Kläger fehlt. Mithin wäre insofern die Annahme einer Ausgleichspflicht noch weniger gerechtfertigt als in jenem Fall, welcher dem Urteil *Orange European Smallcap Fund* zugrunde lag.

b) Gewährleistung der Kohärenz des italienischen Steuersystems

- 58 Als ein weiteres in der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkanntes legitimes Ziel lässt sich im vorliegenden Fall die Gewährleistung der Kohärenz des italienischen Steuersystems anführen.²⁶
- 59 Dieser Rechtfertigungsgrund setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht.²⁷ Aus Sicht des betroffenen Mitgliedstaats bedeutet dies, dass eine für den Steuerpflichtigen günstige Regelung durch eine Besteuerung bei demselben Steuerpflichtigen wieder ausgeglichen wird.
- 60 Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt. Dem „Nachteil“ der fehlenden Anrechnung der französischen Quellensteuer im Umfang von 60 % steht der „Vorteil“ gegenüber, dass die dazugehörigen Einnahmen in Italien nicht bei der Veranlagung erfasst werden. Damit ist die teilweise fehlende Anrechnung der ausländischen Quellensteuer das logische Pendant des Umstands, dass die Dividenden hinsichtlich dieses Anteils auch keiner Besteuerung im Inland unterliegen.
- 61 Damit ist die nötige Kohärenz im vorliegenden Fall gegeben.

²⁵ Urteil *Orange European Smallcap Fund*, zitiert in Fn. 10, Rn. 41.

²⁶ Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 42 f.

²⁷ Urteil *Santander Asset Management SGIIC*, C-338/11, EU:C:2012:286, Rn. 51.

2. Eignung

- 62 Darüber hinaus ist die im italienischen Recht und dem DBA getroffene Regelung auch zur Erreichung der genannten Ziele geeignet, da sie vollkommen symmetrisch vorgeht,²⁸ indem sie nur für denjenigen Teil der Dividenden keine Anrechnung der französischen Quellensteuer vornimmt, der durch Italien nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer einbezogen wird.

3. Verhältnismäßigkeit

- 63 Aus Sicht der Bundesregierung ist auch der darüber hinaus zu beachtenden Grundsatz der Verhältnismäßigkeit²⁹ gewahrt. Denn die hier in Rede stehenden Regelungen zur Anrechnung der ausländischen Quellensteuer gehen nicht über das hinaus, was zur Erreichung der mit ihnen verfolgten Ziele erforderlich ist. Namentlich ist nicht ersichtlich, durch welche weniger eingreifenden Maßnahmen es möglich wäre, die in Randnummer 54 angesprochene Symmetrie – zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne sowie der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen – zu wahren.

4. Zwischenergebnis

- 64 Sollte der Gerichtshof zu dem Ergebnis gelangen, dass im Ausgangsfall eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt, wäre diese als gerechtfertigt anzusehen.

E. ERGEBNIS

- 65 Nach alledem ist die Vorlagefrage aus Sicht der Bundesregierung wie folgt zu beantworten:

Die Art. 63 und 65 AEUV stehen einer Regelung, die sich aus den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates sowie einem zwischen diesem und einem weiteren Mitgliedstaat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt, nicht entgegen, wonach die Doppelbesteuerung im Fall einer im erstgenannten Mitgliedstaat ansässigen Person, die als Aktionär einer in dem letztgenannten Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft Dividenden bezieht, die in beiden Staaten besteuert werden, nicht dadurch beseitigt wird, dass im Wohnsitzstaat die Steuer mindestens in ihrer im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Höhe angerechnet wird.

²⁸ Urteil *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, zitiert in Fn. 26, Rn. 44.

²⁹ Urteil *Kommission / Österreich*, zitiert in Fn. 22, Rn. 38.



Dr. Björn Beutler, LL.M.