

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
ANTONIO LA PERGOLA

vom 14. Dezember 1999 \*

1. Das vorliegende Verfahren ist gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Hoge Raad eingeleitet worden, der den Gerichtshof um die Feststellung ersucht, ob eine Steuervorschrift, die eine Befreiung (bis zu einem bestimmten Betrag) von der Einkommensteuer für natürliche Personen auf ausgeschüttete Dividenden aus Aktien oder Gesellschaftsanteilen (nachstehend: Befreiung) davon abhängig macht, daß es sich um Dividenden von Gesellschaften mit Sitz in dem gleichen Mitgliedstaat handelt, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat, mit den Bestimmungen über den Schutz des freien Kapitalverkehrs und die Niederlassungsfreiheit vereinbar ist. Das Ausgangsverfahren beruht darauf, daß die niederländische Finanzverwaltung Herrn Verkooijen für die von ihm 1991 von einer Gesellschaft mit Sitz in Belgien bezogenen Dividenden die Befreiung versagt hat.

2. Mit Beschluß vom 17. September 1999 hat der Gerichtshof das mündliche Verfahren, das mit meinen Schlußanträgen vom 24. Juni 1999 abgeschlossen worden war, wiedereröffnet, da er es für sachdienlich hielt, einige Punkte des Steuerrechts der Niederlande aufzuklären, auf die Herr Verkooijen und die niederländische Regierung in beim Gerichtshof am 29. und 30. Juni 1999 eingegangenen Schreiben aufmerksam gemacht hatten. Diese Punkte waren aus den Verfahrensakten nicht zu ersehen. Ich hatte sie daher auch zuvor nicht berücksichtigt. Ich war bei meinen seinerzeit vorgetragenen Schlußanträgen

von der Prämisse ausgegangen, daß in den Niederlanden bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für natürliche Personen keine Möglichkeit bestand, die an der Quelle abgezogene Steuer auf Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in diesem Mitgliedstaat ausgeschüttet worden waren, in Abzug zu bringen (Vgl. Nr. 3 dieser Schlußanträge). Obwohl ich zu dem Ergebnis gelangt war, daß im vorliegenden Fall ein Hemmnis für den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfreiheit vorliege, hatte ich mich auf den Standpunkt gestellt, daß die Beschränkung der Befreiung auf natürliche Personen, die von in den Niederlanden niedergelassenen Gesellschaften Dividenden erhalten haben, nicht gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Es handelte sich, so meine Auffassung, um eine Lösung, die durch die Notwendigkeit gerechtfertigt wurde, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems zu wahren (vgl. Nrn. 23 bis 27 und 44 sowie Punkt 1 des Entscheidungsvorschlags).

3. Den Angaben, die Herr Verkooijen und die niederländische Regierung im Anschluß an meine Schlußanträge mitgeteilt haben, läßt sich entnehmen, daß das Steuerrecht der Niederlande bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für die Gesamteinkünfte natürlicher Personen den Betrag berücksichtigt wissen will, der dem Betroffenen bei der Erhebung der Dividendensteuer auf die besagten Dividenden abgezogen worden ist. Diesen Umstand gilt es nunmehr zu berücksichtigen. Ich glaube gleichwohl, meine früheren Schlußfolgerungen zum Vorliegen eines Hemmnisses für den freien Kapitalverkehr und die Niederlassungsfrei-

\* Originalsprache: Italienisch.

heit aufrechterhalten zu müssen<sup>120</sup>. Was mir heute, da der Rahmen der betreffenden Regelung vollständig sichtbar ist, obliegt, ist eine erneute Prüfung — im Hinblick auf die beiden ersten Vorabentscheidungsfragen —, ob die Rechtfertigung, die ich in der Notwendigkeit erblickt hatte, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems zu wahren, bestehen bleibt oder nicht.

4. Die Ratio legis der Befreiung, mit der die Auswirkung der Doppelbesteuerung abgemildert werden soll, kann nicht dahin verstanden werden, daß der niederländische Steuergesetzgeber damit berücksichtigt hätte, daß in unserem Fall zwei Steuern (die Dividendensteuer und die Einkommensteuer für natürliche Personen) nebeneinander treten, mit denen ein und dieselbe Dividende als Einkunft ein und desselben Steuerpflichtigen belegt wird (vgl. Nrn. 4 und 21 meiner Schlußanträge vom 24. Juni 1999). Dank des vorstehend beschriebenen Mechanismus stellt die Dividendensteuer lediglich eine Vorauszahlung — in Form eines Abzugs an der Quelle durch die dividendenzahlende Gesellschaft selbst — eines Teils der Steuer auf die Gesamteinkünfte dar, die der Aktionär zu entrichten hat. Die von der niederländischen Regierung angeführte Doppelbesteuerung kann daher lediglich in wirtschaftlichem Sinne gemeint sein, d. h. in dem Sinne, daß sie auf eine erste Besteuerung in Form der Körperschaftsteuer, die sich auf die Erträge der dividendenzahlenden Gesellschaft auswirkt, und eine zweite Besteuerung zurückgeht, die ihrerseits — bei der Veranlagung natürlicher Personen zur Einkommensteuer — erneut auf diese Einkünfte gelegt wird, wenn diese in Form von Dividenden an den Aktionär ausgeschüttet werden.

5. Nach Meinung aller Regierungen, die in diesem Verfahrensabschnitt beteiligt waren, würde eine Erweiterung der Befreiung auf Dividenden, die von Aktionären mit Wohnsitz in den Niederlanden bezogen, aber von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschüttet worden sind, die Kohärenz des niederländischen Steuersystems beeinträchtigen. Sie wollen damit sagen, daß die (auch nur teilweise) Befreiung der Dividenden, die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als den Niederlanden ausgeschüttet werden, von der Einkommensteuer dazu führen würde, daß der letztgenannte Staat einen Teil der Einkünfte des dort steuerpflichtigen Aktionärs befreien müßte, obwohl er die Erträge der dividendenzahlenden Gesellschaft nicht habe besteuern können.

6. Die Rechtfertigung in Form der Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems eines Mitgliedstaats zu wahren, ist vom Gerichtshof mehrfach behandelt worden<sup>121</sup>. Er hat sie indessen nur in der Rechtssache Bachmann<sup>122</sup> gebilligt, in der es um eine belgische Vorschrift ging, die die Möglichkeit eines Steuerabzugs für Versicherungsbeiträge zur Altersrenten- und Lebensversicherung davon abhängig machte, daß diese Beiträge an ein Versicherungsunternehmen mit Sitz in Belgien gezahlt wurden. Im Urteil Bachmann hat der Gerichtshof in der Tat anerkannt, daß zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Leistungen an die Versicherungsnehmer auf Grund der Versicherungsverträge für den Fall des Alters und des Todes *ein unmittelbarer Zusammenhang*

120 — Unverändert bleibt auch die Beantwortung der dritten Vorabentscheidungsfrage, auf die sich die von Herrn Verkooijen und der niederländischen Regierung mitgeteilten neuen Elemente des Rahmens der nationalen Rechtsvorschriften nicht auswirken.

121 — Vgl. die in Nr. 23 meiner Schlußanträge vom 24. Juni 1999 zitierte Rechtsprechung und ferner Urteile vom 26. Oktober 1999 in der Rechtssache C-294/97 (Eurowings, Slg. 1999, I-7447) und vom 28. Oktober 1999 in der Rechtssache C-55/98 (Vestergaard, Slg. 1999, I-7641).

122 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249).

bestehe. „In diesem Fall wurde nämlich dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt“ — so der Gerichtshof später im Urteil Asscher<sup>123</sup> — „zwischen der Abzugsfähigkeit der Versicherungsprämien bei gleichzeitiger Besteuerung der Kapitalabfindungen und Renten bei Vertragsende und der Nichtabzugsfähigkeit der Prämien bei gleichzeitiger Steuerbefreiung der bei Vertragsende erhaltenen Kapitalabfindungen und Renten zu wählen“ (Randnr. 58). Der Gerichtshof hat die nationale Vorschrift in der Rechtssache Bachmann genau deshalb als gerechtfertigt angesehen, weil der belgische Steuergesetzgeber den etwaigen Abzug der in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Versicherungsprämien von der Einkommensteuer durch die Besteuerung der Renten, Erträge und Kapitalabfindungen nur dann hätte ausgleichen können, wenn der sie zahlende Versicherer seinen Sitz in Belgien gehabt hätte. Die Kohärenz des Systems machte es nach Auffassung des Gerichtshofes erforderlich, daß die von der Steuer abziehbare Prämie notwendig in Belgien entrichtet wird, weil nur dann der Steuerpflichtige, der den Abzug geltend macht, der Besteuerung der Erträge, Renten und Kapitalabfindungen unterworfen werden kann. Die Rechtssache Bachmann betraf also, wie die Kommission in der Sitzung vom 30. November 1999 in Erinnerung gerufen hat, ein und denselben Steuerpflichtigen und ein und dieselbe Besteuerung seines Einkommens, die zeitlich verschoben sein konnte oder nicht<sup>124</sup>.

7. Im vorliegenden Verfahren gewinnen indessen zwei verschiedene Steuern Bedeutung — die Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer natürlicher Personen, auf die

sich die Befreiung bezieht —, die zwei verschiedene Rechtssubjekte treffen, die dividendenzahlende Gesellschaft und den dividendenbeziehenden Aktionär (vgl. Nr. 4 dieser Schlußanträge). Wer im vorliegenden Verfahren einen Zusammenhang zwischen der Körperschaftsteuer auf die Erträge der dividendenzahlenden Gesellschaft und der dem Aktionär gewährten Befreiung erkennen möchte, wird, wie ich meine, nicht an dem Befund vorbeikommen, daß es sich nur um einen mittelbaren Zusammenhang handeln kann. Hier besteht ein solcher unmittelbarer Zusammenhang nicht, den der Gerichtshof in der Rechtssache Bachmann anhand des strengen, aber, wie ich meine, unvermeidbaren Kriteriums ermittelt hat, daß der jeweilige Steuergesetzgeber Punkt für Punkt die Befreiung, die Ausnahme von der Besteuerung, mit der Besteuerung verbunden und den einen Steuersachverhalt mit dem anderen in Verbindung gebracht haben muß, und zwar in bezug auf ein und dasselbe Steuersubjekt, das der Fiskus in verschiedener Weise und zu verschiedenen Zeiten im Hinblick auf dieselbe Steuerquelle besteuern kann, stets aber mit dem Ziel, die Kohärenz der Behandlung dieses Steuerpflichtigen sicherzustellen. In der Vergangenheit hat bei steuerlichen Maßnahmen, die ein Hindernis für eine oder mehrere Grundfreiheiten waren, das Fehlen dieses unerläßlichen Zusammenhangs zwischen den einzelnen Bestandteilen des Steuersystems, der sich in dem eben beschriebenen Sinne und nicht anders als *unmittelbar* erweisen muß, stets zur Zurückweisung der Rechtfertigungen geführt, die auf die Kohärenz dieses Systems gestützt waren<sup>125</sup>. Ich sehe keine Möglichkeit, im vorliegenden Fall von dieser klaren und gefestigten Rechtsprechung abzuweichen.

123 — Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089).

124 — Vgl. in diesem Sinne unlängst Urteil Eurowings (Randnrn. 20 und 42 des Urteils sowie Nr. 46 der Schlußanträge von Generalanwalt Mischo) und die Schlußanträge von Generalanwalt Saggio in der Rechtssache Vestergaard (Nrn. 38 und 39), auf die sich der Gerichtshof in Randnr. 24 ausdrücklich bezieht.

125 — Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnrn. 40 bis 42), vom 14. November 1995 in der Rechtssache C-484/93 (Svensson und Gustavsson, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18), Asscher, Randnrn. 58 ff., vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (Imperial Chemical Industries, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 29), Eurowings, Randnr. 42, und Vestergaard, Randnr. 24).

## Ergebnis

8. Folglich sollten, da die Antwort auf die dritte Vorabentscheidungsfrage des Hoge Raad der Niederlande in Punkt 2 der Entscheidungsvorschläge meiner Schlußanträge vom 24. Juni 1999 unverändert bleibt, die ersten beiden Vorabentscheidungsfragen wie folgt beantwortet werden:

Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages und Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) sind dahin auszulegen, daß sie den Vorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die die Steuerbefreiung für die Erträge aus Dividenden aus Aktien oder Kapitalanteilen von Gesellschaften davon abhängig machen, daß die Gesellschaft, die die Dividenden ausgeschüttet hat, in ebendiesem Mitgliedstaat ihren Sitz hat.