

**Rechtssache C-556/20**  
**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

23. Oktober 2020

**Vorlegendes Gericht:**

Conseil d'État (Frankreich)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

23. Oktober 2020

**Klägerinnen:**

Schneider Electric SA u. a.

**Beklagte:**

Premier ministre

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

---

... [nicht übersetzt]

Aufgrund des nachstehenden Verfahrens:

... [nicht übersetzt] die [Klägerinnen] ... [nicht übersetzt] beantragen,

1. die am 1. November 1995 im Hintergrundmaterial veröffentlichten Verwaltungskommentare wegen Befugnisüberschreitung für nichtig zu erklären ... [nicht übersetzt];

2. die am 30. März 2001 im Bulletin officiel des impôts Nr. 62 veröffentlichten Verwaltungskommentare ... [nicht übersetzt] wegen Befugnisüberschreitung für nichtig zu erklären;

... [nicht übersetzt]

Die klagenden Gesellschaften machen geltend, dass die angefochtenen Kommentare die Bestimmungen zur Einführung des Steuervorabzugs für ausgeschüttete Dividenden des Art. 223 *sexies* des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) wiedergäben, die ihrerseits mit den

Bestimmungen von Art. 4 der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten unvereinbar seien, **[Or. 2]** da der Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden den Charakter einer vom Mitgliedstaat einer Muttergesellschaft vorgesehenen steuerlichen Maßnahme habe, die die Erhebung einer Steuer anlässlich der Ausschüttung von Dividenden durch die Muttergesellschaft vorsehe, wobei die Bemessungsgrundlage der Steuer in den Beträgen der ausgeschütteten Dividenden, einschließlich der von den gebietsfremden Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft stammenden Dividenden, bestehe.

... [nicht übersetzt] der Ministre de l'économie, des finances et de la relance (Minister für Wirtschaft, Finanzen und Aufschwung) beantragt, die Klage [als unzulässig und unbegründet] abzuweisen.

... [nicht übersetzt]

[Die Klägerinnen beantragen, eine vorrangige Frage der Verfassungsmäßigkeit zum Gleichheitsgrundsatz zu stellen]

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] **[Or. 3]**

... [nicht übersetzt]

[Eine der Klägerinnen] ... [nicht übersetzt] macht geltend, dass die angefochtenen Kommentare die Bestimmungen zur Einführung des Steuervorabzugs für ausgeschüttete Dividenden des Art. 223 *sexies* des Code général des impôts wiedergäben, die ihrerseits unvereinbar seien mit:

- den Bestimmungen des Art. 4 der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, da der Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden den Charakter einer vom Mitgliedstaat einer Muttergesellschaft vorgesehenen steuerlichen Maßnahme habe, die die Erhebung einer Steuer anlässlich der Ausschüttung von Dividenden durch die Muttergesellschaft vorsehe, wobei die Bemessungsgrundlage der Steuer in den Beträgen der ausgeschütteten Dividenden, einschließlich der von den gebietsfremden Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft stammenden Dividenden, bestehe;

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] **[Or. 4]** ... [nicht übersetzt]

Aufgrund

... [nicht übersetzt]

- des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union;
- der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990;
- des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 12. Februar 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82);
- der Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 15. September 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581), und vom 4. Oktober 2018, Kommission/Frankreich (Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden, C-416/17, EU:C:2018:811);
- der Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 17. Mai 2017, X (C- 68/15, EU:C:2017:379), und AFEP u.a. (C-365/16, EU:C:2017:378);

... [nicht übersetzt]

In Erwägung nachstehender Gründe:

... [nicht übersetzt] **[Or. 5]** ... [nicht übersetzt] [Verbindung der einzelnen Klagen]

Zu den Unzulässigkeitseinreden des Ministers:

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Annahme der Unzulässigkeitseinrede in Bezug auf eine Klägerin, Zurückweisung hinsichtlich der anderen] **[Or. 6]**

Zur Auslegung der Bestimmungen von Art. 223 *sexies* des Code général des impôts:

6. In seiner sowohl am 1. November 1995 als auch am 21. März 2001 geltenden Fassung sieht Art. 158 *bis* des Code général des impôts vor, dass Personen, die von französischen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden beziehen, insoweit über Einkünfte bestehend aus den Beträgen, die sie von der Gesellschaft erhalten und einer Steuergutschrift, die von der Staatskasse in Form eines Guthabens bereitgestellt wird, verfügen. Art. 216 des Code général des impôts sieht außerdem vor, dass „[d]ie im Laufe eines Geschäftsjahres von einer Muttergesellschaft erzielten Nettoerträge aus Beteiligungen, die zur Anwendung des Schachtelprivilegs berechtigen und in Art. 145 genannt sind, ... vom Gesamtnettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden [können]“. Art. 223 *sexies* Abs. 1 Unterabs. 1 des Code général des impôts lautet zudem in der Fassung von Art. 98 der Loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (Haushaltsgesetz für 1992 vom 30. Dezember 1991): „[Stammen] die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Erträge aus Beträgen ..., in Bezug auf die die

*Gesellschaft nicht der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterlag ..., hat sie einen Steuervorabzug in Höhe des nach Art. 158 bis vorgesehenen Guthabens zu leisten, das mit diesen Ausschüttungen verbunden ist. Dieser Vorabzug wird unabhängig von den Empfängern der Ausschüttungen geschuldet.“ Art. 146 Abs. 2 des Code général des impôts schließlich lautete vor seiner Aufhebung durch Art. 93 der Loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (Haushaltsgesetz für 2004 vom 30. Dezember 2003): „Führt die Weiterausschüttung durch eine Muttergesellschaft zum Steuervorabzug nach Art. 223 sexies, wird dieser Vorabzug gegebenenfalls um den Betrag der Steuergutschriften gemindert, die auf die ... Erträge aus Beteiligungen entfallen, die innerhalb der letzten fünf abgeschlossenen Geschäftsjahre eingenommen wurden.“*

7. Mit Urteil vom 15. September 2011, Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), hat der Gerichtshof der Europäischen Union für Recht erkannt, dass „[d]ie Art. 49 AEUV und 63 AEUV ... die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden bezweckenden Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats ... entgegen[stehen], wonach eine Muttergesellschaft auf den Steuervorabzug, den sie bei der Weiterverteilung der von ihren Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden an ihre Anteilseigner zu entrichten hat, die Steuergutschrift anrechnen kann, die mit der Ausschüttung dieser Dividenden verbunden ist, sofern diese von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, wonach dieses Recht jedoch nicht besteht, wenn diese Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft stammen, da diese Rechtsvorschriften in diesem Fall nicht zur Erteilung einer mit der Ausschüttung dieser Dividenden durch diese Tochtergesellschaft verbundenen Steuergutschrift berechtigen.“ Daraus folgt, dass eine Gesellschaft, die Dividenden bezieht, Anspruch auf eine Steuergutschrift hat, die für von in Frankreich ansässigen Gesellschaften stammende Dividenden die gleiche steuerliche Behandlung sicherstellt wie für Dividenden, die von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gesellschaften stammen.
8. Art. 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten lautet in der Fassung, die am 1. November 1995 und am 21. März 2001 galt: „1. Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so / – besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder / – lässt er im Fall einer Besteuerung zu, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steueranteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmestimmungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann. / 2. Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können.“

**[Or. 7]** *Wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen ...“.*

9. Diese Bestimmungen, wie sie durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere durch das Urteil vom 25. September 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), erläutert wurden, sollen verhindern, dass die von einer gebietsfremden Tochtergesellschaft an eine gebietsansässige Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne zunächst bei der Tochtergesellschaft in deren Sitzstaat und dann bei der Muttergesellschaft in deren Sitzstaat besteuert werden. Sie lassen den Mitgliedstaaten hierzu die Wahl zwischen zwei Systemen, dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem. Die Mitgliedstaaten können bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Außerdem geht aus dieser Vorschrift hervor, dass dann, wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen darf.
10. Die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem führt bei der Dividenden beziehenden Gesellschaft nicht zwangsläufig zum selben Ergebnis. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere aus seinem Urteil vom 12. Februar 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), ergibt sich, dass sich ein Mitgliedstaat, der sich bei der Umsetzung einer Richtlinie für eines der in ihr vorgesehenen alternativen Systeme entschieden hat, nicht auf die Wirkungen oder Beschränkungen berufen kann, die sich aus der Durchführung des anderen Systems hätten ergeben können. In den Art. 145 und 216 des Code général des impôts hat man sich hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie fallenden Gewinnen für ein System entschieden, bei dem diese Gewinne – vorbehaltlich eines pauschal auf 5 % festgesetzten Anteils für Kosten und Aufwendungen, die von der Muttergesellschaft getragen werden und sich auf deren Beteiligung an der Tochtergesellschaft beziehen, die diese Gewinne ausgeschüttet hat – steuerbefreit sind. Diese Gewinne sind somit in Höhe von 95 % steuerbefreit.
11. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere aus seinen Urteilen vom 17. Mai 2017, X (C- 68/15, EU:C:2017:379) und AFEP u.a. (C-365/16, EU:C:2017:378), folgt weiter, dass es sich bei einem Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Art. 5, Art. 6 und Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 um eine Besteuerung handelt, deren auslösender Tatbestand in der Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren besteht, deren Bemessungsgrundlage im Ertrag dieser Wertpapiere besteht und deren Steuerpflichtiger Inhaber dieser Wertpapiere ist. Demnach hat, worüber sich die Parteien einig sind, der Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden, dem nur der Urheber einer Weiterausschüttung unterliegt, nicht den

Charakter eines solchen Steuerabzugs an der Quelle. Aus denselben Urteilen ergibt sich vielmehr, dass Art. 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990, indem er vorsieht, dass der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft „*diese Gewinne ... nicht [besteuert]*“, den Mitgliedstaaten untersagt, die Muttergesellschaft wegen der von ihrer Tochtergesellschaft an sie ausgeschütteten Gewinne zu besteuern, ohne dass danach unterschieden würde, ob der die Besteuerung der Muttergesellschaft auslösende Tatbestand im Zufluss dieser Gewinne oder in deren Weiterausschüttung besteht. Daraus folgt, dass der Steuervorabzug für ausgeschüttete Dividenden nach Art. 223 *sexies* des Code général des impôts in den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fallen kann.

12. Eine Besteuerung dieser Gewinne durch den Mitgliedstaat der Muttergesellschaft bei dieser anlässlich der Weiterausschüttung dieser Gewinne, die zur Folge hätte, dass diese Gewinne einer Besteuerung unterliegen, die tatsächlich den in Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie vorgesehenen Höchstbetrag von 5 % übersteigt, würde zu einer nach dieser Richtlinie verbotenen Doppelbesteuerung auf Ebene der Muttergesellschaft führen. Der Gerichtshof hat daraus in den oben genannten Urteilen hergeleitet, dass die **[Or. 8]** Bestimmungen des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, die den Bestimmungen des Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 inhaltlich entsprechen, dahin auszulegen sind, dass sie „*einer vom Mitgliedstaat einer Muttergesellschaft vorgesehenen steuerlichen Maßnahme ... – die die Erhebung einer Steuer anlässlich der Ausschüttung von Dividenden durch die Muttergesellschaft vorsieht, wobei die Bemessungsgrundlage der Steuer in den Beträgen der ausgeschütteten Dividenden, einschließlich der von den gebietsfremden Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft stammenden Dividenden, besteht – [entgegenstehen].*“
13. Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 lautet jedoch: „*Diese Richtlinie berührt nicht die Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und insbesondere nicht die Bestimmungen, die die Auszahlung von Steuerkrediten an die Dividendenempfänger betreffen.*“ Aus diesen Bestimmungen, wie durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union, insbesondere durch die Urteile vom 25. September 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), und vom 24. Juni 2010, P. Ferrero e C. und General Beverage Europe (C-338/08 und C-339/08, EU:C:2010:364) erläutert, ergibt sich, dass eine Abgabe dann nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmungen fällt, wenn sie einerseits ihren Ursprung in Bestimmungen hat, die die Beseitigung oder Minderung der Doppelbesteuerung der Dividenden bezwecken, und andererseits ihre Anwendung dem mit der Richtlinie verfolgten Ziel nicht entgegenstehen könnte.
14. Der Steuervorabzug gemäß Art. 223 *sexies* des Code général des impôts, vor dessen Abschaffung durch die Loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004,

wird im Fall von Gewinnausschüttungen, die zur Erteilung einer Steuergutschrift führen, fällig, wenn diese Gewinne nicht zum allgemeinen Körperschaftsteuersatz besteuert wurden. Diese Abgabe ist somit ein Bestandteil eines Mechanismus zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Erträgen, der verhindern soll, dass die Steuergutschrift, mit der diese Erträge verbunden sind, angesichts der steuerlichen Belastung der ausschüttenden Gesellschaft auf die Gewinne, von denen sie abgezogen wird, nicht gerechtfertigt ist, und der somit verhindern soll, dass die Erteilung dieser Steuergutschrift für den Empfänger der Ausschüttungen einen Mitnahmeeffekt hat. Insbesondere im Hinblick auf den Anspruch auf eine Steuergutschrift, die auf den Steuervorabzug anrechenbar ist, von dem jede Gesellschaft, die unter den in Rn. 7 genannten Bedingungen und aus den dort genannten Gründen Dividenden bezieht, im Vorfeld profitiert, scheint die Anwendung dieses Steuervorabzugs dem mit der Richtlinie verfolgten Ziel nicht entgegenzustehen.

15. Die Auslegung der nationalen Bestimmungen und die Beurteilung ihrer Vereinbarkeit mit der Richtlinie vom 23. Juli 1990 hängen von der Antwort auf die Frage ab, ob die Bestimmungen des Art. 4 der Richtlinie, insbesondere unter Berücksichtigung von deren Art. 7 Abs. 2, einer Bestimmung wie der in Art. 223 *sexies* des Code général des impôts entgegenstehen, die für die ordnungsgemäße Anwendung eines Systems zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden eine Abgabe bei der Weiterausschüttung von Gewinnen durch eine Muttergesellschaft vorsieht, die von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet wurden.
16. Es handelt sich um eine Frage der Auslegung des Rechts der Europäischen Union von erheblicher Schwierigkeit.

Zur vorrangigen Frage der Verfassungsmäßigkeit: [Or. 9]

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Einer Anrufung des Conseil constitutionnel (Verfassungsrat) bedarf es nicht].

Zu den anderen Klagegründen:

19. Erstens ist die in Rn. 15 wiedergegebene Frage, da es sich, wie bereits ausgeführt, um eine Frage der Auslegung des Rechts der Europäischen Union von erheblicher Schwierigkeit handelt, nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dem Gerichtshof der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vorzulegen.

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Or. 10] ... [nicht übersetzt]

22. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Entscheidung über die Anträge in den Klageschriften bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über diese Vorlagefrage auszusetzen ist.

... [nicht übersetzt]

Es ergeht folgender

BESCHLUSS:

... [nicht übersetzt]

Art. 2: Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage vorgelegt: Stehen die Bestimmungen des Art. 4 der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990, insbesondere unter Berücksichtigung von deren Art. 7 Abs. 2, einer Bestimmung wie der in Art. 223 *sexies* des Code général des impôts entgegen, die für die ordnungsgemäße Anwendung eines Systems zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden eine Abgabe bei der Weiterausschüttung von Gewinnen durch eine Muttergesellschaft vorsieht, die von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen an sie Tochtergesellschaften ausgeschüttet wurden?

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Or. 11] [Or. 12]

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt]

... [nicht übersetzt] [Unterschriften]