

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

11. September 2014(\*)

„Vorabentscheidungsersuchen – Art. 49 AEUV und 54 AEUV – Niederlassungsfreiheit – Art. 63 AEUV und 65 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Steuerrecht – Körperschaftsteuer – Regelung eines Mitgliedstaats zur Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gewinnausschüttungen – Anwendung der Anrechnungsmethode auf Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz in demselben Mitgliedstaat wie die Empfängergesellschaft haben – Anwendung der Befreiungsmethode auf Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als die Empfängergesellschaft oder in einem Drittstaat haben – Ungleichbehandlung der Verluste der die Dividenden beziehenden Gesellschaft“

In der Rechtssache C-47/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht Köln (Deutschland) mit Entscheidung vom 6. September 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 31. Januar 2012, in dem Verfahren

**Kronos International Inc.**

gegen

**Finanzamt Leverkusen**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter A. Borg Barthet, J. L. da Cruz Vilaça und E. Levits (Berichterstatter) sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Mai 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Kronos International Inc., vertreten durch Rechtsanwälte W. Meilicke und D. Rabback,
- des Finanzamts Leverkusen, vertreten durch B. Hillebrand, K. Kusch, H. Brandenburg und M. Brombach-Krüger als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Ossowski als Bevollmächtigten im Beistand von S. Ford, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. November 2013

folgendes

### **Urteil**

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 AEUV und 54 AEUV über die Niederlassungsfreiheit sowie der Art. 63 AEUV und 65 AEUV über den freien Kapitalverkehr.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Kronos International Inc. (im Folgenden: Kronos), einer nach dem Recht des Staates Delaware (Vereinigte Staaten von Amerika) gegründeten Gesellschaft, und dem Finanzamt Leverkusen (im Folgenden: Finanzamt) über die Anrechnung von Körperschaftsteuer, die Dividenden ausschüttende Tochtergesellschaften von Kronos im Ausland gezahlt haben, auf die deutsche Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 2001.

### **Rechtlicher Rahmen**

#### *Deutsches Recht*

- 3 Was die Jahre 1991 bis 2000 betrifft, wurde in § 49 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (BGBl. 1991 I S. 638, im Folgenden: KStG 1991) für die Durchführung der Besteuerung von Körperschaften einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (BGBl. 1990 I S. 1898, im Folgenden: EStG 1990) verwiesen.
- 4 § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1990, der das sogenannte Vollanrechnungsverfahren regelte, bestimmte:

„(2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

...

3. die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt. Das gleiche gilt bei Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a, die aus der erstmaligen Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen durch den Anteilseigner erzielt worden sind; in diesen Fällen beträgt die anrechenbare Körperschaftsteuer höchstens 3/7 des Betrags, der auf die veräußerten Ansprüche ausgeschüttet wird. ... Die Körperschaftsteuer wird nicht angerechnet:

...

f) wenn die Einnahmen bei der Veranlagung nicht erfasst werden;

...“

5 § 36 Abs. 4 EStG 1990 sah vor:

„Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zuungunsten des Steuerpflichtigen ergibt, hat der Steuerpflichtige (Steuerschuldner) diesen Betrag, soweit er den fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen entspricht, sofort, im Übrigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlusszahlung). Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt.“

6 Im Rahmen des Übergangs vom Anrechnungsverfahren zum sogenannten Halbeinkünfteverfahren hob der deutsche Gesetzgeber § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1990 auf. Jedoch geht aus der Vorlageentscheidung und den Erklärungen der deutschen Regierung hervor, dass das Vollrechnungsverfahren aufgrund von Übergangsvorschriften auch noch auf Dividenden Anwendung fand, die im Jahr 2001 bezogen wurden.

7 § 26 Abs. 7 KStG 1991 in der bis 1993 geltenden Fassung sowie § 8b Abs. 5 dieses Gesetzes in der ab 1994 geltenden Fassung (im Folgenden KStG 1994), bestimmten Folgendes:

„Sind Gewinnanteile, die von einer ausländischen Gesellschaft ausgeschüttet werden, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung unter der Voraussetzung einer Mindestbeteiligung von der Körperschaftsteuer befreit, so gilt die Befreiung ungeachtet der im Abkommen vereinbarten Mindestbeteiligung, wenn die Beteiligung mindestens ein Zehntel beträgt.“

#### *Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung*

8 Gemäß den mit dem Königreich Dänemark, der Französischen Republik, dem Vereinigten Königreich und Kanada geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung hat die Bundesrepublik Deutschland Dividenden von der deutschen Steuer freizustellen, wenn diese aus Beteiligungen stammen, die eine gewisse Schwelle erreichen oder überschreiten, und im Staat der ausschüttenden Gesellschaft besteuert werden können.

9 Diese Beteiligungsschwelle lag in den meisten Fällen bei 10 %. Das Abkommen mit dem Vereinigten Königreich sah jedoch eine Schwelle von 25 % vor. Dieselbe Schwelle galt nach dem Abkommen mit Kanada hinsichtlich des Jahres 2000, während für das Jahr 2001 eine Schwelle von 10 % galt.

#### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

10 Kronos ist die Holdinggesellschaft einer Firmengruppe. Ihr satzungsmäßiger Sitz befindet sich in den Vereinigten Staaten von Amerika und ihre Geschäftsleitung in Deutschland, wo sie seit 1989 mit einer Zweigniederlassung im Handelsregister erfasst ist. Sie wurde zum Zweck der einheitlichen Leitung der europäischen und kanadischen Tochtergesellschaften des Konzerns gegründet. Seit 1989 hält sie 99,95 % der Anteile an der deutschen Kronos Titan GmbH. Mit dieser und weiteren deutschen Gesellschaften bestand jeweils ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag.

- 11 In dem für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum, d. h. in den Jahren 1991 bis 2001, hielt Kronos unmittelbare Beteiligungen an folgenden Gesellschaften:
  - 92,941 % bis 93,771 % an der Société Industrielle du Titane (Frankreich) in den Jahren 1991 bis 2001,
  - 100 % an Kronos Norge (Norwegen) in den Jahren 1991 bis 1998,
  - 100 % an der Kronos UK Ltd (Vereinigtes Königreich) in den Jahren 1991 bis 2001,
  - 98,4 % bis 100 % an der Kronos Europa SA (Belgien) in den Jahren 1991 bis 1998,
  - 100 % an der Kronos Denmark ApS (Dänemark) in den Jahren 1999 bis 2001 sowie
  - 100 % an der Kronos Canada Inc. (Kanada) in den Jahren 1991 bis 2001.
- 12 In den Jahren 2000 und 2001 hielt Kronos über ihre zu 100 % in ihrem Eigentum stehende Tochtergesellschaft Kronos Denmark ApS (Dänemark) mittelbare Beteiligungen an den Gesellschaften Kronos Europa SA (Belgien) und Kronos Norge (Norwegen). Die Kronos Denmark ApS war an der belgischen Gesellschaft des Konzerns zu 99,99 % und an der norwegischen zu 100 % beteiligt.
- 13 Die von Kronos für die Jahre 1991 bis 2001 in Deutschland geschuldete Körperschaftsteuer wurde mit – gegebenenfalls korrigierten – Bescheiden festgesetzt, die in den Jahren 2004 bis 2010 ergingen. Bei Verlusten bzw. Verlustvorträgen zwischen ca. 150 und ca. 840 Mio. DM wurde damit die Körperschaftsteuer für 1991 aufgrund der Dividendenausschüttungen auf 4 190 788,57 Euro und für 1992, ebenfalls aufgrund der Dividendenausschüttungen, auf 2 050 183,81 Euro festgesetzt. Für die Jahre 1993 bis 2001 wurde sie hingegen jeweils auf Null festgesetzt.
- 14 Die von ausländischen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden, die aufgrund des jeweils anwendbaren Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer freigestellt waren, gingen nicht in die Bemessungsgrundlagen der Steuerbescheide oder Verlustfeststellungen ein.
- 15 Vor diesem Hintergrund beehrte Kronos die Anrechnung der von ihren Tochter- und Enkelgesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten (Belgien, Frankreich und Vereinigtes Königreich) und in Drittstaaten (Kanada und Norwegen) zwischen 1991 und 2001 entrichteten Körperschaft- und Kapitalertragsteuer auf die von ihr in Deutschland geschuldete Körperschaftsteuer, da eine solche Anrechnung gegebenenfalls zu einer Erstattung der Steuer führen müsste.
- 16 Mit Bescheid vom 15. Dezember 2005 lehnte das Finanzamt diesen Antrag ab. Der Bescheid wurde auf § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG 1990 in Verbindung mit § 49 Abs. 1 KStG 1991 gestützt, wonach eine Anrechnung von auf Dividenden lastender Körperschaftsteuer nur dann in Betracht komme, wenn diese Dividenden als steuerpflichtige Einnahmen erfasst worden seien. Da die Dividenden aus ausländischen Quellen aber nach § 26 Abs. 7 KStG 1991, was die Jahre 1991 bis 1993 betreffe, und § 8b Abs. 5 KStG 1994, was die Folgejahre betreffe, von der Steuer befreit seien, hätten sie bei der Steuerfestsetzung nicht als steuerpflichtige Einnahmen angesetzt werden können.

- 17 Mit Bescheid vom 10. Januar 2007 wies das Finanzamt den Einspruch von Kronos hinsichtlich des Abrechnungsbescheids zur Körperschaftsteuer 1994 als unbegründet zurück.
- 18 Am 7. Februar 2007 erhob Kronos beim Finanzgericht Köln Anfechtungsklage gegen diesen Bescheid und Untätigkeitsklage hinsichtlich der Abrechnung zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1991 bis 1993 und 1995 bis 2001.
- 19 Im derzeitigen Stadium des nationalen Verfahrens begehrt Kronos die Anrechnung von 201 966 724 Euro entrichteter ausländischer Körperschaftsteuer. Dieser Betrag umfasst zum einen die von den Tochtergesellschaften von Kronos in Frankreich für die Jahre 1991 bis 2001, im Vereinigten Königreich für die Jahre 1997 und 1999 sowie in Kanada für die Jahre 2000 und 2001 entrichteten Steuern in Höhe von insgesamt 78 501 794 Euro. Zum anderen betrifft das Begehren die Anrechnung der von der belgischen und der norwegischen Enkelgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt 123 448 418 Euro sowie die Anrechnung dänischer Körperschaftsteuer in Höhe von 16 512 Euro auf die Dividenden, die Kronos in den Jahren 2000 und 2001 von ihrer dänischen Tochtergesellschaft bezogen hat.
- 20 Außerdem begehrt Kronos für den Fall, dass die Dividendeneinnahmen als steuerpflichtig behandelt werden sollten, die Anrechnung der auf die in Frankreich und im Vereinigten Königreich niedergelassenen Tochtergesellschaften entfallenden Kapitalertragsteuer in Höhe von 1 795 525 Euro.
- 21 Unter diesen Umständen hat das vorliegende Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
  1. Unterfällt der Ausschluss der Anrechnung von Körperschaftsteuer infolge der Steuerfreistellung von Dividendenausschüttungen von Kapitalgesellschaften im Drittland an deutsche Kapitalgesellschaften, für die die nationalen Vorschriften nur voraussetzen, dass die die Dividenden empfangende Kapitalgesellschaft zu mindestens 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt ist, nur der Niederlassungsfreiheit im Sinne des Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV oder auch der Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne der Art. 63 AEUV bis 65 AEUV, wenn die tatsächliche Beteiligung der die Dividenden erhaltenden Kapitalgesellschaft 100 % beträgt?
  2. Sind die Vorschriften zur Niederlassungsfreiheit (jetzt Art. 49 AEUV) und gegebenenfalls auch zur Kapitalverkehrsfreiheit (bis 1993 Art. 67 EG-Vertrag, jetzt Art. 63 AEUV bis 65 AEUV) so zu verstehen, dass sie einer Regelung entgegenstehen, die bei Freistellung der Dividenden von ausländischen Tochtergesellschaften von der Besteuerung die Anrechnung und Auszahlung von Körperschaftsteuer auf diese Dividendenausschüttungen auch für den Fall des Verlusts bei der Muttergesellschaft ausschließt, wenn für Ausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften eine Entlastung durch Anrechnung der Körperschaftsteuer vorgesehen ist?
  3. Sind die Vorschriften zur Niederlassungsfreiheit (jetzt Art. 49 AEUV) und gegebenenfalls auch zur Kapitalverkehrsfreiheit (bis 1993 Art. 67 EG-Vertrag, jetzt Art. 63 AEUV bis 65 AEUV) so zu verstehen, dass sie einer Regelung entgegenstehen, die die Anrechnung und Auszahlung von Körperschaftsteuer auf Dividenden von (Ur-)Enkelgesellschaften, die im Land der Tochtergesellschaft steuerfrei gestellt und die an die inländische Muttergesellschaft (weiter-)ausgeschüttet und in Deutschland ebenfalls steuerfrei gestellt worden sind, ausschließt, aber bei rein inländischen Gestaltungen gegebenenfalls über die Anrechnung der

Körperschaftsteuer auf Dividenden der Enkelgesellschaft bei der Tochtergesellschaft und die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf Dividenden der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft im Fall des Verlusts bei dieser eine Erstattung ermöglicht?

4. Für den Fall, dass auch die Regelungen über die Kapitalverkehrsfreiheit anzuwenden sind, stellt sich – je nach Beantwortung der Frage 2 – hinsichtlich der kanadischen Dividenden eine zusätzliche Frage:

Ist der heutige Art. 64 Abs. 1 AEUV so zu verstehen, dass er die Anwendung inhaltlich seit dem 31. Dezember 1993 im Wesentlichen unveränderter nationaler und DBA-Regelungen durch die Bundesrepublik Deutschland und damit den andauernden Ausschluss der Anrechnung kanadischer Körperschaftsteuer auf in Deutschland steuerfrei gestellte Dividenden erlaubt?

### **Zu den Vorlagefragen**

#### *Zur ersten Frage*

#### Vorbemerkungen

- 22 Das vorliegende Gericht bezieht sich mit seiner ersten Frage ihrer Formulierung zufolge zwar nur auf die von Gesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat ausgeschütteten Dividenden, jedoch geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass sich diese Frage auch auf die Dividenden erstreckt, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten als der Bundesrepublik Deutschland haben.
- 23 Gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG 1990 wird die Körperschaftsteuer nicht angerechnet, wenn die Einnahmen bei der Veranlagung nicht erfasst werden.
- 24 Im Ausgangsverfahren sind die von den Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat ausgeschütteten Dividenden bei der Veranlagung der die Dividenden empfangenden Gesellschaft nicht erfasst worden, da auf sie die Befreiungsmethode angewandt wurde, die in den von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehen ist.
- 25 Das vorliegende Gericht weist insoweit darauf hin, dass die einschlägigen Regelungen für das Festsetzungsverfahren, wie sie sich aus den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und gegebenenfalls den Bestimmungen in § 26 Abs. 7 KStG 1991 für die Jahre 1991 bis 1993 und § 8b Abs. 5 KStG 1994 für die Jahre 1994 bis 2000 ergäben, nicht nur für Beteiligungen gälten, die einen bestimmenden Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden Gesellschaft zuließen, und dass der deutsche Gesetzgeber mit der Einführung eines Schwellenwerts von 10 % nicht auf eine wesentliche Beteiligung im Sinne eines Beherrschungsverhältnisses abgestellt habe.
- 26 Das vorliegende Gericht gibt außerdem an, dass Kronos im gesamten für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum im Umfang von etwa 93 % bis 100 % an den verschiedenen Dividenden ausschüttenden Tochtergesellschaften beteiligt gewesen sei.
- 27 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass Kronos den Angaben des vorliegenden Gerichts zufolge ihren satzungsmäßigen Sitz in den Vereinigten Staaten hat und ihre Geschäftsleitung in Deutschland, wo sie mit einer Zweigniederlassung im Handelsregister erfasst ist. Es steht fest, dass es sich bei Kronos um eine nach dem Recht des Staates Delaware gegründete Gesellschaft handelt. Die deutsche Regierung stellt insoweit klar, dass nach amerikanischem

Recht gegründete Gesellschaften gemäß Art. XXV Abs. 5 des Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrags zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika vom 29. Oktober 1954 (BGBl. 1956 II S. 487) in Deutschland als solche anzuerkennen seien.

- 28 Unter diesen Umständen ist die erste Frage dahin zu verstehen, dass damit in Erfahrung gebracht werden soll, ob die Vereinbarkeit einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, wonach eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat die Körperschaftsteuern, die von Dividenden ausschüttenden Kapitalgesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat entrichtet wurden, nicht anrechnen kann, weil diese Dividenden in dem erstgenannten Mitgliedstaat von der Steuer freigestellt sind, wenn sie aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft hervorgegangen sind – wobei im konkreten Fall die tatsächliche Beteiligung der die Dividenden erhaltenden Kapitalgesellschaft bei über 90 % liegt und die Empfängergesellschaft nach dem Recht eines Drittstaats gegründet worden ist –, mit dem Unionsrecht anhand der Art. 49 AEUV und 54 AEUV oder vielmehr anhand der Art. 63 AEUV und 65 AEUV zu beurteilen ist.

Zu der in Rede stehenden Freiheit

- 29 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs kann die steuerliche Behandlung von Dividenden unter Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit und unter Art. 63 AEUV über den freien Kapitalverkehr fallen (Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 33, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, Rn. 30, und Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 89).
- 30 Für die Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist nach gefestigter Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, Rn. 90 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 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, fällt in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV über die Niederlassungsfreiheit (vgl. Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 37, Idryma Typou, C-81/09, EU:C:2010:622, Rn. 47, Accor, EU:C:2011:581, Rn. 32, Scheunemann, C-31/11, EU:C:2012:481, Rn. 23, und Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, Rn. 91).
- 32 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 (Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, EU:C:2011:61, Rn. 35, Accor, EU:C:2011:581, Rn. 32, Scheunemann, EU:C:2012:481, Rn. 23, und Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, Rn. 92).
- 33 Hinsichtlich des Ausgangsverfahrens ergibt sich aus den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Bundesrepublik Deutschland mit dem Königreich Dänemark, der Französischen Republik und – was das Steuerjahr 2001 betrifft – Kanada geschlossen hat, sowie aus der Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG 1994 in Verbindung mit den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Bundesrepublik Deutschland mit dem Vereinigten Königreich und Kanada, was das Steuerjahr 2000 betrifft, geschlossen hat, dass die Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in Deutschland von Gesellschaften

mit Sitz in den anderen genannten Staaten ausgeschüttet werden, von der deutschen Körperschaftsteuer befreit sind, wenn die Beteiligungen der Empfängergesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft die Schwelle von 10 % erreichen.

- 34 Eine solche Schwelle ermöglicht es zwar, diejenigen Investitionen vom Geltungsbereich der Befreiung auszuschließen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll.
- 35 Jedoch bewirkt eine solche Schwelle für sich allein entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung nicht, dass die Befreiung nur auf Beteiligungen anwendbar wäre, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen. Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass eine Beteiligung derartigen Umfangs nicht zwangsläufig bedeutet, dass der Inhaber dieser Beteiligung einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft ausübt, bei der er Anteilseigner ist (vgl. in diesem Sinne Urteil ITEL CAR und Fazenda Pública, C-282/12, EU:C:2013:629, Rn. 22).
- 36 Folglich ist die im Ausgangsverfahren fragliche nationale Regelung nicht nur auf Dividenden anwendbar, die eine gebietsansässige Gesellschaft auf der Grundlage einer Beteiligung erhält, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der ausschüttenden Gesellschaft verleiht und es ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, sondern auch auf Dividenden, die auf der Grundlage einer Beteiligung bezogen werden, die keinen solchen Einfluss verleiht.
- 37 Im Angesicht von Rechtsvorschriften, deren Gegenstand es nicht ermöglicht, zu bestimmen, ob sie vorwiegend unter Art. 49 AEUV oder unter Art. 63 AEUV fallen, sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, wenn die nationalen Rechtsvorschriften Dividenden mit Ursprung in einem Mitgliedstaat betreffen, die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falles zu berücksichtigen, um zu klären, ob die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Situation von Art. 49 AEUV oder von Art. 63 AEUV erfasst wird (vgl. in diesem Sinne Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, Rn. 93 und 94 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, Rn. 27 und 28, sowie Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 30).
- 38 Zur steuerlichen Behandlung von Dividenden mit Ursprung in einem Drittstaat hat der Gerichtshof hingegen entschieden, dass die Prüfung des Gegenstands einer nationalen Regelung für die Beurteilung ausreicht, ob die steuerliche Behandlung solcher Dividenden unter die Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr fällt, da nationale Rechtsvorschriften über die steuerliche Behandlung von Dividenden mit Ursprung in einem Drittland nicht unter Art. 49 AEUV fallen können (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, Rn. 96 und 97).
- 39 So hat der Gerichtshof entschieden, dass sich eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft hält, die ihr einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der letztgenannten Gesellschaft verschafft und ihr ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen, auf Art. 63 AEUV berufen kann, um die Vereinbarkeit einer Regelung dieses Mitgliedstaats über die steuerliche Behandlung von Dividenden mit Ursprung in diesem Drittland, die nicht ausschließlich auf Situationen anwendbar ist, in denen die Muttergesellschaft einen entscheidenden Einfluss auf die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ausübt, mit dieser Bestimmung auf den Prüfstand zu stellen (vgl. Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2012:707, Rn. 104).



- 40 Folglich ist die Höhe der Beteiligung der Empfängergesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft dann, wenn die nationalen Rechtsvorschriften über die Behandlung der Dividenden nicht ausschließlich auf Situationen anwendbar sind, in denen die Muttergesellschaft einen entscheidenden Einfluss auf die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ausübt, zu berücksichtigen, sofern im konkreten Fall sowohl Art. 49 AEUV als auch Art. 63 AEUV herangezogen werden kann und die Höhe dieser Beteiligung es ermöglicht, zu bestimmen, ob die betreffende Situation unter die eine oder die andere der in diesen beiden unionsrechtlichen Vorschriften verankerten Freiheiten fällt.
- 41 Soweit in Anbetracht dessen, dass die die Dividenden ausschüttende Gesellschaft in einem Drittstaat ansässig ist, allein der freie Kapitalverkehr gegen die nationalen Rechtsvorschriften über die Behandlung der von dieser Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden angeführt werden kann, muss die Höhe der Beteiligungen an der ausschüttenden Gesellschaft unberücksichtigt bleiben. Eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft kann sich nämlich unabhängig vom Umfang ihrer Beteiligung an der in einem Drittland niedergelassenen Dividenden ausschüttenden Gesellschaft auf Art. 63 AEUV berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung auf den Prüfstand zu stellen (vgl. in diesem Sinne Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, Rn. 99 und 104).
- 42 Diese Überlegung gilt entsprechend auch dann, wenn in Anbetracht der Grenzen des persönlichen Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit allein der freie Kapitalverkehr geltend gemacht werden kann.
- 43 Dies ist in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden der Fall, in der die Dividenden beziehende Gesellschaft eine nach dem Recht eines Drittstaats gegründete Gesellschaft ist.
- 44 Die Vorschriften des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit gelten nämlich nur für Angehörige eines Mitgliedstaats der Union (vgl. in diesem Sinne Urteil *Ferrer Laderer*, C-147/91, EU:C:1992:278, Rn. 9).
- 45 Gemäß Art. 54 AEUV stehen die gemäß den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, für die Anwendung der Vorschriften des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind (Urteil *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 25).
- 46 Daher kann eine Gesellschaft, die nicht nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet worden ist, nicht in den Genuss der Niederlassungsfreiheit kommen.
- 47 Diese Erwägung wird durch das Vorbringen von *Kronos*, wonach eine Gesellschaft eines Drittstaats gegenüber einer Gesellschaft deutschen Rechts steuerlich nicht diskriminiert werden dürfe und sich somit auf die in Art. 49 AEUV niedergelegte Freiheit berufen können müsse, nicht in Frage gestellt.
- 48 In Ermangelung einer einheitlichen unionsrechtlichen Definition der Gesellschaften, denen die Niederlassungsfreiheit zugutekommt, anhand eines einheitlichen Anknüpfungskriteriums, nach dem sich das auf eine Gesellschaft anwendbare Recht bestimmt, ist die Frage, ob Art. 49 AEUV auf eine Gesellschaft anwendbar ist, die sich auf die dort verankerte Grundfreiheit beruft, nämlich eine Vorfrage, die beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts nur nach dem anwendbaren nationalen Recht beantwortet werden kann (vgl. Urteile *Cartesio*, C-210/06, EU:C:2008:723, Rn. 109, und *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, Rn. 26).

- 49 Ein Mitgliedstaat kann somit die Anknüpfung bestimmen, die eine Gesellschaft aufweisen muss, um als nach seinem innerstaatlichen Recht gegründet angesehen werden und damit in den Genuss der Niederlassungsfreiheit gelangen zu können (vgl. in diesem Sinne Urteile *Cartesio*, EU:C:2008:723, Rn. 110, und *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, Rn. 27).
- 50 Jedoch kann ein Mitgliedstaat nicht einseitig den persönlichen Anwendungsbereich des die Niederlassungsfreiheit betreffenden Kapitels des Vertrags erweitern, dessen Ziel es ist, die Niederlassungsfreiheit allein zugunsten der Angehörigen der Mitgliedstaaten zu gewährleisten (vgl. in diesem Sinne Beschluss *Lasertec*, C-492/04, EU:C:2007:273, Rn. 27).
- 51 Daher ist festzustellen, dass in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in der die Niederlassungsfreiheit aufgrund der Zugehörigkeit der Dividenden beziehenden Gesellschaft zur Rechtsordnung eines Drittstaats nicht geltend gemacht werden kann, eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden mit Ursprung in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat, die nicht ausschließlich auf Situationen anwendbar ist, in denen die Muttergesellschaft einen entscheidenden Einfluss auf die Dividenden ausschüttende Gesellschaft ausübt, nach Art. 63 AEUV zu beurteilen ist.
- 52 Folglich kann sich eine gemäß dem Recht eines Drittstaats gegründete Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat unabhängig vom Umfang ihrer Beteiligung an der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat auf diese Vorschrift berufen, um die Rechtmäßigkeit einer solchen Regelung auf den Prüfstand zu stellen.
- 53 Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass aufgrund dessen, dass der Vertrag die Niederlassungsfreiheit nicht auf Drittländer erstreckt, zu vermeiden ist, dass die Auslegung von Art. 63 Abs. 1 AEUV in Bezug auf die Beziehungen zu Drittländern es Wirtschaftsteilnehmern, die sich außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit befinden, erlaubt, in den Genuss dieser Freiheit zu gelangen (Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, Rn. 100).
- 54 Wie der Generalanwalt in Nr. 64 seiner Schlussanträge im Wesentlichen ausführt, besteht diese Gefahr aber in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht. Die deutsche Regelung betrifft nämlich nicht die Voraussetzungen des Marktzugangs einer Gesellschaft dieses Mitgliedstaats in einem Drittland oder einer Gesellschaft eines Drittlands in diesem Mitgliedstaat. Sie betrifft ausschließlich die steuerliche Behandlung von Dividenden aus Investitionen, die der Bezieher der Dividenden in eine in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittland ansässige Gesellschaft getätigt hat.
- 55 Unter diesen Umständen ist auf die erste Frage zu antworten, dass die Vereinbarkeit einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, wonach eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat die Körperschaftsteuern, die von Dividenden ausschüttenden Kapitalgesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat entrichtet wurden, nicht anrechnen kann, weil diese Dividenden in dem erstgenannten Mitgliedstaat von der Steuer freigestellt sind, wenn sie aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft hervorgegangen sind – wobei im konkreten Fall die tatsächliche Beteiligung der die Dividenden erhaltenden Kapitalgesellschaft bei über 90 % liegt und die Empfängergesellschaft nach dem Recht eines Drittstaats gegründet worden ist –, mit dem Unionsrecht anhand der Art. 63 AEUV und 65 AEUV zu beurteilen ist.

*Zur zweiten Frage*

- 56 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 49 AEUV und gegebenenfalls Art. 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie daran hindern, dass auf von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttete Dividenden die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz in demselben Mitgliedstaat haben wie die Empfängergesellschaft, die Anrechnungsmethode angewandt wird und die Anrechnungsmethode in dem Fall, dass diese Empfängergesellschaft Verluste verzeichnet, dazu führt, dass die von der gebietsansässigen ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer vollständig oder teilweise erstattet wird.
- 57 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage ausschließlich unter dem Blickwinkel des freien Kapitalverkehrs zu sehen.
- 58 Kronos macht insoweit geltend, dass die Investition in eine gebietsansässige Gesellschaft in einer Situation, in der die Empfängergesellschaft Verluste verzeichne, aufgrund der Erstattung der von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer vorteilhafter sei als die Investition in eine gebietsfremde Gesellschaft.
- 59 Im Übrigen sei die Anrechnungsregelung der Befreiungsregelung nicht gleichwertig, wenn man auch die Besteuerung der Dividenden in Deutschland bei deren Weiterverteilung an die Anteilseigner berücksichtige.
- 60 In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es allein Sache des vorlegenden Gerichts ist, den Gegenstand der Fragen festzulegen, die es dem Gerichtshof vorlegen möchte (Urteil Kersbergen-Lap und Dams-Schipper, C-154/05, EU:C:2006:449, Rn. 21).
- 61 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof aber nicht wissen, welche Folgen die steuerliche Behandlung der von gebietsansässigen oder von gebietsfremden Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden für die Anteilseigner der die Dividenden beziehenden Gesellschaft hat, wenn diese Dividenden möglicherweise an diese Anteilseigner weiterverteilt werden, sondern nur, welche Folgen diese steuerliche Behandlung in Bezug auf die die Dividenden beziehende Gesellschaft hat.
- 62 Das Vorabentscheidungsersuchen enthält nämlich weder Angaben, denen zufolge die Situation der Anteilseigner vom vorlegenden Gericht für erheblich angesehen worden wäre, noch enthält es Informationen zur steuerlichen Behandlung etwa von der Empfängergesellschaft weiterverteilter Dividenden oder zu den Folgen, die die Anwendung der Befreiungsmethode oder der Anrechnungsmethode auf Ebene der Empfängergesellschaft für die steuerliche Situation der Anteilseigner dieser Gesellschaft hat.
- 63 Im Übrigen hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die steuerliche Situation der Inhaber von Anteilen an einem Anlageinstrument für die Beurteilung, ob eine nationale Regelung diskriminierend ist, unerheblich ist, wenn das anwendbare Unterscheidungskriterium für die steuerliche Behandlung gemäß der betreffenden nationalen Regelung nicht die steuerliche Situation des Anteilsinhabers ist, sondern allein die Stellung des Anlageinstruments, je nachdem, ob es sich um ein inländisches Anlageinstrument handelt oder nicht (vgl. in diesem Sinne Urteil Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 28 und 41).
- 64 In Bezug auf die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Steuerregelung ist festzustellen, dass sie ein Unterscheidungskriterium festlegt, das auf die Berücksichtigung von Einnahmen bei der Veranlagung abstellt, was zu einer unterschiedlichen Behandlung von Dividenden je nach dem Sitz der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft führt.

- 65 Nach dieser Klarstellung ist für die Beantwortung der vorgelegten Frage darauf hinzuweisen, dass Art. 63 AEUV einen Mitgliedstaat, in dem für Dividenden, die gebietsansässige Gesellschaften an andere gebietsansässige Gesellschaften zahlen, ein System zur Verhinderung wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht, verpflichtet, für Dividenden, die gebietsfremde Gesellschaften an gebietsansässige Gesellschaften zahlen, eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (vgl. Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, Rn. 72, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, EU:C:2011:61, Rn. 156, und *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, Rn. 38).
- 66 Der Gerichtshof hat außerdem entschieden, dass es einem Mitgliedstaat grundsätzlich freisteht, die mehrfache Besteuerung der Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, durch die Option für die Befreiungsmethode zu verhindern, wenn die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlt werden, und durch die Option für die Anrechnungsmethode, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft gezahlt werden. Diese beiden Methoden sind nämlich gleichwertig, vorausgesetzt, dass der Steuersatz für Dividenden ausländischen Ursprungs nicht höher ist als der Satz für Dividenden inländischen Ursprungs und dass die Steuergutschrift bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festgesetzten Steuer zumindest ebenso hoch ist wie der im Staat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag (Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 67 Entsprechend steht es einem Mitgliedstaat grundsätzlich auch frei, die mehrfache Besteuerung der Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft bezieht, durch die Option für die Anrechnungsmethode zu verhindern, wenn die Dividenden von einer gebietsansässigen Gesellschaft gezahlt werden, und durch die Option für die Befreiungsmethode, wenn sie von einer gebietsfremden Gesellschaft gezahlt werden.
- 68 Da das Unionsrecht bei seinem gegenwärtigen Stand keine allgemeinen Kriterien für die Zuständigkeitsverteilung zwischen den Mitgliedstaaten in Bezug auf die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Union vorschreibt (Urteile *Kerckhaert und Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, Rn. 22, und *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, EU:C:2011:813, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung), kann nämlich jeder Mitgliedstaat sein System für die Besteuerung ausgeschütteter Gewinne frei gestalten, solange das in Rede stehende System keine durch den Vertrag verbotenen Diskriminierungen enthält (Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, Rn. 40).
- 69 Unabhängig davon, welcher Mechanismus zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Besteuerung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung eingesetzt wird, verstößt es gegen die im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten, wenn ein Mitgliedstaat Dividenden ausländischen Ursprungs ungünstiger behandelt als Dividenden inländischen Ursprungs, es sei denn, diese Ungleichbehandlung betrifft Situationen, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder ist durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt (vgl. in diesem Sinne Urteile *Lenz*, C-315/02, EU:C:2004:446, Rn. 20 bis 49, *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 20 bis 55, und *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, Rn. 46).
- 70 Wie in Rn. 64 des vorliegenden Urteils ausgeführt, unterlagen die von einer Gesellschaft mit Sitz in Deutschland bezogenen Dividenden in dem für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Zeitraum je nach dem Sitz der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft einer unterschiedlichen Behandlung.

- 71 Die von Gesellschaften mit Sitz in Deutschland ausgeschütteten Dividenden wurden nämlich in diesem Mitgliedstaat besteuert, und die von der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Dividenden gezahlte Körperschaftsteuer wurde, wenn die Empfängergesellschaft die Dividenden nicht verteilte, teilweise und, wenn sie sie weiterverteilte, vollständig angerechnet.
- 72 In einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, in der die die Dividenden beziehende Gesellschaft im Übrigen Verluste erlitten hatte, wurden die von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden bei der Festsetzung der Steuer der Empfängergesellschaft berücksichtigt, was den vollständigen oder teilweisen Ausgleich der Verluste zur Folge hatte und damit zu deren Verminderung oder zur Verhinderung eines Verlustrücktrags bzw. -vortrags führte. Wenn die Einkünfte aus den von den gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden die von der Empfängergesellschaft verzeichneten Verluste nicht überstiegen, wurde die von Letzterer geschuldete Steuer auf Null festgesetzt und das Guthaben aus der Steuer, die auf den von der deutschen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Dividenden lastete, erstattet.
- 73 Hingegen waren die von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat ausgeschütteten Dividenden in Deutschland von der Steuer befreit und wurden bei der Festsetzung der Steuer der Empfängergesellschaft nicht berücksichtigt. Daher wirkten sich diese Dividenden weder auf die Steuerbemessungsgrundlage der Empfängergesellschaft noch auf deren etwa vortragbare Verluste aus.
- 74 Da die Empfängergesellschaft auf die erhaltenen Dividenden unabhängig von dem Steuersatz, dem die zugrunde liegenden Gewinne bei der ausschüttenden Gesellschaft unterlagen, und der Höhe der Steuer, die diese tatsächlich darauf gezahlt hatte, in Deutschland keine Steuer zahlte, ermöglichte die Befreiungsmethode es außerdem, gegebenenfalls den Vorteil einer niedrigeren Besteuerung im Staat der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft zu bewahren.
- 75 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Dividenden beziehende gebietsansässige Gesellschaft darüber hinaus von dem gesamten mit der Anrechnungsmethode verbundenen Verwaltungsaufwand befreit war.
- 76 Schließlich wirkte sich die Befreiungsmethode dadurch, dass die von gebietsfremden Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden bei der Festsetzung der von der Empfängergesellschaft geschuldeten Steuer nicht berücksichtigt wurden, dahin aus, dass in dem Fall, in dem die Empfängergesellschaft Verluste verzeichnete oder für das betreffende Steuerjahr frühere Verluste geltend machen konnte, die ausgeschütteten Dividenden auch keiner wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterlagen.
- 77 Die Befreiungsmethode sowie der Umstand, dass sich die von der Steuer befreiten Dividenden nicht auf die Höhe der Verluste der gebietsansässigen Empfängergesellschaft auswirken, beseitigen, was die diese Dividenden beziehende Gesellschaft betrifft, im Sitzstaat die Gefahr einer Doppelbesteuerung der Dividenden.
- 78 Folglich führt die Anwendung der Befreiungsmethode auf von gebietsfremden Gesellschaften bezogene Dividenden im Hinblick auf das mit der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Regelung verfolgte Ziel der Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nicht zu einer ungünstigeren Behandlung dieser Dividenden gegenüber Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden.
- 79 In einer Situation, in der die Empfängergesellschaft Verluste ausweist, wie dies bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Empfängergesellschaft der Fall ist, könnte die

Erstattung der von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer als ein Liquiditätsvorteil angesehen werden.

- 80 Zwar geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass der Ausschluss eines Liquiditätsvorteils bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, wenn ein solcher Vorteil bei einem entsprechenden innerstaatlichen Sachverhalt zur Verfügung steht, eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt (vgl. entsprechend Urteil Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 81 Jedoch lassen sich die Versagung der Erstattung und die so festgestellte Ungleichbehandlung im Kontext des Ausgangsverfahrens mit objektiv unterschiedlichen Situationen erklären. Was die Erstattung der von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer betrifft, wie sie Kronos begehrt, befindet sich eine Gesellschaft, die Dividenden ausländischen Ursprungs bezieht, nämlich nicht in einer Situation, die mit derjenigen einer Gesellschaft vergleichbar wäre, die Dividenden inländischen Ursprungs bezieht.
- 82 Erstens beruht der Unterschied zwischen diesen Situationen darauf, dass die Bundesrepublik Deutschland infolge des Abschlusses von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit anderen Mitgliedstaaten und Drittstaaten darauf verzichtet hat, ihre Besteuerungsbefugnis in Bezug auf die Dividenden auszuüben, die von Gesellschaften mit Sitz in diesen Staaten ausgeschüttet werden.
- 83 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, kann der in Art. 63 Abs. 1 AEUV niedergelegte freie Kapitalverkehr keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten bewirken, über einen Wegfall der inländischen Einkommensteuer, die der Anteilseigner auf aus dem Ausland bezogene Dividenden zu entrichten hätte, hinauszugehen und einen Betrag zu erstatten, der seinen Ursprung im Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats hat (vgl. entsprechend Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, EU:C:2006:774, Rn. 52), da sonst die Steuerautonomie des erstgenannten Mitgliedstaats durch die Ausübung der Steuerhoheit des anderen Mitgliedstaats beschränkt würde (vgl. u. a. Urteil Meilicke u. a., C-262/09, EU:C:2011:438, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 84 Außerdem hat der Gerichtshof entschieden, dass die Eigenschaft als Sitzmitgliedstaat der die Dividenden beziehenden Gesellschaft für diesen Mitgliedstaat nicht die Pflicht mit sich bringen kann, einen Steuernachteil 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, sofern der zuerst genannte Mitgliedstaat die erhaltenen Dividenden bei den in seinem Hoheitsgebiet niedergelassenen Organismen für gemeinsame Anlagen weder besteuert noch auf andere Art und Weise berücksichtigt (Urteil Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 41).
- 85 Folglich gehen in einer Situation, in der der Mitgliedstaat seine Besteuerungsbefugnis hinsichtlich der ausländischen Dividenden nicht ausübt, indem er sie bei der Empfänger-Gesellschaft weder besteuert noch auf andere Weise berücksichtigt, seine Pflichten als Sitzstaat der die Dividenden beziehenden Gesellschaft nicht so weit, dass er die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnisse eines anderen Mitgliedstaats oder eines Drittstaats ergebende steuerliche Belastung ausgleichen müsste.
- 86 Daraus folgt, dass sich die Pflichten des Sitzstaates der die Dividenden beziehenden Gesellschaft, der seine eigene Befugnis zur Besteuerung dieser Dividenden nicht ausübt, in Bezug auf die Behandlung der durch einen anderen Mitgliedstaat vorgenommenen

Besteuerung von den Pflichten unterscheiden, die ihm obliegen, wenn er sich dazu entscheidet, diese Dividenden zu besteuern und infolgedessen im Rahmen seiner eigenen Besteuerung die steuerliche Belastung berücksichtigen muss, die sich aus der Ausübung der Besteuerungsbefugnisse des anderen Mitgliedstaats ergibt.

- 87 Zweitens stellt die von Kronos begehrte Erstattung im Rahmen der Anrechnungsmethode das logische Pendant zur Berücksichtigung der Dividenden und der zuvor erfolgten Verminderung der vortragbaren Verluste dar. Bei Fehlen einer solchen Erstattung können die Berücksichtigung der Dividenden und die Verminderung der Verluste der Empfängergesellschaft nämlich in späteren Steuerjahren zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung der Dividenden führen, wenn das Betriebsergebnis der Empfängergesellschaft positiv ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, Rn. 39 und 40, sowie Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rn. 39 und 40).
- 88 Hingegen besteht im Rahmen der Befreiungsmethode, da die Verluste nicht gemindert werden, hinsichtlich der bezogenen Dividenden keine Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Dem Fehlen einer Erstattung steht als Gegenstück die Nichtberücksichtigung der Dividenden bei der Veranlagung gegenüber.
- 89 Unter diesen Umständen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er nicht daran hindert, dass auf von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttete Dividenden die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz in demselben Mitgliedstaat haben wie die Empfängergesellschaft, die Anrechnungsmethode angewandt wird und die Anrechnungsmethode in dem Fall, dass diese Empfängergesellschaft Verluste verzeichnet, dazu führt, dass die von der gebietsansässigen ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer vollständig oder teilweise erstattet wird.

#### *Zur dritten und zur vierten Frage*

- 90 In Anbetracht der Antwort auf die zweite Frage brauchen die dritte und die vierte Frage nicht beantwortet zu werden.

#### **Kosten**

- 91 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Die Vereinbarkeit einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, wonach eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat die Körperschaftsteuern, die von Dividenden ausschüttenden Kapitalgesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittstaat entrichtet wurden, nicht anrechnen kann, weil diese Dividenden in dem erstgenannten Mitgliedstaat von der Steuer freigestellt sind, wenn sie aus Beteiligungen in Höhe von mindestens 10 % des Kapitals der ausschüttenden Gesellschaft hervorgegangen sind – wobei im konkreten Fall die tatsächliche Beteiligung der die Dividenden erhaltenden**

**Kapitalgesellschaft bei über 90 % liegt und die Empfängergesellschaft nach dem Recht eines Drittstaats gegründet worden ist –, mit dem Unionsrecht ist anhand der Art. 63 AEUV und 65 AEUV zu beurteilen.**

- 2. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er nicht daran hindert, dass auf von Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat ausgeschüttete Dividenden die Befreiungsmethode angewandt wird, während auf Dividenden, die von Gesellschaften ausgeschüttet werden, die ihren Sitz in demselben Mitgliedstaat haben wie die Empfängergesellschaft, die Anrechnungsmethode angewandt wird und die Anrechnungsmethode in dem Fall, dass diese Empfängergesellschaft Verluste verzeichnet, dazu führt, dass die von der gebietsansässigen ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer vollständig oder teilweise erstattet wird.**

Unterschriften

---

\* Verfahrenssprache: Deutsch.