



Sammlung der Rechtsprechung

Rechtssache C-545/19

AllianzGI-Fonds AEVN

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

Urteil des Gerichtshofs (Zweite Kammer) vom 17. März 2022

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 63 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Besteuerung der an Organismen für gemeinsame Anlagen (OGA) gezahlten Dividenden – Gebietsansässige und gebietsfremde OGA – Unterschiedliche Behandlung – Steuerabzug an der Quelle nur bei Dividenden, die an gebietsfremde OGA gezahlt werden – Vergleichbarkeit der Situationen – Beurteilung – Berücksichtigung der steuerlichen Behandlung der Anteilhaber der OGA und des Umstands, dass die gebietsansässigen OGA anderen Steuern unterliegen – Fehlen“

1. *Freier Dienstleistungsverkehr – Freier Kapitalverkehr – Bestimmungen des Vertrags – Prüfung einer nationalen Maßnahme, die diese beiden Grundfreiheiten betrifft – Kriterien für die Bestimmung der anzuwendenden Regeln (Art. 56 und 63 AEUV)*

(vgl. Rn. 31, 33, 34)

2. *Freier Kapital- und Zahlungsverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Besteuerung von Dividenden – Dividenden, die an Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren gezahlt werden – Dividenden inländischer Herkunft, die an gebietsansässige Organismen gezahlt werden, unter bestimmten Voraussetzungen vom Steuerabzug an der Quelle befreit – Besteuerung der Dividenden inländischer Herkunft, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Organismen gezahlt werden, durch Steuerabzug an der Quelle – Prüfung der Vergleichbarkeit einer grenzüberschreitenden Situation mit einer innerstaatlichen Situation – Berücksichtigung des mit den nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels – Vermeidung oder Verringerung der mehrfachen Belastung oder der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – Mitgliedstaat, aus dem die Dividenden stammen, übt über die Einkünfte der gebietsfremden Organismen die Steuerhoheit aus – Objektiv vergleichbare Situationen (Art. 63 AEUV)*

(vgl. Rn. 49, 59, 60, 63-66, 68, 69, 72, 74)

3. *Freier Kapital- und Zahlungsverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Besteuerung von Dividenden – Dividenden, die an Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren gezahlt werden – Dividenden inländischer Herkunft, die an gebietsansässige Organismen gezahlt werden, unter bestimmten Voraussetzungen vom Steuerabzug an der Quelle befreit –*

*Besteuerung der Dividenden inländischer Herkunft, die an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Organismen gezahlt werden, durch Steuerabzug an der Quelle – Unzulässigkeit – Rechtfertigung – Fehlen
(Art. 63 AEUV)*

(vgl. Rn. 78-85 und Tenor)

Zusammenfassung

Der AllianzGI-Fonds AEVN ist ein nach deutschem Recht gegründeter Organismus für gemeinsame Anlagen (OGA) offenen Typs. Er ist steuerlich in Deutschland ansässig, wo er nach innerstaatlichem Recht von der Körperschaftsteuer befreit ist. Aufgrund dieses steuerlichen Status ist er daran gehindert, im Ausland gezahlte Steuern in Form eines Steuerguthabens aufgrund einer internationalen Doppelbesteuerung zurückzuerhalten oder auf irgendeine Weise ihre Erstattung zu verlangen.

In den Jahren 2015 und 2016 hielt der AllianzGI-Fonds AEVN Beteiligungen an verschiedenen Gesellschaften mit Sitz in Portugal. Die Dividenden aus diesen Beteiligungen, die in diesem Zeitraum gezahlt wurden, wurden in Portugal durch einen endgültigen Steuerabzug an der Quelle in Höhe von 25 % besteuert. Der AllianzGI-Fonds AEVN erhob beim vorlegenden Gericht Klage auf Aufhebung der entsprechenden Bescheide der portugiesischen Steuerverwaltung. Er macht geltend, dass er steuerlich weniger günstig behandelt worden sei als in Portugal ansässige OGA, die von gebietsansässigen Gesellschaften Dividenden erhielten. Diese seien hinsichtlich solcher Dividenden von der Körperschaftsteuer befreit. Der AllianzGI-Fonds AEVN rügt insbesondere eine durch Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs.

Das vorlegende Gericht hat dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt. Es möchte wissen, ob eine Regelung eines Mitgliedstaats, nach der bei Dividenden, die von gebietsansässigen Gesellschaften an einen gebietsfremden OGA gezahlt werden, ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen wird, während Dividenden, die an einen gebietsansässigen OGA gezahlt werden, von einem solchen Steuerabzug befreit sind, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Mit seinem heutigen Urteil entscheidet der Gerichtshof, dass eine solche Regelung nicht mit Art. 63 AEUV vereinbar ist.

Würdigung durch den Gerichtshof

Der Gerichtshof stellt zunächst fest, dass einschlägige Grundfreiheit der freie Kapitalverkehr ist, um dann auf die Frage einzugehen, ob eine Beschränkung dieser Grundfreiheit vorliegt. Insoweit stellt er fest, dass die portugiesische Regelung Dividenden, die an gebietsfremde OGA gezahlt werden, dadurch, dass sie die Möglichkeit einer Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle gebietsansässigen OGA vorbehält, schlechter behandelt. Eine solche Schlechterbehandlung ist geeignet, zum einen gebietsfremde OGA von Investitionen in Gesellschaften, die in Portugal ansässig sind, und zum anderen in Portugal ansässige Anleger vom Erwerb von Anteilen an gebietsfremden OGA abzuhalten.

Eine solche Ungleichbehandlung ist nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn sie entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

Was die Vergleichbarkeit der Situationen angeht, macht die portugiesische Regierung im Wesentlichen geltend, dass die Situation der gebietsansässigen OGA und die Situation der gebietsfremden OGA objektiv nicht vergleichbar seien. Zum einen gälten für die Besteuerung der Dividenden, die von in Portugal ansässigen Gesellschaften an diese beiden Arten von OGA gezahlt würden, jeweils verschiedene Besteuerungstechniken: Bei solchen Dividenden werde, wenn sie an einen gebietsfremden OGA gezahlt würden, ein Steuerabzug an der Quelle vorgenommen. Würden die Dividenden hingegen an einen gebietsansässigen OGA gezahlt, unterlägen sie der Stempelsteuer und der speziellen Steuer gemäß Art. 88 Abs. 11 des Körperschaftsteuergesetzes. Zum anderen würden Dividenden, die gebietsansässige OGA an im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässige Anteilhaber zahlten, mit einem Steuersatz von 25 % oder 28 % besteuert, während Dividenden, die an Anteilhaber gezahlt würden, die nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig seien, grundsätzlich von der Einkommen- und Körperschaftsteuer befreit seien.

Nach der Rechtsprechung kann die durch die Anwendung zweier unterschiedlicher Besteuerungstechniken bedingte unterschiedliche Behandlung von Dividenden, je nachdem, ob es sich um gebietsansässige oder gebietsfremde Steuerpflichtige handelt, gerechtfertigt sein. Die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, sieht aber – vorbehaltlich der Überprüfung durch das vorlegende Gericht – nicht lediglich verschiedene Modalitäten der Steuererhebung vor, je nachdem, wo der OGA, der die Dividenden inländischer Herkunft bezieht, ansässig ist. Vielmehr sieht sie eine systematische Besteuerung solcher Dividenden lediglich bei gebietsfremden OGA vor.

Der Gerichtshof geht zum einen auf das Vorbringen der portugiesischen Regierung ein, dass die Situationen nicht vergleichbar seien, weil es im portugiesischen Steuersystem bestimmte Steuern gebe, denen nur die gebietsansässigen OGA unterlägen.

Dividenden inländischer Herkunft, die ein gebietsansässiger OGA bezieht, können nach der Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, zwar einer speziellen Steuer unterliegen. Diese ist aber nur in ganz begrenzten Fällen vorgesehen, so dass sie nicht der allgemeinen Steuer gleichgesetzt werden kann, der Dividenden inländischer Herkunft unterliegen, die ein gebietsfremder OGA bezieht. Die gebietsfremden OGA sind daher hinsichtlich der Besteuerung der Dividenden portugiesischer Herkunft nicht in einer objektiv anderen Situation als die gebietsansässigen OGA.

Soweit die portugiesische Regierung zum anderen geltend macht, dass der Situation der Anteilhaber Rechnung getragen werden müsse, stellt der Gerichtshof fest, dass bei der Prüfung der Vergleichbarkeit der Situationen nach der Rechtsprechung das mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgte Ziel sowie deren Zweck und Inhalt zu berücksichtigen sind. Bei der Beurteilung der Frage, ob die unterschiedliche Behandlung aufgrund einer derartigen Regelung einem objektiven Unterschied der Situationen entspricht, sind nur die von der betreffenden Regelung aufgestellten maßgeblichen Unterscheidungskriterien zu berücksichtigen.

Die portugiesische Regelung der Besteuerung der Dividenden wurde offenbar nach der Logik der „Besteuerung am Ausgang“ konzipiert.¹ Mit ihr wird u. a. das Ziel verfolgt, die internationale wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Besteuerung von den OGA auf die Anteilhaber zu verlagern, so dass die Besteuerung dieser Einkünfte annähernd der entspricht, die erfolgt wäre, wenn die Einkünfte unmittelbar von den Anteilhabern der OGA erzielt worden wären.

Zu den die maßgeblichen Unterscheidungskriterien stellt der Gerichtshof fest, dass sich anhand des Unterscheidungskriteriums der nationalen Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, mit dem allein auf den Ort abgestellt wird, an dem die OGA ansässig sind, zwischen der Situation der gebietsansässigen und der Situation der gebietsfremden OGA objektiv kein Unterschied feststellen lässt.

Als Erstes stellt der Gerichtshof zum Bestehen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresse, der die festgestellte Beschränkung rechtfertigt, fest, dass, wenn zwischen der Befreiung der an einen gebietsansässigen OGA gezahlten Dividenden inländischer Herkunft vom Steuerabzug an der Quelle und der Besteuerung dieser Dividenden als Einkünfte der Anteilhaber des OGA kein unmittelbarer Zusammenhang besteht, die Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt werden kann. Als Zweites stellt der Gerichtshof zu der Notwendigkeit, eine ausgewogene Verteilung der Steuerhoheit zwischen der Portugiesischen Republik und der Bundesrepublik Deutschland zu gewährleisten, fest, dass sich ein Mitgliedstaat, wenn er sich wie hier dafür entscheidet, die gebietsansässigen OGA, die Dividenden inländischer Herkunft beziehen, nicht zu besteuern, nicht auf die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten berufen kann, um die Besteuerung der gebietsfremden OGA, die derartige Einkünfte haben, zu rechtfertigen.

¹ Die nach den portugiesischen Rechtsvorschriften gegründeten und tätigen OGA sind von der Körperschaftsteuer befreit. Die entsprechende Steuerlast wird auf die gebietsansässigen Anteilhaber übertragen, während gebietsfremde Anteilhaber von der Steuer befreit sind.