

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

8. Juni 2000 *

In der Rechtssache C-375/98

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom portugiesischen Supremo Tribunal Administrativo in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Ministério Público und

Fazenda Pública

gegen

Epson Europe BV

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 5 Absatz 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das ge-

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

meinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6)

erläßt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten D. A. O. Edward sowie der Richter L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, P. Jann (Berichterstatter) und M. Wathelet,

Generalanwalt: G. Cosmas

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Fazenda Pública, vertreten durch M. Aldina Moreira, Juristin in der Rechtsabteilung der Generaldirektion des Finanzministeriums für Steuern, als Bevollmächtigte,
- der Epon Europe BV, vertreten durch Rechtsanwalt J. Carvalho Esteves, Porto,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Fernandes, Direktor des Juristischen Dienstes der Generaldirektion für Gemeinschaftsangelegenheiten des Ministeriums für auswärtige Angelegenheiten, und Â. Seiça Neves, Angehöriger desselben Dienstes, als Bevollmächtigte, sowie M. Palha, Rechtsberaterin im Zentrum für fiskalische Studien der Generaldirektion des Finanzministeriums für Steuern,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch T. Figueira und H. Michard, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Epson Europe BV, vertreten durch Rechtsanwalt J. Carvalho Esteves, der portugiesischen Regierung, vertreten durch V. B. Guimarães, Jurist im Zentrum für fiskalische Studien der Generaldirektion des Finanzministeriums für Steuern, als Bevollmächtigten, und der Kommission, vertreten durch T. Figueira, in der Sitzung vom 16. Dezember 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 17. Februar 2000,

folgendes

Urteil

- 1 Das Supremo Tribunal Administrativo hat mit Urteil vom 23. September 1998, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Oktober 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung des Artikels 5 Absatz 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mit-

gliedstaaten (ABl. L 225, S. 6; im folgenden: Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Fazenda Pública (portugiesische Finanzverwaltung) und der Epsom Europe BV (im folgenden: Epsom Europe), einer Gesellschaft niederländischen Rechts, die eine Beteiligung von mehr als 25 % am Kapital der Gesellschaft portugiesischen Rechts Epsom Portugal SA (im folgenden: Epsom Portugal) hält, wegen der Besteuerung der Gewinnausschüttungen der letzteren an Epsom Europe.

- 3 Artikel 5 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind, zumindest wenn diese einen Anteil am Gesellschaftskapital der Tochtergesellschaft von wenigstens 25 % besitzt, vom Steuerabzug an der Quelle befreit.

...

(4) Abweichend von Absatz 1 kann die Portugiesische Republik bis zum Ende des achten Jahres nach Beginn der Anwendung dieser Richtlinie eine Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen ihrer Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats erheben.

Vorbehaltlich der Bestimmungen in den zwischen Portugal und einem Mitgliedstaat bestehenden bilateralen Abkommen darf der Satz dieser Quellensteuer während der ersten fünf Jahre dieses Zeitraums [1992 bis 1996] 15 % und während der letzten drei Jahre [1997 bis 1999] 10 % nicht überschreiten.

Vor Ablauf des achten Jahres beschließt der Rat auf Vorschlag der Kommission einstimmig über eine mögliche Verlängerung der Bestimmungen dieses Absatzes.“

4 In Artikel 2 der Richtlinie heißt es:

„Im Sinne dieser Richtlinie ist ‚Gesellschaft eines Mitgliedstaats‘ jede Gesellschaft

...

c) die ferner ... einer der nachstehenden Steuern

...

— imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas [Körperschaftsteuer; im folgenden: IRC] in Portugal,

...

oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt ...“

Das nationale Recht

- 5 Die Umsetzung der Richtlinie in das portugiesische Recht erfolgte hinsichtlich des IRC durch das Decreto-Lei Nr. 123/92 vom 2. Juli 1992 (*Diário da República I*, Serie A, Nr. 150, S. 3148), durch das Artikel 69 Absatz 2 Buchstabe c des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Körperschaftsteuergesetz) wie folgt neu gefaßt wurde:

„Bei Einkünften von juristischen Personen, die weder ihren Sitz noch ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet haben und die dort auch keine feste Niederlassung besitzen, der diese Einkünfte zugerechnet werden können, beträgt der IRC-Satz 25 %, außer bei folgenden Einkünften:

...

- c) den Gewinnen, die eine juristische Person, die im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig ist und den in Artikel 2 der Richtlinie 90/435/EWG vom 23. Juli 1990 festgelegten Bedingungen genügt, an eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften ansässige juristische Person ausschüttet, die sich in derselben Lage befindet und während zweier aufeinanderfolgender Jahre oder seit der Gründung der erstgenannten Gesellschaft an deren Kapital eine direkte Beteiligung von nicht weniger als 25 %

hält, vorausgesetzt, daß im letzteren Fall die Beteiligung während dieses Zeitraums aufrechterhalten wird, wobei der IRC-Satz unbeschadet der Bestimmungen geltender bilateraler Abkommen bis zum 31. Dezember 1996 15 % und vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 1999 10 % beträgt.“

- 6 Unverändert blieben jedoch bei der Umsetzung der Richtlinie die Artikel 182 und 184 des Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações (Gesetz über die Gemeindesteuer auf Übertragungen und über die Erbschaft- und Schenkungsteuer; im folgenden: Cimsisd), die bei unentgeltlicher Übertragung von Aktien eine Erbschaft- und Schenkungsteuer (im folgenden: ISD) vorsehen, die bei jeder Gewinnausschüttung auf die Dividenden erhoben wird, die von Gesellschaften mit Sitz in Portugal gezahlt werden.
- 7 Artikel 182 Cimsisd bestimmt insoweit:

Die Steuer auf unentgeltliche Übertragungen

...

c) der Aktien von Gesellschaften, die ihren Sitz in Portugal haben,

ist vorab im Wege des Abzugs von den Erträgen der Wertpapiere zu entrichten.

Einzigiger Absatz

Die Steuer auf die Übertragung von Wertpapieren, die keinen Anspruch auf Erträge begründen, wird nach den allgemeinen Rechtsvorschriften erhoben.

- 8 In Artikel 184 Cimsisd mit der Überschrift „Steuersatz. Abzug an der Quelle“ heißt es:

„Die pauschale Steuer beträgt 5 % der Zinsen, der Dividenden oder der anderen Erträge der Wertpapiere und ist von den Stellen, die die betreffende Zahlung vorzunehmen haben, von diesen Erträgen einzubehalten.

...“

Der Ausgangsstreit und die Vorabentscheidungsfrage

- 9 Epsom Portugal beschloß am 31. März 1993, Dividenden in Höhe von 80 000 000 PTE, d. h. 1 066,66 PTE pro Aktie, auszuschütten. Die an Epsom Europe ausgeschütteten Dividenden betragen 40 795 733 PTE. Sie wurden unter Abzug von IRC zum Satz von 15 %, d. h. von 6 119 360 PTE, und eines weiteren Betrages von 2 039 786 PTE, der dem ISD zum Satz von 5 % entsprach, ausgezahlt.

- 10 Da Epson Europe der Auffassung war, daß sie deshalb zu Unrecht dem ISD unterworfen worden sei, weil die Richtlinie es seit dem 1. Januar 1992 verbiete, Dividenden, die von in Portugal ansässigen Tochtergesellschaften von Muttergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet würden, mit mehr als 15 % Quellensteuer zu belasten, erhob sie beim Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto Klage auf Erstattung der rechtsgrundlos für diese Steuer gezahlten Beträge.
- 11 Dieses Gericht gab der Klage in vollem Umfang mit der Begründung statt, die Grenze, bis zu der die Portugiesische Republik aufgrund der in Artikel 5 Absatz 4 der Richtlinie vorgesehenen Ausnahme Steuer erheben dürfen, sei durch den Abzug des IRC an der Quelle zu Lasten von Epson Europe erreicht und eine zusätzliche Erhebung von ISD nehme der Richtlinie jede tatsächliche Wirkung.
- 12 Die Fazenda Pública legte gegen dieses Urteil ein Rechtsmittel zum Supremo Tribunal Administrativo ein. Dieses äußerte Zweifel daran, ob die Richtlinie auch den ISD erfasse und ob der Portugiesischen Republik folglich bei der Umsetzung der Richtlinie insofern ein Fehler unterlaufen sei, als sie die Richtlinie nur bei der Belastung ausgeschütteter Gewinne mit IRC und nicht bei der Belastung mit ISD beachtet habe. Auch bei dem letzteren sei Besteuerungsgrundlage das Einkommen, denn er werde in Form einer Quellensteuer von 5 % auf die Dividenden oder jeden anderen Wertpapierertrag erhoben. In Wirklichkeit stelle der ISD also trotz seiner Bezeichnung als Erbschaft- und Schenkungsteuer ebenfalls eine Einkommensteuer dar, die neben dem IRC bestehe.
- 13 Aus den Akten ergibt sich, daß das Verhältnis zwischen Epson Europe und Epson Portugal als Mutter- und Tochtergesellschaft vom Geltungsbereich der Richtlinie umfaßt wird, da alle Voraussetzungen dafür erfüllt sind.

- 14 Deshalb hat das Supremo Tribunal Administrativo das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Artikel 5 Absatz 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, soweit er die Grenzen der Ausnahmeregelung für Portugal auf 15 % und 10 % festsetzt, dahin auszulegen, daß sich diese Begrenzung nur auf den Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (Körperschaftsteuer) in Portugal bezieht, oder betrifft sie jede auf Dividenden angewandte Besteuerung der Erträge von Aktien unabhängig davon, in welcher rechtlichen Regelung sie vorgesehen ist?

- 15 Die Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob sich die Ausnahmeregelung des Artikel 5 Absatz 4 der Richtlinie, soweit er die Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen in Portugal ansässiger Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat auf 15 % und 10 % begrenzt, nicht nur auf die Körperschaftsteuer bezieht, sondern jede Besteuerung in Form einer Quellensteuer auf die von den genannten Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden unabhängig von ihrer Natur oder Bezeichnung betrifft.
- 16 Epson Europe und die Kommission tragen vor, daß der ISD in den Geltungsbereich der Richtlinie falle und folglich nicht erhoben werden dürfe. Artikel 5 Absatz 4 der Richtlinie, der ausdrücklich auf die „Quellensteuer“ und nicht nur auf die Besteuerung des Einkommens oder der Gewinne als solche Bezug nehme, betreffe jeden Steuerabzug an der Quelle bei Dividendenausschüttungen einer in Portugal ansässigen Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat. Der ISD sei aufgrund seiner Merkmale eine wirkliche Einkommensteuer und nicht eine Besteuerung der Übertragung von Vermögen. Zwar möge er historisch durch die Unmöglichkeit der Besteuerung der Übertragung von Wertpapieren gerechtfertigt gewesen sein; doch sei er heutzutage als Substitutionssteuer überflüssig und im portugiesischen Steuersystem selbst wohl ein Fremdkörper.

- 17 Die Kommission fügt hinzu, die Richtlinie wolle entsprechend dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität eine Doppelbesteuerung im Verhältnis zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, die in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig seien, verhindern, was es zum einen den Unternehmen ermögliche, sich den Anforderungen des Gemeinsamen Marktes anzupassen, und zum anderen den Zusammenschluß von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten erleichtere. Die Belastung der Dividenden mit dem ISD sei jedoch geeignet, dieses Ziel zunichte zu machen, und nehme der Richtlinie jede praktische Wirksamkeit.
- 18 Die Fazenda Pública und die portugiesische Regierung sind dagegen der Ansicht, daß Artikel 5 Absätze 1 und 4 der Richtlinie nicht auf den ISD anwendbar sei. Dieser stelle eine besondere Steuerart dar, deren Erhebung an den Faktor der Kapitalisierung der Dividenden anknüpfe. Diese Steuer belaste nicht die Erträge des Wertpapiers, sondern seinen Wert. Sie werde mit Hilfe eines Kapitalisierungsfaktors berechnet, was nicht das gleiche sei wie die Besteuerung der Erträge von Wertpapieren. Sie sei somit eine Besteuerung unentgeltlicher Vermögensübertragungen; der Umstand, daß sie aufgrund der Erträge berechnet werde, ändere nichts an ihrer wirklichen Natur als Erbschaft- und Schenkungsteuer.
- 19 Die portugiesische Regierung trägt außerdem vor, aus den Verhandlungen, die zum Erlaß der Richtlinie geführt hätten, ergebe sich, daß die Steuer, um die es im Ausgangsverfahren gehe, als vom Geltungsbereich der Richtlinie ausgeschlossen angesehen worden sei. Sie beruft sich dazu auf mehrere Schriftstücke, aus denen hervorgehe, daß sie während der Ausarbeitung der Richtlinie ihren Wunsch zum Ausdruck gebracht habe, den ISD vom Geltungsbereich der Richtlinie auszunehmen, was der Rat akzeptiert habe.
- 20 Wie sich insbesondere aus der dritten Begründungserwägung der Richtlinie ergibt, soll diese durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats beseitigen und so die Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtern. Daher sieht Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie zur Vermeidung

der Doppelbesteuerung vor, daß im Staat der Tochtergesellschaft bei der Gewinnausschüttung eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle gewährt wird (Urteil vom 17. Oktober 1996 in den Rechtssachen C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Denkavit u. a., Slg. 1996, I-5063, Randnr. 22).

- 21 Für die Portugiesische Republik galt während einer Übergangszeit insofern eine Ausnahme von der in Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie aufgestellten Regel, als ihr durch Artikel 5 Absatz 4 gestattet wurde, bis zum 31. Dezember 1999 eine bestimmte Besteuerung der Gewinnausschüttungen von in Portugal ansässigen Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat beizubehalten, nämlich eine Quellensteuer von 15 % während der Jahre 1992 bis 1996 und von 10 % während der Jahre 1997 bis 1999. Nach der fünften Begründungserwägung der Richtlinie wurde diese zeitlich begrenzte Ausnahme aus budgetären Gründen vorgesehen. Die Richtlinie enthält keine weitere Ausnahme für die Portugiesische Republik.
- 22 Bei der Prüfung der Frage, ob die Belastung der Gewinnausschüttungen mit ISD unter Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie fällt, ist vor allem auf dessen Wortlaut abzustellen. Der dort verwendete Begriff „Quellensteuer“ ist nicht auf bestimmte einzelstaatliche Steuerarten beschränkt. So nennt Artikel 2 Buchstabe c der Richtlinie zum Zweck der Bezeichnung der Gesellschaften der Mitgliedstaaten, die von der Richtlinie erfaßt werden sollen, die einzelstaatlichen Steuern, denen diese Gesellschaften normalerweise unterliegen, darunter für Portugal den „Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas“ (IRC). Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, daß andere Steuern, die die gleiche Wirkung haben, zulässig sind, zumal in Artikel 2 a. E. ausdrücklich von „irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt“, gesprochen wird.
- 23 Aus dem Vorlagebeschluß und den gemäß Artikel 20 der EG-Satzung des Gerichtshofes abgegebenen Erklärungen geht hervor, daß der ISD eine Quellensteuer ist, deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, daß Bemessungsgrundlage dieser Steuer die Er-

träge dieser Wertpapiere sind und daß der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist. Der ISD hat somit die gleiche Wirkung wie eine Einkommensteuer. Insoweit ist es unbeachtlich, daß die Steuer als Erbschaft- und Schenkungsteuer bezeichnet und neben dem IRC erhoben wird.

- 24 Deshalb würde das Ziel der Richtlinie, das, wie in Randnummer 20 dieses Urteils dargelegt, in der Förderung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften mehrerer Mitgliedstaaten besteht, beeinträchtigt, wenn die Mitgliedstaaten die Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten von der in der Richtlinie enthaltenen Begünstigung ausschließen könnten, indem sie sie mit Steuern belasten, die die gleiche Wirkung haben wie eine Einkommensteuer, auch wenn sie durch ihre Bezeichnung der Kategorie der Vermögensteuer zugeordnet werden.
- 25 Folglich fällt der ISD, der die Besteuerung der Dividendenausschüttungen von in Portugal ansässigen Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat betrifft, in den Geltungsbereich der Richtlinie. Deshalb hat die Portugiesische Republik zwar das Recht, diese Steuer, eventuell in Verbindung mit dem IRC, beizubehalten, dies jedoch nur in den Grenzen, die Artikel 5 Absatz 4 für eine Übergangszeit festgesetzt hat, d. h. zu einem Quellensteuersatz, der in den Jahren 1992 bis 1996 15 % und in den Jahren 1997 bis 1999 10 % nicht überschreiten durfte. Wenn diese Grenzen nicht beachtet würden, würde die Portugiesische Republik in den Genuß einer zusätzlichen, in der Richtlinie nicht vorgesehenen Ausnahme kommen.
- 26 Das Vorbringen der portugiesischen Regierung, aus verschiedenen Schriftstücken, namentlich einer Erklärung des Rates, ergebe sich, daß der ISD vom Geltungsbereich des Artikels 5 Absatz 1 der Richtlinie ausgeschlossen worden sei, findet im Wortlaut der Richtlinie keine Stütze. Im übrigen können nach ständiger Rechtsprechung Erklärungen, die bei vorbereitenden Arbeiten, die zum Erlaß einer Richtlinie geführt haben, abgegeben worden sind, bei der Auslegung der Richtlinie nicht berücksichtigt werden, wenn ihr Inhalt im Wortlaut der fragli-

chen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden hat und sie somit keine rechtliche Bedeutung haben (Urteile vom 26. Februar 1991 in der Rechtssache C-292/89, Antonissen, Slg. 1991, I-745, Randnr. 18, und vom 13. Februar 1996 in den Rechtssachen C-197/94 und C-252/94, Bautiaa und Société française maritime, Slg. 1996, I-505, Randnr. 51).

- 27 Dem vorlegenden Gericht ist somit zu antworten, daß sich die Ausnahmeregelung des Artikels 5 Absatz 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, soweit er die Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen in Portugal ansässiger Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat auf 15 % und 10 % begrenzt, nicht nur auf die Körperschaftsteuer bezieht, sondern jede Besteuerung in Form einer Quellensteuer auf die von den genannten Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden unabhängig von ihrer Natur oder Bezeichnung betrifft.

Kosten

- 28 Die Auslagen der portugiesischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Supremo Tribunal Administrativo mit Urteil vom 23. September 1998 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Die Ausnahmeregelung des Artikels 5 Absatz 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, der die Quellensteuer auf Gewinnausschüttungen in Portugal ansässiger Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften eines anderen Mitgliedstaats auf 15 % und 10 % begrenzt, bezieht sich nicht nur auf die Körperschaftsteuer, sondern betrifft unabhängig von ihrer Natur oder Bezeichnung jede Besteuerung in Form einer Quellensteuer auf die von den genannten Tochtergesellschaften ausgeschütteten Dividenden.

Edward

Sevón

Kapteyn

Jann

Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Juni 2000.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

D. A. O. Edward