

Geschäftsverzeichnisnr. 5828
Entscheid Nr. 11/2015 vom 28. Januar 2015

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (« Fairness Tax »), erhoben von der X AG.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

## I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 31. Januar 2014 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 3. Februar 2014 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die X AG, unterstützt und vertreten durch RA P. Renier und RÄin L. Ketels, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen (« Fairness Tax »), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 1. August 2013, zweite Ausgabe.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch J. De Vleeschouwer, Berater beim FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagende Partei hat einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 7. Oktober 2014 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter R. Leysen und T. Giet beschlossen,

- den Ministerrat aufzufordern, in einem spätestens am 28. Oktober 2014 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz, den er der anderen Partei innerhalb derselben Frist in Kopie zukommen lässt, auf die Frage zu antworten, in welchem Stand sich das Verfahren zur Anmeldung der « Fairness Tax » bei der Europäischen Kommission zur Zeit befindet, und in dem Fall, dass mittlerweile eine Entscheidung der Kommission vorliegt, diese innerhalb derselben Frist dem Gerichtshof und der anderen Partei zu übermitteln,

- dass die Rechtssache verhandlungsreif ist,

- dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und

- dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 29. Oktober 2014 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Der Ministerrat hat einen Ergänzungsschriftsatz eingereicht.

Infolge des innerhalb der vorerwähnten Frist eingereichten Antrags einer Partei auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 29. Oktober 2014 den Sitzungstermin auf den 26. November 2014 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 26. November 2014

- erschienen

- . RA P. Renier und RA T. Engelen, in Brüssel zugelassen, *loco* RÄin L. Ketels, für die klagende Partei,

- . Berater J. De Vleeschouwer, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter R. Leysen und T. Giet Bericht erstattet,

- wurden die vorgenannten Parteien angehört,
- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

### *In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen*

B.1.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigkeitklärung der Artikel 43 bis 51 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen. Diese Bestimmungen sind Teil von Kapitel 15 Abschnitt 2 Unterabschnitt 1 mit der Überschrift « Fairness Tax ».

B.1.2. Durch Artikel 43 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 198 § 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Dezember 2012, die Wortfolge « aufgrund von Artikel 219bis » durch die Wortfolge « aufgrund der Artikel 219bis und 219ter » ersetzt.

Somit abgeändert lautet Artikel 198 § 1 Nr. 1:

« Werbungskosten umfassen nicht:

1. die Gesellschaftssteuer einschließlich der aufgrund der Artikel 219bis und 219ter geschuldeten getrennten Steuern, der Summen, die auf die Gesellschaftssteuer vorausgezahlt werden, und des Mobiliensteuervorabzugs, den der Schuldner des Einkommens unter Missachtung von Artikel 261 zur Entlastung des Empfängers trägt, jedoch ausschließlich der aufgrund von Artikel 219 geschuldeten getrennten Steuer ».

B.1.3. Artikel 44 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 207 Absatz 2 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 27. Dezember 2012, durch die Wortfolge « , noch auf Dividenden, die in Artikel 219ter erwähnt sind ».

Somit lautet Absatz 2 des abgeänderten Artikels 207:

« Keiner dieser Abzüge noch ein Ausgleich des Verlusts des Besteuerungszeitraums darf auf den Teil des Ergebnisses angewandt werden, der aus den in Artikel 79 erwähnten ungewöhnlichen oder freiwilligen Vorteilen hervorgeht, noch auf erhaltene finanzielle Vorteile oder Vorteile jeglicher Art, die in Artikel 53 Nr. 24 erwähnt sind, noch auf die Grundlage der besonderen getrennten Steuer, die gemäß Artikel 219 auf nicht nachgewiesene Ausgaben oder Vorteile jeglicher Art festgelegt wird, noch auf den Teil der Gewinne, der für die in Artikel 198 § 1 Nr. 9 und 12 erwähnten Ausgaben bestimmt ist, noch auf den Teil der Gewinne, die aus der Nichteinhaltung von Artikel 194<sup>quater</sup> § 2 Absatz 4 und der Anwendung von Artikel 194<sup>quater</sup> § 4 hervorgehen, noch auf Mehrwerte, die in Artikel 217 Nr. 3 erwähnt sind, noch auf Dividenden, die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnt sind ».

B.1.4. Durch Artikel 45 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 218 § 1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002, das Wort « wird » durch die Wortfolge « und die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnte getrennte Steuer werden » ersetzt.

Somit lautet die abgeänderte Bestimmung:

« Die gemäß den Artikeln 215 bis 217 berechnete Steuer und die in Artikel 219<sup>ter</sup> erwähnte getrennte Steuer werden bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen eventuell erhöht, wie es in den Artikeln 157 bis 168 in Bezug auf die Steuer der natürlichen Personen vorgesehen ist.

In Abweichung von den Artikeln 160 und 165 sind die Begrenzung der Erhöhung auf 90 Prozent und die Erhöhung der Berechnungsgrundlage auf 106 Prozent der Staatssteuer jedoch nicht anwendbar ».

B.1.5. Durch Artikel 46 des angefochtenen Gesetzes wird in Teil I Titel III Kapitel 3 Abschnitt 2 desselben Gesetzbuches ein Artikel 219<sup>ter</sup> mit folgendem Wortlaut eingefügt:

« Art. 219<sup>ter</sup>. § 1. Für den Besteuerungszeitraum, in dem im Sinne von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 1 bis 2<sup>bis</sup> Dividenden ausgeschüttet werden, wird eine getrennte Steuer festgelegt, die gemäß den Bestimmungen der nachstehenden Paragraphen berechnet wird.

Diese getrennte Steuer ist unabhängig von und gegebenenfalls ergänzend zu anderen Steuern, die aufgrund anderer Bestimmungen des vorliegenden Gesetzbuches oder gegebenenfalls in Anwendung besonderer Gesetzesbestimmungen geschuldet werden.

§ 2. Die Grundlage für diese getrennte Steuer bildet die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt.

§ 3. Die so festgelegte Besteuerungsgrundlage wird um den Teil der ausgeschütteten Dividenden verringert, die aus den zu einem früheren Zeitpunkt und spätestens im Steuerjahr

2014 besteuerten Rücklagen stammen. Für die Anwendung dieser Verringerung wird die Entnahme aus den bereits besteuerten Rücklagen vorrangig auf die letzten gebildeten Rücklagen angerechnet.

Für das Steuerjahr 2014 können in demselben Steuerjahr ausgeschüttete Dividenden niemals als Entnahmen aus den in demselben Steuerjahr besteuerten Rücklagen gelten.

§ 4. Der so erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und

- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums ausschließlich der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

§ 5. Die gemäß den vorhergehenden Paragraphen festgelegte Grundlage kann auf keine andere Weise begrenzt oder verringert werden.

§ 6. Die getrennte Steuer entspricht 5 Prozent der so berechneten Grundlage.

§ 7. Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches für das Steuerjahr, das sich auf den Besteuerungszeitraum bezieht, in dem die Dividenden ausgeschüttet werden, als kleine Gesellschaften gelten, unterliegen nicht der vorerwähnten Steuer ».

B.1.6. Artikel 47 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 233 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 11. Mai 2007, durch einen Absatz 3 mit folgendem Wortlaut:

«Eine getrennte Steuer wird darüber hinaus gemäß den in Artikel 219<sup>ter</sup> bestimmten Regeln festgelegt. In Bezug auf belgische Niederlassungen versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter ‘ausgeschütteten Dividenden’ den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt ».

B.1.7. Artikel 48 des angefochtenen Gesetzes ergänzt Artikel 246 Absatz 1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 29. März 2012, durch eine Nr. 3 mit folgendem Wortlaut:

«3. wird die in Artikel 233 Absatz 3 erwähnte getrennte Steuer unbeschadet der Anwendung von Artikel 218 zum Satz von 5 Prozent berechnet ».

B.1.8. Durch Artikel 49 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 463*bis* § 1 Nr. 1 desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 11. Mai 2007, die Wortfolge « 219*bis* und 246 Absatz 1 Nr. 2 » durch die Wortfolge « 219*bis*, 219*ter* und 246 Absatz 1 Nr. 2 und 3 » ersetzt.

Der somit abgeänderte Paragraph 1 Nr. 1 lautet:

« Als zusätzliche Krisenabgabe werden ausschließlich zum Vorteil des Staates drei Zuschlag Hundertstel festgelegt:

1. auf die Gesellschaftssteuer, für die in Artikel 220 Nr. 2 und 3 erwähnten juristischen Personen auf die Steuer der juristischen Personen und für die in Artikel 227 Nr. 2 und 3 erwähnten Steuerpflichtigen mit Ausnahme ausländischer Staaten und ihrer politischen Untergliederungen und lokalen Gebietskörperschaften auf die Steuer der Gebietsfremden, die in den Artikeln 219, 219*bis*, 219*ter* und 246 Absatz 1 Nr. 2 und 3 erwähnten getrennten Steuern einbegriffen; die zusätzlichen Krisenabgaben werden auf vorerwähnte Steuern berechnet, die festgelegt werden:

- vor Anrechnung der Vorauszahlungen erwähnt in den Artikeln 218, 226 und 246 Absatz 1 Nr. 1 und Absatz 2 und der Vorabzüge, des Pauschalanteils ausländischer Steuer und der Steuergutschrift erwähnt in den Artikeln 277 bis 296,

- vor Anwendung der Erhöhung bei ausbleibenden oder unzureichenden Vorauszahlungen erwähnt im ersten Gedankenstrich ».

B.1.9. Durch Artikel 50 des angefochtenen Gesetzes wird in Artikel 275<sup>7</sup> desselben Gesetzbuches, zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 7. November 2011, zwischen den Absätzen 3 und 4 ein Absatz mit folgendem Wortlaut eingefügt:

« Der König kann den in Absatz 3 bestimmten Prozentsatz durch einen im Ministerrat beratenen Erlass für die in vorliegendem Artikel erwähnten Arbeitgeber erhöhen, die entweder aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches als kleine Gesellschaften gelten oder natürliche Personen sind, die die Kriterien des vorerwähnten Artikels 15 *mutatis mutandis* erfüllen. Der König reicht bei den Gesetzgebenden Kammern, wenn sie versammelt sind, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse zur Ausführung des vorliegenden Absatzes ».

B.1.10. Artikel 51 des angefochtenen Gesetzes bestimmt:

« Die Artikel 43 bis 49 treten ab dem Steuerjahr 2014 in Kraft.

Ab dem 28. Juni 2013 am Datum des Jahresabschlusses angebrachte Änderungen haben keine Auswirkung auf die Anwendung der Maßnahmen in vorliegendem Unterabschnitt.

Artikel 50 ist auf die ab dem 1. Januar 2014 gezahlten oder zuerkannten Entlohnungen anwendbar ».

### *In Bezug auf den Kontext der angefochtenen Bestimmungen*

B.2. Ab dem Steuerjahr 2014 werden belgische Gesellschaften und ausländische Gesellschaften mit einer belgischen Niederlassung aufgrund der Artikel 219<sup>ter</sup> und 233 Absatz 3 des EStGB 1992 mit einer getrennten Steuer im Rahmen der Gesellschaftssteuer und der Steuer der Gebietsfremden belegt. In Artikel 227 des EStGB 1992 ist festgelegt, auf welche ausländischen Gesellschaften die Steuer der Gebietsfremden Anwendung findet. In Artikel 229 desselben Gesetzbuches wird definiert, was unter dem Ausdruck « belgische Niederlassung » zu verstehen ist.

Die neue Steuer, « Fairness Tax » genannt, findet Anwendung, wenn im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis des Unternehmens ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder um vorgetragene Steuerverluste verringert wird. Für die Auslegung des Begriffs « ausgeschüttete Dividenden » wird auf Artikel 18 Absatz 1 Nrn. 1 bis 2<sup>bis</sup> des EStGB 1992 verwiesen.

Die Grundlage für die « Fairness Tax » besteht in der « Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem in den Artikeln 215 und 216 erwähnten Gesellschaftssteuersatz unterliegt » (Artikel 219<sup>ter</sup> § 2 des EStGB 1992).

In Bezug auf die Steuer der Gebietsfremden ist die getrennte Steuer mit der Ausschüttung einer Dividende durch die ausländische Gesellschaft verbunden. Für die belgischen Niederlassungen wird im Gesetz eine fiktive Dividende festgelegt und versteht man für die Anwendung dieser Regelung unter « ausgeschüttete Dividenden » den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimmt (Artikel 233 Absatz 3 des EStGB 1992).

Die getrennte Steuer wird auf einen Satz von 5 Prozent, zuzüglich 3 Prozent zusätzliche Krisenabgabe, festgelegt, was zu einem Satz von 5,15 Prozent führt. Die « Fairness Tax » ist in der Gesellschaftssteuer nicht abzugsfähig und unterliegt einem Vorauszahlungssystem.

B.3. In den Vorarbeiten heißt es bezüglich der angefochtenen Maßnahmen:

« Ab dem Steuerjahr 2014 wird in die Gesellschaftssteuer und die Steuer der gebietsfremden Gesellschaften eine *Fairness Tax* eingeführt.

Sie gilt in den Fällen, in denen für denselben Besteuerungszeitraum einerseits Dividenden ausgeschüttet werden und andererseits das steuerpflichtige Ergebnis um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Verluste verringert wird.

Für die Berechnung der *Fairness Tax* wird zunächst der Betrag der ausgeschütteten Dividenden berechnet, der nicht in dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden ist.

Die Dividenden, die gemäß Artikel 537 des EStGB 1992 tatsächlich in den Vorteil des darin vorgesehenen Satzes von 10 Prozent gelangt sind, können auf keinen Fall für die Anwendung der *Fairness Tax* berücksichtigt werden.

Von diesem Dividendenbetrag, der nicht in dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden ist, wird der Anteil des Dividendenbetrags abgezogen, der aus bereits besteuerten Rücklagen stammt.

Um ‘ Manipulationen ’ zu bekämpfen, werden in Bezug auf die ‘ bereits besteuerten Rücklagen ’ nur die für das Steuerjahr 2014 aufgebauten Rücklagen aus der Anwendung der Maßnahme ausgeschlossen.

Bei der Ermittlung des Ursprungs der Entnahme aus Rücklagen wird die LIFO-Methode angewandt: *last in, first out*.

Der Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen einerseits den in Abzug gebrachten vorgetragenen Verlusten und dem Abzug der fiktiven Zinsen desselben Geschäftsjahres und andererseits dem steuerpflichtigen ‘ Ergebnis des Besteuerungszeitraums ’ nach dem ersten Berechnungsvorgang.

Der Vortrag des Abzugs für Risikokapital, der immer noch gemäß Artikel 536 des EStGB 1992 befreit werden kann, wird bei dieser Berechnung nicht berücksichtigt.

Das vorerwähnte steuerpflichtige Ergebnis des Besteuerungszeitraums ist das Ergebnis des so genannten ersten Berechnungsvorgangs (im Sinne von Artikel 74 des KE/EStGB 1992). Unter anderem umfasst es daher nicht die steuerfreien Mehrwerte auf Aktien oder Anteile.

Auf die somit begrenzte Grundlage wird der vorerwähnte Satz von 5 Prozent angewandt.

Diese getrennte Steuer kann nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

Diese Maßnahme findet nicht Anwendung auf die Gesellschaften, die aufgrund von Artikel 15 des Gesellschaftsgesetzbuches auf konsolidierter Basis als kleine Gesellschaften gelten.

Für diese getrennte Steuer gelten die Regeln der Vorauszahlungen; sie unterliegt der Krisenabgabe.

Es erfolgt eine Meldung bei der Europäischen Kommission.

*Beispiel 1*

Eine Gesellschaft mit einem steuerpflichtigen Ergebnis von 1000 (Code 012/1040 der Erklärung) gibt Folgendes an:

Ausgeschüttete Dividenden (Code 059/1320): 600  
 Steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang (Code 077/1430): 1 600  
 Endgültig besteuerte Einkünfte (Code 099/1433): 300  
 Abzug für Risikokapital (Code 103/1435): 800  
 Vorherige Verluste (Code 106/1436): 50  
 Besteuerbar zum normalen Satz (Code 112/1460): 450

*Anwendung der Maßnahme*

Anteil der Dividenden, der nicht in der Besteuerungsgrundlage wiederzufinden ist:  $600 - 450 = 150$

Verhältnismäßige Begrenzung:  $(800 + 50) / 1 600 = 53,12$  Prozent

Grundlage für Mindestbesteuerung:  $150 \times 53,12 \% = 79,68$

Getrennte Steuer zu 5 Prozent = 3,98

*Beispiel 2*

Entnahme aus Rücklagen (negativ): - 1 000  
 Abgelehnte Ausgaben: 100  
 Dividenden: 3000  
 Steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang: 2 100  
 Abzüge (EBE ausländische Dividenden): - 100  
 Saldo: 2 000  
 AfZ: - 1 000  
 Vorherige Verluste: - 1 000  
 Vortrag AfZ: - 1 000  
 Steuerpflichtiges Ergebnis: 0

*Anwendung der Maßnahme*

(1) Es wurden 3 000 Dividenden ausgeschüttet, und diese werden gerechtfertigt durch:

. 1 000 infolge von Entnahmen aus (bereits besteuerten) Rücklagen von vorherigen Geschäftsjahren (spätestens bis zum Steuerjahr 2014).

(2) Von diesen 3 000 Dividenden ist schließlich nichts in dem steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden, denn das endgültige steuerpflichtige Ergebnis beträgt 0. Die Bruttobasis für die *Fairness Tax* beträgt also 3 000.

(3) 1 000 der ausgeschütteten Dividenden stammen aus besteuerten Rücklagen und werden von der Bruttobasis der *Fairness Tax* abgezogen. Also  $3 000 - 1 000 = 2 000$

## (4) Verhältnismäßige Begrenzung

Berechnung Zähler: vorgetragene Verluste (1 000) + AfZ (1 000) = 2 000

Berechnung Nenner: steuerpflichtiges Ergebnis nach dem ersten Berechnungsvorgang beträgt 2 100.

Berechnung Verhältnis:  $2\,000 / 2\,100 = 95,23\%$

ALSO: Berechnung der *Fairness Tax*: Bruttobasis (3) von 2 000 wird verringert um das Verhältnis:  $2\,000 \times 95,23\% = 1\,904,76$

Und diese Basis unterliegt der *Fairness Tax* von 5 Prozent:  $1\,904,76 \times 5\% = 95,23$  » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/004, SS. 13-15).

Im Bericht namens des Ausschusses für Soziales vom 15. Juli 2013 erteilt der Minister als Antwort auf verschiedene Fragen und Anmerkungen weitere Erläuterungen im Zusammenhang mit der *Fairness Tax*.

« Der Minister antwortet, dass die *Fairness Tax* eigentlich recht einfach ist. Es handelt sich eigentlich um eine getrennte Steuer, die erhoben wird auf die Plusdifferenz zwischen einerseits den für den Besteuerungszeitraum ausgeschütteten Bruttodividenden und andererseits dem endgültigen steuerpflichtigen Ergebnis, das tatsächlich dem Satz der Gesellschaftsteuer unterliegt.

Der erhaltene Saldo wird anschließend gemäß einem Prozentsatz begrenzt, der das Verhältnis ausdrückt zwischen:

- einerseits im Zähler dem für den Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug des Verlustvortrags und dem für denselben Besteuerungszeitraum tatsächlich vorgenommenen Abzug für Risikokapital und

- andererseits im Nenner dem steuerlichen Ergebnis des Besteuerungszeitraums unter Ausschluss der steuerfreien Wertminderungen, Rückstellungen und Mehrwerte.

Der Minister verdeutlicht, dass die *Fairness Tax* den EBE-Abzug, den Patentabzug und den Investitionsabzug nicht berührt. Nur die abgezogenen fiktiven Zinsen und die vorgetragenen Verluste werden für die Berechnung der getrennten Steuer berücksichtigt.

Die Maßnahme dient eigentlich dazu, die Auswüchse zu begrenzen, die die unbegrenzte Übertragbarkeit der Verluste und der Abzug der fiktiven Zinsen verursacht haben. Diese Auswüchse, die eigentlich gesetzlich zulässig sind, haben dazu geführt, dass gewisse Unternehmen eigentlich fast keine Steuer mehr zahlen. Weil dies nicht gerecht ist gegenüber den anderen Unternehmen und Steuerpflichtigen, hat die Regierung sich dafür entschieden, diese Unternehmen doch zu besteuern mittels einer getrennten Steuer, nämlich der so genannten *Fairness Tax*.

Der Minister führt an, dass die neue Maßnahme der Europäischen Kommission vorgelegt wurde, die prüfen wird, ob die *Fairness Tax* den europäischen Vorschriften entspricht, darunter die Mutter-Tochter-Richtlinie. Der Minister vertraut voll darauf, dass die *Fairness Tax* die Prüfung auf europäischer Ebene bestehen wird. Das Urteil des Europäischen Gerichtshofes im Rahmen des *Burda*-Urteils vom 26. Juni 2008 (C-284/06) bestärkt ihn in seiner Überzeugung,

dass die Europäische Kommission die *Fairness Tax* nicht als einen verdeckten Steuerabzug an der Quelle ansehen wird.

Der Minister bestätigt, dass die *Fairness Tax* auf den Rückkauf eigener Aktien Anwendung findet. Der Rückkauf eigener Aktien ist Anlass zur Zahlung einer Dividende. Diese Dividende wird für die Berechnung der *Fairness Tax* berücksichtigt.

Die *Fairness Tax* soll nicht die Unternehmen veranlassen, keine Dividenden auszuschütten. Wenn ein Unternehmen keine Dividenden ausschüttet, ist selbstverständlich auch keine *Fairness Tax* geschuldet. Dies ist nur der Fall, wenn der Betrag der ausgeschütteten Dividenden höher ist als das endgültige steuerpflichtige Ergebnis.

Für die Steuer der Gebietsfremden ist die Berechnung von fiktiven Dividenden vorgesehen. Das ausländische Ergebnis in Bezug auf Dividenden wird der belgischen Niederlassung im Verhältnis zwischen dem ausländischen steuerpflichtigen Ergebnis und dem belgischen steuerpflichtigen Ergebnis zugewiesen. Diese Bestimmung ist notwendig zur Vermeidung einer Diskriminierung.

Schließlich antwortet der Minister, dass das erwartete Steueraufkommen der *Fairness Tax* durch den Studiendienst des FÖD Finanzen auf der Grundlage der verfügbaren statistischen Daten im Zusammenhang mit dem Abzug für vorgetragene Verluste und Risikokapital berechnet wurde. Der Unterschied zwischen dem veranschlagten Steueraufkommen für 2013 und für 2014 ist dadurch zu erklären, dass für 2013 nur Vorauszahlungen berücksichtigt wurden und für 2014 sowohl Eintreibungen als auch Vorauszahlungen. Aus diesem Grund ist der Betrag für 2014 höher als für 2013. Der Minister hebt hervor, dass es sich um Nettozahlen handelt. Dies bedeutet, dass die 50 Millionen Euro an Steuerermäßigungen, die den KMBs zugute kommen - siehe Artikel 49 (neu) - eigentlich vom Gesamtbetrag für 2014 abgezogen werden müssen. Der Gesamtbetrag des erwarteten Ertrags der *Fairness Tax* für 2014 beträgt 215 Millionen Euro, von denen 50 Millionen Euro abgezogen werden. Es bleibt somit für 2014 ein erwarteter Nettoertrag von 165 Millionen Euro übrig » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2891/007, SS. 37-39).

B.4.1. Aus dem Vorstehenden geht hervor, dass die angefochtenen Maßnahmen nach Darlegung des Gesetzgebers dazu dienen, die Folgen der unbegrenzten Übertragbarkeit der Verluste und des Abzugs der fiktiven Zinsen zu begrenzen, da sie dazu geführt hätten, dass gewisse Unternehmen keine oder fast keine Steuern mehr bezahlen. Es werde also bezweckt, Diskriminierungen zwischen Steuerpflichtigen zu vermeiden.

B.4.2. Der Minister der Finanzen hat die Maßnahme am 8. Juni 2013 bei der Europäischen Kommission angemeldet im Lichte ihrer Übereinstimmung mit dem Recht der Europäischen Union, und insbesondere mit der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (nachstehend: « Mutter-Tochter-Richtlinie »). Gemäß der dem Gerichtshof durch den Ministerrat erteilten Information hat die Kommission am 24. September 2013 mitgeteilt, dass sie zusätzliche Informationen bei der belgischen Steuerverwaltung anfordern werde, um die Übereinstimmung der « *Fairness Tax* » mit den europäischen Vorschriften beurteilen zu können.

Als Anlage zu einem Ergänzungsschriftsatz hat der Ministerrat dem Gerichtshof einen Brief der Kommission vom 1. August 2014 übermittelt, in dem die Kommission den belgischen Behörden mitteilt, dass Artikel 219<sup>ter</sup> des EStGB 1992 im Widerspruch zu Artikel 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie, zu den Artikeln 49 und 63 des AEUV und zu den Artikeln 31 und 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum zu stehen scheine. Der Ministerrat hat dem Gerichtshof ebenfalls die Antwort übermittelt, die die belgischen Behörden durch einen Brief vom 9. Oktober 2014 an die Kommission gerichtet haben und in dem sie erklären, nicht mit dem Standpunkt der Kommission einverstanden zu sein.

### *Zur Hauptsache*

#### *In Bezug auf den ersten Teil des ersten Klagegrunds*

B.5.1. Die klagende Partei führt im ersten Teil des ersten Klagegrunds an, die angefochtene Maßnahme verstoße gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 49 des AEUV. Der Gerichtshof wird gebeten, bezüglich der Auslegung der genannten Vertragsbestimmung gegebenenfalls dem Gerichtshof der Europäischen Union Vorabentscheidungsfragen zu stellen.

B.5.2. Die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung bestimmen:

« Art. 10. Es gibt im Staat keine Unterscheidung nach Ständen.

Die Belgier sind vor dem Gesetz gleich; nur sie können zur Bekleidung der zivilen und militärischen Ämter zugelassen werden, vorbehaltlich der Ausnahmen, die für Sonderfälle durch ein Gesetz festgelegt werden können.

Die Gleichheit von Frauen und Männern ist gewährleistet ».

« Art. 11. Der Genuss der den Belgiern zuerkannten Rechte und Freiheiten muss ohne Diskriminierung gesichert werden. Zu diesem Zweck gewährleisten das Gesetz und das Dekret insbesondere die Rechte und Freiheiten der ideologischen und philosophischen Minderheiten ».

« Art. 172. In Steuerangelegenheiten dürfen keine Privilegien eingeführt werden.

Eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung darf nur durch ein Gesetz eingeführt werden ».

B.5.3. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs; der verfassungsmäßige Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung gilt angesichts aller Rechte und aller Freiheiten, einschließlich derjenigen, die sich aus internationalen Verträgen ergeben, welche für Belgien verbindlich sind. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.5.4. Artikel 49 des AEUV bestimmt:

« Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen ».

B.6. Die Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auch auf Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig sind (EuGH, 23. Februar 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, Randnr. 13). Ebenfalls gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich aus Artikel 49 des AEUV, dass ein Unternehmen die Freiheit hat, die Rechtsform, die sich am besten für die Ausübung seiner Tätigkeiten im Aufnahmemitgliedstaat eignet, zu wählen, und dass diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf (EuGH, 23. Februar 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, Randnr. 14; 28. Januar 1986, 270/83, *Kommission gegen Frankreich*, Randnr. 22).

B.7. Nach Darlegung der klagenden Partei behindere die « Fairness Tax » die ausländischen Gesellschaften in ihrer freien Wahl einer Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in Belgien, da sie unterschiedlich behandelt würden, je nachdem, ob sie ihre Tätigkeit in Belgien über eine feste Niederlassung oder über eine Tochtergesellschaft ausübten.

Wenn eine ausländische Gesellschaft mit Sitz in der Europäischen Union ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine getrennte Tochtergesellschaft ausübe, werde sie mit der Anwendung der « Fairness Tax » konfrontiert, wenn aus den Ergebnissen des belgischen Tochterunternehmens eine Dividende ausgeschüttet werde. Eine solche Dividendenausschüttung

werde lediglich durch die Ergebnisse und die Entscheidungen der belgischen Tochtergesellschaft beeinflusst. Ein belgisches Tochterunternehmen, das an die Muttergesellschaft einen Gewinn ausschütete, unterliege der angefochtenen Besteuerung, ungeachtet dessen, ob die Muttergesellschaft selbst einen Gewinn ausschütete oder nicht. Bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns des belgischen Tochterunternehmens an die Rücklagen sei keine « Fairness Tax » geschuldet, ungeachtet dessen, ob das ausländische Unternehmen eine Dividende ausschütete oder nicht.

Wenn eine ausländische Gesellschaft mit Sitz innerhalb der Europäischen Union ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine feste Niederlassung ausübe, werde sie mit der Anwendung der « Fairness Tax » konfrontiert, je nachdem, ob die ausländische Gesellschaft eine Dividende ausschütete oder nicht. Wenn die ausländische Gesellschaft keine Dividende ausschütete, sei keine Steuer geschuldet, auch wenn ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen sei. Wenn die ausländische Gesellschaft hingegen eine Dividende ausschütete, sei immer eine « Fairness Tax » geschuldet, auch wenn kein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen sei. Die « Fairness Tax » werde in diesem Fall auch durch die Ergebnisse und die Entscheidungen in Bezug auf die Tätigkeiten beeinflusst, die nicht in Belgien stattfänden und daher den Tätigkeiten der belgischen festen Niederlassung vollkommen fremd seien. Das ausländische Unternehmen könne daher auf seinen ausländischen Gewinn besteuert werden aus dem einfachen Grund, dass es eine feste Niederlassung in Belgien habe.

Daher würden ausländische Gesellschaften mit Sitz innerhalb der Europäischen Union bezüglich der Anwendung der zusätzlichen Dividendensteuer unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie sich dafür entschieden, ihre Wirtschaftstätigkeiten in Belgien über eine getrennte belgische Tochtergesellschaft oder über eine belgische feste Niederlassung zu entwickeln. Die klagende Partei ist also der Auffassung, dass eine ausländische Gesellschaft, die sich für eine belgische feste Niederlassung entscheide, im System der beanstandeten Steuer weniger günstig behandelt werde, was im Widerspruch zu der durch Artikel 49 des AEUV gewährleisteten Niederlassungsfreiheit stehe.

Die klagende Partei erkennt auch eine Diskriminierung auf der Grundlage der Staatsangehörigkeit zwischen der festen Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft und einer belgischen Gesellschaft. Auf die festen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften könne die beanstandete Steuer angewandt werden trotz des Umstandes, dass der vollständige Gewinn, der der belgischen festen Niederlassung zugerechnet werden könne, den Rücklagen zugeführt oder in Belgien neu investiert worden sei, während diese Steuer nicht auf die belgische Gesellschaft angewandt werde, wenn sie ihren vollständigen Gewinn den Rücklagen zuführe

oder neu investiere. Diese ungleiche Behandlung verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz und gegen die Niederlassungsfreiheit, was aufgrund der Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 49 des AEUV verboten sei.

B.8. Der Verfassungsgerichtshof wird gebeten, dem Europäischen Gerichtshof Vorabentscheidungsfragen über die Auslegung des Rechts der Europäischen Union zu stellen. Die klagende Partei beruft sich zur Untermauerung ihres Antrags auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 23. Februar 2006 in der Rechtssache C-253/03, in dem der Gerichtshof wie folgt geurteilt hat:

« 11. Die erste Frage des vorliegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet.

12. Artikel 52 EG-Vertrag ist eine der grundlegenden Vorschriften des Gemeinschaftsrechts und in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar (vgl. u.a. Urteil vom 21. September 1999 in der Rechtssache C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, *Slg.* 1999, I-6161, Randnr. 34).

13. Nach dieser Vorschrift umfasst die Niederlassungsfreiheit der Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen nach den Bestimmungen des Niederlassungsstaats für seine eigenen Angehörigen. Die Aufhebung der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich auch auf Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats ansässig sind (Urteile vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83, *Kommission/Frankreich*, *Slg.* 1986, 273, Randnr. 13, und vom 29. April 1999 in der Rechtssache C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, *Slg.* 1999, I-2651, Randnr. 22).

14. Da Artikel 52 Absatz 1 Satz 2 EG-Vertrag den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden (Urteil *Kommission/Frankreich*, Randnr. 22).

15. Die Freiheit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen, hat insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten.

16. Insoweit ist festzustellen, dass die Anwendung des endgültigen Steuersatzes von 42 %, der für die Gewinne der Zweigniederlassungen von Muttergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gilt, allgemein eine nachteilige Behandlung gegenüber dem niedrigeren

Steuersatz von 33,5 % und sogar 30 % darstellt, der für die Gewinne der Tochtergesellschaften solcher Gesellschaften gilt.

17. Daraus folgt, dass es aufgrund der Weigerung, auf Zweigniederlassungen den niedrigeren Steuersatz anzuwenden, für die Gesellschaften, die ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben, weniger attraktiv ist, die Niederlassungsfreiheit durch eine Zweigniederlassung auszuüben. Demzufolge schränkt eine nationale Regelung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, die Freiheit ein, die geeignete Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen.

18. Es ist daher zu prüfen, ob diese unterschiedliche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.

19. Das Finanzamt und die deutsche Regierung machen geltend, dass sich die unterschiedliche Behandlung von Zweigniederlassungen gegenüber Tochtergesellschaften auf Situationen beziehe, die nicht objektiv vergleichbar seien.

20. Insbesondere verließen die Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschütete, das Vermögen der Tochtergesellschaft, während die Gewinne, die von einer Zweigniederlassung an ihr Stammhaus transferiert würden, nach wie vor zum Vermögen ein und derselben Gesellschaft gehörten. Dieser grundlegende Unterschied sowie praktische Gründe hätten den nationalen Gesetzgeber veranlasst, die Anwendung des niedrigeren Steuersatzes auf die Gewinne der Zweigniederlassungen auszuschließen.

21. Das Finanzamt führt weiter aus, dass der für Tochtergesellschaften geltende niedrigere Steuersatz dadurch gerechtfertigt sei, dass die bei einer Tochtergesellschaft erhobene Steuer auf die Steuerschuld der begünstigten Muttergesellschaft, die in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sei, angerechnet werden müsse, um eine Doppelbesteuerung dieser Steuerpflichtigen zu verhindern.

22. Was zunächst das Argument der deutschen Regierung und des Finanzamts betrifft, dass zwischen der Ausschüttung der Gewinne durch eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft und dem Transfer der Gewinne innerhalb einer Gesellschaft ein grundlegender Unterschied bestehe, so ist auf Folgendes hinzuweisen.

23. In beiden Fällen werden die Gewinne der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, die die Tochtergesellschaft oder die Zweigniederlassung kontrolliert. Der einzige wirkliche Unterschied zwischen diesen beiden Sachverhalten besteht darin, dass die Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft eine entsprechende förmliche Entscheidung voraussetzt, während die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft auch ohne eine förmliche Entscheidung zum Vermögen dieser Gesellschaft gehören.

24. Außerdem ergibt sich aus dem Vorlagebeschluss sowie aus den Erklärungen des Finanzamts und der deutschen Regierung, dass die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne, auch wenn sie das Vermögen der Tochtergesellschaft verlassen, dieser von der Muttergesellschaft wieder zur Verfügung gestellt werden können, und zwar als Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen.

25. Daher rechtfertigt der Umstand, dass die Gewinne einer Tochtergesellschaft mit ihrer Ausschüttung an deren Muttergesellschaft das Vermögen der Tochtergesellschaft verlassen, es nicht, auf diese Gewinne einen niedrigeren Steuersatz als den anzuwenden, der für die gleichen Gewinne einer Zweigniederlassung gilt.

26. Zu dem Argument des Finanzamts, dass die Anwendung des niedrigeren Steuersatzes auf die Tochtergesellschaften gerechtfertigt sei, um eine Doppelbesteuerung der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen zu verhindern, ist festzustellen, dass dieser Steuersatz nicht nur für die Gewinne gilt, die an diese Gruppe von Steuerpflichtigen ausgeschüttet werden. Der niedrigere Steuersatz gilt nämlich auch für die Ausschüttung der Gewinne durch deutsche Tochtergesellschaften an Muttergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, z.B. in Luxemburg.

27. Zur Lage einer deutschen Tochtergesellschaft einer luxemburgischen Gesellschaft ist außerdem darauf hinzuweisen, dass der für die Gewinne einer solchen Tochtergesellschaft geltende Steuersatz, der niedriger ist als der für die Gewinne einer Zweigniederlassung geltende Steuersatz, nicht durch eine höhere Besteuerung dieser Gewinne bei der luxemburgischen Muttergesellschaft ausgeglichen wird.

28. Der Bundesfinanzhof führt nämlich aus, dass nach den Artikeln 5 Absatz 1, 13 Absätze 1 und 2 sowie 20 Absätze 1 und 2 des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens sowohl die Gewinne, die eine luxemburgische Gesellschaft von einer deutschen Zweigniederlassung erhält, als auch die Gewinne, die ihr von einer deutschen Tochtergesellschaft zufließen, von der luxemburgischen Körperschaftsteuer ausgenommen sind.

29. Im Licht der Ausführungen des Bundesfinanzhofs im Vorlagebeschluss ergibt sich darüber hinaus, dass die nationale Regelung in Bezug auf die Modalitäten der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage bei Gesellschaften, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat haben, offenbar keine Unterscheidung danach, ob sie ihre Tätigkeiten durch eine Zweigniederlassung oder eine Tochtergesellschaft ausüben, vornimmt, die geeignet wäre, eine unterschiedliche Behandlung dieser beiden Kategorien von Gesellschaften zu rechtfertigen.

30. Unter diesen Umständen befinden sich die deutschen Tochtergesellschaften und die deutschen Zweigniederlassungen der Gesellschaften, die ihren Sitz in Luxemburg haben, in einer objektiv vergleichbaren Situation.

31. Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass die Artikel 52 und 58 EG-Vertrag einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, wonach die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet » (EuGH, 23. Februar 2006, C-253/03, *CLT-UFA SA*, Randnrn. 11 bis 31).

B.9.1. Der Ministerrat führt hauptsächlich an, dass die Situation einer festen Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft und diejenige eines Tochterunternehmens einer ausländischen Gesellschaft nicht vergleichbar seien. Der Ministerrat verweist darauf, dass die angefochtenen Bestimmungen eine Einschränkung der vorher unbegrenzt gewährten Steuerbefreiung von vorgetragene Verlusten und des Abzugs von fiktiven Zinsen umfassten, um so die Auswüchse

dieser Befreiungen zu bekämpfen. Der erste bemängelte Behandlungsunterschied ergebe sich – so der Ministerrat - nicht aus den angefochtenen Bestimmungen, sondern aus den spezifischen Merkmalen einer festen Niederlassung, da belgische Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften selbst keine Dividenden ausschütteten und sich hierdurch wesentlich von Tochterunternehmen ausländischer Gesellschaften unterschieden, die selbst wohl Dividenden ausschütten könnten. Darüber hinaus betreffe die beanstandete Steuer keine ausländischen Gesellschaften, sondern die belgischen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften sowie Gesellschaften, die gegebenenfalls Tochterunternehmen von ausländischen Gesellschaften sein könnten.

B.9.2. In Bezug auf den zweiten Behandlungsunterschied zwischen einer festen Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft und einer belgischen Gesellschaft bemerkt der Ministerrat, dass in dem abgeänderten Artikel 233 des EStGB 1992 die Berechnung einer fiktiven Dividende vorgesehen worden sei, um etwaige Diskriminierungen zu vermeiden. Diese Vorgehensweise ergebe sich aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung für die belgische Gesellschaft über die vollständige Buchführung verfüge, während für die festen Niederlassungen von ausländischen Gesellschaften lediglich das Ergebnis der festen Niederlassung im Verhältnis zum ausländischen Ergebnis berücksichtigt werden könne. Die ausgeschüttete Dividende werde für eine feste Niederlassung einer ausländischen Gesellschaft bestimmt durch den Teil der von der Gesellschaft ausgeschütteten Bruttodividenden, der verhältnismäßig mit dem positiven Teil des Buchführungsergebnisses der belgischen Niederlassung im gesamten Buchführungsergebnis der Gesellschaft übereinstimme. Es könne daher nicht die Rede von einem Behandlungsunterschied sein, sondern von einer an die Umstände angepassten Regelung von zwei unterschiedlichen Situationen, die analog behandelt würden.

B.9.3. Der Ministerrat kann sich jedoch mit dem Angebot der klagenden Partei, dem Europäischen Gerichtshof Vorabentscheidungsfragen zu stellen, einverstanden erklären.

B.10.1. Die Prüfung des ersten Teils des ersten Klagegrunds setzt voraus, dass über die Frage befunden wird, ob Artikel 49 des AEUV so auszulegen ist, dass er einer Regelung wie derjenigen, die vor dem Gerichtshof beanstandete wird, entgegensteht, wobei

a) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen ist, während Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einem belgischen Tochterunternehmen nicht einer solchen Steuer unterliegen, wenn sie eine

Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob das Tochterunternehmen eine Dividende ausgeschüttet hat oder nicht;

b) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung bei einer vollständigen Zuführung des belgischen Gewinns an die Rücklagen einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, während belgische Gesellschaften bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns an die Rücklagen nicht einer solchen Steuer unterliegen.

B.10.2. Aufgrund von Artikel 267 des AEUV entscheidet der Gerichtshof der Europäischen Union im Wege der Vorabentscheidung sowohl über die Auslegung der Handlungen der Einrichtungen der Union als auch über die Gültigkeit dieser Handlungen. Aufgrund von Absatz 3 ist ein einzelstaatliches Gericht zur Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Union verpflichtet, wenn seine Entscheidungen - wie diejenigen des Verfassungsgerichtshofes - nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Im Falle von Zweifel hinsichtlich der Auslegung oder Gültigkeit einer Bestimmung des Unionsrechts, die für die Lösung einer vor diesem Gericht anhängigen Streitsache erheblich ist, muss dieses Gericht eine Vorabentscheidungsfrage an den Gerichtshof der Europäischen Union richten, auch von Amts wegen, ohne dass eine der Parteien dies beantragt hätte.

B.11. Vor der Urteilsfällung zur Sache über den ersten Teil des ersten Klagegrunds ist dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene erste Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*In Bezug auf den zweiten Teil des ersten Klagegrunds*

B.12.1. Im zweiten Teil des ersten Klagegrunds führt die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie an.

B.12.2. Artikel 5 Absatz 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestimmt:

«Die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne sind vom Steuerabzug an der Quelle befreit».

B.12.3. Die beanstandete Steuer müsse nach Darlegung der klagenden Partei als ein Steuerabzug an der Quelle gelten, wenn sie auf die Gewinne erhoben werde, die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttet würden, während in dem angeführten Artikel 5 vorgesehen sei, dass die von einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit seien.

B.13. Nach Auffassung des Ministerrates handele es sich bei der beanstandeten Steuer nicht um einen verdeckten Steuerabzug an der Quelle, sondern um eine getrennte Steuer, die entsprechend den ausgeschütteten Dividenden berechnet werde, die nicht im steuerpflichtigen Ergebnis wiederzufinden seien infolge des Abzugs der fiktiven Zinsen und des Abzugs vorheriger Verluste, so dass von einem Verstoß gegen die durch die klagende Partei angeführten Referenznormen nicht die Rede sein könne.

B.14. Artikel 5 der genannten Richtlinie enthält keine Definition des Steuerabzugs an der Quelle. Im Urteil vom 12. Dezember 2006 in der Rechtssache C-446/04 ist der Europäische Gerichtshof von folgender Erwägung ausgegangen:

« Zu dem in Artikel 5 der Richtlinie 90/435 für die Mitgliedstaaten aufgestellten Verbot, einen Steuerabzug an der Quelle auf Gewinne vorzunehmen, die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft ausschüttet, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine Abgabe, die auf die in dem Staat der Dividendenausschüttung erzielten Einkünfte erhoben wird und deren auslösender Tatbestand die Zahlung von Dividenden oder anderen Erträgen von Wertpapieren ist, eine Quellensteuer darstellt, wenn die Erträge dieser Wertpapiere die Besteuerungsgrundlage dieser Steuer sind und der Steuerpflichtige der Inhaber dieser Wertpapiere ist (Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-375/98, *Epson Europe*, Slg. 2000, I-4243, Randnr. 23, *Athinaiki Zythopoiia*, Randnrn. 28 und 29, und *Océ van der Grinten*, Randnr. 47) » (EuGH, 12. Dezember 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 108).

B.15.1. Somit erweist sich, dass gleichzeitig folgende Bedingungen erfüllt sein müssen, damit es sich um einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der genannten Richtlinie handelt: (1) der Steuertatbestand ist die Zahlung von Dividenden; (2) die Besteuerungsgrundlage besteht in den Erträgen der Aktien oder Anteile; (3) der Steuerpflichtige ist der Inhaber der Wertpapiere.

B.15.2. Die Parteien vor dem Gerichtshof sind sich darüber einig, dass die « Fairness Tax » die ersten beiden Bedingungen erfüllt. Über die dritte Bedingung sind sie sich jedoch nicht einig.

B.16.1. Die klagende Partei stützt ihre Position auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 4. Oktober 2001 in der Rechtssache C-294/99, in dem der Gerichtshof erkannte, dass

« es einen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie darstellt, wenn das nationale Recht vorschreibt, dass bei der Ausschüttung von Gewinnen durch eine Tochtergesellschaft (eine Aktiengesellschaft oder eine entsprechende Gesellschaft) an ihre Muttergesellschaft für die Bestimmung der steuerbaren Gewinne der Tochtergesellschaft deren gesamter Reingewinn einschließlich der Einkünfte, die einer besonderen, zum Erlöschen der Steuerschuld führenden Besteuerung unterliegen, sowie der nichtsteuerbaren Einkünfte berücksichtigt wird, obwohl diese beiden Arten von Einkünften nach nationalem Recht nicht besteuert würden, wenn sie bei der Tochtergesellschaft verblieben und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet würden » (EuGH, 4. Oktober 2001, C-294/99, *Athinaiki Zythopoiia*, Randnr. 33).

B.16.2. Die klagende Partei leitet aus diesem Urteil ab, dass die dritte Bedingung - nämlich, dass der Inhaber der Wertpapiere der Steuerpflichtige sein muss - für den Europäischen Gerichtshof nicht ausschlaggebend sei, um zu beurteilen, ob es sich bei einer Steuer um einen Steuerabzug an der Quelle handele oder nicht. Der Europäische Gerichtshof entscheide sich bei der Beurteilung eines Steuerabzugs an der Quelle für einen wirtschaftlichen Ansatz. Die klagende Partei ist auch der Auffassung, dass der Steuerpflichtige der « Fairness Tax » nur formell die ausschüttende belgische Gesellschaft sei, denn in Wirklichkeit sei der Aktionär der Steuerpflichtige, da die ausgeschüttete Dividende niedriger sein werde aufgrund der vorher gezahlten Steuer. Somit sei die dritte Bedingung auf jeden Fall erfüllt.

B.17. Der Ministerrat ist seinerseits der Auffassung, dass der Europäische Gerichtshof den durch die klagende Partei vorgeschlagenen Ansatz im Urteil vom 26. Juni 2008 in der Rechtssache C-284/06 abgewiesen habe. In diesem Urteil hat der Europäische Gerichtshof wie folgt entschieden:

« 56. Damit ist die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Steuerabzugs an der Quelle im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 im Ausgangsverfahren nicht erfüllt.

57. Dieser Beurteilung steht nicht das Vorbringen von Burda und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften entgegen, die dem Urteil *Athinaiki Zythopoiia* entnehmen wollen, dass der Gerichtshof diese Voraussetzung in Wirklichkeit nicht anwende, sondern einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise den Vorzug gebe.

58. Dazu meint die Kommission, die Auslegung der Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 müsse der besonderen wirtschaftlichen Funktion des Mechanismus des in dieser Richtlinie vorgesehenen Steuerabzugs an der Quelle Rechnung tragen. Andernfalls wäre die Anwendung dieser Bestimmung in den am häufigsten vorkommenden Fällen in Frage gestellt, nämlich jenen, in denen eine Tochtergesellschaft Gewinne an ihre Muttergesellschaft ausschütete, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Ansässigkeit der Tochtergesellschaft ansässig sei.

59. Die Kommission führt dazu weiter aus, angesichts des Umstands, dass die Steuer durch die ausschüttende Gesellschaft einbehalten und unmittelbar an die Steuerbehörden abgeführt werde, entspreche die Besteuerung der Tochtergesellschaft ihrer wirtschaftlichen Wirkung nach einer Besteuerung der Muttergesellschaft.

60. Dieses Vorbringen ist zurückzuweisen.

61. Zunächst ergibt sich aus der nach dem Urteil *Athinaiki Zythopoiia* ergangenen Rechtsprechung, dass der Gerichtshof die Annahme eines Vorliegens eines ‘ Steuerabzugs an der Quelle ’ im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 auch weiterhin davon abhängig macht, dass der Steuerpflichtige Inhaber der Wertpapiere ist (vgl. Urteile *Océ van der Grinten*, Randnr. 47, und *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 108).

62. Diese Feststellung lässt sich auch nicht auf der Grundlage von dem Mechanismus des Steuerabzugs an der Quelle angeblich zugrunde liegenden wirtschaftlichen Erwägungen, wie sie von der Kommission angeführt worden sind, entkräften. Solche Erwägungen, wären sie denn zu berücksichtigen, liegen der Anwendung von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 nämlich nur dann zugrunde, wenn die Voraussetzungen, die in der in Randnr. 52 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung aufgestellt worden sind, sämtlich erfüllt sind.

63. Da die dritte Voraussetzung für das Vorliegen eines Steuerabzugs an der Quelle im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 im Ausgangsverfahren nicht erfüllt ist, steht diese Bestimmung einem buchungstechnischen Berichtigungsmechanismus wie dem des § 28 Abs. 4 KStG 1996 nicht entgegen.

64. Demgemäß ist auf die erste Frage zu antworten, dass eine Bestimmung des nationalen Rechts, nach der bei der Ausschüttung von Gewinnen durch eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft die Einkünfte und Vermögensmehrungen der Tochtergesellschaft besteuert werden, die nicht besteuert worden wären, wenn diese sie thesauriert hätte, anstatt sie an die Muttergesellschaft auszuschütten, keinen Steuerabzug an der Quelle im Sinne von Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435 bewirkt » (EuGH, 26. Juni 2008 C-284/06, *Burda*).

B.18.1. Obwohl der Ministerrat den Standpunkt vertritt, dass die « Fairness Tax » - wenn sie bei einer Gewinnausschüttung durch ein Tochterunternehmen an die Muttergesellschaft auferlegt werde - kein verdeckter Steuerabzug an der Quelle sei, ist er nicht dagegen, dass dem Europäischen Gerichtshof eine Vorabentscheidungsfrage gestellt wird.

B.18.2. Folglich ist es angebracht, bezüglich der Einstufung der « Fairness Tax » dem Europäischen Gerichtshof die im Tenor wiedergegebene zweite Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

*In Bezug auf den dritten Teil des ersten Klagegrunds*

B.19.1. Im dritten Teil des ersten Klagegrunds führt die klagende Partei einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie an.

B.19.2. Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie bestimmt:

«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.

Werden in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt, so darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen ».

B.20.1. Die Mutter-Tochter-Richtlinie bewirkt eine steuerliche Neutralität für grenzüberschreitende Dividendenausschüttungen zwischen qualifizierenden Mutter-Tochter-Gesellschaften. In Artikel 4 der Richtlinie ist daher die Anwendung entweder eines Verrechnungssystems oder einer Befreiungsregelung auf erhaltene Dividenden vorgesehen, damit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden vermieden wird.

B.20.2. Der belgische Gesetzgeber hat sich bei der Umsetzung der Richtlinie für die erste Methode entschieden, durch die Einführung der Regelung der endgültig besteuerten Einkünfte in Artikel 202 des EStGB 1992. Die Regelung besteht darin, dass Dividenden in Höhe von 95 Prozent vom Gesellschaftsgewinn abgezogen werden können, wenn die gesetzlich festgelegten Bedingungen erfüllt sind. Auf die übrigen 5 Prozent wird die Gesellschaftssteuer erhoben.

B.21. Nach Darlegung der klagenden Partei habe die « Fairness Tax » zur Folge, dass Dividenden zu mehr als 5 Prozent für die belgische Gesellschaftssteuer berücksichtigt würden, was dazu führe, dass das System nicht mehr in Einklang mit Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie stehe.

Die Befreiung von 95 Prozent der empfangenen Dividenden gilt nur für diese Steuer, wenn die empfangenen Dividenden unmittelbar im selben Jahr ausgeschüttet werden. Wenn die Gesellschaft dieselbe Dividende ein Jahr später ausschüttet, unterliegt ein viel höherer Anteil als 5 Prozent der empfangenen Dividende der beanstandeten Steuer. Dann werden beim Verhältnismäßigkeitsfaktor nicht die empfangenen Dividenden berücksichtigt, sondern lediglich die Gewinne des betreffenden Jahres und der darauf angewandte Abzug von fiktiven Zinsen oder

des Verlustes dieses Jahres. Das Problem wird verursacht durch den Umstand, dass die empfangenen Dividenden, die für den Abzug der endgültig besteuerten Einkünfte berücksichtigt werden können, schließlich die Grundlage der Gesellschaftssteuer verringern. Hierdurch wird der unbesteuerte ausgeschüttete Gewinn, auf dessen Grundlage die « Fairness Tax » berechnet wird, erhöht. Im Fall der erneuten Ausschüttung werden Dividenden, die für den Abzug des endgültigen steuerpflichtigen Ergebnisses berücksichtigt werden können, also in die Grundlage der « Fairness Tax » aufgenommen, so dass keine vollständige Befreiung gewährt wird.

Je nach dem Zeitpunkt der Ausschüttung der empfangenen Dividenden liegt also eine unterschiedliche Behandlung von belgischen Muttergesellschaften vor, was nach Auffassung der klagenden Partei einen Verstoß gegen die vorerwähnten Referenznormen darstelle.

B.22. Nach Auffassung des Ministerrates könne man der klagenden Partei nicht beipflichten, wenn sie anführe, dass gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen werde, indem es einen Behandlungsunterschied zwischen belgischen Muttergesellschaften je nach dem Zeitpunkt der Ausschüttung der empfangenen Dividenden geben könne, da es sich nicht um vergleichbare Kategorien von Personen handele. Es sei eine Entscheidung der Geschäftspolitik der Muttergesellschaft, Dividenden auszuschütten oder nicht. Die beanstandete Steuer sei unterschiedlich für dieselbe Gesellschaft pro Steuerjahr entsprechend der Höhe der ausgeschütteten Dividenden, dem Bestehen eines Abzugs für Risikokapital und der Höhe des steuerpflichtigen Ergebnisses. Die angefochtene Regelung habe somit nicht zur Folge, dass ein Teil der Dividende, der über die Schwelle von 5 Prozent hinausgehe, besteuert werde.

B.23.1. Ehe der dritte Teil des Klagegrunds beantwortet werden kann, ist zu prüfen, ob Artikel 4 Absatz 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie so auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der eine Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden erhoben wird, wenn diese Regelung zur Folge hat, dass eine Gesellschaft auf einen Teil der Dividende besteuert wird, der über die im genannten Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Schwelle hinausgeht, wenn sie eine empfangene Dividende später ausschüttet als in dem Jahr, in dem sie sie selbst empfangen hat, während dies nicht der Fall ist, wenn diese Gesellschaft eine Dividende erneut ausschüttet in dem Jahr, in dem sie sie erhält.

B.23.2. Folglich ist vor der Urteilsfällung zur Sache über die in der Klageschrift angeführten Klagegründe dem Gerichtshof der Europäischen Union die im Tenor wiedergegebene dritte Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

stellt vor der Urteilsfällung über den ersten Klagegrund dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen:

1. Ist Artikel 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der

a) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob ein Gewinn von der belgischen festen Niederlassung an das Mutterhaus geflossen ist, während Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einem belgischen Tochterunternehmen nicht einer solchen Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, ungeachtet dessen, ob das Tochterunternehmen eine Dividende ausgeschüttet hat oder nicht;

b) Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat mit einer belgischen festen Niederlassung bei einer vollständigen Zuführung des belgischen Gewinns an die Rücklagen einer Steuer unterliegen, wenn sie eine Ausschüttung von Gewinnen beschließen, die nicht in das endgültige steuerpflichtige Ergebnis der Gesellschaft aufgenommen werden, während belgische Gesellschaften bei einer vollständigen Zuführung des Gewinns an die Rücklagen nicht einer solchen Steuer unterliegen?

2. Ist Artikel 5 Absatz 1 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten dahin auszulegen, dass es sich um einen Steuerabzug an der Quelle handelt, wenn eine Bestimmung des nationalen Rechts vorschreibt, dass bei einer Gewinnausschüttung eines Tochterunternehmens an die Muttergesellschaft eine Steuer auferlegt wird, weil im selben Besteuerungszeitraum Dividenden ausgeschüttet werden und das steuerpflichtige Ergebnis ganz oder teilweise um den Abzug für Risikokapital und/oder vorgetragene Steuerverluste verringert wird, während der Gewinn aufgrund der nationalen Rechtsvorschriften nicht besteuert wäre, wenn er bei dem Tochterunternehmen verblieben wäre und nicht an die Muttergesellschaft ausgeschüttet worden wäre?

3. Ist Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie 2011/96/EU dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, mit der eine Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden erhoben wird, wenn diese Regelung zur Folge hat, dass eine Gesellschaft auf einen Teil der Dividende besteuert wird, der über die im genannten Artikel 4 Absatz 3 der Richtlinie festgelegte Schwelle hinausgeht, wenn sie eine empfangene Dividende später ausschüttet als in dem Jahr, in dem sie sie selbst empfangen hat, während dies nicht der Fall ist, wenn diese Gesellschaft eine Dividende erneut ausschüttet in dem Jahr, in dem sie sie erhält?

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. Januar 2015.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen