

Geschäftsverzeichnisnr. 5259
Entscheid Nr. 118/2012 vom 10. Oktober 2012

ENTSCHEIDSAUSZUG

In Sachen: Vorabentscheidungsfragen in Bezug auf Artikel 205 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, das Gesetz vom 19. September 1996 « zur Zustimmung zu dem am 20. April 1994 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommen zur Abänderung des Abkommens und zur Aufhebung des Protokolls zwischen der Republik Korea und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 29. August 1977 » und das Gesetz vom 19. September 1996 « zur Billigung des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Republik Venezuela zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und des Protokolls, unterzeichnet in Brüssel am 22. April 1993 », gestellt vom Appellationshof Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten M. Bossuyt und R. Henneuse, und den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels und P. Nihoul, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten M. Bossuyt,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Vorabentscheidungsfragen und Verfahren

In seinem Entscheid vom 22. November 2011 in Sachen der « Agfa-Gevaert » AG gegen (1) den belgischen Staat, FÖD Finanzen, Verwaltung der direkten Steuern, Minister der Finanzen, und (2) den belgischen Staat, FÖD Finanzen, Regionaldirektor der direkten Steuern Antwerpen 2, dessen Ausfertigung am 29. November 2011 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat der Appellationshof Antwerpen folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Verstößt Artikel 205 § 3 des EStGB 1992, eingefügt durch das Gesetz vom 21. Dezember 2009, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern die in Artikel 202 § 1 Nrn. 1 und 3 des oben genannten Gesetzbuches erwähnten Einkünfte, bis zu 95 Prozent ihres Betrags, die von einer in § 2 Absatz 3 erwähnten Gesellschaft gewährt oder zuerkannt werden, wegen mangelnder Gewinne nicht abzugsfähig sind, wenn diese Tochtergesellschaft nicht in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist, während diese Übertragung der dbE-Überschüsse wohl gestattet ist, wenn die vorerwähnten Einkünfte von einer Tochtergesellschaft, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist, ausgeschüttet werden?

2. Verstößt Artikel 205 § 3 des EStGB 1992 in Verbindung mit den Artikeln 63 und 64 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern eine belgische Muttergesellschaft, die Dividenden einer Tochtergesellschaft erhält, die in Südkorea oder Venezuela ansässig ist und in der sie eine Direktinvestition besitzt, kein Anrecht darauf hat, die von diesen Dividenden stammenden dbE-Überschüsse zu übertragen, während die Übertragbarkeit der dbE-Überschüsse wohl gestattet wäre, wenn dieselbe belgische Muttergesellschaft Dividenden einer Tochtergesellschaft erhält, die in Südkorea oder Venezuela ansässig ist und in der sie eine indirekte Investition besitzt?

3. Verstößt das Gesetz vom 19. September 1996 zur Zustimmung zum Zusatzabkommen vom 20. April 1994 zwischen dem Königreich Belgien und der Republik Korea zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in dem Artikel 22 § 2 Buchstabe c) enthalten ist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern diese Bestimmungen zur Nichtübertragung der von Dividenden einer in der Republik Korea ansässigen Gesellschaft stammenden dbE-Überschüsse führen, und zwar gemäß Artikel 205 § 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 77 des KE/EStGB 1992, während eine solche Übertragung der dbE-Überschüsse, die von Dividenden einer belgischen Tochtergesellschaft stammen, wohl gestattet ist?

4. Verstößt das Gesetz vom 19. September 1996 zur Billigung des Zusatzabkommens [zu lesen ist: des Abkommens] vom 22. April 1993 zwischen dem Königreich Belgien und der Republik Venezuela zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, in dem Artikel 23 § 2 Buchstabe c) enthalten ist, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung, insofern diese Bestimmungen zur Nichtübertragung der von Dividenden einer in der Republik Venezuela ansässigen Gesellschaft stammenden dbE-Überschüsse führen, und zwar gemäß Artikel 205 § 2 des EStGB 1992 in Verbindung mit Artikel 77 des KE/EStGB 1992, während eine solche Übertragung der dbE-Überschüsse, die von Dividenden einer belgischen Tochtergesellschaft stammen, wohl gestattet ist? ».

(...)

III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

B.1. Aufgrund von Artikel 202 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) können die Dividenden, die eine Gesellschaft erhält, grundsätzlich als definitiv besteuerte Einkünfte (dbE) vom Gewinn des Besteuerungszeitraums abgezogen werden (dbE-Abzug).

Das so genannte dbE-System, das durch die Artikel 202 bis 205 des EStGB 1992 geregelt wird, ist ein korrigierender Mechanismus, der dazu dient, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden.

B.2. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich auf Bestimmungen, die die Übertragbarkeit des dbE-Überschusses beschränken, das heißt die dbE, die in Ermangelung eines ausreichenden Gewinns während des Besteuerungszeitraums nicht abzugsfähig sind. Es handelt sich insbesondere um Artikel 205 § 3 des EStGB 1992 und um zwei Gesetze zur Zustimmung zu einem bilateralen Besteuerungsabkommen.

B.3.1. Artikel 205 § 3 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 21. Dezember 2009 und vor seiner Abänderung durch Artikel 45 Nr. 3 des Gesetzes vom 14. April 2011, bestimmte:

« In Artikel 202 § 1 Nr. 1 und 3 erwähnte Einkünfte, die von einer in § 2 Absatz 3 erwähnten Tochtergesellschaft gewährt oder zuerkannt werden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist, und die nicht abgezogen werden konnten, können bis zu 95 Prozent ihres Betrags auf die folgenden Besteuerungszeiträume übertragen werden ».

Unter « Tochtergesellschaft » ist eine Tochtergesellschaft zu verstehen, so wie sie in der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten definiert wurde. Gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a dieser Richtlinie galt als Muttergesellschaft jede Gesellschaft eines Mitgliedstaats, die die Bedingungen von Artikel 2 dieser Richtlinie erfüllt und die einen Anteil von wenigstens 20 Prozent am Kapital einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats, die die gleichen Bedingungen erfüllt, besitzt. Eine Tochtergesellschaft ist gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b derselben Richtlinie die Gesellschaft, an deren Kapital eine andere Gesellschaft den vorerwähnten Anteil besitzt.

B.3.2. Artikel 205 § 3 des EStGB 1992 lässt einen Behandlungsunterschied zwischen einer Gesellschaft, die Dividenden von einer in der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft erhält, und einer Gesellschaft, die Dividenden von einer außerhalb der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft erhält, entstehen. Die erstgenannte Gesellschaft darf den dbE-Überschuss auf die darauf folgenden Besteuerungszeiträume übertragen, während die letztgenannte Gesellschaft dies nicht darf.

Dieser Behandlungsunterschied ist Gegenstand der ersten Vorabentscheidungsfrage.

B.3.3. Dieselbe Bestimmung lässt in Verbindung mit den Artikeln 63 und 64 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auch einen Behandlungsunterschied zwischen einer Gesellschaft, die Dividenden von einer (außerhalb der Europäischen Union ansässigen) Gesellschaft erhält, in der sie eine Direktinvestition besitzt, und einer Gesellschaft, die Dividenden von einer (außerhalb der Europäischen Union ansässigen) Gesellschaft erhält, in der sie eine indirekte Investition besitzt, entstehen. Die erstgenannte Gesellschaft darf den dbE-Überschuss nicht auf die folgenden Besteuerungszeiträume übertragen, während die letztgenannte Gesellschaft dies tun könnte.

Dieser Behandlungsunterschied ist Gegenstand der zweiten Vorabentscheidungsfrage.

B.3.4. Da die erste und die zweite Frage dieselbe Bestimmung betreffen, werden sie zusammen geprüft.

B.4.1. Die fraglichen Zustimmungsgesetze sind (1) das Gesetz vom 19. September 1996 zur Zustimmung zu dem am 20. April 1994 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommen zur Abänderung des Abkommens und zur Aufhebung des Protokolls zwischen der Republik Korea und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 29. August 1977, und (2) das Gesetz vom 19. September 1996 zur Billigung des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Republik Venezuela zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, und des Protokolls, unterzeichnet in Brüssel am 22. April 1993.

B.4.2. Der Gerichtshof kann ein Zustimmungsgesetz nicht sinnvoll prüfen, ohne den Inhalt der relevanten Bestimmungen der genehmigten Abkommen in seine Prüfung einzubeziehen.

Artikel 22 § 2 Buchstabe c) des ersten Abkommens bestimmt:

« Wenn eine in Belgien ansässige Gesellschaft Aktien oder Anteile einer in Korea ansässigen Aktiengesellschaft besitzt, sind die ihr durch die letztgenannte Gesellschaft gezahlten Dividenden unter den Bedingungen und innerhalb der Grenzen, die in den belgischen Rechtsvorschriften festgelegt sind, in Belgien von der Gesellschaftssteuer befreit ».

Artikel 23 § 2 Buchstabe c) des zweiten Abkommens bestimmt:

« Die Dividenden, die eine in Belgien ansässige Gesellschaft von einer in Venezuela ansässigen Gesellschaft erhält und die in Venezuela aufgrund von Artikel 10 Absatz 2 besteuert werden dürfen, sind in Belgien unter den Bedingungen und innerhalb der Grenzen, die in den belgischen Rechtsvorschriften festgelegt sind, von der Gesellschaftssteuer befreit ».

B.4.3. Diese Bestimmungen lassen dadurch, dass darin auf die in den belgischen Rechtsvorschriften festgelegten Bedingungen Bezug genommen wird, einen Behandlungsunterschied zwischen einer Gesellschaft, die Dividenden von einer in der Republik Korea oder in Venezuela ansässigen Tochtergesellschaft erhält, und einer Gesellschaft, die Dividenden von einer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft erhält, entstehen. Die erstgenannte Gesellschaft darf den dbE-Überschuss nicht auf die folgenden Besteuerungszeiträume übertragen, während die letztgenannte Gesellschaft dies wohl darf.

Dieser Behandlungsunterschied ist Gegenstand der dritten und der vierten Vorabentscheidungsfrage. Da diese Fragen ähnliche Bestimmungen betreffen, werden sie zusammen geprüft.

In Bezug auf die erste und die zweite Vorabentscheidungsfrage

B.5.1. Durch das Gesetz vom 21. Dezember 2009 wurde in Artikel 205 des EStGB 1992 ein Paragraph 3 hinzugefügt, um das dbE-System mit der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten in Einklang zu bringen.

Diese Richtlinie bezweckte, Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten zu fördern, insbesondere durch die Aufhebung von steuerlichen Nachteilen, die Gruppen von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber Gruppen von Gesellschaften desselben Mitgliedstaats erleiden.

B.5.2. Artikel 4 der vorerwähnten Richtlinie bestimmte:

« (1) Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft Gewinne, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

- besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht oder

- lässt er im Fall einer Besteuerung zu, dass die Gesellschaft auf die Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, und gegebenenfalls die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft nach den Ausnahmebestimmungen des Artikels 5 erhebt, bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer anrechnen kann.

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen.

[...] ».

B.5.3. Die vorerwähnte Richtlinie ist in das belgische Recht umgesetzt worden durch das Gesetz vom 23. Oktober 1991, mit dem das bestehende dbE-System geändert und der Betrag der erhaltenen Dividenden, der von der Besteuerungsgrundlage der Muttergesellschaft abgezogen werden kann, auf 95 Prozent festgesetzt wurde.

Obwohl die vorerwähnte Richtlinie nicht eine solche Verpflichtung vorsah, hat der Gesetzgeber den dbE-Abzug nicht auf die Dividenden begrenzt, die von einer in der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft stammen. Während der Vorarbeiten wurde präzisiert, dass « die Maßnahmen in Bezug auf die dbE zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowohl für inländische als auch für grenzüberschreitende – sowohl innerhalb als auch außerhalb der EWG - Dividendenübertragungen gelten » (*Parl. Dok.*, Senat, 1991-1992, Nr. 1454/2, S. 3).

Der Gesetzgeber hat - ebenfalls ungeachtet der Herkunft der Dividenden - die Übertragbarkeit des dbE-Überschusses auf darauf folgende Besteuerungszeiträume ausgeschlossen. Auf diese Weise wurden Dividenden nur dann von der Steuer befreit, wenn andere besteuerbare Gewinne vorhanden sind, und wurde die Steuerbefreiung von Dividenden in Wirklichkeit von einer Bedingung abhängig gemacht, die nicht in der Richtlinie vorgesehen ist.

B.5.4. Im Urteil in Sachen *Cobelfret* vom 12. Februar 2009 (C-138/07) hat der Gerichtshof der Europäischen Union die letztgenannte Bedingung abgewiesen. Insbesondere hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass Artikel 4 Absatz 1 erster Gedankenstrich der

Richtlinie 90/435/EWG dahin auszulegen ist, « dass er der Regelung eines Mitgliedstaats [...] entgegensteht, nach der die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden in ihre Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, um davon anschließend zu 95 % abgezogen zu werden, soweit in dem entsprechenden Besteuerungszeitraum nach Abzug der anderen steuerfreien Einkünfte ein positiver Gewinnsaldo verbleibt ».

Um diesem Urteil zu entsprechen, wurde durch Artikel 8 des Gesetzes vom 21. Dezember 2009 die fragliche Bestimmung eingeführt, die es erlaubt, dass der dbE-Überschuss auf darauf folgende Besteuerungszeiträume übertragen wird, wenn die betreffenden Dividenden von einer in der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft stammen.

Durch Artikel 45 Nr. 3 des Gesetzes vom 14. April 2011 hat der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der fraglichen Bestimmung auf Dividenden, die von einer im Europäischen Wirtschaftsraum ansässigen Tochtergesellschaft stammen, erweitert. Diese Gesetzesänderung ist jedoch ohne Bedeutung für die Antwort auf die Vorabentscheidungsfragen.

B.5.5. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat die Folgen des Urteils in Sachen *Cobelfret* nicht zeitlich begrenzt. In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, dass die Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts, die der Gerichtshof der Europäischen Union in Ausübung seiner Befugnisse aus Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre.

Daraus folgt, dass die Gerichte die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass des auf das Ersuchen um Auslegung ergangenen Urteils entstanden sind, anwenden können und müssen, wenn alle sonstigen Voraussetzungen für die Anrufung der zuständigen Gerichte in einem die Anwendung dieser Vorschriften betreffenden Streit vorliegen (EuGH, Große Kammer, 6. März 2007, *Meilicke*, C-292/04, Randnr. 34).

B.5.6. In einem Beschluss vom 4. Juni 2009 (C-439/07 und C-499/07) hat der Gerichtshof der Europäischen Union präzisiert, dass in dem Fall, dass gemäß der nationalen Regelung eines Mitgliedstaates die von einer in einem Drittland ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden weniger günstig behandelt werden als die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, das nationale Gericht im Hinblick auf den Gegenstand der nationalen Regelung sowie den Sachverhalt der ihm vorliegenden Rechtssache prüfen muss, ob Artikel 56 EG (nunmehr Artikel 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der

Europäischen Union) anwendbar ist und gegebenenfalls, ob er dieser unterschiedlichen Behandlung entgegensteht.

Der vorerwähnte Beschluss beruht auf folgender Begründung:

« 65. Art. 56 Abs. 1 EG hat den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern liberalisiert. Zu diesem Zweck bestimmt er im Rahmen der Bestimmungen des mit ‘ Der Kapital- und Zahlungsverkehr ’ überschriebenen Kapitels des EG-Vertrags, dass alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten sind (Urteile vom 14. Dezember 1995, *Sanz de Lera u.a.*, C-163/94, C-165/94 und C-250/94, Slg. 1995, I-4821, Randnr. 19, van Hiltten-van der Heijden, Randnr. 37, A, Randnr. 20, und Beschluss *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Randnr. 90).

66. Zudem kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 56 Abs. 1 EG in Verbindung mit den Art. 57 EG sowie 58 EG in Bezug auf Kapitalbewegungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern unabhängig von der Kategorie der betroffenen Kapitalbewegungen vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden und zur Unanwendbarkeit der ihm zuwiderlaufenden nationalen Vorschriften führen (Urteil A, Randnr. 27, und Beschluss *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Randnr. 91).

67. Wenn gemäß der nationalen Regelung die von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden weniger günstig behandelt werden als die von einer in Belgien ansässigen Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden, ist es Sache des nationalen Gerichts, zunächst zu prüfen, ob Art. 56 EG anwendbar ist.

68. Insoweit ist daran zu erinnern, dass für die Beantwortung der Frage, ob eine nationale Regelung unter die eine oder unter die andere Verkehrsfreiheit fällt, nach gefestigter Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden nationalen Regelung abzustellen ist (vgl. Urteil vom 24. Mai 2007, *Holböck*, C-157/05, Slg. 2007, I-4051 Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

69. Außerdem können nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nationale Rechtsvorschriften, deren Anwendung nicht vom Umfang der Beteiligung der die Dividenden beziehenden Gesellschaft an der ausschüttenden Gesellschaft abhängt, sowohl unter Art. 43 EG betreffend die Niederlassungsfreiheit als auch unter Art. 56 EG betreffend den freien Kapitalverkehr fallen (vgl. in diesem Sinne Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 36, und vom 26. Juni 2008, *Burda*, C-284/06, Slg. 2008, I-4571, Randnr. 71).

70. Sofern es sich jedoch um Beteiligungen handelt, die ihrem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der betroffenen Gesellschaften verschaffen und es ihm ermöglichen, deren Tätigkeiten zu bestimmen, finden die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit Anwendung (Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 81).

71. Folglich ist es Sache des vorlegenden Gerichts, im Hinblick auf den Gegenstand der nationalen Regelung sowie den Sachverhalt der ihm vorliegenden Rechtssache zu bestimmen, ob Art. 56 EG geltend gemacht werden kann. Gegebenenfalls hat es zu prüfen, ob diese Vorschrift

einer unterschiedlichen Behandlung von Dividenden, die von einer in einem Drittstaat ansässigen Tochtergesellschaft, und von Dividenden, die von einer in Belgien ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, entgegensteht.

72. Hierzu ist zum einen daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs das Ausmaß, in dem die Mitgliedstaaten befugt sind, auf Kapitalbewegungen bestimmte beschränkende Maßnahmen anzuwenden, nicht bestimmt werden kann, ohne den Umstand zu berücksichtigen, dass Kapitalbewegungen nach oder aus dritten Ländern in einem anderen rechtlichen Rahmen ablaufen als solche, die innerhalb der Europäischen Gemeinschaft stattfinden. Aufgrund des Grades der unter den Mitgliedstaaten der Gemeinschaft bestehenden rechtlichen Integration, insbesondere angesichts der gesetzgeberischen Maßnahmen der Gemeinschaft in Bezug auf die Zusammenarbeit zwischen den nationalen Steuerbehörden wie der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15), ist die von einem Mitgliedstaat vorgenommene Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten mit innerhalb der Gemeinschaft grenzüberschreitenden Bezügen somit nicht immer mit der Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten vergleichbar, die die Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten berühren (Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Randnr. 170, und Beschluss *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Randnr. 92).

73. Zum anderen lässt sich nicht ausschließen, dass ein Mitgliedstaat beweisen kann, dass eine Beschränkung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern aus einem bestimmten Grund gerechtfertigt ist, auch wenn dieser Grund keine überzeugende Rechtfertigung für eine Beschränkung des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten darstellen würde (Urteil A, Randnrn. 36 und 37, und Beschluss *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Randnr. 93) ».

B.6.1. Es obliegt dem vorlegenden Richter zu bestimmen, ob Artikel 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union geltend gemacht werden kann. Obwohl Vorabentscheidungsfragen lediglich anlässlich konkreter Streitsachen gestellt werden können, betreffen sie nämlich abstrakte Rechtsfragen, die als solche vom Gerichtshof beantwortet werden müssen, und zwar unabhängig von den materiellen Umständen der Streitsache, in deren Rahmen die Vorabentscheidungsfrage gestellt wurde. Der Gerichtshof muss sich somit zu einer allgemeinen Norm äußern und nicht zu dem besonderen Fall, der bei dem vorlegenden Richter anhängig ist, der die Vorabentscheidungsfrage formuliert.

B.6.2. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Besteuerungsgrundlage festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum.

Steuermaßnahmen bilden nämlich einen wesentlichen Teil der Wirtschafts- und Sozialpolitik. Sie sichern nicht nur zu einem wesentlichen Teil die Einkünfte, die die Verwirklichung dieser Politik ermöglichen; sie bieten dem Gesetzgeber auch die Möglichkeit, Lenkungs- und Korrekturmaßnahmen zu ergreifen und auf diese Weise die Sozial- und Wirtschaftspolitik zu gestalten.

Die gesellschaftlichen Entscheidungen, die bei der Erhebung und der Verwendung von Mitteln getroffen werden, gehören zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers. Der Gerichtshof darf eine solche politische Entscheidung sowie die Gründe, auf denen sie beruht, nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum basieren oder eindeutig unvernünftig sind.

B.6.3. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung gewährleisten den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung. Artikel 172 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung dieses Grundsatzes in Steuersachen dar. Diese Bestimmungen enthalten kein allgemeines Verbot der Doppelbesteuerung.

Wie bereits im Entscheid Nr. 116/2006 vom 5. Juli 2006 festgestellt wurde, ist der Gesetzgeber nie davon ausgegangen, dass das dbE-System in allen Fällen, in denen Dividenden ausgeschüttet werden, bedingungslos anzuwenden ist.

Wenn der Gesetzgeber jedoch einen Mechanismus vorsieht, mit dem die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden vermieden werden soll, muss er dabei den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung beachten.

B.6.4. Die Vorabentscheidungsfragen beziehen sich nicht auf den dbE-Abzug als solchen, der nämlich keinen Behandlungsunterschied aufgrund der Herkunft der erhaltenen Dividenden beinhaltet, sondern auf die Übertragbarkeit des dbE-Überschusses auf darauf folgende Besteuerungszeiträume.

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union bilden eine spezifische Rechtsordnung. Die Form der rechtlichen Integration kann es rechtfertigen, dass die Steuer durch einen Mitgliedstaat auf Wirtschaftstätigkeiten mit grenzüberschreitenden Aspekten innerhalb der Union nicht systematisch auf die gleiche Weise erhoben wird wie auf Wirtschaftstätigkeiten, die sich zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern abspielen.

Obwohl es aus dem Blickwinkel einer kohärenten Regelung als wünschenswert angesehen werden kann, dass die Übertragbarkeit des dbE-Überschusses für alle Dividenden ermöglicht wird, die als dbE vom Gewinn des Besteuerungszeitraums abgezogen werden, darf der Gesetzgeber die Auswirkungen einer solchen Abstimmung auf den Haushalt berücksichtigen.

Im Unterschied zu dem, was die Berufungsklägerin vor dem vorlegenden Richter anführt, wird die Rechtfertigung des fraglichen Behandlungsunterschieds nicht dadurch beeinträchtigt, dass in den Vorarbeiten jegliche Bezugnahme auf die Haushaltsziele der Maßnahme fehlt. Der

Gerichtshof könnte nämlich nicht auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließen aus dem bloßen Grund, dass aus den Vorarbeiten nicht die objektive und vernünftige Begründung eines Behandlungsunterschieds hervorgehen würde. Die Feststellung, dass eine solche Begründung nicht in den Vorarbeiten angeführt wurde, schließt nicht aus, dass einer Maßnahme eine gemeinnützige Zielsetzung zugrunde liegt, die den sich daraus ergebenden Behandlungsunterschied vernünftig rechtfertigen kann.

B.7. Durch die Einführung des fraglichen Behandlungsunterschieds hat der Gesetzgeber keine offensichtlich falsche oder unvernünftige politische Entscheidung getroffen.

Es obliegt dem vorlegenden Richter, darüber zu urteilen, ob unter Berücksichtigung des Sachverhalts der bei ihm anhängigen Rechtssache die strittigen Beteiligungen der « Agfa-Gevaert » AG ihr einen derartigen Einfluss auf die Entscheidungen der betreffenden ausländischen Gesellschaften verleihen, dass die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit Anwendung finden, oder ob Artikel 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union im Zusammenhang mit dem freien Kapitalverkehr anwendbar ist und gegebenenfalls dieser unterschiedlichen Behandlung entgegensteht (vgl. die in B.5.6 angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union).

Die erste Vorabentscheidungsfrage ist verneinend zu beantworten.

B.8. Artikel 64 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union bestimmt:

« Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Für in Bulgarien, Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999 ».

Indem auf den Behandlungsunterschied zwischen Dividenden im Zusammenhang mit Direktinvestitionen und Dividenden im Zusammenhang mit indirekten Investitionen verwiesen wird, hängt die zweite Vorabentscheidungsfrage unmittelbar mit dieser Vertragsbestimmung zusammen. Eine Direktinvestition ist durch die Möglichkeit gekennzeichnet, sich tatsächlich an der Verwaltung einer Gesellschaft und an deren Kontrolle zu beteiligen (EuGH, 13. Mai 2003, C-98/01, *Kommission* gegen Vereinigtes Königreich, Randnr. 40; EuGH, 13. Mai 2003, C-463/00, *Kommission* gegen Spanien, Randnr. 53; EuGH, 4. Juni 2002, C-503/99, *Kommission*

gegen Belgien, Randnr. 38; EuGH, 4. Juni 2002, C-367/98, *Kommission gegen Portugal*, Randnr. 38).

Selbst wenn die Artikel 63 und 64 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union anwendbar sein sollten (B.7), ergibt sich der fragliche Behandlungsunterschied nicht aus Artikel 205 § 3 des EStGB 1992, sondern aus Artikel 64 Absatz 1 des vorerwähnten Vertrags. Der Gerichtshof ist nicht befugt, sich zu diesem Behandlungsunterschied zu äußern.

In Bezug auf die dritte und die vierte Vorabentscheidungsfrage

B.9. Durch die dritte und die vierte Vorabentscheidungsfrage, die die gleiche Tragweite haben, jedoch das bilaterale Steuerabkommen mit der Republik Korea beziehungsweise Venezuela betreffen, möchte der vorlegende Richter im Wesentlichen erfahren, ob die Gesetze zur Zustimmung zu diesen Verträgen gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstießen, indem sie den Behandlungsunterschied, um den es in der ersten Vorabentscheidungsfrage geht, nicht aufgehoben hätten, insofern es sich um Dividenden handele, die von in diesen Ländern ansässigen Tochtergesellschaften stammten.

Da der Behandlungsunterschied zwischen einer Gesellschaft, die Dividenden von einer in der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft erhält, und einer Gesellschaft, die Dividenden von einer außerhalb der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft erhält, für gerechtfertigt befunden wurde (B.7), gehört es ebenfalls zur Ermessensfreiheit des Gesetzgebers, einem bilateralen Steuerabkommen zuzustimmen, mit dem dieser Behandlungsunterschied aufrechterhalten oder aufgehoben wird.

Der Gleichheitsgrundsatz erfordert es im Übrigen nicht, dass der belgische Staat in jedem Abkommen, das er mit anderen Ländern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung schließt, bestrebt ist, von Fall zu Fall den Steuerpflichtigen das System zu garantieren, das für sie jederzeit das günstigste wäre, und ebenfalls nicht, dass der belgische Staat mit anderen Vertragsparteien nur Abkommen schließen könnte unter der Bedingung, dass in diesen Abkommen die gleichen Angelegenheiten auf analoge Weise geregelt würden.

Die dritte und die vierte Vorabentscheidungsfrage sind verneinend zu beantworten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Artikel 205 § 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, das Gesetz vom 19. September 1996 « zur Zustimmung zu dem am 20. April 1994 in Brüssel unterzeichneten Zusatzabkommen zur Abänderung des Abkommens und zur Aufhebung des Protokolls zwischen der Republik Korea und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, unterzeichnet in Brüssel am 29. August 1977 » und das Gesetz vom 19. September 1996 « zur Billigung des Abkommens zwischen dem Königreich Belgien und der Republik Venezuela zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhütung der Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen, und des Protokolls, unterzeichnet in Brüssel am 22. April 1993 » verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Verkündet in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 10. Oktober 2012.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschant

(gez.) M. Bossuyt