URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

21. Januar 2010 *

In der Rechtssache C-311/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Tribunal de première instance de Mons (Belgien) mit Entscheidung vom 19. Juni 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Juli 2008, in dem Verfahren

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

gegen

État belge

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Zweiten Kammer J. N. Cunha Rodrigues in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Dritten Kammer, der Richterin P. Lindh sowie der Richter A. Rosas (Berichterstatter), U. Lõhmus und A. Ó Caoimh,

* Verfahrenssprache: Französisch.

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. Juni 2009,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Société de Gestion Industrielle SA (SGI), vertreten durch R. Forestini und J. F. Libert, avocats,

— der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux als Bevollmächtigten,

— der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,

— der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Falk und S. Johannesson als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 10. September 2009

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 12 EG, 43 EG, 48 EG und 56 EG.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits, in dem die Société de Gestion Industrielle SA (SGI), eine Gesellschaft belgischen Rechts, gegen den belgischen Staat klagt, weil die nationale Steuerverwaltung zum eigenen Gewinn von SGI die außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile hinzugerechnet hat, die SGI in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften, die mit ihr verflochten sind, gewährt hat.

Nationales Recht

3 Art. 26 des Code des impôts sur les revenus, des durch Königlichen Erlass vom 10. April 1992 koordinierten und durch Gesetz vom 12. Juni 1992 bestätigten Einkommensteuergesetzbuchs (Supplement zum *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Juli 1992, S. 17120) in der für das Ausgangsverfahren maßgebenden Fassung (im Folgenden: CIR 1992), bestimmt:

„Gewährt ein in Belgien ansässiges Unternehmen außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile, werden diese vorbehaltlich der Bestimmungen des Art. 54 zu seinen eigenen Gewinnen hinzugerechnet, es sei denn, die Vorteile werden bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfänger berücksichtigt.

Ungeachtet der in Abs. 1 erwähnten Einschränkung werden den eigenen Gewinnen außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile hinzugerechnet, die das Unternehmen

1. einem Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 227 gewährt, mit dem das in Belgien ansässige Unternehmen unmittelbar oder mittelbar verflochten ist;

2. einem Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 227 oder einer ausländischen Niederlassung gewährt, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommensteuer oder einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem das in Belgien ansässige Unternehmen unterliegt;

3. einem in Art. 227 erwähnten Steuerpflichtigen gewährt, der gemeinsame Interessen mit dem in Nr. 1 oder 2 erwähnten Steuerpflichtigen beziehungsweise mit der in Nr. 2 erwähnten Niederlassung hat."

4 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass nach der nationalen Rechtsprechung ein Vorteil dann „außergewöhnlich" im Sinne von Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 ist, wenn er unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Gegebenheiten in dem betreffenden Zeitpunkt und der wirtschaftlichen Situation der Parteien in Widerspruch zur normalen Ordnung der Dinge, den Regeln und den feststehenden Handelsbräuchen steht. Ein Vorteil ist „unentgeltlich", wenn er ohne Verpflichtung oder nicht gegen Entgelt, ohne Gegenleistung, gewährt wird.

5 Art. 49 CIR 1992 sieht vor:

„Als Werbungskosten sind Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erwerben oder zu behalten, und deren Echtheit und Betrag er durch Belege nachweist oder, wenn das nicht möglich ist, durch alle anderen im allgemeinen Recht zugelassenen Beweismittel außer dem Eid.

Als während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen gelten Kosten, die während dieses Zeitraums tatsächlich gezahlt oder getragen werden oder die die Beschaffenheit erwiesener und feststehender Schulden oder Verluste erhalten haben und als solche gebucht werden."

6 Art. 79 CIR 1992 bestimmt:

„Verluste aus einer Erwerbstätigkeit können nicht von dem Teil der Gewinne oder Erträge abgezogen werden, der aus außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen herrührt, die dem Steuerpflichtigen ungeachtet in welcher Form oder durch welches Mittel direkt oder indirekt von einem mit ihm unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Unternehmen gewährt worden sind."

7 Nach Art. 207 CIR 1992 können bestimmte Abzüge nicht vorgenommen werden, soweit sie sich auf den Teil der Gewinne beziehen, der aus außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen herrührt.

8 Art. 227 Abs. 2 CIR 1992 definiert gebietsfremde Gesellschaften wie folgt:

„die ausländischen Gesellschaften, die ihren Sitz, ihre Hauptniederlassung oder den Sitz ihrer Leitung oder Verwaltung nicht in Belgien haben“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 SGI ist eine Holdinggesellschaft belgischen Rechts. Sie besitzt einen Anteil von 65 % am Kapital der RECYDEM SA (im Folgenden: Recydem), einer Gesellschaft französischen Rechts. Außerdem gehört sie dem Verwaltungsrat dieser Gesellschaft an.

10 Zu den Aktionären von SGI zählt die COBELPIN SA (im Folgenden: Cobelpin), eine Gesellschaft luxemburgischen Rechts. In ihrer Antwort vom 7. April 2009 auf eine schriftliche Frage des Gerichtshofs vom 23. März 2009 hat SGI angegeben, dass die Beteiligung von Cobelpin an ihrem Kapital 34 % betrage. Cobelpin ist Verwaltungsratsmitglied und Geschäftsführerin von SGI.

11 Herr Leone ist Geschäftsführer von SGI und eines der Verwaltungsratsmitglieder von Cobelpin und Recydem.

12 SGI gewährte Recydem am 31. Dezember 2000 ein unverzinsliches Darlehen in Höhe von 37 836 113 BEF (937 933 Euro). Nach Ansicht der belgischen Finanzverwaltung waren dem eigenen Gewinn von SGI gemäß Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 für den Veranlagungszeitraum 2001 die außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile in

Höhe von 1 891 806 BEF (46 897 Euro) hinzuzurechnen, die SGI der Tochtergesellschaft gewährt hatte. Dieser Betrag soll den zu einem Zinssatz von 5 % jährlich berechneten fiktiven Zinsen entsprechen.

13 Vom 1. Juli 2000 an zahlte SGI an Cobelpin Vergütungen für Verwaltungsratsmitglieder in Höhe von monatlich 350 000 LUF (8 676 Euro). Da die belgische Finanzverwaltung die Voraussetzungen des Art. 49 CIR 1992 für nicht erfüllt hielt, lehnte sie den Abzug dieser Vergütungen als Werbungskosten für die Veranlagungsjahre 2001 und 2002 ab. Die gezahlten Beträge seien offensichtlich unangemessen und stünden völlig außer Verhältnis zum wirtschaftlichen Nutzen der Leistungen. Der Vertreter von Cobelpin im Verwaltungsrat der SGI gehöre diesem Verwaltungsrat auch persönlich an.

14 Folglich wurde SGI eine Steuerberichtigung für die Veranlagungsjahre 2001 und 2002 zugestellt. Da die von ihr gegen diese Steuerbescheide erhobenen Einsprüche vom 28. Januar und 9. Februar 2004 mit Beschluss des Steuerdirektors vom 22. Juli 2004 zurückgewiesen wurden, erhob SGI am 4. August 2004 Klage beim Tribunal de première instance de Mons.

15 Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts hat die belgische Finanzverwaltung Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 zutreffend angewandt, indem sie die fiktiven Zinsen für das Darlehen, das SGI Recydem gewährt habe, zu den eigenen Gewinnen von SGI hinzugerechnet habe. Die Gewährung dieses Darlehens sei wirtschaftlich nicht gerechtfertigt. Während die Tochtergesellschaft sich im fraglichen Zeitraum in einer finanziell gesicherten Situation befunden und Gewinne gemacht habe, sei SGI durch Kreditaufnahmen schwer belastet gewesen.

16 Hinsichtlich der von SGI an Cobelpin gezahlten Vergütungen für Verwaltungsratsmitglieder ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass diese nach Art. 49 CIR 1992 nicht als Werbungskosten abgezogen werden könnten. Diese Vorteile seien den eigenen Gewinnen von SGI gemäß Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 hinzuzurechnen.

17 Das vorlegende Gericht stellt sich jedoch die Frage, ob diese Bestimmung mit dem Grundsatz der Niederlassungsfreiheit nach den Art. 43 ff. EG und dem Grundsatz des freien Kapitalverkehrs nach den Art. 56 ff. EG vereinbar ist. Denn die eigenen Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft würden um den Betrag der außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile erhöht, wenn die Gesellschaft diese einer mit ihr verflochtenen Gesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaaten ansässig sei, gewährt habe, während das nicht der Fall sei, wenn solche Vorteile einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft in einer solchen Situation gewährt worden seien; die Vorteile würden dann bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte dieser Gesellschaft berücksichtigt.

18 Unter diesen Umständen hat das Tribunal de première instance de Mons beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG und gegebenenfalls Art. 12 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die wie die im vorliegenden Fall streitigen zur Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei einer gebietsansässigen belgischen Gesellschaft führen, die diesen Vorteil einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit ihr unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt hat, obwohl die gebietsansässige belgische Gesellschaft unter gleichen Voraussetzungen nicht bezüglich eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils besteuert werden kann, wenn sie diesen Vorteil einer anderen in Belgien niedergelassenen Gesellschaft gewährt hat, mit der sie unmittelbar oder mittelbar verflochten ist?

2. Steht Art. 56 EG in Verbindung mit Art. 48 EG und gegebenenfalls Art. 12 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, die wie die im vorliegenden Fall streitigen zur Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei einer gebietsansässigen belgischen Gesellschaft führen, die diesen Vorteil einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit ihr unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt hat, obwohl die gebietsansässige belgische Gesellschaft unter gleichen Voraussetzungen nicht bezüglich eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils besteuert werden kann, wenn sie diesen Vorteil einer anderen in Belgien niedergelassenen Gesellschaft gewährt hat, mit der sie unmittelbar oder mittelbar verflochten ist?

Zu den Vorlagefragen

19 Mit seinen beiden nahezu gleichlautenden Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG und/oder Art. 56 EG dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen entgegenstehen, wonach ein „außergewöhnlicher" oder „unentgeltlicher" Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert wird, wenn diese ihn einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit ihr unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt hat, während eine gebietsansässige Gesellschaft nicht bezüglich eines solchen Vorteils besteuert werden kann, wenn dieser einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gewährt worden ist, mit der sie in dieser Weise verflochten ist.

20 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass die erste Frage, die in erster Linie die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 EG und 48 EG betrifft, sich im Wesentlichen auf die Gewährung eines unverzinslichen Darlehens durch SGI an ihre Tochtergesellschaft französischen Rechts, Recydem, und konkreter darauf bezieht, dass die belgischen Steuerbehörden bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte von SGI nach Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 fiktive Zinsen für dieses Darlehen zu den eigenen Gewinnen von SGI hinzugerechnet haben.

21 Aus dem Beschluss geht hervor, dass die zweite Frage, die im Wesentlichen die Auslegung von Art. 56 EG über den freien Kapitalverkehr betrifft, an die Zahlung von Vergütungen für Verwaltungsratsmitglieder durch SGI an ihren Anteilseigner luxemburgischen Rechts, Cobelpin, die als unvernünftig hoch angesehen werden, und an die steuerliche Behandlung der Vergütungen bei SGI anknüpft. Die belgische Finanzverwaltung lehnte den Abzug der Vergütungen als Werbungskosten unter Hinweis auf Art. 49 CIR 1992 ab. Den Akten lässt sich nicht entnehmen, dass die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 angewendet hätte.

22 Auch wenn man jedoch annimmt, dass es für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits auf Art. 49 CIR 1992 ankommen könnte, hat sich das vorlegende Gericht gleichwohl darauf beschränkt, den Gerichtshof nach der Auslegung der in Rede stehenden Freiheiten im Zusammenhang mit Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 1992 zu befragen.

Insoweit genügt der Hinweis, dass das vorlegende Gericht, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung fällt, im Hinblick auf die Besonderheiten der bei ihm anhängigen Rechtssache am ehesten in der Lage ist, den maßgebenden rechtlichen Rahmen zu bestimmen und das Vorabentscheidungsersuchen danach abzugrenzen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. April 2009, Angelidaki u. a., C-378/07 bis C-380/07, Slg. 2009, I-3071, Randnr. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zu der einschlägigen Freiheit

23 Zunächst ist zu bestimmen, ob und inwieweit eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 EG und 48 EG und/oder den freien Kapitalverkehr nach den Art. 56 ff. EG beeinträchtigen kann.

24 Alle Beteiligten, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind der Ansicht, dass die erste Frage unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit zu prüfen ist. Zum Sachverhalt, der der zweiten Frage zugrunde liegt, tragen SGI sowie die belgische und die deutsche Regierung vor, dass die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr anzuwenden seien. Die anderen Beteiligten meinen hingegen, dass diese Frage ebenso wie die erste zu beantworten sei. SGI beruft sich im Rahmen beider Fragen auf Art. 12 EG.

25 Um festzustellen, ob eine nationale Regelung unter die eine oder unter die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist nach ständiger Rechtsprechung auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 31 bis 33, vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Slg. 2006, I-9521, Randnrn. 34 und 44 bis 49, und vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Slg. 2009, I-8591, Randnr. 36).

26 Nach Ansicht der belgischen Regierung betrifft die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung die Feststellung des Bruttogewinns gebietsansässiger Gesellschaften im Hinblick auf die Besteuerung ihrer Einkünfte. Zur Verhinderung von Steuerumgehung würden die nicht realisierten Einkünfte nach der Gewährung von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen an nicht gebietsansässige Gesellschaften, die mit diesen Gesellschaften verflochten seien, den Gewinnen der gebietsansässigen Gesellschaften hinzugerechnet. Nach dieser Regelung könnten die nationalen Steuerbehörden unter solchen Umständen den entsprechenden Betrag bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuern, je nach Fall entweder den Mehrbetrag, den die Gesellschaft gegenüber dem im freien Wettbewerb üblichen Preis gezahlt hat, oder den entgangenen Ertrag der Gesellschaft.

27 In ihrer Antwort vom 24. April 2009 auf eine schriftliche Frage des Gerichtshofs vom 23. März 2009 hat die belgische Regierung erklärt, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung auf Situationen abziele, in denen die Beziehungen zwischen den betreffenden Gesellschaften von Bedingungen bestimmt seien, die sich von denen unabhängiger Unternehmen unterschieden. Eine „Verflechtung“ im Sinne dieser Regelung bestehe nach dem Urteil vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 22), insbesondere dann, wenn eine der betreffenden Gesellschaften eine Beteiligung an der anderen halte, die es ihr ermögliche, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen dieser Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen.

28 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass die nationalen Vorschriften, die bei solchen Umständen anzuwenden sind, in den sachlichen Geltungsbereich der Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit fallen (vgl. u. a. Urteile Baars, Randnrn. 21 und 22, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 31, und Glaxo Wellcome, Randnr. 47).

29 Nach Ansicht der belgischen Regierung soll die im Ausgangsverfahren streitige Regelung jedoch nicht nur für Situationen gelten, die unter die Rechtsprechung im Urteil Baars fielen. Denn das Bestehen einer Verflechtung zwischen den betreffenden Gesellschaften sei nicht von der Höhe der Beteiligung einer der Gesellschaften an der anderen abhängig. In ihrer in Randnr. 27 des vorliegenden Urteils genannten Antwort hat die belgische Regierung ausgeführt, dass diese Regelung alle Verhältnisse betreffe, die unter Berücksichtigung des Sachverhalts und der Umstände eine unmittelbare oder mittelbare Verflechtung zwischen den betreffenden Gesellschaften schüfen. Es könne sich um eine Beteiligung am Kapital der anderen betroffenen Gesellschaft handeln, die

nicht durch die Ausübung eines „sicheren Einflusses“ im Sinne der Rechtsprechung gekennzeichnet sei, sondern z. B. auch um eine relative Abhängigkeit von Rohstoffen oder eine Abhängigkeit im Bereich der technischen Zusammenarbeit und der Garantien.

30 Unter Berücksichtigung dieser Angaben ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung grundsätzlich auch die Ausübung anderer Verkehrsfreiheiten und insbesondere den freien Kapitalverkehr nach Art. 56 EG beeinträchtigen kann.

31 Zur Anwendbarkeit von Art. 12 EG, der ein allgemeines Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, ist festzustellen, dass diese Bestimmung als eigenständige Grundlage nur auf unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden kann, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht (vgl. u. a. Urteile vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a., C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnrn. 38 und 39, vom 11. Oktober 2007, Hollmann, C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnrn. 28 und 29, und vom 17. Januar 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Slg. 2008, I-173, Randnr. 14).

32 Die Art. 43 EG und 56 EG sehen aber solche besonderen Diskriminierungsverbote in den Bereichen der Niederlassungsfreiheit und des freien Kapitalverkehrs vor.

33 Was die Bestimmungen des Vertrags betrifft, die unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens anzuwenden sind, ist festzustellen, dass das Vorliegen einer „Verflechtung“ im Sinne der genannten Regelung zwischen SGI und Recydem einerseits und SGI und Cobelpin andererseits im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht nicht bestritten wurde.

34 Zur Art dieser Verhältnisse geht aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass SGI einen Anteil von 65 % am Kapital von Recydem besitzt. Nach der in Randnr. 10 des vorliegenden Urteils erwähnten Antwort beträgt die Beteiligung von Cobelpin am Kapital von SGI 34 %. Der Gerichtshof verfügt über keine Anhaltspunkte für andere Beteiligungsverhältnisse zwischen diesen Gesellschaften.

35 Solche Beteiligungen sind grundsätzlich ihrer Art nach geeignet, SGI einen „sicheren Einfluss“ im Sinne des in den Randnrn. 27 und 28 des vorliegenden Urteils genannten Urteils Baars auf die Entscheidungen und die Tätigkeiten von Recydem sowie Cobelpin einen solchen Einfluss auf die Entscheidungen und Tätigkeiten von SGI einzuräumen. Außerdem bestehen nach den Angaben im Vorlagebeschluss zwischen diesen Gesellschaften Verbindungen auf der Ebene ihrer Verwaltung.

36 Folglich sind die Art. 43 EG und 48 EG über die Niederlassungsfreiheit anzuwenden, da der Ausgangsrechtsstreit ausschließlich die Auswirkungen der genannten Regelung auf die steuerliche Behandlung einer Gesellschaft betrifft, die mit den anderen betroffenen Gesellschaften in einer Weise verflochten ist, die durch die Ausübung eines „sicheren Einflusses“ im Sinne des Urteils Baars gekennzeichnet ist.

37 Die Vorlagefragen sind daher nur im Licht der Art. 43 EG und 48 EG zu beantworten. Sie werden gemeinsam geprüft.

Zum Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

38 Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt, umfasst für diese die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen zu den gleichen Bedingungen wie den in den Rechtsvorschriften des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten. Mit ihr ist für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine

Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 29, und Glaxo Wellcome, Randnr. 45).

39 Auch wenn die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. u. a. Urteile vom 16. Juli 1998, ICI, C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21, vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 31, vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 33, und vom 27. November 2008, Papillon, C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Randnr. 16).

40 Bei Gesellschaften dient ihr „Sitz“ im Sinne des Art. 48 EG ebenso wie bei natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen. Könnte der Mitgliedstaat der Niederlassung nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, würde Art. 43 EG seines Sinnes entleert (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, 270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 18, vom 13. Juli 1993, Commerzbank, C-330/91, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 13, und vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Randnr. 38).

41 SGI, die schwedische Regierung und die Kommission sind der Meinung, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung eine Beschränkung im Sinne des Unionsrechts darstelle. Die belgische und die deutsche Regierung vertreten die gegenteilige Ansicht. Unter Berücksichtigung des allgemeinen Kontexts könne diese Regelung gebietsansässige Gesellschaften, die außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile an mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig seien, gewährten, im Vergleich zu gebietsansässigen Gesellschaften, die solche Vorteile an andere gebietsansässige Gesellschaften, die sich in einer solchen Situation befänden, gewährten, nicht benachteiligen. Somit stelle diese Regelung keine Beschränkung dar.

42 Im vorliegenden Fall ist unstreitig, dass nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung die außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile, die von einer gebietsansässigen Gesellschaft einer mit ihr verflochtenen Gesellschaft gewährt werden, den eigenen Gewinnen der erstgenannten Gesellschaft nur hinzugerechnet werden, wenn die empfangende Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist. Bei einer gebietsansässigen Gesellschaft wird ein solcher Vorteil hingegen nicht besteuert, wenn er einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gewährt wird, mit der ebenfalls eine Verflechtung besteht, sofern dieser Vorteil bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfängerin berücksichtigt wird.

43 Daraus folgt, dass die steuerliche Situation einer in Belgien ansässigen Gesellschaft, die wie SGI an mit ihr verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile gewährt, weniger günstig ist, als wenn sie solche Vorteile an gebietsansässige Gesellschaften gewährte, die mit ihr in dieser Weise verflochten sind.

44 Derartige Unterschiede in der steuerlichen Behandlung der gebietsansässigen Gesellschaften je nach dem Ort des Sitzes der Gesellschaften, denen die in Rede stehenden Vorteile gewährt werden, kann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 43 EG darstellen. Eine gebietsansässige Gesellschaft könnte sich nämlich dazu veranlasst sehen, von dem Erwerb, der Gründung oder der Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat oder von dem Erwerb oder der Aufrechterhaltung einer wesentlichen Beteiligung an einer in dem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft aufgrund der steuerlichen Belastung abzusehen, die in einer grenzüberschreitenden Situation mit der Gewährung von Vorteilen, die von der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung erfasst werden, verbunden ist.

45 Außerdem kann sich die Regelung für in anderen Mitgliedstaaten niedergelassene Gesellschaften beschränkend auswirken. Eine solche Gesellschaft könnte sich nämlich dazu veranlasst sehen, von dem Erwerb, der Gründung oder der Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in Belgien oder von dem Erwerb oder der Aufrechterhaltung einer wesentlichen Beteiligung an einer in Belgien niedergelassenen Gesellschaft aufgrund der steuerlichen Belastung abzusehen, die in diesem Staat mit der Gewährung von Vorteilen, die von dieser Regelung erfasst werden, verbunden ist.

46 Diese Schlussfolgerung kann durch das Vorbringen der belgischen und der deutschen Regierung nicht entkräftet werden.

47 Die belgische Regierung macht geltend, dass der steuerliche Nachteil, der sich aus dieser Regelung ergebe, nicht darin bestehe, dass die belgischen Steuerbehörden zu den eigenen Gewinnen der gebietsansässigen Gesellschaft die außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile hinzurechneten, die diese gewähre, sondern vielmehr in der Gefahr, dass es zu einer doppelten Besteuerung komme, wenn der Mitgliedstaat der Niederlassung der empfangenden Gesellschaft keine entsprechende Steueranpassung vornehme. Diese Gefahr werde beträchtlich verringert durch die Möglichkeit, das Übereinkommen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. L 225, S. 10, im Folgenden: Schiedsübereinkommen) anzuwenden.

48 Hinzu komme, dass bei Inlandssachverhalten eine Reihe von steuerlichen Abzügen nach den Art. 79 und 207 CIR 1992 für gebietsansässige Gesellschaften, die aus außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen stammende Gewinne erzielt hätten, beschränkt seien. Somit sei der Unterschied in der steuerlichen Behandlung gebietsansässiger Gesellschaften je nach dem Ort des Sitzes der Empfängergesellschaften weniger wichtig, als es den Anschein habe.

49 Nach Ansicht der deutschen Regierung nehmen die belgischen Steuerbehörden in einem grenzüberschreitenden Sachverhalt keine zusätzliche Besteuerung vor. Da sie nicht befugt seien, die Einkünfte einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Empfängerin zu besteuern, besteuerten sie den außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft, die ihn gewährt habe. Bei rein innerstaatlichen Sachverhalten würde die gleiche Art von Vorteil besteuert, wenn auch nicht bei der gebietsansässigen Gesellschaft, die ihn gewährt habe, sondern bei der gebietsansässigen Empfängerin. Demnach sei die beschränkende Wirkung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung fraglich.

50 Dazu ist sogleich zu bemerken, dass Rechtsvorschriften bereits dann als eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen sind, wenn sie geeignet sind, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit in einem Mitgliedstaat durch in einem anderen

Mitgliedstaat ansässige Gesellschaften zu beschränken, ohne dass es des Nachweises bedürfte, dass die Rechtsvorschriften tatsächlich die Wirkung haben, bestimmte dieser Gesellschaften zum Verzicht auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat zu bewegen (vgl. Urteile vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 62, und vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 42).

51 Wie die Generalanwältin in Nr. 45 ihrer Schlussanträge bemerkt, legen die genannten Regierungen bei dem Vorbringen zur steuerlichen Behandlung der Einkünfte einer gebietsansässigen Empfängergesellschaft, die bei einem innerstaatlichen Sachverhalt erfolgt, offenbar eine Gesamtbetrachtung der Unternehmensgruppe zugrunde und gehen davon aus, dass es keinen Unterschied macht, welcher Gesellschaft innerhalb der Gruppe bestimmte Einkünfte zugerechnet werden.

52 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die gebietsansässige Gesellschaft, die einen außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteil gewährt, und die Gesellschaft, die ihn erhält, verschiedene juristische Personen sind, die jeweils ihrer eigenen Besteuerung unterliegen. Jedenfalls kann die steuerliche Belastung, die bei einem innerstaatlichen Sachverhalt von der Empfängergesellschaft getragen wird, in einer grenzüberschreitenden Situation nicht mit der Besteuerung des in Rede stehenden Vorteils bei der Gesellschaft, die ihn gewährt hat, gleichgesetzt werden.

53 Selbst wenn man unterstellt, dass bei einem innerstaatlichen Sachverhalt in einem Fall, in dem die betreffenden Gesellschaften unmittelbar oder mittelbar zu 100 % aneinander beteiligt sind, die Verteilung der steuerlichen Belastung zwischen diesen unter bestimmten Voraussetzungen in steuerlicher Hinsicht unerheblich sein kann, ist darauf hinzuweisen, dass bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt jedenfalls die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht. Denn wie die Generalanwältin in den Nrn. 46 und 47 ihrer Schlussanträge ausführt, können die von einer gebietsansässigen Gesellschaft gewährten außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile, die den eigenen Gewinnen dieser Gesellschaft hinzugerechnet worden sind, in einem solchen Fall bei der Empfängergesellschaft in dem Staat, in dem diese ihre Niederlassung hat, der Besteuerung unterliegen.

54 Zur Möglichkeit einer Anwendung des Schiedsübereinkommens ist mit der Generalanwältin in Nr. 48 ihrer Schlussanträge festzustellen, dass die Einleitung eines Verständigungsverfahrens zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen nach Abschnitt 3 Art. 6 dieses Übereinkommens der Gesellschaft, die ihren Fall diesem Verfahren unterwirft, zusätzlichen Verwaltungs- und wirtschaftlichen Aufwand bereitet. Zudem kann sich ein Verständigungs- und ein sich eventuell anschließendes Schiedsverfahren über mehrere Jahre hinziehen. Während dieser Zeit aber muss die Gesellschaft die doppelt entrichtete Steuer vorfinanzieren. Darüber hinaus kommt die im Ausgangsverfahren streitige Regelung insbesondere im Licht der in Randnr. 29 des vorliegenden Urteils genannten Gesichtspunkte offenbar auch auf Sachverhalte zur Anwendung, die nicht in den Anwendungsbereich des Übereinkommens fallen.

55 Folglich stellt eine Regelung eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren streitige eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG dar.

Zur Rechtfertigung der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung

56 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Maßnahme, die geeignet ist, die in Art. 43 EG verankerte Niederlassungsfreiheit zu beschränken, nur zulässig sein, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In einem solchen Fall muss allerdings ihre Anwendung zur Erreichung des fraglichen Ziels geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. u. a. Urteile vom 15. Mai 1997, Futura Participations und Singer, C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 26, vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Slg. 2004, I-2409, Randnr. 49, Marks & Spencer, Randnr. 35, und Lammers & Van Cleef, Randnr. 25).

57 Die schwedische Regierung und die Kommission sind der Meinung, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung gerechtfertigt sei, wenn man die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten, die Besorgnis der Steuerumgehung und die Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken zusammen betrachte. Die Kommission betont jedoch die

Notwendigkeit, den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu wahren. Die belgische und die deutsche Regierung machen hilfsweise dieselben Rechtfertigungsgründe geltend.

58 Die belgische Regierung führt aus, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung der Bekämpfung der Steuerumgehung diene, indem sie zu Steuerzwecken die Berichtigung von Situationen ermögliche, in denen die Beziehungen zwischen den betreffenden Gesellschaften von Bedingungen bestimmt würden, die über das hinausgingen, was sie unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten. In der mündlichen Verhandlung hat die belgische Regierung erklärt, dass das in Rede stehende System an Art. 9 des von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ausgearbeiteten Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und an Art. 4 des Schiedsübereinkommens orientiert sei, die entsprechende Gewinnberichtigungen vorsähen, wenn Geschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften einem Fremdvergleich nicht standhielten.

59 Nach Ansicht der belgischen Regierung setzt der Begriff des „Vorteils“ im Sinne der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung die Bereicherung des Empfängers und auf Seiten der Person, die diesen Vorteil gewähre, das Fehlen einer diesem Vorteil entsprechenden tatsächlichen Gegenleistung voraus. Die Voraussetzung, dass der Vorteil „außergewöhnlich“ sein müsse, erfasse das, was im Widerspruch zum normalen Lauf der Dinge, zu den Regeln und den feststehenden Bräuchen oder auch zu dem stehe, was in solchen Fällen üblich sei. Das Kriterium „unentgeltlich“ setze voraus, dass der Vorteil gewährt werde, ohne dass er die Erfüllung einer Verpflichtung darstelle, oder ohne jede Gegenleistung.

60 Erstens ist zur ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten darauf hinzuweisen, dass eine derartige Rechtfertigung u. a. dann anerkannt werden kann, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. u. a. Urteile Marks & Spencer, Randnr. 46, vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnr. 42, und Urteile Oy AA, Randnr. 54, und Aberdeen Property Fininvest Alpha, Randnr. 66).

61 Zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kann es erforderlich sein, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden (vgl. u. a. Urteile Oy AA, Randnr. 54, und vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Randnr. 31).

62 Würde nämlich den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste oder ihrer Gewinne im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder für deren Berücksichtigung in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so könnte dadurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt werden, da die Steuerbemessungsgrundlage in einem der Staaten um die übertragenen Verluste oder Gewinne erweitert und im anderen Staat entsprechend verringert würde (vgl. in diesem Sinne Urteile Marks & Spencer, Randnr. 46, Oy AA, Randnr. 55, und Lidl Belgium, Randnr. 32).

63 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass es zu einer Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kommen kann, wenn den gebietsansässigen Gesellschaften erlaubt würde, ihre Gewinne in Form von außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen auf mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu übertragen. Dies könnte das System der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen, da der Mitgliedstaat der Gesellschaft, die außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile gewährt, je nachdem, welche Wahl die verflochtenen Gesellschaften getroffen haben, gezwungen wäre, auf sein Recht als Sitzstaat dieser Gesellschaft zur Besteuerung ihrer Einkünfte — eventuell zugunsten des Sitzmitgliedstaats der Empfängergesellschaft — zu verzichten (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Randnr. 56).

64 Die Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei einer gebietsansässigen Gesellschaft, die diesen Vorteil einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft gewährt hat, nach der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung ermöglicht es dem belgischen Staat, seine Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben.

65 Zweitens ist zur Verhütung von Steuerumgehungen darauf hinzuweisen, dass eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, gerechtfertigt sein kann, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteile, ICI, Randnr. 26, Marks & Spencer, Randnr. 57, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 51, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 72).

66 In diesem Kontext kann eine nationale Regelung, die nicht speziell bezweckt, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die zu dem Zweck errichtet wurden, die Steuer zu umgehen, die normalerweise für Gewinne aus inländischen Tätigkeiten geschuldet wird, von dem in dieser Regelung vorgesehenen Steuervorteil auszuschließen, gleichwohl durch das Ziel der Verhütung von Steuerumgehungen bei einer Gesamtbetrachtung mit dem Ziel der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Randnr. 63).

67 Zur Relevanz dieses Rechtfertigungsgrundes bei Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens ist zu bemerken, dass die Möglichkeit für die gebietsansässigen Gesellschaften, außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile an mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu gewähren, ohne dass irgendeine steuerliche Berichtigung vorgesehen wird, die Gefahr in sich birgt, dass durch künstliche Konstruktionen innerhalb miteinander verflochtener Gesellschaften Einkünfte auf Gesellschaften übertragen werden, die sich in den Mitgliedstaaten befinden, die die niedrigsten Steuersätze anwenden, oder die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, in denen diese Einkünfte nicht besteuert werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Randnr. 58).

68 Indem die im Ausgangsverfahren streitige Regelung die Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei der gebietsansässigen Gesellschaft vorsieht, die diesen Vorteil einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft gewährt hat, ist sie geeignet, solche Praktiken zu verhindern, zu denen die Feststellung erheblicher Unterschiede zwischen den Bemessungsgrundlagen oder Steuersätzen in den verschiedenen Mitgliedstaaten verleiten kann und die nur der Umgehung der Steuer dienen, die normalerweise im Mitgliedstaat der Gesellschaft, die diesen Vorteil gewährt hat, zu entrichten wäre (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Randnr. 59).

69 Aufgrund einer Gesamtbetrachtung dieser beiden Gesichtspunkte, der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung, ist festzustellen, dass eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige berechtigte und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolgt, die zwingenden Gründen des Allgemeininteresses entsprechen, und zur Erreichung dieser Ziele geeignet ist.

70 Unter diesen Umständen bleibt noch zu prüfen, ob eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der gemeinsam betrachteten verfolgten Ziele erforderlich ist.

71 Eine nationale Regelung, die eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsieht, damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt, geht nicht über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, und der Notwendigkeit, Steuerumgehungen zu verhindern, erforderlich ist, wenn erstens in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 82, und Beschluss vom 23. April 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Slg. 2008, I-2875, Randnr. 84).

72 Zweitens muss sich, wenn die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende geschäftliche Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre.

73 Die belgische Regierung ist der Ansicht, dass die Beweislast für das Vorliegen eines „außergewöhnlichen“ oder „unentgeltlichen“ Vorteils im Sinne der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung die nationale Steuerverwaltung treffe. Wenn diese die fragliche Regelung anwende, werde dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss des fraglichen Geschäfts beizubringen. Er verfüge über eine Frist von einem Monat, die verlängert werden könne, um den Nachweis zu erbringen, dass es sich unter Berücksichtigung der Umstände, in denen dieses Geschäft erfolgt sei, nicht um einen außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteil handle. Wenn die Verwaltung trotz allem eine Steuerberichtigung vornehmen wolle und die Argumente des Steuerpflichtigen nicht gelten lasse, könne dieser den Steuerbescheid vor den nationalen Gerichten anfechten.

74 Die belgische Regierung führt hierzu ergänzend aus, dass im Fall der Anwendung der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung nur der außergewöhnliche oder unentgeltliche Teil des Vorteils den eigenen Gewinnen der gebietsansässigen Gesellschaft, die ihn gewährt habe, hinzugerechnet werde.

75 Unter diesen Umständen ist vorbehaltlich einer vom vorlegenden Gericht vorzunehmenden Prüfung dieser beiden letztgenannten Gesichtspunkte, die die Auslegung und Anwendung des belgischem Rechts betreffen, festzustellen, dass nach alledem eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren streitige in einem angemessenen Verhältnis zu den mit ihr verfolgten Zielen in ihrer Gesamtheit steht.

76 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen nicht grundsätzlich entgegensteht, wonach ein außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert wird, wenn er einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit der erstgenannten Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt worden ist, während eine gebietsansässige Gesellschaft nicht bezüglich eines solchen Vorteils besteuert werden kann, wenn dieser einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gewährt worden ist, mit der sie in dieser Weise verflochten ist. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, sich davon zu überzeugen, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich ist.

Kosten

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

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

Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie den im Ausgangsverfahren streitigen nicht grundsätzlich entgegensteht, wonach ein außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert wird, wenn er einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit der erstgenannten Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt worden ist, während eine gebietsansässige Gesellschaft nicht bezüglich eines solchen Vorteils besteuert werden kann, wenn dieser einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft gewährt worden ist, mit der sie in dieser Weise verflochten ist. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, sich davon zu überzeugen, dass die im Ausgangsverfahren streitige Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich ist.

Unterschriften