SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS CARL OTTO LENZ vom 5. November 1996 *

Inhaltsverzeichnis

A — Sachverhalt ..... I - 2473
B — Stellungnahme ..... I - 2477
I — Zulässigkeit der Vorlagefrage ..... I - 2477
II — Vereinbarkeit des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes mit Artikel 52 und Artikel 58 EG-Vertrag ..... I - 2478
1. Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Verlusten und Inlandserträgen ..... I - 2479
2. Erfordernis einer ordnungsgemäßen Buchhaltung in Luxemburg, die dort ständig aufbewahrt wird ..... I - 2480
a) Diskriminierung gebietsfremder Gesellschaften ..... I - 2480
b) Rechtfertigung ..... I - 2483
aa) Erfordernis einer Buchhaltung im Inland ..... I - 2483
bb) Erfordernis des Aufbewahrens der getrennten Buchhaltung im Inland ..... I - 2487
III — Vereinbarkeit der Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Artikel 52 EG-Vertrag ..... I - 2490
C — Schlußantrag ..... I - 2491

A — Sachverhalt

1. Im vorliegenden Fall befaßt das Comité du Contentieux du Conseil d'Etat des Großherzogtums Luxemburg den Gerichtshof mit einer Vorlagefrage aus dem Bereich der direkten Steuern. Diese Frage stellt sich im Zusammenhang der Besteuerung einer luxemburgischen festen Niederlassung (Singer) einer Aktiengesellschaft französischen Rechts mit Sitz in Frankreich (Futura) (im folgenden: die Klägerinnen).

2. Der Gewinn der Zweigniederlassung, der in Luxemburg zu versteuern ist, wurde auf der Grundlage einer Aufgliederung des Gesamtgewinns anhand der Buchhaltung, die

* Originalsprache: Deutsch.

in Frankreich — also am Sitz von Futura — angefertigt wurde, festgestellt. Diese Aufgliederung wurde anhand der Umsatzzahlen, die den einzelnen Betrieben zuzuordnen sind, vorgenommen. Gegenstand des Ausgangsverfahrens ist die Besteuerung der Zweigniederlassung für das Jahr 1986. Für dieses Jahr wurde der Gewinn auf 4 390 000 LUF festgelegt, woraus sich eine Einkommensteuer (l'impôt des collectivités) in Höhe von 1 808 680 LUF ergab.

3. Futura und Singer beabsichtigten, die seit 1981 (also innerhalb der vorangegangenen fünf Jahre) entstandenen Verluste der Zweigniederlassung auf den Gewinn von 1986 anrechnen zu lassen. Diese Verluste betrugen mehr als 23 Mio LUF. Die Steuerbehörde stellte jedoch diesbezüglich fest, daß „bei festen Niederlassungen ... der im Betrieb selbst entstandene Verlust, wie er aus der für ihre Geschäfte getrennt geführten Buchhaltung hervorgeht, Gegenstand des Vortrags sein [kann], ein auf der Grundlage einer Aufgliederung festgestellter Verlust kann nicht vorgetragen werden". Der Verlustvortrag wäre nur möglich gewesen, wenn die Verluste aufgrund einer ordnungsgemäßen und in Luxemburg aufbewahrten Buchhaltung festgestellt worden wären. Diese Entscheidung wurde vom Directeur des Contributions im Juli 1993 bestätigt.

4. Nach Artikel 157 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes des Großherzogtums Luxemburg [1] sind die Bestimmungen über den Verlustvortrag (geregelt in Artikel 109 Absatz 1 Nr. 4) auf gebietsfremde Steuerpflichtige unter der Voraussetzung anwendbar, daß die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Inlandserträgen stehen und daß die Buchhaltung im Inland geführt wird. (Diese Bestimmung gilt vom Geschäftsjahr 1986 an).

5. Artikel 109 Absatz 1 Nummer 4 sieht die Möglichkeit vor, die vorherigen Verluste in Abzug zu bringen, soweit sie den in Artikel 114 festgelegten Bedingungen entsprechen.

6. Artikel 114 Absatz 2 Nummer 2 bestimmt schließlich, daß der Verlustvortrag dann möglich ist, wenn die Unternehmer eine ordnungsgemäße Buchhaltung für den Zeitraum, in dem die Verluste entstanden sind, aufweisen können.

7. Der Directeur des Contributions bezog sich in seiner Entscheidung vom 14. Juli 1993, die die Entscheidung der Steuerbehörde bestätigte, außerdem auf das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Luxemburg und Frankreich [2]. Dort heißt es in Artikel 21 § 2 Absatz 2, daß auf einen in Frankreich ansässigen Steuerpflichtigen, der

1 — Loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (*Memorial* A 1967, S. 1228) in der Fassung des Änderungsgesetzes zu Artikel 157 vom 4. Dezember 1986 (*Memorial* A 1986, S. 1104).

2 — Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. (*Memorial* 1959, S. 1064).

eine feste Niederlassung in Luxemburg besitzt, die Bestimmungen über den Verlustvortrag bei der Besteuerung dieser Niederlassung unter denselben Voraussetzungen anzuwenden sind wie auf in Luxemburg ansässige Steuerpflichtige.

8. Nach dem Vortrag der Verwaltung im Ausgangsverfahren muß jedes luxemburgische Unternehmen für das Jahr der Entstehung der Verluste eine ordnungsgemäße, in Luxemburg geführte und aufbewahrte Buchhaltung aufweisen. Dieselbe Voraussetzung gelte für die feste Niederlassung. Die Verwaltung bezieht sich außerdem auf Artikel 4 des französisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens, woraus sich ergebe, daß der tatsächliche Gewinn der festen Niederlassung zu besteuern sei und daß die Regeln über die Aufgliederung ausschließlich dann zur Anwendung gelangten, wenn eine ordnungsgemäße Buchhaltung fehle, aus der klar und deutlich die Gewinne hervorgingen, die der jeweiligen Niederlassung zuzuordnen seien.

9. Artikel 4 § 2 des Doppelbesteuerungsabkommens bestimmt für den Fall, daß ein Unternehmen feste Niederlassungen in beiden Vertragsstaaten hat, jeder nur das Einkommen besteuern kann, das aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der Niederlassungen auf seinem eigenen Gebiet resultiert.

10. Absatz 4 sieht vor, daß die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten sich wenn nötig verständigen, um Regelungen für die Kostenaufgliederung festzulegen, wenn keine ordnungsgemäße Buchhaltung vorliegt, aus der deutlich die Gewinne hervorgehen, die der Niederlassung in dem jeweiligen Gebiet zuzuordnen sind.

11. Die Klägerinnen sind der Meinung, die Verweigerung des Verlustvortrags bei Fehlen einer in Luxemburg geführten ordnungsgemäßen Buchhaltung stelle eine Diskriminierung der gebietsfremden gegenüber den gebietsansässigen Steuerpflichtigen dar. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Auslegung der Steuervorschriften sei nicht mit Artikel 52 EG-Vertrag vereinbar.

12. Artikel 52 EG-Vertrag ist der erste Artikel in Kapitel 2 des Dritten Teils, Titel III des Vertrages. Dort ist das Niederlassungsrecht geregelt. Er bestimmt:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats werden während der Übergangszeit nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen schrittweise aufgehoben. 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 selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 58 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen".

13. Artikel 58 bestimmt:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen."

14. Die Klägerinnen trugen außerdem vor, Artikel 52 räume den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit ein, die zur Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat geeignete Rechtsform frei zu wählen. Diese Wahlfreiheit dürfe nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht durch diskriminierende steuerrechtliche Bestimmungen eingeschränkt werden.

15. Das vorlegende Gericht sah es als erforderlich an, die Vereinbarkeit der genannten steuerrechtlichen Bestimmungen mit dem Gemeinschaftsrecht zu prüfen. Es hat deshalb folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Bestimmungen des Artikels 157 des Einkommensteuergesetzes und, soweit erforderlich, die Artikel 4 und 24 Absatz 2 Unterabsatz 2 des französisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens mit den Bestimmungen des Artikels 52 EWG-Vertrag vereinbar, soweit sie die Anwendung der Bestimmungen über den Verlustvortrag auf gebietsfremde Steuerpflichtige, die eine feste Niederlassung in Luxemburg haben, von der Voraussetzung abhängig machen, daß die Verluste im Zusammenhang mit Inlandserträgen stehen und daß die Buchführung im Inland ordnungsgemäß geführt und aufbewahrt wird?

B — Stellungnahme

I — *Zulässigkeit der Vorlagefrage*

16. Zu dieser Frage trägt die Regierung des Großherzogtums Luxemburg in ihrem Schriftsatz vor, daß das Comité du Contentieux du Conseil d'Etat in Luxemburg als Teil der staatlichen Gerichtsbarkeit angesehen wird und damit berechtigt ist, nach Artikel 177 EG-Vertrag ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof zu richten.

17. Die französische Regierung sieht dennoch ein Problem im Bereich der Zulässigkeit. Ihrer Meinung nach enthält die Vorlagefrage nicht genügend Informationen zu den Bestimmungen bezüglich des Verlustvortrags, die auf Luxemburger Gesellschaften anwendbar sind. Aus diesem Grunde sei es nicht möglich, die Situation der gebietsfremden Zweigniederlassung Singer mit der einer gebietsansässigen Luxemburger Gesellschaft zu vergleichen. Außerdem würden keine oder zumindest nicht ausreichend präzise Angaben zum tatsächlichen und rechtlichen Rahmen des Ausgangsfalles gemacht. So wisse man nicht, welcher Natur und welchen Ursprungs die Einnahmen der Zweigniederlassung seien. Man erfahre nichts über die Besteuerungsgrundlage ihres Luxemburger Einkommens und erhalte keine näheren Angaben über den Verlustvortrag sowie über die Anforderungen an gebietsansässige Unternehmen im Bereich der Buchhaltung.

18. Frankreich verweist in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes, wonach nur dann eine für das vorlegende Gericht sachdienliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts möglich sei, wenn der Gerichtshof über Informationen zum rechtlichen und tatsächlichen Rahmen des Ausgangsverfahrens verfügt. [3] Diese Informationen müßten es außerdem ermöglichen, daß die Regierungen der Mitgliedstaaten sich ebenfalls zu dem Fall äußern könnten. [4]

19. Die Angaben im hier vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen seien aber nicht ausreichend, um die Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht zu beurteilen. Es würden nur kurz die Argumente der Klägerinnen wie der beklagten Seite wiedergegeben. Die französische Regierung ist deshalb der Ansicht, die Vorlagefrage sei unzulässig.

20. In der mündlichen Verhandlung haben sowohl die Klägerseite als auch die Luxemburger Regierung betont, ihrer Meinung nach sei die Vorlagefrage verständlich formuliert und erlaube es den Mitgliedstaaten, zu dieser Frage Stellung zu nehmen. Die Regierung Luxemburgs verweist insofern auf den Schriftsatz des Vereinigten Königreichs, der zeige, daß die Vorlagefrage ausreichend Informationen enthalte, so daß es einem

3 — Urteil vom 16. Juli 1992 in der Rechtssache C-83/91 (Meilicke, Slg. 1992, I-4871, Randnr. 26) und Beschluß vom 23. März 1995 in der Rechtssache C-458/93 (Saddik, Slg. 1995, I-511, Randnr. 12).

4 — Beschluß in der Rechtssache C-458/93 (zitiert in Fußnote 3, Randnr. 13).

interessierten Mitgliedstaat möglich sei, seinen Standpunkt zu diesem Problem vorzutragen.

II — *Vereinbarkeit des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes mit Artikel 52 und Artikel 58 EG-Vertrag*

21. Dem ist meiner Meinung nach zuzustimmen. Die Informationen über den tatsächlichen Rahmen des Ausgangsfalles, die das vorlegende Gericht dem Gerichtshof an die Hand gibt, sind für eine Beantwortung der Vorlagefrage ausreichend. Man erfährt, daß es um die Verluste einer ständigen Niederlassung in Luxemburg geht, wobei jene mangels einer ordnungsgemäßen Buchhaltung in Luxemburg jedoch nicht in Abzug gebracht werden können. Welcher Art die Einnahmen — und wohl auch die Verluste — der Zweigniederlassung sind und woraus sie resultieren, ist für die Beantwortung der Frage nicht entscheidend.

22. Auch die in der Vorlagefrage enthaltenen Angaben zur Luxemburger Steuergesetzgebung sind ausreichend. Wenn das vorlegende Gericht die Steuerverwaltung Luxemburgs mit der Feststellung zitiert, sowohl luxemburgische Unternehmen als auch feste Niederlassungen müßten für das Jahr der Entstehung des Verlustes eine ordnungsgemäße, in Luxemburg geführte und aufbewahrte Buchhaltung aufweisen, lassen sich daraus die Voraussetzungen für einen Verlustvortrag Luxemburger Gesellschaften ableiten.

23. Die Vorlagefrage betrifft den Bereich der Einkommensteuer und somit den Bereich der direkten Steuern. Diese fallen in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes müssen die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse in diesem Bereich jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede offensichtliche oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen [5]. Aus diesem Grunde kann also Artikel 52 EG-Vertrag dahingehend überprüft werden, ob eine Regelung wie der hier streitige Artikel 157 des Luxemburger Einkommensteuergesetzes mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist oder nicht.

24. Um die Einkommensbesteuerung auf eine mögliche Diskriminierung hin zu untersuchen, ist es notwendig, die einzelnen Regelungen nochmals genau zu betrachten. Artikel 114 Absatz 2 Nummer 2 sieht vor, daß der Verlustvortrag dann möglich ist, wenn eine ordnungsgemäße Buchhaltung für den Zeitraum, in dem die Verluste entstanden sind, vorliegt. Dies ist die für die Luxemburger Gesellschaften geltende Regelung. Sie wird nach Artikel 157 Absatz 2 auf

5 — Urteile vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, Slg. 1995, I-225, Randnr. 21) und vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16), Urteil vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36).

gebietsfremde Steuerpflichtige übertragen, soweit die von ihnen vorgetragenen Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Inlandserträgen stehen und eine Buchhaltung im Inland geführt wird. Diese Bestimmung wird von der Luxemburger Steuerbehörde so ausgelegt, daß gebietsfremde Steuerpflichtige eine ordnungsgemäße Buchhaltung in Luxemburg aufweisen müssen, die dort auch ständig aufbewahrt wird. Wie sich aus den Ausführungen der Luxemburger Regierung in der mündlichen Verhandlung ergibt, ist eine ordnungsgemäße Buchhaltung eine Buchhaltung nach den Regelungen des Großherzogtums Luxemburg.

25. Demnach ergeben sich für gebietsfremde Steuerpflichtige für den Verlustvortrag drei Voraussetzungen:

1) Die Verluste müssen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Inlandserträgen stehen.

2) Es muß eine ordnungsgemäße Buchhaltung in Luxemburg existieren.

3) Diese Buchhaltung muß in Luxemburg ständig aufbewahrt werden.

26. Für die festen Niederlassungen ausländischer Gesellschaften in Luxemburg bedeutet dies, daß sie eine getrennte, nach Luxemburger Regelungen geführte Buchhaltung aufweisen müssen, die ständig in Luxemburg aufbewahrt wird.

1. *Wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Verlusten und Inlandserträgen*

27. Was die erste Voraussetzung, den wirtschaftlichen Zusammenhang mit Inlandserträgen, angeht, so wird von keiner der Parteien in Zweifel gezogen, daß eine solche Anforderung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Wie die Kommission in ihrem Schriftsatz erwähnt hat, stellt eine solche Regelung den Ausfluß des Territorialitätsprinzips im Steuerbereich dar. Auch aus dem französisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommen ergibt sich, daß in Luxemburg nur Verluste in Abzug gebracht werden können, die mit Erträgen in Zusammenhang stehen, die in Luxemburg erwirtschaftet werden. [6]

28. Dem ist meiner Meinung nach zuzustimmen. Weitaus problematischer ist jedoch die Frage der Vereinbarkeit der zweiten und dritten Voraussetzung mit Artikel 52 EG-Vertrag.

6 — Artikel 4 § 2 des Doppelbesteuerungsabkommens.

2. *Erfordernis einer ordnungsgemäßen Buchhaltung in Luxemburg, die dort ständig aufbewahrt wird*

29. Die Kommission und Luxemburg haben in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, daß die zweite und dritte Voraussetzung die Frage betreffen, wie ein Steuerpflichtiger nachweisen kann bzw. muß, daß die von ihm vorgebrachten Verluste auch wirklich mit Inlandserträgen in Zusammenhang stehen. Nach Meinung der Kommission und der Klägerinnen werden hierbei die festen Niederlassungen ausländischer Gesellschaften in Luxemburg diskriminiert.

a) Diskriminierung gebietsfremder Gesellschaften

30. Die Klägerinnen tragen diesbezüglich vor, eine getrennte Buchführung für die Zweigniederlassung verursache zusätzliche Verwaltungskosten — Kosten, die man in einer Zweigniederlassung nicht tragen wolle bzw. könne. In diesem Zusammenhang weisen die Klägerinnen nochmals darauf hin, daß eine Zweigniederlassung nach luxemburgischen Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit besitze, auch wenn sie steuerrechtlich gesondert betrachtet werde. Zweigniederlassungen würden gerade deshalb gegründet, weil sie geringere Kosten verursachen. Wenn man nun eine getrennte Buchführung verlange, bedeute das, daß man die Kosten einer Einrichtung erhöht, die gerade dazu eingerichtet wurde, möglichst kostengünstig betrieben zu werden.

31. Daran ändere sich auch nichts dadurch, daß es sich bei dem Verlustvortrag um eine steuerliche Vergünstigung handele, für die man zusätzliche Anstrengungen, hier zusätzliche Kosten, auf sich nehmen müsse. Nach Meinung der Klägerinnen liegt eine Diskriminierung im Vergleich zu in Luxemburg ansässigen Gesellschaften vor; ebenso zu ausländischen Gesellschaften, die eine Tochtergesellschaft in Luxemburg gründen und dann von Luxemburg aus verschiedene Filialen im Land einrichten. Diese Luxemburger Gesellschaften könnten einen Verlustvortrag geltend machen, während es den Klägerinnen nicht möglich sei, da die Gesellschaft ihren Sitz in Frankreich habe.

32. Nach Meinung des Großherzogtums Luxemburg dagegen kann in der Regelung des Verlustvortrags für gebietsfremde Gesellschaften keinerlei Diskriminierung gesehen werden. Es handele sich dabei lediglich um die Anwendung der Verpflichtungen, die in gleicher Weise die Luxemburger Gesellschaften treffen, auf die festen Niederlassungen ausländischer Gesellschaften.

33. Auch nach Meinung des Vereinigten Königreichs ist im vorliegenden Fall keinerlei Diskriminierung erkennbar. Dabei stellt es vor allem auf die erste Voraussetzung ab, die — wie oben bereits erwähnt — nicht als diskriminierend angesehen werden kann. Darüber sind auch alle Parteien einig. Was die Voraussetzungen zwei und drei angeht,

stellt das Vereinigte Königreich dann fest, es handele sich dabei um die Nachweismöglichkeiten für den wirtschaftlichen Zusammenhang zu Inlandserträgen, wobei die Luxemburger Gesellschaften nicht anders behandelt würden als die Zweigniederlassungen ausländischer Gesellschaften.

34. Tatsächlich ist zunächst keine Ungleichbehandlung der ausländischen *Zweigniederlassungen* zu erkennen. Allerdings werden im Gesetz selbst für die gebietsfremden *Gesellschaften* zusätzliche Voraussetzungen genannt, nämlich der Zusammenhang der Verluste mit Inlandserträgen und das Führen und Aufbewahren einer getrennten Buchhaltung in Luxemburg. Diese Verpflichtungen bestehen für Luxemburger Gesellschaften nicht. Für sie ist es selbstverständlich, daß sie eine Buchhaltung nach Luxemburger Regelungen erstellen, die auch in Luxemburg selbst aufbewahrt wird. Für eine Luxemburger Gesellschaft stellt es keine zusätzliche Anforderung dar, die Buchhaltung am Sitz des Unternehmens und nach den dort geltenden Vorschriften anzufertigen. Für eine Zweigniederlassung einer ausländischen Gesellschaft bedeutet dies aber, daß sie eine zweite Buchhaltung, getrennt vom Sitz des Unternehmens, führen muß, obwohl sie keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt. Damit wird zwar von der Zweigniederlassung nicht mehr verlangt als von einer Luxemburger Gesellschaft, man muß sich aber vor Augen halten, daß es hierbei um die Besteuerung einer gebietsfremden Gesellschaft mit Sitz in Frankreich geht. Für sie werden zusätzliche Kosten verursacht, wenn sie eine zweite Buchhaltung am Ort der Zweigniederlassung vorweisen muß. Das heißt, eine ausländische Gesellschaft kann für ihre Zweigniederlassung in Luxemburg nur dann einen Verlustvortrag geltend machen, wenn sie zusätzliche Kosten in Kauf nimmt und eine getrennte Buchhaltung in Luxemburg einrichtet. Eine Luxemburger Gesellschaft muß jedoch, wie auch die Klägerinnen vortragen, für ihre Luxemburger Zweigniederlassung keine gesonderte Buchhaltung vorweisen.

35. Aus diesem Grunde kann man dem Vereinigten Königreich und der Regierung des Großherzogtums Luxemburg nicht folgen, wenn diese vortragen, es läge keine Ungleichbehandlung zwischen Zweigniederlassungen ausländischer Firmen und Luxemburger Gesellschaften vor. Das Erfordernis einer getrennten Buchhaltung verursacht für die Zweigniederlassung und damit für den gebietsfremden Steuerpflichtigen, nämlich die Gesellschaft mit Sitz in Frankreich, zusätzliche Verwaltungskosten.

36. Dem kann gerade nicht entgegengehalten werden — wie Luxemburg es tut —, die Anforderungen bezüglich der Buchhaltung wären nicht anders, wenn Futura eine Tochtergesellschaft in Luxemburg gegründet hätte. Artikel 52 EG-Vertrag sieht verschiedene Formen der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat vor. Dabei werden auch ausdrücklich Zweigniederlassungen erwähnt und somit in den Schutz des Artikels 52 einbezogen. Sie stellen gerade keine Tochtergesellschaften mit eigenem Sitz in Luxemburg dar, sondern eine kostengünstigere, da weniger aufwendige Art der Niederlassung. Die Freiheit, in einem anderen Mitgliedstaat eine Zweigniederlassung zu gründen, wäre aber eingeschränkt, wenn dieser Zweigniederlassung zusätzliche Kosten entstünden. Wie die Kommission und die Klägerinnen zu Recht vorgetragen haben, würde damit auch die freie Wahl zwischen den einzelnen Niederlassungsmöglichkeiten

durch unterschiedliche steuerliche Regelungen eingeschränkt, was nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes [7] nicht erlaubt ist.

37. Als nächstes ist zu prüfen, ob die Gesellschaften mit Sitz im Ausland aufgrund ihrer Nationalität ungleich behandelt werden. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache 270/83 entschieden hat, ist der Sitz von Gesellschaften mit der Staatsangehörigkeit von natürlichen Personen zu vergleichen und dient ebenso wie die Staatsangehörigkeit dazu, die Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen [8]. In der hier streitigen Luxemburger Regelung ist von einer unterschiedlichen Behandlung aufgrund der Nationalität keine Rede. Das dort verwendete Kriterium ist die Gebietsansässigkeit einer Person bzw. einer Gesellschaft. Für die Gesellschaft bedeutet dies, daß entscheidend ist, wo sie ihren Sitz hat. Dies bedeutet aber wiederum, daß sie aufgrund ihres Sitzes, d. h. für die Gesellschaft aufgrund ihrer Nationalität, unterschiedlich behandelt wird. So ist auch die Kommission der Meinung, es handele sich hier um eine indirekte Diskriminierung aufgrund der Nationalität.

38. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache 270/83 weiter erwähnt hat, ist es jedoch nicht völlig auszuschließen, daß eine Unterscheidung je nach dem Sitz einer Gesellschaft oder eine Unterscheidung je nach dem Wohnsitz einer natürlichen Person unter bestimmten Voraussetzungen auf einem Gebiet wie dem des Steuerrechts gerechtfertigt sein kann [9]. So wurde auch in den Rechtssachen Schumacker und zuletzt Asscher, wo eine Unterscheidung nach dem Wohnsitz der natürlichen Personen getroffen wurde, geprüft, ob sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in einer vergleichbaren Situation befinden und somit eine Diskriminierung durch eine Ungleichbehandlung möglich ist oder ob ihre Situation nicht vergleichbar ist, so daß eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt wäre [10]. Hierzu hat der Gerichtshof in der eben zitierten Rechtssache 270/83 festgestellt: „Da die streitige Regelung die Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und die in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland bei der Besteuerung ihrer Gewinne auf die gleiche Stufe stellt, kann sie sie nicht ohne Schaffung einer Diskriminierung im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Gewährung einer damit zusammenhängenden Vergünstigung, wie des Steuerguthabens, ungleich behandeln. Der französische Gesetzgeber hat nämlich dadurch, daß er die beiden Niederlassungsformen im Rahmen der Besteuerung der von ihnen erzielten Gewinne gleichbehandelt, anerkannt, daß zwischen beiden Formen in bezug auf die Modalitäten und Voraussetzungen dieser Besteuerung kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte" [11].

39. Auch im hier vorliegenden Fall ist bei der Besteuerung der Gewinne keine unterschiedliche Behandlung der luxemburgischen Gesellschaften und der Zweigniederlassungen erkennbar. Wenn sie also vom Luxemburger Gesetzgeber bezüglich

7 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 22).

8 — Rechtssache 270/83 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 18).

9 — Randnr. 19.

10 — Rechtssache C-279/93 (zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 31-38) und Rechtssache C-107/94 (zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 41 bis 49).

11 — Rechtssache 270/83 (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 20).

der Besteuerung der Gewinne gleichbehandelt werden, so kann man nicht davon ausgehen, daß sie sich bezüglich einer Vergünstigung wie des Verlustvortrags in einer unterschiedlichen Situation befinden. Es geht hier auch nicht um die Beachtung persönlicher Umstände wie in dem Fall Asscher, die eventuell nur von einem anderen Staat, dem Wohnsitzstaat, beachtet werden können [12], sondern lediglich um die in *einem* Staat (Luxemburg) erzielten Erträge und die dort entstandenen Verluste.

40. Es liegt somit eine gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Diskriminierung vor, wenn von festen Niederlassungen ausländischer Gesellschaften in Luxemburg verlangt wird, daß sie eine Buchhaltung in Luxemburg führen (was bedeutet, daß sie nach Luxemburger Vorschriften und alleine für die Zweigniederlassung angefertigt wird) und diese Buchhaltung auch ständig im Inland aufbewahren.

b) Rechtfertigung

41. Diese Diskriminierung könnte jedoch gerechtfertigt sein. Zur Prüfung einer eventuellen Rechtfertigung ist es sinnvoll, die Voraussetzungen zwei und drei gesondert zu betrachten.

12 — Rechtssache C-107/94 (zitiert in Fußnote 5, Randnrn. 44, 48 f.).

aa) Erfordernis einer Buchhaltung im Inland

42. Hierzu tragen die Regierungen des Großherzogtums Luxemburg und die Regierung des Vereinigten Königreichs vor, nur anhand einer ordnungsgemäßen Buchführung lasse sich exakt erkennen, welche Verluste mit Inlandserträgen im Zusammenhang stehen. Das Vereinigte Königreich verweist insoweit auf die Regelungen des OECD-Musterabkommens und den entsprechenden Kommentar. Danach seien die Vertragsstaaten zwar nicht verpflichtet, von ihren Steuerpflichtigen eine gesonderte Buchhaltung zu verlangen, aus dem Kommentar ergebe sich aber, daß dies die genaueste und verläßlichste Form der Verlustfeststellung sei. Da die Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum hätten, welche Methode sie zur Feststellung der Verluste wählten, könne es einem Staat nicht verwehrt werden, die beste und genaueste Methode zu wählen.

43. Nach Meinung Luxemburgs und des Vereinigten Königreichs ist nur dann eine effiziente Steuerkontrolle möglich, wenn die Verluste aufgrund einer ordnungsgemäßen Buchhaltung ermittelt werden.

44. Die Kommission bestreitet nicht, daß es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt werden kann, den Verlustvortrag nur anhand präziser Zahlen auf der Grundlage einer Buchhaltung zu gewähren. Ihrer Meinung nach ist es aber unverhältnismäßig, aus diesem Grunde

eine gesonderte Buchhaltung in Luxemburg zu verlangen. Was das Erfordernis einer ordnungsgemäßen, d. h. nach Luxemburger Vorschriften angefertigten Buchhaltung betrifft, so verweist die Kommission zu Recht darauf, daß es hier nicht um die Frage geht, wie eine Buchhaltung zu führen ist, sondern lediglich um die Frage, wie man präzise Zahlen bezüglich der Luxemburger Verluste erhalten kann. Dabei kann man nicht davon ausgehen, daß eine Buchhaltung, die nach Regeln eines anderen Mitgliedstaats angefertigt ist, weniger präzise oder gar falsch ist. Dies um so weniger, als inzwischen die Regelungen bezüglich des Jahresabschlusses in ausreichendem Maße harmonisiert wurden und die Jahresabschlüsse daraufhin sehr gut miteinander verglichen werden können [13], wie die Kommission unwidersprochen vorträgt. Warum sollten also Zahlen, die sich aus der Buchhaltung in einem anderen Mitgliedstaat am Sitz der Gesellschaft — hier in Paris — ergeben, nicht auch für die Besteuerung in Luxemburg ausreichende Informationen bieten?

45. Das Großherzogtum Luxemburg macht außerdem geltend, nur an eine ordnungsgemäße Buchführung knüpfe sich die Vermutung an, die darin enthaltenen Zahlen seien präzise und korrekt. Dies gibt jedoch keinen Aufschluß darüber, ob es gerechtfertigt ist, von ausländischen Gesellschaften eine gesonderte Buchhaltung für ihre Niederlassung in Luxemburg zu verlangen.

13 — Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. L 222, S. 11).

46. Der Kommission ist vielmehr darin zuzustimmen, wenn sie vorträgt, es sei durchaus ausreichend, wenn eine Buchhaltung am Sitz der Gesellschaft existiert, aus der die Verlustzahlen in Luxemburg hervorgehen.

47. Auch das OECD-Musterabkommen verlangt nicht ausdrücklich eine getrennte Buchhaltung. Im Kommentar zum Musterabkommen wird lediglich darauf hingewiesen, daß es nur aufgrund einer ordnungsgemäßen Buchhaltung präzise Zahlen bezüglich der Gewinne und Verluste geben kann und daß diese Methode deshalb im Normalfall anzuwenden ist. Damit ist aber nicht gesagt, ob diese Buchhaltung unbedingt am Ort der Niederlassung zusätzlich geführt werden muß, oder ob es genügt, wenn die Zahlen aus der Buchhaltung am Sitz des Unternehmens, die ja für das Unternehmen und die Zweigniederlassung angefertigt wird, entnommen werden. Im übrigen ist darauf hinzuweisen, daß das OECD-Musterabkommen keine abschließende gemeinschaftsrechtliche Antwort auf die hier vorliegende Frage liefern kann.

48. Das Vereinigte Königreich trägt unter Bezugnahme auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen weiter vor, für ein gut geführtes Unternehmen sei es selbstverständlich, für die Zweigniederlassungen eine gesonderte Buchhaltung anzufertigen, um so Informationen darüber zu erhalten, ob diese Niederlassungen rentabel arbeiteten. Dazu ist zu sagen, daß sich auch aus diesem Vortrag nicht ergibt, daß ein Erfordernis einer eigenen gesonderten Buchhaltung am Ort

der Zweigniederlassung gerechtfertigt ist. Die Zahlen, die Aufschluß über die Rentabilität einer Zweigniederlassung geben, können auch aus der Buchhaltung am Sitz des Unternehmens entnommen werden.

49. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung sehr anschaulich beschrieben, was eine Buchhaltung überhaupt ist und was sie leistet. Die Regierung des Großherzogtums Luxemburg selbst hat aufgezählt, was eine Buchhaltung alles umfaßt: Es sind dies unter anderem die Rechnungen für die Kunden, die Aufschluß über die Einnahmen geben; ebenso die Rechnungen der Zweigniederlassung, aus denen sich die Ausgaben, z. B. die Miete, ergeben. Die Kommission hat nun erläutert, daß in jedem Unternehmen tagtäglich die Ausgaben und die Einnahmen registriert werden und die entsprechenden Belege aufbewahrt werden. Die Zweigniederlassung, die keine eigene Buchhaltung in Luxemburg aufweisen kann, übermittelt somit diese Zahlen an den Sitz des Unternehmens, wo sie in die Gesamtbuchhaltung eingehen. Es ist nun nicht ersichtlich, weshalb zur Besteuerung der Zweigniederlassung in Luxemburg nicht die entsprechenden Zahlen aus der Buchhaltung am Sitz des Unternehmens hervorgehen sollten.

50. Wie die Luxemburger Regierung in der mündlichen Verhandlung auf Nachfragen bestätigt hat, wird auch für Luxemburger Filialen einer Luxemburger Gesellschaft keine gesonderte Buchhaltung angefertigt, sondern nur ein Register geführt, wie — nach dem Vortrag der Kommission — bei den Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen auch. Das heißt, auch in diesem Fall gibt es nur eine gemeinsame Buchhaltung am Sitz der Gesellschaft — hier in Luxemburg. Es ist also auch in diesem Fall nicht notwendig, eine getrennte Buchhaltung der Zweigniederlassung anzufertigen, um präzise Zahlen über die Verluste der Zweigniederlassung zu erhalten.

51. Aus diesem Grunde ist es für eine präzise Festlegung der Verluste einer Zweigniederlassung nicht erforderlich, eine getrennte Buchhaltung anzufertigen. Vielmehr genügt eine gemeinsame Buchhaltung. Diese muß auch nicht nach Luxemburger Vorschriften angefertigt werden. Eine entsprechende Verpflichtung seitens der Steuerbehörden ist unverhältnismäßig.

52. Die Klägerinnen machen außerdem geltend, es gebe ein weiteres milderes Mittel zur Feststellung der Verluste der Zweigniederlassung, nämlich die Kostenaufgliederung. Diese Möglichkeit könne ausländischen Zweigniederlassungen nicht verwehrt werden, zumal auch die Besteuerung selbst aufgrund einer Kostenaufgliederung möglich sei. Dabei stelle das Steuererklärungsformular beide Möglichkeiten — die Kostenaufgliederung und die Buchhaltung — zur Wahl. Es werde nicht darauf hingewiesen, daß diese beiden Möglichkeiten nicht als gleichwertig angesehen würden. Vor allem aber werde im Formular für Gebietsfremde nicht darauf aufmerksam gemacht, daß bei der Wahl des Verfahrens der Kostenaufgliederung ein Verlustvortrag nicht möglich sei. Im übrigen sei in Luxemburg auch im Bereich der kommunalen Gewerbesteuer die Möglichkeit der Kostenaufgliederung vorgesehen.

53. Sowohl das Großherzogtum Luxemburg als auch das Vereinigte Königreich tragen vor, die Zahlen, die sich aufgrund einer Kostenaufgliederung ergäben, seien nicht präzise genug, um eindeutig die Verluste, die in Zusammenhang mit den in Luxemburg erwirtschafteten Erträgen stehen, feststellen zu können. Nach Meinung Luxemburgs kann eine Vergünstigung wie der Verlustvortrag nicht aufgrund so unpräziser Zahlen gewährt werden, wie sie eine Kostenaufgliederung ergibt. Die Kostenaufgliederung im Bereich der Besteuerung des Einkommens des Unternehmens bzw. der Zweigniederlassung werde vorgenommen, weil dies in Ermangelung einer Steuererklärung seitens des Unternehmens die einzige Möglichkeit zur Besteuerung des Unternehmens sei.

54. Dem ist zuzustimmen. Eine Kostenaufgliederung, wie sie für die Besteuerung der Zweigniederlassung im hier vorliegenden Fall vorgenommen wurde, ist eine Aufgliederung der Einnahmen anhand der Umsatzzahlen der einzelnen Niederlassungen. Die sich daraus ergebenden Werte können demnach nur Schätzungen bzw. Näherungswerte sein. Daraus folgt wohl nicht unbedingt, daß eine Feststellung der Verluste nicht auch aufgrund einer Kostenaufgliederung möglich sein könnte. Voraussetzung dafür wäre, daß der besteuernde Staat die dabei auftretenden Ungenauigkeiten, die sich zu seinen Ungunsten, aber auch zu seinen Gunsten auswirken können, in Kauf nimmt. Andererseits muß es einem Mitgliedstaat zugestanden werden, daß er einen Verlustvortrag nur dann gewährt, wenn ihm das Unternehmen bzw. die Zweigniederlassung präzise Zahlen bezüglich der Verluste angeben kann, sofern diese Voraussetzung für Luxemburger Unternehmen und Filialen aus anderen Mitgliedstaaten gleichermaßen gilt. Das heißt, solange es nicht zu einer Diskriminierung gebietsfremder Gesellschaften bzw. einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kommt, ist es Sache des Mitgliedstaats, die Methode zu wählen, nach der die Verluste festgestellt werden.

55. Wie oben bereits nachgewiesen, stellt alleine das Verlangen präziser Zahlen für die Verlustfeststellung keine Diskriminierung dar, weil diese präzisen Zahlen auch aus der gemeinsamen Buchhaltung am Sitz des Unternehmens ermittelt werden können. Dieses Verfahren ist somit ein geeignetes milderes Mittel zur Bestimmung der Verluste. Nur das Erfordernis einer getrennten ordnungsgemäßen Buchführung am Sitz der Filiale (hier Luxemburg) führt zu einer Diskriminierung der Gebietsfremden, die in Anbetracht eines milderen Mittels nicht verhältnismäßig und damit nicht gerechtfertigt ist.

56. Aus dem Vorhergehenden ergibt sich, daß Luxemburg berechtigt ist, einen Verlustvortrag nur dann zu gewähren, wenn das Unternehmen präzise Zahlen bezüglich der Verluste angibt. Es besteht keine Verpflichtung, einen Verlustvortrag auch aufgrund einer Kostenaufgliederung zu gewähren, weshalb diese Möglichkeit hier nicht weiter untersucht werden muß. Dieser Meinung ist schließlich auch die Kommission, wie sich aus ihrem Vortrag in der mündlichen Verhandlung ergibt.

57. Daß das Großherzogtum Luxemburg im Bereich der kommunalen Gewerbesteuer die Möglichkeit der Kostenaufgliederung vorsieht, ändert nichts daran, daß es im Bereich des Einkommensteuerrechts dazu berechtigt ist, die Gewährung eines Verlustvortrags aufgrund einer Kostenaufgliederung abzulehnen, denn diese beiden Steuerarten sind — wie die Luxemburger Regierung vorgetragen hat — nicht vergleichbar, auch wenn die Kostenaufgliederung im Bereich der Gewerbesteuer Auswirkungen auf die Höhe der zu zahlenden Steuern haben kann. Wie diese Kostenaufgliederung im Bereich der Gewerbesteuer vorgenommen wird, muß deshalb hier nicht genauer untersucht werden.

58. Was die Besteuerung der Zweigniederlassung anhand einer Kostenaufgliederung anbetrifft, so kann — wie das Großherzogtum Luxemburg zu Recht vorträgt — auf eine Besteuerung nicht völlig verzichtet werden, wenn der Steuerpflichtige keine Steuererklärung abgibt. In diesem Fall *muß* auf das Verfahren der Kostenaufgliederung zurückgegriffen werden.

59. Ob im hier vorliegenden Fall eventuell eine Kostenaufgliederung zugestanden werden muß, weil — so der Vortrag der Klägerinnen — das Formular zur Steuererklärung irreführend formuliert ist, wird gegebenenfalls vom vorlegenden Gericht zu prüfen sein. Die Antwort auf diese Frage gehört nicht zur Beantwortung der dem Gerichtshof vorgelegten Frage nach dem Verhältnis des Artikels 157 des Luxemburger Einkommensteuergesetzes zu Artikel 52 EG-Vertrag.

60. Es bleibt deshalb festzuhalten, daß Luxemburg nicht verpflichtet ist, einen Verlustvortrag aufgrund einer Kostenaufgliederung zu gewähren. Vielmehr ist es berechtigt, für diese Vergünstigung die Angabe präziser Zahlen zu verlangen. Das Erfordernis einer getrennten ordnungsgemäßen Buchführung am Sitz der Filiale (hier also in Luxemburg) ist jedoch nicht gerechtfertigt, da es nicht verhältnismäßig ist.

bb) Erfordernis des Aufbewahrens der getrennten Buchhaltung im Inland

61. Dieses Erfordernis ist nur noch insoweit zu prüfen, als es erforderlich sein könnte, die Angaben zu den Verlusten ständig in Luxemburg aufzubewahren, bzw. für den Fall, daß der Gerichtshof meinen Ausführungen zum ersten Erfordernis nicht folgen sollte, als deren Ergebnis die Frage der Notwendigkeit einer gesonderten Buchhaltung in Luxemburg verneint wurde.

62. Die Luxemburger Regierung trägt als Rechtfertigung dieses Erfordernisses die Effizienz der Steuerkontrolle vor. Nur wenn alle Unterlagen und die Buchhaltung immer in Luxemburg gehalten würden und die Luxemburger Finanzbehörden somit jederzeit unangekündigt Zugriff nehmen könnten, sei eine wirksame Steuerkontrolle möglich.

63. Die Kommission hat dagegen in der mündlichen Verhandlung sehr anschaulich geschildert, weshalb ein solches Erfordernis mit dem Ziel, eine effiziente Steuerkontrolle durchführen zu können, nicht erfüllt werden kann. Bei einer Zweigniederlassung, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, gibt es Unterlagen, die nicht nur die Zweigniederlassung alleine, sondern auch die Gesellschaft in Frankreich betreffen. Würde man nun verlangen, daß alle Unterlagen, z. B. Rechnungen, die die Zweigniederlassung betreffen, auch in Luxemburg aufbewahrt werden, so würde dies unter Umständen bedeuten, daß man Rechnungen zerschneiden bzw. kopieren müßte. Dies würde aber bedeuten, daß man kein Originaldokument mehr in Luxemburg bzw. in Frankreich zur Verfügung hätte und damit die Beweiskraft wiederum geschmälert würde. Wie die Luxemburger Regierung auf Anfrage erläutert hat, ist dies auch bei Luxemburger Niederlassungen Luxemburger Gesellschaften nicht nötig. Auch in diesem Fall ist es möglich, daß alle Dokumente am Sitz der Gesellschaft aufbewahrt und am Ort der Zweigniederlassung lediglich in einem Register vermerkt werden.

64. Die Kommission weist außerdem darauf hin, daß es zunächst Sache der Zweigniederlassung ist, die für die Besteuerung bzw. für den Verlustvortrag erforderlichen Dokumente zur Verfügung zu stellen. Tut sie dies nicht, so kann ihr der Verlustvortrag nicht gewährt werden.

65. Was nun das Problem der effizienten Steuerkontrolle betrifft, so verweist die Kommission außerdem auf die Richtlinie über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern [14], wonach die Luxemburger Steuerbehörde die französische Steuerbehörde um Hilfe bitten kann, wenn es um Auskünfte für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen geht [15]. Der Gerichtshof hat bisher mehrmals entschieden, daß eine Rechtfertigung bestimmter steuerrechtlicher Maßnahmen nach Einführung der Möglichkeit der Amtshilfe nach der Richtlinie 77/799/EWG nicht mehr möglich ist.

66. So z. B. in der Rechtssache Halliburton Services. Dort hatte die niederländische Regierung geltend gemacht, die zuständige Finanzverwaltung sei nicht in der Lage, die Gleichwertigkeit der Rechtsformen der Körperschaften der anderen Mitgliedstaaten mit den Rechtsformen der Aktiengesellschaft und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung im Sinne des nationalen Rechts zu überprüfen. Der Gerichtshof hat entschieden, daß sich die die Merkmale der Gesellschaftsformen der anderen Mitgliedstaaten betreffenden Angaben mit Hife des Systems, das in der Richtlinie 77/799 vorgesehen ist, beschaffen lassen [16].

67. In der Rechtssache Schumacker hat der Gerichtshof entschieden, daß es keine verwaltungstechnischen Hindernisse für die Berücksichtigung der persönlichen Lage und

14 — Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 (ABl. L 336 S. 15).

15 — Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie.

16 — Urteil vom 12. April 1994 in der Rechtssache C-1/93 (Halliburton Services Slg. 1994, I-1137, Randnr. 21 f.).

des Familienstands des Gebietsfremden in dem Staat gibt, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, weil nach der Richtlinie 77/799 die Möglichkeit zur Erlangung notwendiger Auskünfte, die mit den für die inländischen Steuerverwaltungen im Verhältnis zueinander bestehenden Möglichkeiten vergleichbar ist, besteht [17].

68. Luxemburg trägt nun vor, daß die Richtlinie 77/799 im hier vorliegenden Fall nicht helfen könne. Dabei wird davon ausgegangen, daß Futura eine getrennte Buchhaltung für die Niederlassung in Luxemburg anfertigt, diese aber nicht in Luxemburg sondern in Paris aufbewahrt. In diesem Fall erscheint es der Luxemburger Regierung zweifelhaft, daß diese Buchhaltung in Frankreich durch französische Steuerbehörden kontrolliert werden kann, da sie steuerliche Verpflichtungen betrifft, die der französischen Gesetzgebung fremd sind. Nach der Richtlinie sei es dem um Amtshilfe ersuchten Staat lediglich möglich, Vorrechte auszuüben, die ihm aufgrund seiner eigenen Gesetzgebung zur Verfügung stehen. Aus diesem Grunde sei es zweifelhaft, daß eine französische Steuerbehörde eine Buchhaltung kontrollieren könne, die nicht französisches Steuerrecht betrifft.

69. Hierzu ist zu sagen, daß die Richtlinie in ihrem Artikel 1 Absatz 1 bestimmt, daß die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten sich gegenseitig alle Auskünfte erteilen, die für die zutreffende Festsetzung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geeignet sein können. Zwar sind in Artikel 8 die Grenzen des Auskunftsaustausches geregelt, sie sind aber nicht so eng zu ziehen, wie dies die Luxemburger Regierung tut. In Artikel 8 Absatz 1 der Richtlinie heißt es, daß ein Mitgliedstaat nicht zur Ermittlung oder Übermittlung von Auskünften verpflichtet ist, wenn deren Durchführung oder deren Beschaffung oder Verwertung der um Auskunft ersuchten Behörde selbst für die eigenen steuerlichen Zwecke verwehrt wäre, weil gesetzliche Vorschriften oder die Verwaltungspraxis dem entgegenstünden. Bei dieser Regelung handelt es sich um eine Schutzvorschrift, die verhindern soll, daß der dem Steuerpflichtigen im Inland gewährte Schutz dadurch ausgehöhlt wird, daß eine ausländische Steuerbehörde um Auskünfte ersucht, die die im Inland gewährten Rechte des Steuerpflichtigen verletzen. Dies bedeutet aber keineswegs, daß von der französischen Steuerbehörde nur Auskünfte übermittelt werden dürften, die die französischen Steuerverpflichtungen betreffen. Dadurch würde die Richtlinie in ihrer Wirkung ausgehöhlt.

70. Selbst für den Fall, daß eine solche Zusammenarbeit nicht verlangt werden kann, weil Schutzvorschriften des um Auskunft ersuchten Staates verletzt würden, vermag dies nicht, die Versagung des Verlustvortrags zu rechtfertigen. Denn wie der Gerichtshof in den Rechtssachen Bachmann und Kommission/Belgien entschieden hat, hindert nichts die beteiligten Finanzbehörden daran, vom Betroffenen die für erforderlich gehaltenen Belege zu verlangen und gegebe-

17 — Rechtssache C-279/93 (zitiert in Fußnote 5, Randnr. 43 ff.)

nenfalls den Verlustvortrag bei Nichtvorlage der Belege zu verweigern. [18]

71. Für den Fall, daß eine erbetene Auskunftsübermittlung gegen eine französische Schutzvorschrift verstoßen würde, ist zunächst einmal davon auszugehen, daß eine Nichtübermittlung der erbetenen, in Frankreich geschützten Information dem Schutz der Klägerinnen dienen wird. Dann ist es Sache der ausländischen Gesellschaft, eine Abwägung dahingehend zu treffen, ob sie auf den ihr in Frankreich gewährten Schutz verzichtet und die Informationen weitergibt, um die Möglichkeit des Verlustvortrags in Anspruch zu nehmen. Tut sie dies nicht, kann ein Verlustvortrag nicht zugestanden werden.

72. Aus diesem Grunde erscheint auch das Erfordernis des Aufbewahrens der Buchhaltung in Luxemburg unverhältnismäßig und damit die dadurch bewirkte Diskriminierung nicht gerechtfertigt.

73. Abschließend ist deshalb festzuhalten, daß Artikel 52 EG-Vertrag so auszulegen ist, daß die Regelung des luxemburgischen Einkommensteuergesetzes, soweit sie als Voraussetzung für den Verlustvortrag eine Buchhaltung in Luxemburg, die auch dort ständig aufbewahrt wird, verlangt, nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

III — *Vereinbarkeit der Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens mit Artikel 52 EG-Vertrag*

74. Die Doppelbesteuerungsabkommen dürfen als Bestandteil des innerstaatlichen Rechts ebensowenig den Anforderungen des EG-Rechts widersprechen wie andere nationale Vorschriften.

75. Das vorlegende Gericht nennt hier Artikel 4 und Artikel 24 Absatz 2 Unterabsatz 2 des französisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens. In Artikel 4 ist geregelt, daß die beiden Vertragsstaaten jeweils nur das auf ihrem Territorium erwirtschaftete Einkommen besteuern können. Dies entspricht dem Territorialitätsprinzip, dessen Anwendung, wie bereits oben gezeigt, auch was den Verlustvortrag angeht, nicht dem Gemeinschaftsrecht widerspricht.

76. Was Artikel 24 angeht, so scheint mir hier eher Artikel 21 § 2 des Doppelbesteuerungsabkommens einschlägig zu sein. Er enthält nämlich die Regelung, daß auf eine feste

18 — Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249, Randnrn. 18-20) und Urteil vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305, Randnrn. 11 bis 13).

Niederlassung in Luxemburg eines in Frankreich ansässigen Steuerpflichtigen die Bestimmungen über Verluste bei der Besteuerung dieser Niederlassung unter denselben Voraussetzungen anzuwenden sind wie auf in Luxemburg ansässige Steuerpflichtige. Diese Regelung verweist lediglich auf das mitgliedstaatliche Steuerrecht, das von den Gebietsansässigen eine ordnungsgemäße Buchhaltung verlangt. Eine Ausweitung dieser Bedingung auf Zweigniederlassungen einer gebietsfremden Gesellschaft ist allerdings — wie oben nachgewiesen — nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar.

C — Schlußantrag

77. Aufgrund der vorangehenden Überlegungen schlage ich deshalb folgende Beantwortung der Vorlagefrage vor:

Artikel 52 EG-Vertrag ist so auszulegen, daß eine Bestimmung wie die des Artikels 157 des Luxemburger Einkommensteuergesetzes sowie Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens, die auf innerstaatliche Regelungen verweisen, nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind, soweit sie die Anwendung der Bestimmungen über den Verlustvortrag auf gebietsfremde Steuerpflichtige, die eine feste Niederlassung in Luxemburg haben, von der Voraussetzung abhängig machen, daß die Buchführung im Inland ordnungsgemäß geführt und aufbewahrt wird.