SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN JULIANE KOKOTT

vom 10. September 2009 [1]

I — Einleitung

1. Gewährt eine Gesellschaft einer mit ihr verflochtenen Gesellschaft außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile, so kann dies die Steuerbemessungsgrundlage der Beteiligten beeinflussen. Die Gesellschaft, die den Vorteil einräumt, erzielt möglicherweise geringere Einnahmen oder kann einen entsprechenden Abzug als Betriebsausgabe vornehmen, so dass sich ihre Steuerlast verringert. Dagegen ist zu erwarten, dass die Zuwendung die steuerliche Bemessungsgrundlage der Empfängerin erweitert.

2. Sind die an der Transaktion beteiligten Gesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig, zieht die Gewährung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils daher u. U. eine Verschiebung von Steuersubstrat von einem Staat in den anderen nach sich.

3. Diesem Effekt wirkt die im Ausgangsverfahren angewandte belgische Regelung entgegen. Ausgehend vom so genannten Fremdvergleichsgrundsatz (*arm's length principle*) korrigiert sie für steuerliche Zwecke die Gewährung entsprechender Vorteile zwischen verflochtenen Gesellschaften — allerdings zumeist nur, wenn die begünstigte Gesellschaft ihren Sitz im Ausland hat. Daher fragt das Tribunal de première instance de Mons, ob eine solche Vorschrift mit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist.

4. Zu klären ist dabei, ob eine eventuelle Beschränkung der Grundfreiheiten gerechtfertigt ist. Insofern verweisen die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten und die Kommission zum einen auf die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und zum anderen auf die Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken. Das vorliegende Verfahren gibt daher Gelegenheit, das Verhältnis dieser Rechtfertigungsgründe näher zu untersuchen.

1 — Originalsprache: Deutsch.

II — Rechtlicher Rahmen

A — *OECD-Musterabkommen*

5. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird in Art. 9 des Musterabkommens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen wie folgt formuliert:

„(1) Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet — und entsprechend besteuert —, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.“

B — *Schiedsübereinkommen der Mitgliedstaaten*

6. Die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft haben die Regelung des Art. 9 des OECD-Musterabkommens zum Vorbild für das Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen 90/436/EWG vom 23. Juli 1990 [2] (im Folgenden: Schiedsübereinkommen) genommen. Dieses auf Art. 220 EWG-Vertrag (später Artikel 220 EG-Vertrag, jetzt Artikel 293 EG) gestützte Übereinkommen haben alle Mitgliedstaaten abgeschlossen bzw. sind ihm beigetreten. [3]

7. Art. 4 Abs. 1 des Schiedsübereinkommens entspricht wörtlich Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens. Kommt es infolge einer Gewinnberichtigung nach Art. 4 des Schiedsübereinkommens zu einer Doppelbesteuerung, so ist auf Antrag eines betroffenen Unternehmens ein Verständigungsverfahren und gegebenenfalls Schlichtungsverfahren zwischen den Steuerverwaltungen der beteiligten Mitgliedstaaten durchzuführen (Art. 6 und Art. 7 des Schiedsübereinkommens).

2 — ABl. L 225, S. 10.

3 — Vgl. zuletzt zum Beitritt Bulgariens und Rumäniens: Art. 3 der Akte über die Bedingungen des Beitritts der Bulgarischen Republik und Rumäniens und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge (ABl. 2005, L 157, S. 203) in Verbindung mit dem Beschluss des Rates 2008/492/EG vom 23. Juni 2008 über den Beitritt Bulgariens und Rumäniens zum Übereinkommen vom 23. Juli 1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (ABl. L 174, S. 1) und Beschluss des Rates 2008/493/EG vom 23. Juni 2008 zur Änderung von Anhang I der Akte über den Beitritt Bulgariens und Rumäniens (ABl. L 174, S. 6).

C — *Belgisches Recht*

8. Art. 26 des Code des impôts sur les revenus 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, im Folgenden: CIR 92) lautet:

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

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

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

2. einem Steuerpflichtigen im Sinne von Artikel 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 Artikel 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."

9. Nach der innerstaatlichen Rechtsprechung wird ein Vorteil als außergewöhnlich angesehen, wenn er abweichend vom normalen Lauf der Dinge, bzw. von dem gewöhnlichen Gebrauch oder dem in vergleichbaren Fällen Üblichen gewährt wird. Unentgeltlich ist ein Vorteil, der ohne eine entsprechende Verpflichtung oder ohne Gegenleistung gewährt wird. [4]

10. Art. 227 CIR 92 definiert die Gebietsfremden wie folgt:

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

11. Art. 49 Abs. 1 CIR 92 lautet:

„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 vom 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."

12. Art. 79 CIR 92 beschränkt den Abzug von Verlusten beim Empfänger eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils:

„Verluste aus einer Erwerbstätigkeit können nicht von dem Teil der Gewinne oder Erträge abgezogen werden, der aus außergewöhn-

4 — Vgl. Urteil des belgischen Verfassungsgerichtshofs vom 6. November 2008 (Nr. 151/2008, *Moniteur Belge* vom 4. Dezember 2008, S. 63824, B.4.2.) und Urteil des belgischen Kassationshofs vom 10. April 2000, Arresten van het Hof van Cassatie 2000, 240, Pasicrisie Belge 2000, I, 240.

lichen 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 verflochtenem Unternehmen gewährt worden sind."

13. Art. 207 CIR 92 schließt darüber hinaus weitere Abzüge von Gewinnen aus, die aus außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteilen herrühren.

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

14. Die S.A. Société de Gestion Industrielle (SGI) ist eine in der Metallurgie tätige Holdinggesellschaft belgischen Rechts. Sie besitzt 65 % der Anteile der französischen Aktiengesellschaft Recydem und gehört dem Verwaltungsrat dieses Unternehmens an. Die luxemburgische S.A. Cobelpin ist Mitglied des Verwaltungsrates von SGI und einer ihrer Geschäftsführer (administrateurs délégués). Außerdem hält Cobelpin 34 % der Anteile an SGI. Weiterer Geschäftsführer der SGI ist Herr Domenico Leone. Er gehört zugleich dem Verwaltungsrat von Cobelpin und Recydem an.

15. Als Ergebnis einer Kontrolle erließen die belgischen Steuerbehörden am 13. Oktober 2003 zwei Berichtigungsbescheide für die Veranlagungszeiträume 2001 und 2002. Neben anderen Festsetzungen wurden dem Gewinn der SGI darin 1 891 806 BEF (46 897 EUR) gemäß Art. 26 CIR 92 hinzugerechnet. Dies entspricht Zinsen in Höhe von 5 % jährlich auf 37 836 113 BEF. Diesen Betrag hatte SGI Recydem als unverzinsliches Darlehen gewährt.

16. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts hat die Verwaltung bei der Hinzurechnung der Zinsen Art. 26 CIR 92 zutreffend angewendet. Es gebe insbesondere keine wirtschaftliche Rechtfertigung für die Gewährung eines unverzinslichen Darlehens von SGI an Recydem. Während Recydem sich im fraglichen Zeitraum in einer finanziell gesicherten Situation befunden und Gewinne gemacht habe, sei SGI durch hohe Kreditaufnahmen schwer belastet gewesen.

17. Außerdem lehnte die Finanzverwaltung den Abzug der an Cobelpin gezahlten Vergütung in Höhe von monatlich 350 000 LUF (8 676,00 EUR) für deren Tätigkeit im Verwaltungsrat der SGI ab. Die Zahlungen erfüllten die Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit nach Art. 49 CIR 92 nicht, da sie offensichtlich unangemessen seien und völlig außer Verhältnis zum wirtschaftlichen Nutzen der Leistungen stünden. Der Vertreter von Cobelpin im Verwaltungsrat sei kein anderer als Philippe Brilot, der dem Verwaltungsrat der SGI ohnehin auch persönlich angehöre. Der Vorgang sei ein Verlustgeschäft, das allein der Steuervermeidung gedient habe.

18. Auch das vorlegende Gericht hält die Vergütung nicht für Werbungskosten, die nach Art. 49 CIR 92 abziehbar sind. In Anwendung von Art. 26 CIR 92 könnten die außergewöhnlichen Vorteile, die SGI Cobelpin gewährt habe, nicht von der Steuer befreit werden und seien den eigenen Gewinnen der SGI hinzuzurechnen.

19. Nach Durchführung eines Einspruchsverfahrens erhob SGI Klage vor dem Tribunal de première instance de Mons gegen die Steuerfestsetzungen. Das angerufene Gericht ersuchte den Gerichtshof mit Beschluss vom 19. Juni 2007 um Vorabentscheidung über folgende Fragen:

1. Stehen 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. Stehen 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?

20. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben sich SGI, die belgische, die deutsche und die schwedische Regierung sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften schriftlich und mündlich geäußert.

IV — Rechtliche Würdigung

21. Mit seinen beiden Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht im Kern klären lassen, ob eine innerstaatliche Vorschrift wie Art. 26

CIR 92 mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG und dem in Art. 56 EG gewährleisteten freien Kapitalverkehr — gegebenenfalls in Verbindung mit Art. 12 EG — vereinbar ist.

22. Bevor ich jedoch auf diese Fragen eingehe, möchte ich eine kurze Bemerkung zu den im Ausgangsverfahren anwendbaren innerstaatlichen Vorschriften vorausschicken.

23. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts bildet Art. 26 CIR 92 die Grundlage für die Hinzurechnung der nicht verlangten Darlehenszinsen zu den Einkünften von SGI und für die „Reintegration" der überhöhten Vergütungszahlungen für die Verwaltungsratstätigkeit in ihre Einkünfte. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich indes, dass die Steuerverwaltung auf die Vergütungen, die SGI an Cobelpin für Verwaltungsratstätigkeiten gezahlt hat, offenbar nicht Art. 26 CIR 92 angewandt hat. Vielmehr hat sie gestützt auf Art. 49 CIR 92, den Abzug dieser Zahlungen als Betriebsausgaben abgelehnt.

24. Die belgische Regierung erläutert, dass das Verhältnis beider Vorschriften in der belgischen Rechtsprechung und Lehre umstritten sei. In Beantwortung einer Frage des Gerichtshofs verweist sie allerdings auf ein jüngeres Verfassungsgerichtsurteil. Danach seien beide Vorschriften unabhängig voneinander anwendbar. [5]

25. Obwohl das Tribunal de première instance de Mons ebenfalls der Ansicht ist, dass die Vergütungszahlungen völlig überhöht sind und daher nicht nach Art. 49 CIR 92 als Betriebsausgaben abgezogen werden können, hat es allein im Hinblick auf Art. 26 CIR 92 um Auslegung der Grundfreiheiten ersucht. Daher kann hier dahinstehen, welche Bedeutung daneben noch Art. 49 CIR 92 für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits haben mag. [6]

A — *Anwendbare Grundfreiheit*

26. Zunächst ist zu klären, ob sowohl die Niederlassungs- als auch die Kapitalverkehrsfreiheit im vorliegenden Fall anwendbar sind, bzw. welche der beiden vorrangig zu prüfen ist.

5 — Urteil vom 6. November 2008 (zitiert in Fn. 4) B.10.3 und B.10.4. Dieses Urteil bezieht sich aber auf eine Neufassung des Art. 26 CIR 92, die seit 1. Januar 2008 gilt. Darin wird nunmehr ausdrücklich hervorgehoben, dass diese Bestimmung „ungeachtet der Anwendung von Art. 49" eingreift.

6 — Nur am Rande sei bemerkt, dass Art. 49 CIR 92 im Gegensatz zu Art. 26 CIR 92 keine unterschiedlichen Regelungen für innerstaatlich und grenzüberschreitend getätigte Ausgaben trifft.

27. Da Art. 43 EG und Art. 56 EG bereits besondere Ausprägungen des allgemeinen Verbots der Diskriminierung wegen der Staatsangehörigkeit darstellen, bedarf es daneben allerdings keines Rückgriffs auf Art. 12 EG. [7]

28. Nach ständiger Rechtsprechung ist bei der Prüfung, unter welche Grundfreiheit eine nationale Rechtsvorschrift fällt, in erster Linie der Gegenstand der fraglichen Rechtsvorschrift zu berücksichtigen. [8]

29. Betreffen die innerstaatlichen Vorschriften Beteiligungen, die dem Inhaber einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verschaffen und es ihm ermöglichen, deren Tätigkeiten zu bestimmen, so greift vorrangig die Niederlassungsfreiheit ein. [9] Jedoch hat der Gerichtshof keine allgemeingültige Beteiligungsschwelle festgesetzt, die erreicht sein muss, damit von einem bestimmenden Einfluss auszugehen ist. [10]

30. Zugleich hat der Gerichtshof auch Vorschriften „vorwiegend" dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit zugeordnet, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe betreffen. [11] Auch in diesem Kontext hat er aber nicht definiert, welche Bedingungen erfüllt sein müssen, damit mehrere Unternehmen als Gruppe anzusehen sind.

31. Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 92 gilt für Vorteile, die eine Gesellschaft einer anderen Gesellschaft gewährt, mit der sie unmittelbar oder mittelbar verflochten ist. Eine Verflechtung im Sinne dieser Vorschrift kann, muss aber nicht unbedingt auf einer Kapitalbeteiligung in bestimmter Höhe beruhen, wie die belgische Regierung auf Nachfrage erläutert hat. Vielmehr könne die Verflechtung z. B. auch aufgrund finanzieller Beziehungen oder wegen der Abhängigkeit in Bezug auf bestimmte Rohstoffe oder Technologien bestehen.

7 — Vgl. in diesem Sinne 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).

8 — So zusammenfassend Urteil vom 24. Mai 2007, Holböck (C-157/05, Slg. 2007, I-4051, Randnr. 22), unter Verweis auf die Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnrn. 31 bis 33), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnrn. 37 und 38), und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 36), sowie vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnrn. 26 bis 34).

9 — Vgl. Urteile vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 21), vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 20), vom 2. Oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Slg. 2008, I-7333, Randnr. 27), und vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Randnr. 25).

10 — Die Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6), in der Fassung der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. 2004, L 7, S. 41) ist seit dem 1.1.2009 bereits bei einer Beteiligung von 10 % anwendbar.

11 — Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (zitiert in Fn. 8, Randnr. 32), Oy AA (zitiert in Fn. 9, Randnr. 23) und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 33).

32. Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die fragliche nationale Bestimmung zwar typischerweise Sachverhalte erfasst, die in den Geltungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen. Ein Unternehmen wird einem anderen Unternehmen nämlich insbesondere dann außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile einräumen, wenn es selbst oder seine Anteilseigner mittelbar von dieser Transaktion profitieren, etwa weil so die Gesamtsteuerlast der Unternehmensgruppe reduziert werden kann.

33. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass darüber hinaus andere Grundfreiheiten betroffen sind. So könnten der freie Waren- und Kapitalverkehr oder die Dienstleistungsfreiheit eingreifen, wenn der Vorteil wegen eines besonderen Interesses an bestimmten Warenlieferungen, Finanztransaktionen oder sonstigen Leistungen gewährt wird, ohne eine spezifische Gegenleistung im Rahmen konkreter Geschäfte darzustellen.

34. Da Art. 26 CIR 92 also möglicherweise nicht allein Fälle regelt, in denen der Steuerpflichtige von der Niederlassungsfreiheit Gebrauch macht, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, wie der konkrete Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits zu qualifizieren ist.

35. Insoweit ist festzustellen, dass sowohl die Beteiligung von Cobelpin an SGI als auch die Beteiligung von SGI an Recydem einen Umfang haben, der den Anteilseignern jeweils einen bestimmenden Einfluss auf die betreffenden Gesellschaften verleiht. Hinzu kommt, dass Cobelpin Mitglied des Verwaltungsrates von SGI ist und in dieser Funktion ebenfalls maßgeblichen Einfluss auf die Leitung dieses Unternehmens hat. Da beide mit SGI verbundenen Unternehmen zudem in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind als SGI — Recydem in Frankreich und Cobelpin in Luxemburg —, ist der vorliegende Sachverhalt in erster Linie am Maßstab des Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG zu prüfen.

36. Es kann hier im Ergebnis offen bleiben, ob in einer Situation wie der vorliegenden neben der Niederlassungsfreiheit auch die Kapitalverkehrsfreiheit oder möglicherweise weitere Grundfreiheiten anwendbar sind. [12]

37. Einfluss auf die Entscheidung des Falls hätte die Klärung des Konkurrenzverhältnisses allerdings nur, wenn der Fall Bezüge zu Drittstaaten aufweist, so dass der erweiterte Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit Bedeutung erlangt. In rein innergemein-

12 — In einer Reihe von Entscheidungen hat der Gerichtshof festgestellt, dass innerstaatliche Rechtsvorschriften neben der Niederlassungsfreiheit nicht zusätzlich im Hinblick auf Art. 56 EG zu prüfen sind, wenn die Beschränkung des Kapitalverkehrs die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt (vgl. Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation [zitiert in Fn. 8, Randnr. 34 m.w.N.]). Jüngst hat der Gerichtshof dieselbe Konkurrenzlösung auch auf den Fall übertragen, dass die innerstaatliche Norm ungeachtet des Grades der Beteiligung anwendbar ist, aber der konkrete Ausgangsrechtsstreit nur Beteiligungen betrifft, die Einfluss auf die Leitung der betreffenden Gesellschaft verleihen (Urteile vom 26. Juni 2008, Burda [C-284/06, Slg. 2008, I-4571, Randnrn. 71 bis 74], und vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha [C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Randnr. 33]). Es ist fraglich, ob die Aussagen des Gerichtshofs dahingehend zu verstehen sind, dass die Kapitalverkehrsfreiheit immer dann zurücktritt, wenn im konkreten Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits Beteiligungsverhältnisse vorliegen, die den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit eröffnen (siehe dazu auch Schlussanträge des Generalanwalts Bot vom 9. Juli 2009, Glaxo Wellcome [C-182/08, beim Gerichtshof anhängig, Nrn. 86 ff.]).

schaftlichen Konstellationen kann die Frage des Verhältnisses von Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit im Ergebnis offen bleiben, da die Prüfungsmaßstäbe dieser Grundfreiheiten weitgehend identisch sind.

38. Im vorliegenden Verfahren ist kein Bezug zu einem Drittstaat gegeben. Da eine Prüfung im Hinblick auf die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr somit nicht zu einem anderen Ergebnis führen würde als die Prüfung am Maßstab der Niederlassungsfreiheit, werde ich die vorliegende Rechtssache aus prozessökonomischen Gründen nur im Licht der letztgenannten Grundfreiheit untersuchen.

B — *Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

39. Mit der Niederlassungsfreiheit 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 anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, eine Zweigniederlassung oder eine Agentur auszuüben. [13]

40. Auch wenn die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert oder weniger attraktiv macht. [14]

41. Nach Art. 26 Abs. 1 CIR 92 wird ein außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil den eigenen Gewinnen des Unternehmens zugerechnet, das den Vorteil gewährt hat. Jedoch wird von der Hinzurechnung abgesehen, wenn der Vorteil bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte des Empfängers berücksichtigt wird. Dieser Ausschluss der Hinzurechnung greift aber nur ein, wenn der Vorteil einer inländischen Gesellschaft zufließt. Hat die begünstigte Gesellschaft dagegen ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat und ist mit der begünstigenden Gesellschaften verflochten, so erlaubt Art. 26 Abs. 2 Nr. 1 CIR 92 nicht, von der Hinzurechnung abzusehen.

13 — Urteile vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35), vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr 30), und Aberdeen Property Fininvest Alpha (zitiert in Fn. 12, Randnr. 37).

14 — Vgl. Urteile vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21), Marks & Spencer (zitiert in Fn. 13, Randnr. 31), Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (zitiert in Fn. 8, Randnr. 42) und vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Randnr. 16).

42. Diese Vorschrift trifft folglich unterschiedliche Regelungen je nachdem, ob eine inländische Gesellschaft einer mit ihr verflochtenen Gesellschaft mit Sitz im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat einen außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteil gewährt.

43. Die belgische und die deutsche Regierung tragen allerdings vor, dass die Regelung unter Berücksichtigung des weiteren Kontexts nicht zu einer Schlechterstellung der grenzüberschreitenden Situation führe. Zwar werde von der Hinzurechung des außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei inländischen Konstellationen abgesehen, wenn die Vorteile bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfänger berücksichtigt würden. Der Empfänger des Vorteils könne die entsprechenden Einkünfte gemäß Art. 79 und Art. 207 CIR 92 aber nicht mit eigenen Verlusten verrechnen. Daher würden entsprechende Gewinne auch bei Inlandssachverhalten im selben Zeitraum der Besteuerung unterworfen, nur eben nicht bei der Gesellschaft, die den Vorteil gewährt, sondern der Gesellschaft, die den Vorteil empfängt.

44. Damit haben die belgische und die deutsche Regierung aber nicht voll und ganz widerlegt, dass die Regelung die Gewährung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils an eine gebietsfremde Gesellschaft schlechter stellt als entsprechende Transaktionen zwischen inländischen Gesellschaften.

45. Dazu ist anzumerken, dass die genannten Regierungen eine Gesamtbetrachtung der Unternehmensgruppe zugrunde legen und davon ausgehen, dass es keinen Unterschied macht, welcher Gesellschaft innerhalb der Gruppe bestimmte Einkünfte zugerechnet werden, soweit die Verlagerung nicht zu einer verbesserten Verlustnutzung im Konzern führen kann. Wenn die betroffenen Gesellschaft nicht direkt oder indirekt zu 100 % aneinander beteiligt sind, ist diese Betrachtung aber nicht unbedingt gerechtfertigt. Aus Sicht einer Gesellschaft X und ihrer Anteilseigner kann es durchaus einen Unterschied machen, ob ein außergewöhnlicher Vorteil, den X einer anderen Gesellschaft eingeräumt hat, ihrem Gewinn hinzugerechnet wird oder dem Gewinn der begünstigten Gesellschaft. Sind an der begünstigten Gesellschaft neben X nämlich noch weitere Anteilseigner beteiligt, so verteilt sich die Steuerlast auch auf andere Schultern.

46. Selbst wenn man aber unterstellt, dass eine Gesamtbetrachtung der Unternehmensgruppe im vorliegenden Fall angebracht ist, um die steuerlichen Vorschriften zu bewerten, so treten in grenzüberschreitenden Fällen dennoch nachteilige Auswirkungen ein. Wie SGI hervorhebt und die belgische Regierung ebenfalls einräumt, kann eine Gewinnberichtigung im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, die einen außergewöhnlichen Vorteil gewährt hat, nämlich zu einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte führen.

47. So wurden etwa die Zahlungen, die SGI für Verwaltungsratstätigkeiten an Cobelpin geleistet hat, dem Gewinn von SGI zugerechnet (bzw. nicht von deren Einkünften abge-

zogen). Gleichzeitig flossen dieselben Zahlungen in die Bemessungsgrundlage von Cobelpin ein und unterlagen der Steuer in Luxemburg. [15] Auch bezüglich der fiktiven Zinsen aus dem Darlehen an Recydem droht eine mehrfache steuerliche Berücksichtigung. Die Zinsen wurden dem Gewinn von SGI hinzugerechnet. Da Recydem die Zinsen jedoch tatsächlich nicht gezahlt hat, wird der französische Fiskus sie gleichwohl nicht ohne Weiteres als Betriebsausgabe anerkennen.

48. Zwar weisen die Mitgliedstaaten zu Recht darauf hin, dass die Doppelbesteuerung in Anwendung des Schiedsübereinkommens beseitigt werden kann. So könnten Cobelpin bzw. Recydem gestützt auf das Übereinkommen eine Berichtigung der Feststellung ihrer Einkünfte verlangen, die der steuerlichen Behandlung der von SGI gewährten Vorteile in Belgien Rechnung trägt. Das zu diesem Zweck gegebenenfalls erforderliche Verständigungsverfahren zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen wird jedoch nur auf Antrag des Steuerpflichtigen durchgeführt und bereitet diesem somit zusätzlichen Verwaltungsaufwand. Zudem muss der Steuerpflichtige die doppelt entrichtete Steuer während des Verfahrens vorfinanzieren. Dabei können sich ein Verständigungs- und ein sich eventuell anschließendes Schiedsverfahren über mehrere Jahre hinziehen, wenn die im Übereinkommen vorgesehenen Verfahrensfristen ausgeschöpft werden.

49. Demgegenüber ist die Gefahr einer Doppelbesteuerung bei entsprechenden Vorgängen im Inland weitgehend ausgeschlossen, da die Hinzurechnung des Vorteils hier unterbleibt, wenn der Vorteil beim Empfänger steuerlich berücksichtigt wird. [16]

50. Die mögliche Doppelbesteuerung derselben Einkünfte ist im vorliegenden Fall auch nicht allein die Konsequenz der parallelen Ausübung der Steuerhoheit durch zwei Mitgliedstaaten, die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts den Grundfreiheiten nicht zuwiderläuft. [17] Sie resultiert vielmehr aus einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung vergleichbarer Vorgänge durch ein und denselben Mitgliedstaat.

51. Dieser Mitgliedstaat hätte es im Prinzip in der Hand, die Gefahr der Doppelbesteuerung auszuschließen, indem er auch bei Vorteilen, die eine gebietsansässige Gesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft gewährt, von der Gewinnberichtigung absieht, wenn der Vorteil bei der begünstigten Gesellschaft besteuert wird. Freilich müsste er dann die Verlagerung von Steuersubstrat in den Sitz-

15 — Nach der Darstellung des vorlegenden Gerichts konnte Cobelpin diese Einkünfte zwar mit eigenen Verlusten verrechnen. Dies ändert aber nichts daran, dass sie der Besteuerung in Luxemburg unterlagen und jedenfalls den Verlustvortrag in das nächste Steuerjahr verringert haben.

16 — Wegen der erwähnten Neufassung von Art. 26 CIR 92 (siehe oben Fn. 5), die eine parallele Anwendung von Art 49 CIR 92 zulässt, könnte es mittlerweile auch in Inlandsfällen zu einer mehrfachen Besteuerung derselben Einkünfte kommen, die nach Ansicht des belgischen Verfassungsgerichtshofs aber hinzunehmen ist (vgl. das Urteil vom 6. November 2008, zitiert in Fn. 4). Die Neufassung ist jedoch *ratione temporis* nicht auf den Ausgangsrechtstreit anwendbar.

17 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. November 2006, Kerckhaert und Morres (C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Randnr. 20), vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnrn. 43 und 51), vom 12. Februar 2009, Block (C-67/08, Slg. 2009, I-883, Randnrn. 28 und 31), und vom 16. Juli 2009, Damseaux (C-128/08, Slg. 2009, I-6823, Randnr. 35).

staat der begünstigten Gesellschaft hinnehmen. Ob das Gemeinschaftsrecht dies tatsächlich verlangt, wird sogleich im Rahmen der Prüfung der Rechtfertigung zu untersuchen sein.

52. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass eine innerstaatliche Vorschrift wie Art. 26 CIR 92 aufgrund der unterschiedlichen Behandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Vorgänge geeignet ist, die Errichtung von Niederlassungen in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Folglich beschränkt die Vorschrift die Ausübung der in Art. 43 EG garantierte Niederlassungsfreiheit.

C — *Rechtfertigung der Beschränkung*

53. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. [18]

18 — Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 13, Randnr. 35), Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (zitiert in Fn. 8, Randnr. 47), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 64) und Aberdeen Property Fininvest Alpha (zitiert in Fn. 12, Randnr. 57).

54. Die beteiligten Regierungen und die Kommission sind sich darin einig, dass eine Regelung wie Art. 26 CIR 92 dazu dient, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Zugleich verweisen diese Beteiligten auf den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung von Steuerumgehungen durch die Verhütung missbräuchlicher Praktiken.

55. Dabei stellt die deutsche Regierung den erstgenannten Rechtfertigungsgrund in den Vordergrund und meint, dieser müsse auch losgelöst von der Rechtfertigung aus Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken angewendet werden. Jedenfalls dürfe der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht durch eine zu strenge Verhältnismäßigkeitsprüfung, wie sie der Gerichtshof bei der Missbrauchsbekämpfung vornehme, in seiner Tragweite begrenzt werden.

1. Zum Verhältnis der Rechtfertigungsgründe der Wahrung der Aufteilung der Steuerhoheit und der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken

56. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof bekanntlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkannt, der eine Beschränkung der Grundfreiheiten

rechtfertigen kann. Dabei hat er ursprünglich als damit verbundene Elemente die Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung und die Bekämpfung der Steuerflucht/Steuerumgehung [19] angeführt. In der Folge hat der Gerichthof die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit auch dann als Rechtfertigung anerkannt, wenn diese zusätzlichen Elemente nicht beide vorlagen. [20]

57. Mit der Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrundes trägt der Gerichtshof dem Umstand Rechnung, dass die Erhebung der direkten Steuern im Kern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt. [21] Mangels einer Harmonisierung durch das Gemeinschaftsrecht ist es ebenfalls Sache der Mitgliedstaaten, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerbefugnisse durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen oder durch einseitige Maßnahmen festzulegen. [22] Wie der Gerichthof auch festgestellt hat, ist es dabei nicht sachfremd, wenn sich die Mitgliedstaaten an der internationalen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen orientieren. [23]

58. In weiteren Fällen hat der Gerichtshof den Rechtfertigungsgrund der Verhütung von Steuerumgehungen in den Vordergrund gestellt. Demnach sind Beschränkungen der Grundfreiheiten zur Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken gerechtfertigt, wenn die Regelungen sich speziell auf rein künstliche Konstruktionen beziehen, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen. [24]

59. Derartige missbräuchliche Gestaltungen sind also nur eine besondere Form des Eingriffs in die Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten. Wenn künstliche Gestaltungen gewählt werden, um Einkünfte der Besteuerung in einem Mitgliedstaat zu entziehen und sie stattdessen in einem anderen Staat der Steuer zu unterwerfen, so ist dies nichts anderes als eine Beeinträchtigung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. [25] Die Bekämpfung solcher Praktiken ist daher in der Regel kein Selbstzweck, sondern verfolgt das

19 — In der französischen Fassung der einschlägigen Urteile, also der Fassung, in der die Urteile beraten werden, wird einheitlich der Begriff „évasion fiscale“ verwendet. Somit erscheinen Steuerflucht und Steuerumgehung lediglich als zwei unterschiedliche Übersetzungen desselben französischen Begriffs, die somit gleichbedeutend sind. Ich werde daher im Folgenden nur den Begriff der Steuerumgehung verwenden.

20 — Urteil Oy AA (zitiert in Fn. 9, Randnr. 60) und Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Randnr. 40).

21 — Vgl. Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 13, Randnr. 29), Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (zitiert in Fn. 8,Randnr. 40), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 25) und Aberdeen Property Fininvest Alpha (zitiert in Fn. 12, Randnr. 24).

22 — Vgl. Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30), und vom 23. Februar 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03 Slg. 2006, I-1957, Randnr. 47), sowie Urteile Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 49) und Oy AA (zitiert in Fn. 9, Randnr. 52).

23 — Urteile Gilly (zitiert in Fn. 22, Randnr. 31), van Hilten-van der Heijden (zitiert in Fn. 22, Randnr. 48) und Lidl Belgium (zitiert in Fn. 20, Randnr. 22).

24 — Vgl. insbesondere Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, (zitiert in Fn. 8, Randnr. 51) und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 72).

25 — Vgl. Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (zitiert in Fn. 8, Randnr. 56).

weiter gehende Ziel, das Recht des Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Besteuerungszuständigkeit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gewährleisten.

60. Dies heißt aber nicht, dass der Rechtfertigungsgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis immer nur dann eingreift, wenn zugleich die Bedingungen für den Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken vorliegen. Je nach Ausgestaltung und Ziel der zu prüfenden innerstaatlichen Vorschrift kann die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit auch allein oder zusammen mit anderen Rechtfertigungselementen maßgeblich sein.

61. Der Rückgriff auf das Kriterium der künstlichen Konstruktion ist immer dann erforderlich, wenn grenzüberschreitende Geschäfte ihrem äußeren Anschein nach normalen wirtschaftlichen Vorgängen entsprechen. Dann besteht grundsätzlich die Vermutung, dass das Geschäft im Rahmen einer legitimen Ausübung der Niederlassungsfreiheit eingegangen wurde. [26] Nur wenn dieser Anschein durch den Nachweis widerlegt wird, dass tatsächlich kein realer wirtschaftlicher Hintergrund für das Geschäft in seiner konkreten Ausgestaltung besteht, ist die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt.

26 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 73 m.w.N.) und Lammers & Van Cleeff (zitiert in Fn. 7, Randnr. 27).

62. Die Regelung des Art. 26 CIR 92 verlangt eine Beurteilung konkreter Geschäfte zwischen verflochtenen Unternehmen. Am Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes ist zu entscheiden, ob normale oder unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht nachvollziehbare Bedingungen vereinbart worden sind. Im Rahmen der Rechtfertigung liegt es daher nahe, mit der Prüfung zu beginnen, ob die Vorschrift der Bekämpfung künstlicher Konstruktionen dient, die aus Gründen der Steuerumgehung gewählt wurden. Die Wahrung der Aufteilung der Steuerhoheit ist gleichsam als eigentliches Motiv in einem zweiten Schritt zu berücksichtigen.

63. Da die Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken in Form von künstlichen Konstruktionen zur Steuerumgehung, wie gezeigt, einen Unterfall des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis darstellt, sind im Rahmen der jeweiligen Rechtfertigungsgründe auch keine unterschiedlichen Maßstäbe bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung anzulegen. Innerstaatliche Beschränkungen, die nicht nur missbräuchliche Gestaltungen, sondern auch reguläre Geschäfte erfassen, sind unverhältnismäßig, weil sie über das für die Erreichung des Ziels Erforderliche hinausgehen. Gehen Gesellschaften mit Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten Geschäfte mit normalen wirtschaftlichen Konditionen ein, so wird dadurch die Aufteilung der Steuerhoheit nicht berührt. Würde eine innerstaatliche Vorschrift den Abschluss derartiger Geschäfte dennoch behindern, wäre sie ebenfalls unverhältnismäßig.

2. Prüfung der Rechtfertigung

64. Zu prüfen ist zunächst, ob Art. 26 CIR 92 zur Erreichung der verfolgten Ziele geeignet ist.

65. Um künstliche Konstruktionen, die die Aufteilung der Steuerhoheit untergraben, von normalen Geschäftsvorgängen abzugrenzen, stellt Art. 26 CIR 92 zum einen auf das Bestehen einer Verflechtung zwischen den beteiligten Unternehmen ab und zum anderen auf den außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Charakter des gewährten Vorteils. Liegen diese Voraussetzungen vor, wird der Vorteil der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Gesellschaft, die ihn gewährt hat, hinzugerechnet.

66. Im Ausgangsrechtsstreit hat die Anwendung der Bestimmung dazu geführt, dass die Zinsen in Höhe von 5 %, die SGI nach Einschätzung der Steuerverwaltung für das Darlehen an Recydem hätte erzielen können, den Einkünften von SGI hinzugerechnet wurden. Die Zahlungen an Cobelpin für Verwaltungsratstätigkeiten wurden ebenfalls wieder in die steuerliche Bemessungsgrundlage von SGI eingerechnet, da ihnen keine reale Gegenleistung von Cobelpin gegenüberstand.

67. Die innerstaatliche Bestimmung orientiert sich an Art. 9 des OECD-Musterübereinkommens und Art. 4 Schiedsübereinkommen, die entsprechende Gewinnberichtigungen vorsehen, wenn Geschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften einem Fremdvergleich nicht standhalten.

68. Im Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation hat der Gerichtshof grundsätzlich anerkannt, dass der Fremdvergleichgrundsatz einen geeigneten Maßstab darstellt, um künstliche Konstruktionen von realen wirtschaftlichen Vorgängen abzugrenzen. Zu den in dieser Rechtssache streitgegenständlichen Unterkapitalisierungsregelungen führte er wörtlich aus:

„Der Umstand, dass einer gebietsansässigen Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft ein Darlehen zu Bedingungen gewährt worden ist, die die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs nicht vereinbart hätten, ist nämlich für den Mitgliedstaat des Sitzes der Darlehensnehmerin ein objektives, für Dritte nachprüfbares Kriterium, um feststellen zu können, ob der fragliche geschäftliche Vorgang ganz oder teilweise eine rein künstliche Konstruktion darstellt, die im Wesentlichen darauf ausgerichtet ist, der Anwendung des Steuerrechts dieses Mitgliedstaats zu entgehen. Dabei geht es um die Frage, ob das Darlehen ohne eine besondere Beziehung zwischen den betreffenden Gesellschaften nicht oder aber in anderer Höhe oder zu einem anderen Zinssatz gewährt worden wäre.“ [27]

27 — Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 81); siehe auch Urteil Lammers & Van Cleeff (zitiert in Fn. 7, Randnr. 30).

69. Zwar weicht Art. 26 CIR 92 im Detail von Art. 9 des OECD-Musterübereinkommens ab, der den Mitgliedstaaten eine sachgerechte Orientierung für die Aufteilung der Steuerhoheit bietet. So setzt die Vorschrift zum Nachweis der Verflechtung der Unternehmen nicht unbedingt eine Beteiligung an der Geschäftsführung, der Kontrolle oder am Kapital voraus. Ferner verlangt Art. 26 CIR 92 nicht ausdrücklich einen Vergleich mit den Bedingungen, unter denen ein entsprechendes Geschäft zwischen unabhängigen Unternehmen zustande gekommen wäre. Die Interpretation des Begriffs des außergewöhnlichen Vorteils durch die innerstaatlichen Gerichte macht aber deutlich, dass damit kaum etwas anderes gemeint ist. [28]

70. Durch den Begriff der unmittelbaren oder mittelbaren Verflechtung wird das Verhältnis der Unternehmen eingegrenzt, die ein Interesse haben können, sich zur Steuerumgehung atypische Geschäftsbedingungen einzuräumen. Dieser Begriff ist zwar sehr weit gefasst. Auch wenn der Gerichtshof im Bezug auf das Gemeinschaftsrecht entschieden hat, dass dem Steuerpflichtigen insbesondere bei finanziell belastenden Vorschriften ersichtlich sein muss, welche Verpflichtungen im obliegen, [29] so verletzt die Bestimmung dennoch nicht den Grundsatz der Rechtssicherheit. Vorschriften, die missbräuchlichen Praktiken begegnen sollen, müssen nämlich notwendigerweise unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, um möglichst viele denkbare Gestaltungen zu erfassen, die zur Steuerumgehung geschaffen werden. Außerdem ist die Verflechtung nicht das einzig entscheidende Tatbestandsmerkmal. Vielmehr kommt es vor allem darauf an, ob zwischen den verflochtenen Unternehmen außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile gewährt wurden.

71. Trotz dieser Abweichungen von Art. 9 des OECD-Musterübereinkommens und Art. 4 Schiedsübereinkommen ist Art. 26 CIR 92 zur Erreichung des Ziels geeignet, künstlichen Konstruktionen zu begegnen, die aus Gründen der Steuerumgehung errichtet wurden.

72. Indem Art. 26 CIR 92 ausschließt, dass sich miteinander verflochtene Unternehmen außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile gewähren und auf diese Weise Gewinne aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage einer inländischen Gesellschaft in die Bemessungsgrundlage einer gebietsfremden Gesellschaft übertragen können, gewährleistet die Bestimmung auch die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.

73. Tatsächlich handelt es sich bei entsprechenden Vorteilen um verschleierte Gewinntransfers zwischen miteinander verflochtenen Unternehmen. Im Urteil Oy AA hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Zuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unterlaufen. Wären entsprechende Transfers nämlich steuerlich anzuerkennen, könnten

28 — Siehe oben, Nr. 9 dieser Schlussanträge.

29 — Vgl. Urteil vom 21. Februar 2006 (Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 72).

die Unternehmen einer Gruppe ohne Rücksicht auf den Ort, an dem die Gewinne erwirtschaftet worden sind, frei wählen, in welchem Mitgliedstaat sie sie der Besteuerung unterwerfen. [30]

74. Zu prüfen ist jedoch weiter, ob diese Rechtsvorschriften nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.

75. Dazu ergibt sich erstens aus dem Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, dass Vorschriften, die künstlichen Konstruktionen unter Rückgriff auf den Fremdvergleichsgrundsatz begegnen, entsprechenden Gestaltungen nur insoweit die steuerliche Anerkennung versagen dürfen, als sie davon abweichen, was unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zwischen von einander unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre. [31] Ein außergewöhnlich niedriger oder hoher Preis für eine Leistung zwischen verbundenen Unternehmen darf also beispielsweise nicht dazu führen, das Geschäft insgesamt steuerlich nicht zu berücksichtigen. Vielmehr müssen entsprechende Preise für steuerliche Zwecke auf das übliche Niveau angehoben bzw. abgesenkt werden. [32]

76. Zwar lässt sich dem Wortlaut von Art 26 CIR 92 nicht zweifelsfrei entnehmen, dass die Gewinnberichtigung sich tatsächlich auf eine Rückführung außergewöhnlicher Vorteile auf das gewöhnliche Maß beschränkt. Jedoch wird die Vorschrift offenbar auf diese Weise von der Steuerverwaltung und den Gerichten verstanden und angewandt. So wurde die Höhe der Zinsen, die zu den Einkünften von SGI hinzugerechnet wurden, an den marktüblichen Zinsen ausgerichtet. Vorbehaltlich einer abschließenden Feststellung durch das vorlegende Gericht ist also davon auszugehen, dass die Vorschrift in ihrer konkreten Anwendung dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit insoweit entspricht.

77. Zweitens müssen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung dem Steuerpflichtigen in jedem Fall, in dem der Verdacht einer künstlichen Konstruktion gegeben ist, die Möglichkeit einräumen, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. [33]

78. Art. 26 CIR 92 verlangt, dass ein außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil eingeräumt wurde. Die Vorschrift schließt nicht aus, dass der Steuerpflichtige eine entsprechende Würdigung eines Vorgangs durch die Steuerverwaltung widerlegt. Er müsste dafür nachweisen, dass das beanstandete

30 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA (zitiert in Fn. 9, Randnrn. 55 und 56) sowie entsprechend für die Übertragung von Verlusten Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 13, Randnrn. 45 und 46) und Lidl Belgium (zitiert in Fn. 20, Randnr. 32).

31 — Urteile Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 80) und Lammers & Van Cleeff (zitiert in Fn. 7, Randnr. 29).

32 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, Randnr. 83).

33 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (zitiert in Fn. 8, 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).

Geschäft tatsächlich einen realen wirtschaftlichen Hintergrund hat und auch im freien Wettbewerb unter unabhängigen Unternehmen zu denselben Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

79. Im konkreten Fall ergibt sich aus dem Vorlagebeschluss, dass es für die Gewährung eines zinslosen Darlehens von SGI an Recydem keine wirtschaftliche Rechtfertigung gab, da SGI selbst hoch verschuldet war und Recydem sich in einer gesicherten finanziellen Lage befand. Auch für die Zahlungen an Cobelpin hat SGI nach Darstellung des vorlegenden Gerichts nicht nachweisen können, dass darin eine angemessene Vergütung für Verwaltungsratstätigkeiten lag.

80. Abschließend ist anzumerken, dass die nachteiligen Wirkungen der Gewinnberichtigung nach Art. 26 CIR 92 weitgehend dadurch aufgehoben werden, dass das begünstigte Unternehmen gestützt auf das Schiedsübereinkommen eine korrespondierende Berücksichtigung dieser Berichtigung im Rahmen seiner Besteuerung geltend machen kann. Die damit verbundenen zusätzlichen Belastungen [34] sind hinzunehmen, da keine weniger einschneidende Maßnahme zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ersichtlich ist. [35]

81. Folglich geht eine Regelung wie Art. 26 CIR 92 nicht über das hinaus, was zur Aufrechterhaltung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und zur Verhütung von Steuerumgehungen erforderlich ist.

82. Damit führt eine Regelung wie die in Art. 26 CIR 92 zwar zu einer Beschränkung der in Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG gewährleisteten Niederlassungsfreiheit. Jedoch ist eine solche Regelung aus Gründen der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Verhütung von Steuerumgehungen gerechtfertigt.

34 — Siehe oben, Nr. 48.

35 — Mit den Regelungen des Schiedsübereinkommens gehen die Mitgliedstaaten sogar darüber hinaus, was das Gemeinschaftsrecht gebietet. Ein Staat ist nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nämlich nicht verpflichtet, die eventuell ungünstigen Auswirkungen der Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen, die auf eine dort ansässige Niederlassung einer inländischen Gesellschaft anwendbar ist (vgl. Urteil vom 23. Oktober 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [C-157/07, Slg. 2008, I-8061, Randnr. 49 m.w.N.]).

V — Ergebnis

83. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof folgende Antwort auf die Vorlagefrage vor:

Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie Art. 26 des belgischen Code des impôts sur les revenus 1992 nicht entgegen, die zur Besteuerung eines außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteils bei einer gebietsansässigen Gesellschaft führen, wenn diese den Vorteil einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen und mit ihr unmittelbar oder mittelbar verflochtenen Gesellschaft gewährt hat, während eine gebietsansässige Gesellschaft unter den gleichen Voraussetzungen nicht bezüglich eines solchen Vorteils besteuert werden kann, den sie einer mit ihr verflochtenen inländischen Gesellschaft gewährt hat.