URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

17. Januar 2008 *

In der Rechtssache C-105/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht von der Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgien) mit Entscheidung vom 17. Januar 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 22. Februar 2007, in dem Verfahren

Lammers & Van Cleeff NV

gegen

Belgische Staat

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, des Richters G. Arestis (Berichterstatter), der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J. Malenovský und T. von Danwitz,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwältin: J. Kokott,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen:

— der Lammers & Van Cleeff NV, vertreten durch D. Merckx, advocaat,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und A. Weimar als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG und 58 EG.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Lammers & Van Cleeff NV mit Sitz in Belgien (im Folgenden: belgische Tochtergesellschaft) und dem belgischen Staat wegen der Veranlagung zur Körperschaftsteuer für die Steuerjahre 1996 und 1997.

Rechtlicher Rahmen

3 Art. 18 Abs. 1 Nr. 3 des durch den Königlichen Erlass vom 10. April 1992 konsolidierten Einkommensteuergesetzbuchs von 1992 (Wetboek van de inkomstenbelastingen, *Belgisch Staatsblad* vom 30. Juli 1992, S. 17120) in seiner im Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: WIB 1992) sah vor:

„Dividenden umfassen:

…

3. Zinsen auf Vorschüsse, wenn einer der folgenden Grenzwerte überschritten wird und im Maße dieser Überschreitung:

— entweder der in Artikel 55 bestimmte Grenzwert

— oder wenn der Gesamtbetrag der verzinslichen Vorschüsse höher ist als das eingezahlte Kapital zuzüglich der besteuerten Rücklagen zu Beginn des Besteuerungszeitraums."

4 Art. 18 Abs. 2 WIB 1992 bestimmte:

„Als Vorschüsse gelten Forderungen, ob in Wertpapieren verbrieft oder nicht, die einem Mitglied der Geschäftsführung einer Kapitalgesellschaft oder einem Gesellschafter einer Personengesellschaft gegenüber der Gesellschaft zustehen, sowie Forderungen gegenüber diesen Gesellschaften zugunsten des Ehegatten des Mitglieds der Geschäftsführung oder des Gesellschafters oder zugunsten ihrer Kinder, sofern das Mitglied der Geschäftsführung, der Gesellschafter oder sein Ehegatte das gesetzliche Nutzungsrecht an den Einkünften dieser Kinder haben, mit Ausnahme von

1. Schuldverschreibungen, die durch öffentliche Aufforderung zur Zeichnung ausgegeben werden;

2. Forderungen gegenüber Genossenschaften, die vom Nationalen Rat für das Genossenschaftswesen zugelassen sind;

3. Forderungen von Mitgliedern der Geschäftsführung oder Gesellschaftern, die in Artikel 179 erwähnte Gesellschaften sind."

5 Art. 179 WIB 1992 lautete:

„Der Körperschaftsteuer unterliegen im Inland ansässige Gesellschaften und ab 1. Januar 1995 die in Art. 124 des neuen Gemeindegesetzes genannten kommunalen Sparkassen."

6 Nach Art. 55 WIB 1992 werden Zinsen von Verbindlichkeiten, Darlehen, Forderungen, Einlagen und anderen Wertpapieren, in denen eine Darlehensforderung verbrieft ist, als berufliche Unkosten nur insoweit berücksichtigt, als sie nicht höher sind als ein Betrag, der dem marktüblichen Zinssatz entspricht, wobei die besonderen Umstände, die für die Beurteilung des Risikos der Transaktion maßgebend sind, und insbesondere die finanzielle Situation des Schuldners sowie die Darlehenslaufzeit zu berücksichtigen sind.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

7 Die belgische Tochtergesellschaft wurde am 25. Juli 1991 gegründet. Zu diesem Zeitpunkt wurden gemäß den geltenden Rechtsvorschriften drei Mitglieder der Geschäftsführung der Gesellschaft ernannt, und zwar die beiden Aktionäre der belgischen Tochtergesellschaft und die in den Niederlanden niedergelassene Muttergesellschaft Lammers & Van Cleeff BV.

8 Für eine der Muttergesellschaft zustehende Forderung gegen die belgische Tochtergesellschaft zahlte diese an Erstere Zinsen. Nach Art. 18 Abs. 1 Nr. 3 zweiter Gedankenstrich WIB 1992 wurden diese Zinsen von den belgischen Finanzbehörden teilweise als Dividenden angesehen und als solche besteuert.

9 Gegen die fraglichen Steuerveranlagungen legte die belgische Tochtergesellschaft beim Direktor für direkte Steuern Antwerpen II Einsprüche ein. Mit Entscheidung vom 17. Juni 2002 erhielt der Direktor die Veranlagungen aufrecht. Am 16. September 2002 erhob die belgische Tochtergesellschaft bei der Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen Klage auf Aufhebung dieser Entscheidung.

10 In seiner Vorlageentscheidung weist dieses Gericht darauf hin, dass nach Art. 18 Abs. 2 Nr. 3 WIB 1992 Zinsen nicht zu Dividenden umqualifiziert würden und damit nicht steuerpflichtig seien, wenn sie an ein Mitglied der Geschäftsführung gezahlt würden, das eine belgische Gesellschaft sei, während sie zu Dividenden umqualifiziert und damit steuerpflichtig würden, wenn sie an ein Mitglied der Geschäftsführung gezahlt würden, das eine ausländische Gesellschaft sei.

11 Unter diesen Umständen hat die Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Stehen die Art. 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG und 58 EG der seinerzeit geltenden belgischen Regelung des Art. 18 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 Nr. 3 WIB 1992 entgegen, wonach Zinsen nicht zu Dividenden umqualifiziert wurden und daher nicht steuerpflichtig waren, wenn sie einem Mitglied der Geschäftsführung einer Gesellschaft zugewiesen wurden, das eine belgische Gesellschaft war, während solche Zinsen unter den gleichen Umständen zu Dividenden umqualifiziert wurden und daher steuerpflichtig waren, wenn sie einem Mitglied der Geschäftsführung einer Gesellschaft zugewiesen wurden, das eine ausländische Gesellschaft war?

Zur Vorlagefrage

12 Es ist zunächst daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung zwar die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb insbesondere jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit unterlassen müssen

(vgl. u. a. Urteile vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a., C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 37, vom 12. Dezember 2002, Lankhorst-Hohorst, C-324/00, Slg. 2002, I-11779, Randnr. 26, und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 25).

13 Das vorlegende Gericht bezieht sich in seiner Vorlagefrage auf die Art. 12 EG, 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG und 58 EG.

14 Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass Art. 12 EG, der ein allgemeines Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit ausspricht, als eigenständige Grundlage nur auf gemeinschaftsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden kann, für die der EG-Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht. Der Vertrag sieht aber insbesondere auf den Gebieten der Niederlassungsfreiheit und des freien Kapitalverkehrs in den Art. 43 EG und 56 EG solche besonderen Diskriminierungsverbote vor (vgl. u. a. Urteile Metallgesellschaft u. a., Randnrn. 38 und 39, und vom 11. Oktober 2007, Hollmann, C-443/06, Slg. 2007, I-8491, Randnrn. 28 und 29).

15 Soweit das vorlegende Gericht den Gerichtshof um eine Auslegung sowohl des Art. 43 EG, der die Niederlassungsfreiheit betrifft, als auch des Art. 56 EG, der sich auf den freien Kapitalverkehr bezieht, ersucht, ist zu prüfen, ob Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren fraglichen, wonach die Zinsen einer gebietsansässigen Gesellschaft nur dann als Dividenden steuerpflichtig sind, wenn sie an einen Geschäftsführer oder Gesellschafter gezahlt werden, der eine gebietsfremde Gesellschaft ist, unter diese Freiheiten fallen können.

16 Im vorliegenden Fall ist den Akten zu entnehmen, dass die von der belgischen Tochtergesellschaft gezahlten Zinsen deshalb zu Dividenden umqualifiziert wurden, weil sie für ein Darlehen anfielen, das von einer der Geschäftsführung der Tochtergesellschaft angehörenden gebietsfremden Gesellschaft gewährt wurde.

17 Die fragliche Regelung ist daher zunächst anhand der Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit zu prüfen.

18 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 43 EG den Gemeinschaftsangehörigen zuerkennt und die ihnen die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Mitgliedstaat der Niederlassung für dessen eigene Angehörige festgelegten erlaubt, ist gemäß Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. u. a. Urteile vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35, vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 41, sowie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 36).

19 Bei Gesellschaften dient der Sitz im Sinne von Art. 48 EG, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen. Könnte der Mitgliedstaat der Niederlassung einer Tochtergesellschaft diese nach seinem Belieben allein deshalb ungleich behandeln, weil sich der Sitz der Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde Art. 43 EG ausgehöhlt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juli 1993, Commerzbank, C-330/91, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 13, Metallgesellschaft u. a., Randnr. 42, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 37). Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat gewährleisten, indem sie jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes einer Gesellschaft untersagt (vgl. in diesem Sinne Urteile Saint-Gobain ZN, Randnr. 35, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 37).

20 Im vorliegenden Fall wird durch die nationalen Rechtsvorschriften, die im Ausgangsverfahren in Frage stehen, für die Besteuerung der auf eine Forderung anfallenden

Zinsen, die eine gebietsansässige Gesellschaft an einen Geschäftsführer zahlt, der eine Gesellschaft ist, eine Ungleichbehandlung geschaffen je nachdem, ob die letztgenannte Gesellschaft ihren Sitz in Belgien hat oder nicht.

21 Diesen Rechtsvorschriften ist nämlich zu entnehmen, dass Zinsen, die eine Gesellschaft an einen Geschäftsführer zahlt, der eine gebietsansässige Gesellschaft ist, auch dann nicht zu Dividenden umqualifiziert werden und damit nicht steuerpflichtig sind, wenn sie einen der beiden Grenzwerte gemäß Art. 18 Abs. 1 Nr. 3 WIB 1992 überschreiten. Zinsen, die einen dieser Grenzwerte überschreiten und die eine Gesellschaft an einen Geschäftsführer zahlt, der eine gebietsfremde Gesellschaft ist, werden hingegen zu Dividenden umqualifiziert und sind damit steuerpflichtig. Gesellschaften, die von einem Geschäftsführer geleitet werden, der eine gebietsfremde Gesellschaft ist, werden daher steuerlich weniger günstig behandelt als Gesellschaften, die von einem Geschäftsführer geleitet werden, der eine gebietsansässige Gesellschaft ist.

22 Ebenso wird durch derartige Rechtsvorschriften für Unternehmensgruppen, in denen eine Muttergesellschaft Leitungsaufgaben in einer ihrer Tochtergesellschaften wahrnimmt, eine Ungleichbehandlung zwischen gebietsansässigen Tochtergesellschaften eingeführt je nachdem, ob ihre Muttergesellschaft ihren Sitz in Belgien hat oder nicht, da die Tochtergesellschaften einer gebietsfremden Muttergesellschaft weniger günstig behandelt werden als die einer gebietsansässigen Muttergesellschaft.

23 Eine Ungleichbehandlung gebietsansässiger Gesellschaften je nach dem Niederlassungsort der Gesellschaft, die ihnen als Mitglied ihrer Geschäftsführung ein Darlehen gewährt hat, stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie die Ausübung dieser Freiheit für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften weniger attraktiv macht, die infolgedessen auf die Leitung einer Gesellschaft in dem Mitgliedstaat, der diese Maßnahme erlässt, und sogar auf den Erwerb, die Gründung oder die Aufrechterhaltung einer Tochtergesellschaft in diesem Mitgliedstaat verzichten könnten (vgl. in diesem Sinne Urteile Lankhorst-Hohorst, Randnr. 32, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 61, und vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 39).

24 Folglich bildet die Ungleichbehandlung, der nach nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsfall fraglichen gebietsansässige Gesellschaften je nach dem Niederlassungsort ihres Geschäftsführers unterliegen, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die grundsätzlich durch die Art. 43 EG und 48 EG verboten wird.

25 Eine solche Beschränkung ist nur statthaft, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des öffentlichen Interesses gerechtfertigt ist. In einem solchen Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Zieles zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. u. a. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 35, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 47).

26 Nach ständiger Rechtsprechung kann eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Konstruktionen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen (Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 72 und die dort zitierte Rechtsprechung).

27 Der Umstand allein, dass einer gebietsansässigen Gesellschaft ein Darlehen von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen verbundenen Gesellschaft gewährt wird, kann keine allgemeine Vermutung für missbräuchliche Praktiken begründen und keine Maßnahme rechtfertigen, die die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt (Urteile Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 73 und die dort zitierte Rechtsprechung).

28 Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit lässt sich nur dann mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel

der Beschränkung die Verhinderung von Verhaltensweisen ist, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist (Urteile Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 74 und die dort zitierte Rechtsprechung).

29 In Randnr. 80 seines Urteils Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation hat der Gerichtshof entschieden, dass die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats durch Gründe der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken gerechtfertigt sein können, wenn sie vorsehen, dass die von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft an eine gebietsfremde Muttergesellschaft gezahlten Zinsen nur insoweit als ausgeschüttete Gewinne behandelt werden, als sie den Betrag übersteigen, den diese Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, d. h. wirtschaftlichen Bedingungen, über die sich solche Gesellschaften hätten einigen können, wenn sie nicht derselben Unternehmensgruppe angehört hätten.

30 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 (Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 81).

31 Im vorliegenden Fall ist der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass die Zinsen, die die belgische Tochtergesellschaft für ein Darlehen zahlte, das ihr von einer ihrer Geschäftsführung angehörenden gebietsfremden Gesellschaft gewährt wurde,

deshalb zu Dividenden umqualifiziert wurden, weil der Grenzwert gemäß Art. 18 Abs. 1 Nr. 3 zweiter Gedankenstrich WIB 1992 überschritten wurde, d. h., weil zu Beginn des Besteuerungszeitraums der Gesamtbetrag der verzinslichen Vorschüsse höher war als das eingezahlte Kapital zuzüglich der besteuerten Rücklagen.

32 Selbst wenn die Anwendung eines solchen Grenzwerts der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken dient, geht sie jedenfalls über das hinaus, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.

33 Der Grenzwert gemäß Art. 18 Abs. 1 Nr. 3 zweiter Gedankenstrich WIB 1992 gilt nämlich, wie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in ihrer Erklärung dargelegt hat, auch für Sachverhalte, in denen der fragliche geschäftliche Vorgang nicht als eine rein künstliche Konstruktion angesehen werden kann. Wenn an gebietsfremde Gesellschaften gezahlte Zinsen zu Dividenden umqualifiziert werden, sobald sie diesen Grenzwert überschreiten, lässt sich nicht ausschließen, dass diese Umqualifizierung auch Zinsen für Darlehen erfasst, die unter Bedingungen des freien Wettbewerbs gewährt wurden.

34 Auf die Vorlagefrage ist daher zu antworten, dass die Art. 43 EG und 48 EG dahin auszulegen sind, dass sie nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, nach denen Zinsen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft an einen Geschäftsführer zahlt, der eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ist, dann zu Dividenden umqualifiziert werden und daher steuerpflichtig sind, wenn zu Beginn des Besteuerungszeitraums der Gesamtbetrag der verzinslichen Vorschüsse höher ist als das eingezahlte Kapital zuzüglich der besteuerten Rücklagen, während unter den gleichen Umständen solche Zinsen, wenn sie an einen Geschäftsführer gezahlt werden, der eine im selben Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ist, nicht zu Dividenden umqualifiziert werden und daher nicht steuerpflichtig sind.

35 Da die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, braucht nicht geprüft zu werden, ob diesen auch die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr entgegenstehen.

Kosten

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

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

Die Art. 43 EG und 48 EG sind dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegenstehen, nach denen Zinsen, die eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft an einen Geschäftsführer zahlt, der eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ist, dann zu Dividenden umqualifiziert werden und daher steuerpflichtig sind, wenn zu Beginn des Besteuerungszeitraums der Gesamtbetrag der verzinslichen Vorschüsse höher ist als das eingezahlte Kapital zuzüglich der besteuerten Rücklagen, während unter den gleichen Umständen solche Zinsen, wenn sie an einen Geschäftsführer gezahlt werden, der eine im selben Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft ist, nicht zu Dividenden umqualifiziert werden und daher nicht steuerpflichtig sind.

Unterschriften