

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

5. Juli 2012(*)

„Freier Dienstleistungsverkehr – Steuerrecht – Abzug der für die Vergütung von Dienstleistungen aufgewandten Kosten als Betriebsausgaben – Ausgaben für einen Dienstleister, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt – Abzugsfähigkeit unter der Voraussetzung des Nachweises, dass die Dienstleistung tatsächlich und ehrlich erbracht wurde und dass die entsprechende Vergütung im normalen Rahmen liegt – Beschränkung – Rechtfertigung – Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung – Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung – Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten – Verhältnismäßigkeit“

In der Rechtssache C-318/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour de cassation (Belgien) mit Entscheidung vom 18. Juni 2010, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Juli 2010, in dem Verfahren

Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT)

gegen

État belge

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter A. Borg Barthet, E. Levits (Berichterstatter) und J.-J. Kasel sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: R. ?ere?, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 16. Juni 2011,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT), vertreten durch D. Garabedian und E. Traversa, avocats,
- der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux und M. Jacobs als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und N. Rouam als Bevollmächtigte,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão und S. Jaulino als Bevollmächtigte,

- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch H. Walker als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 29. September 2011 folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 49 EG.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (im Folgenden: SIAT) und dem belgischen Staat, vertreten durch den Finanzminister, wegen dessen Weigerung, den Betrag von 28 402 251 BEF, den das genannte Unternehmen in seinem Rechnungsabschluss vom 31. Dezember 1997 als Verbindlichkeit ausgewiesen hatte, als Betriebsausgabe in Abzug zu bringen.

Belgisches Recht

3 In Art. 26 des Code des impôts sur les revenus 1992 (Einkommensteuergesetzbuch von 1992) (im Folgenden: CIR 1992) heißt es:

„Gewährt ein in Belgien ansässiges Unternehmen außergewöhnliche oder unentgeltliche Vorteile, werden diese unbeschadet der Anwendung des Art. 49 und vorbehaltlich der Bestimmungen des Art. 54 zu seinen eigenen Gewinnen hinzugerechnet, es sei denn, die Vorteile werden bei der Feststellung der steuerpflichtigen Einkünfte der Empfänger berücksichtigt.

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

...

(2) einem Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 227 oder einer ausländischen Niederlassung gewährt, die nach den Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem das in Belgien ansässige Unternehmen unterliegt;

...“

4 Art. 49 CIR 1992 bestimmt:

„Als Betriebsausgaben sind Kosten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige während des Besteuerungszeitraums eingegangen ist oder getragen hat, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, und für die er durch Belege oder, wenn das nicht möglich ist, durch sonstige im allgemeinen Recht zugelassene Beweismittel, außer durch Eid, den Nachweis erbringt, dass sie tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen sind.

Kosten gelten als während des Besteuerungszeitraums eingegangen oder getragen, wenn sie während dieses Zeitraums tatsächlich gezahlt oder getragen wurden oder die Form von erwiesenen und feststehenden Schulden oder Verlusten angenommen haben und als solche gebucht wurden.“

5 Art. 53 CIR 1992 sieht vor:

„Keine Betriebsausgaben sind:

...

(10) alle Kosten, soweit sie den beruflichen Bedarf unangemessen übersteigen;

...“

6 Art. 54 CIR 1992 bestimmt:

„Zinsen, Gebühren für die Erteilung von Lizenzen für die Nutzung von Patenten, Herstellungsverfahren und ähnlichen Rechten sowie Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen gelten nicht als Betriebsausgaben, wenn sie direkt oder indirekt einem Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 227 oder einer ausländischen Niederlassung gezahlt oder zuerkannt werden, die nach den Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist mit den ihm zur Verfügung stehenden rechtlichen Mitteln nach, dass sie sich auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen.“

7 Gemäß Art. 227 Nr. 2 CIR 1992 unterliegen der Steuer Gebietsfremde, insbesondere ausländische Gesellschaften, deren Gesellschaftssitz, Hauptniederlassung oder Geschäftsführungs- bzw. Verwaltungssitz nicht in Belgien liegt.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

8 SIAT, eine Gesellschaft belgischen Rechts, gründete im Jahr 1991 zusammen mit einem nigerianischen Konzern eine gemeinsame Tochtergesellschaft zur Bewirtschaftung von Palmenhainen, um Palmöl zu produzieren.

9 Die Vereinbarungen zwischen den Beteiligten sahen vor, dass SIAT zum einen Dienstleistungen gegen Entgelt erbringt und der gemeinsamen Tochtergesellschaft Ausrüstungsmaterial verkauft, zum anderen aber einen Teil der über die Tochtergesellschaft erzielten Gewinne als Provision an die Dachgesellschaft des nigerianischen Konzerns, die luxemburgische Gesellschaft Megatrade International SA (im Folgenden: MISA), überträgt.

10 Im Jahr 1997 kam es zwischen den Beteiligten über die genaue Höhe der von SIAT geschuldeten Provisionen zu Meinungsverschiedenheiten, die zur Beendigung der Partnerschaft und dazu führten, dass sich SIAT verpflichtete, MISA zur Abgeltung sämtlicher Ansprüche 2 000 000 USD zu zahlen.

11 Daraufhin vermerkte SIAT in ihrem Rechnungsabschluss vom 31. Dezember 1997 als Verbindlichkeit einen Betrag von 28 402 251 BEF als MISA geschuldete Provisionen.

12 Die belgische Finanzverwaltung (im Folgenden: Finanzverwaltung) stellte fest, dass MISA nach dem luxemburgischen Gesetz vom 31. Juli 1929 über die Besteuerung von Holdinggesellschaften den Status einer Holdinggesellschaft habe und daher keiner der belgischen Körperschaftsteuer entsprechenden Steuer unterworfen sei. Sie wandte daraufhin Art. 54 CIR 1992 an und ließ den Abzug von 28 402 251 BEF als Betriebsausgaben nicht zu.

13 Auf die Klage von SIAT gegen die Entscheidung der Finanzverwaltung wurde deren Auffassung vom Tribunal de première instance de Bruxelles durch Urteil vom 21. Februar 2003 und von der Cour d'appel de Bruxelles durch Urteil vom 12. März 2008 bestätigt.

14 SIAT legte Kassationsbeschwerde bei der Cour de cassation ein, die das Verfahren, da sie Zweifel bezüglich der Auslegung von Art. 49 EG hat, ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

Ist Art. 49 EG in seiner im vorliegenden Fall anwendbaren Fassung – der dem Rechtsstreit zugrunde liegende Sachverhalt hat sich vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon am 1. Dezember 2009 ereignet – dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben gelten, wenn sie direkt oder indirekt einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen oder einer ausländischen Niederlassung gezahlt oder zuerkannt werden, die nach den Rechtsvorschriften des Landes, in dem sie ansässig sind, dort keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in dem Mitgliedstaat, dessen nationale Regelung in Frage steht, unterliegen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist mit den ihm zur Verfügung stehenden rechtlichen Mitteln nach, dass sich diese Vergütungen auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen, während ein solcher Nachweis nicht erforderlich ist, um Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen abziehen zu können, die an einen in diesem Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen gezahlt wurden, selbst wenn dieser Steuerpflichtige keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem als der allgemeinrechtlichen Regelung dieses Staates unterliegt?

Zum Vorabentscheidungsersuchen

Vorbemerkungen

15 Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen und den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen hervorgeht, ist die allgemeine Regelung für den Abzug von Betriebsausgaben in Art. 49 CIR 1992 enthalten, wonach Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie erforderlich sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, und wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen sind (im Folgenden: allgemeine Regelung).

16 Im Ausgangsverfahren wirft SIAT die Frage auf, ob die Sonderregelung des Art. 54 CIR 1992, auf den die Finanzverwaltung ihre Ablehnung des Antrags dieses Unternehmens auf Abzug der Betriebsausgaben gestützt hat, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Nach dieser Vorschrift gelten Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen, die ein belgischer Steuerpflichtiger einem Steuerpflichtigen zahlt, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, in dem er keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben, es sei denn, der belgische Steuerpflichtige weist nach, dass sich diese Vergütungen auf ein tatsächliches und ehrliches Geschäft beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen (im Folgenden: Sonderregelung).

17 Das vorlegende Gericht möchte demnach mit seiner Frage wissen, ob Art. 49 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen, die ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger einer gebietsfremden Gesellschaft zahlt, nicht als

abzugsfähige Betriebsausgaben gelten, wenn diese Gesellschaft im Mitgliedstaat ihres Sitzes keiner Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, dem diese Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat unterliegen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass sich diese Vergütungen auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen, während derartige Vergütungen nach der allgemeinen Regelung als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie erforderlich sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, und wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen sind.

Zum Bestehen einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

18 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass Art. 49 AEUV der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb nur eines Mitgliedstaats erschwert (vgl. u. a. Urteil vom 11. Juni 2009, X und Passenheim-van Schoot, C-155/08 und C-157/08, Slg. 2009, I-5093, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung). Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs sind solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. u. a. Urteile vom 4. Dezember 2008, Jobra, C-330/07, Slg. 2008, I-9099, Randnr. 19, und vom 22. Dezember 2010, Tankreederei I, C-287/10, Slg. 2010, I-14233, Randnr. 15).

19 Außerdem verleiht Art. 49 EG nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht nur dem Erbringer von Dienstleistungen selbst, sondern auch dem Empfänger dieser Dienstleistungen Rechte (vgl. Urteile vom 26. Oktober 1999, Eurowings Luftverkehr, C-294/97, Slg. 1999, I-7447, Randnr. 34, vom 3. Oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Randnr. 32, und vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Slg. 2010, I-6645, Randnr. 24).

20 Nach dieser Klarstellung kann dem Vorbringen der französischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen, dass für den Abzug von Betriebsausgaben im Rahmen der allgemeinen Regelung dieselben materiellen Voraussetzungen wie im Rahmen der Sonderregelung gälten, nicht gefolgt werden.

21 So muss der Steuerpflichtige im Rahmen der allgemeinen Regelung nachweisen, dass die Kosten tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen sind; dass diese Kosten erforderlich sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, wird nach den Angaben der belgischen Regierung von der Finanzverwaltung vermutet. Außerdem darf die Höhe der Kosten gemäß Art. 53 Nr. 10 CIR 1992 den beruflichen Bedarf nicht unangemessen übersteigen.

22 Demgegenüber muss der Steuerpflichtige nach der Sonderregelung zur Widerlegung der Vermutung der Nichtabzugsfähigkeit der Kosten den Nachweis erbringen, dass sie sich auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen. Das bedeutet gemäß dem Kommentar der Verwaltung zum CIR 1992, auf den sich sowohl SIAT als auch die Kommission vor dem Gerichtshof berufen, dass der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass die Ausgaben im üblichen Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erfolgen, dass sie gewerblich, geschäftlich oder finanziell notwendig sind und dass sie normalerweise innerhalb der Unternehmenstätigkeit als Ganzer einen Gegenwert finden oder finden sollen. Aus demselben Kommentar ergibt sich, dass es in diesem Zusammenhang nicht ausreicht, rechtswirksame Urkunden vorzulegen, sondern dass insbesondere der Beamte der Steuerverwaltung hinreichend überzeugt sein muss, dass es sich bei den fraglichen Geschäften um tatsächliche und ehrliche Geschäfte handelt. Der gebietsansässige Steuerpflichtige muss also, wie die belgische Regierung in ihren dem Gerichtshof unterbreiteten schriftlichen Erklärungen vorträgt, für eine Anerkennung des Abzugs

nachweisen, dass es sich nicht um Scheingeschäfte handelt.

23 Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige beweisen, dass die fraglichen Betriebsausgaben nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen, was gemäß den Ausführungen der belgischen Regierung in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof bedeutet, dass das fragliche Geschäft mit der normalen Praxis der Marktteilnehmer zu vergleichen ist, während nach Art. 53 Nr. 10 CIR 1992 bei Betriebsausgaben zugunsten von in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen, wie in Randnr. 21 des vorliegenden Urteils erwähnt, lediglich „unangemessene“ Kosten nicht abzugsfähig sind.

24 Daher ist die Anerkennung eines Abzugs nach Art. 54 CIR 1992 angesichts der Vermutung der Nichtabzugsfähigkeit der Betriebsausgaben und der in diesem Artikel vorgesehenen materiellen Abzugsvoraussetzungen schwerer als nach der allgemeinen Regelung des Art. 49 CIR 1992 zu erreichen.

25 Außerdem ist hervorzuheben, dass die Sonderregelung angewandt werden kann, wenn die Vergütung einem Dienstleister gezahlt wird, der nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, dort keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem „erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem [unterliegt] als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen“.

26 Da es, wie die belgische Regierung einräumt, keine Rechts- oder Verwaltungsvorschriften gibt, in denen konkretisiert wird, was unter „einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen“, zu verstehen ist, entscheidet die Finanzverwaltung in jedem Einzelfall unter der Kontrolle der nationalen Gerichte über die Anwendbarkeit der Sonderregelung.

27 Unter diesen Umständen ist der Anwendungsbereich dieser Sonderregelung nicht von vornherein hinreichend genau festgelegt, und wenn der Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien ansässig ist und dort einem vorteilhafteren Besteuerungssystem als dem unterliegt, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, besteht Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die Frage, ob die genannte Regelung als ein „erheblich vorteilhafteres System“ anzusehen ist und ob die Sonderregelung insofern anwendbar ist.

28 Eine derartige Sonderregelung, die für den Abzug von Betriebsausgaben strengere Voraussetzungen als die allgemeine Regelung vorsieht und deren Anwendungsbereich nicht von vornherein mit hinreichender Genauigkeit festgelegt ist, ist deshalb zum einen geeignet, belgische Steuerpflichtige davon abzuhalten, von ihrem Recht auf freien Dienstleistungsverkehr Gebrauch zu machen und die Dienste von in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Dienstleistern in Anspruch zu nehmen, und zum anderen, Letztere davon abzuhalten, ihre Dienste in Belgien ansässigen Kunden anzubieten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Juni 2003, Skandia und Ramstedt, C-422/01, Slg. 2003, I-6817, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Folglich stellt Art. 54 CIR 1992 eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 49 EG dar.

30 Dieser Schlussfolgerung steht das Vorbringen der belgischen, der französischen und der portugiesische Regierung nicht entgegen, wonach sich hinsichtlich der Beweislastfordernisse ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der einem anderen Gebietsansässigen eine Zahlung leiste, in einer objektiv anderen Situation befinde als ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger, der eine Zahlung an einen Gebietsfremden leiste, der einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem als dem belgischen unterliege. Diese Regierungen machen geltend, dass das Risiko, dass das Geschäft im Wesentlichen dazu diene, die normalerweise geschuldete Steuer zu umgehen, nur im

letzten genannten Fall bestehe und dass der gebietsansässige Steuerpflichtige, der die Dienstleistungen empfangt, am besten dazu in der Lage sei, Beweise dafür vorzulegen, dass es sich bei dem fraglichen Geschäft um ein tatsächliches und ehrliches Geschäft handle, denn Dienstleister, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien ansässig seien, unterlägen nicht der unmittelbaren Kontrolle der belgischen Finanzverwaltung.

31 Es ist festzustellen, dass sich an der Situation eines in Belgien ansässigen Dienstleistungsempfängers in Bezug auf einen Steuervorteil – d. h. die Möglichkeit, die einem Dienstleister gezahlten Vergütungen als Betriebsausgaben abzuziehen – nichts ändert, gleichgültig, ob der Dienstleister im selben Mitgliedstaat ansässig ist oder nicht und ob dieser Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat einer günstigeren oder einer weniger günstigen steuerlichen Behandlung unterliegt. In all diesen Fällen können den Dienstleistungsempfängern tatsächliche Kosten entstanden sein, die, sofern die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des genannten Vorteils erfüllt sind, zum Abzug als Betriebsausgaben berechtigen.

32 Gebietsfremde Dienstleister unterliegen zwar nicht der unmittelbaren Kontrolle der belgischen Finanzverwaltung. Die im Ausgangsfall in Rede stehende unterschiedliche Behandlung betrifft jedoch nicht die Dienstleister, je nachdem, ob sie in Belgien ansässig sind oder nicht, sondern die der unmittelbaren Kontrolle dieser Verwaltung unterliegenden gebietsansässigen Empfänger von Dienstleistungen. Die Verwaltung kann diesen Dienstleistungsempfängern nicht nur die für den Erhalt des genannten Steuervorteils zu erfüllenden Voraussetzungen vorschreiben, durch die sichergestellt werden soll, dass der Steuervorteil nicht gewährt wird, wenn das Geschäft im Wesentlichen dazu dient, die normalerweise geschuldete Steuer zu umgehen, sondern auch die hierzu erforderlichen Kontrollen und Nachprüfungen vornehmen.

33 Insofern ändert der Umstand, dass das Risiko eines Betrugs nach Ansicht der Finanzverwaltung in bestimmten Fällen größer ist als in anderen, nichts daran, dass die Situationen der Dienstleistungsempfänger einander ähnlich sind.

Zur Rechtfertigung der Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs

34 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs nur zulässig, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist, soweit sie in einem solchen Fall geeignet ist, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (vgl. u. a. Urteile vom 5. Juni 1997, SETTG, C-398/95, Slg. 1997, I-3091, Randnr. 21, vom 18. Dezember 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Slg. 2007, I-11767, Randnr. 101, und Jobra, Randnr. 27).

35 Die Regierungen Belgiens, Frankreichs, Portugals und des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission vertreten die Auffassung, dass die Regelung, um die es im Ausgangsverfahren gehe, mit der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, mit dem Erfordernis, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, und – so die französische und die portugiesische Regierung – mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden könne, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu erhalten.

36 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits entschieden, dass zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung der vom EG-Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen können, sowohl die Bekämpfung der Steuerhinterziehung (vgl. u. a. Urteil vom 11. Dezember 2007, ELISA, C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 81) als auch die Notwendigkeit gehören, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten (vgl. u. a. Urteil vom 18. Dezember 2007, A, C-101/05, Slg. 2007,

I-11531, Randnr. 55).

37 Außerdem hat er bereits entschieden, dass eine Beschränkung der Ausübung einer Verkehrsfreiheit innerhalb der Europäischen Union gerechtfertigt sein kann, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren (vgl. Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Randnr. 121 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Erstens ist hinsichtlich der Bekämpfung der Steuerhinterziehung darauf hinzuweisen, dass der bloße Umstand, dass ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger die Dienste eines gebietsfremden Dienstleisters in Anspruch nimmt, keine allgemeine Vermutung für das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis begründen und keine Maßnahme rechtfertigen kann, die die Ausübung einer vom Vertrag garantierten Grundfreiheit beeinträchtigt (vgl. entsprechend Urteile vom 21. November 2002, X und Y, C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnr. 62, vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 50, vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Slg. 2007, I-2107, Randnr. 73, vom 17. Januar 2008, Lammers & Van Cleeff, C-105/07, Slg. 2008, I-173, Randnr. 27, und Jobra, Randnr. 37).

39 Der Gerichtshof hat außerdem entschieden, dass das Vorliegen eines etwaigen Steuervorteils für Dienstleistende in Form ihrer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig sind, einem anderen Mitgliedstaat als solches nicht das Recht gibt, die in seinem Gebiet ansässigen Dienstleistungsempfänger steuerlich ungünstiger zu behandeln (vgl. Urteile Eurowings Luftverkehr, Randnr. 44, sowie Skandia und Ramstedt, Randnr. 52).

40 Eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit kann nur dann aus Gründen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung gerechtfertigt sein, 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 (vgl. in diesem Sinne Urteile Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 55, sowie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 74).

41 Im vorliegenden Fall soll Art. 54 CIR 1992 Verhaltensweisen verhindern, die darin bestehen, die Bemessungsgrundlage gebietsansässiger Steuerpflichtiger durch die Vergütung nicht existierender Dienstleistungen allein zu dem Zweck zu verringern, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die Gewinne zu zahlen ist, die durch Tätigkeiten im Inland erzielt wurden.

42 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung ermöglicht es, den Zweck, zu dem sie erlassen wurde – d. h. die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung –, zu erreichen, indem sie vorsieht, dass an gebietsfremde Dienstleister gezahlte Vergütungen nicht als Betriebsausgaben gelten, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass sie sich auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen.

43 Zweitens kann die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung zu gewährleisten. Diese Regelung schließt nämlich nicht völlig aus, dass Vergütungen als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn sie an Dienstleister gezahlt wurden, die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie ansässig sind, keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, sondern bietet gebietsansässigen Steuerpflichtigen die Möglichkeit, nachzuweisen, dass es sich um tatsächliche

und ehrliche Geschäfte handelt und dass die entsprechenden Ausgaben im normalen Rahmen liegen.

44 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist ein Mitgliedstaat zur Anwendung von Maßnahmen befugt, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat als Betriebsausgaben abziehbaren Beträge erlauben, damit die Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung, durch die Steuerhinterziehungen bekämpft werden sollen, gewährleistet ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Juli 1999, Baxter u. a., C-254/97, Slg. 1999, I-4809, Randnr. 18, vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 24, und vom 13. März 2008, Kommission/Spanien, C-248/06, Randnr. 34).

45 Drittens ist zur ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten darauf hinzuweisen, dass eine derartige Rechtfertigung u. a. dann anerkannt werden kann, wenn mit der betreffenden Regelung Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden (vgl. Urteil vom 21. Januar 2010, SGI, C-311/08, Slg. 2010, I-487, Randnr. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Verhaltensweisen wie die in Randnr. 41 des vorliegenden Urteils beschriebenen sind geeignet, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet von gebietsansässigen Steuerpflichtigen durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden und die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen (vgl. Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 56).

47 Demzufolge erlaubt die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, da sie betrügerischen Verhaltensweisen wie den in Randnr. 41 des vorliegenden Urteils beschriebenen entgegenwirkt und damit dem belgischen Staat ermöglicht, seine Steuerhoheit in Bezug auf die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben.

48 Somit ist eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende geeignet, die Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, der Erhaltung der Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung sowie der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen, die – wie sich aus dem Vorstehenden ergibt – im Ausgangsverfahren eng miteinander zusammenhängen.

49 Es ist jedoch zu prüfen, ob diese Regelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist.

50 Hierzu ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass eine Regelung, die eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsieht, damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion ausschließlich zu steuerlichen Zwecken darstellt, und die dem Steuerpflichtigen, falls das Vorliegen einer derartigen Konstruktion nicht auszuschließen ist, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit einräumt, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen, nicht über das hinausgeht, was zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 82).

51 Außerdem lassen weder steuerliche Gründe noch der Umstand, dass die gleichen geschäftlichen Tätigkeiten von Dienstleistern mit Sitz im Hoheitsgebiet desjenigen Mitgliedstaats, in dem der Steuerpflichtige ansässig ist, hätten durchgeführt werden können, allein den Schluss zu, dass die fraglichen Geschäfte nicht tatsächlich und ehrlich vorgenommen wurden (vgl. in

diesem Sinne Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 69).

52 Ebenso hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass sich die steuerliche Berichtigung – wenn der fragliche geschäftliche Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten –, um nicht unverhältnismäßig zu sein, auf den Teil beschränken muss, der über das hinausgeht, was unter derartigen Umständen vereinbart worden wäre (vgl. in diesem Sinne Urteil SGI, Randnr. 72).

53 Soweit also die in den Randnrn. 50 bis 52 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzungen erfüllt sind, geht das Erfordernis des systematischen Nachweises, dass die Geschäfte tatsächlich und ehrlich vorgenommen wurden und dass die getätigten Ausgaben im normalen Rahmen liegen, als solches offensichtlich nicht über das hinaus, was für die Erreichung der genannten Ziele erforderlich ist.

54 Die genannte Sonderregelung kann jedoch, wie in Randnr. 25 des vorliegenden Urteils erwähnt, zur Anwendung kommen, wenn Vergütungen an Dienstleister gezahlt werden, die nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem sie ansässig sind, keiner Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegen als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen.

55 Unter diesen Umständen gebietet die Sonderregelung, wie der Generalanwalt in Nr. 71 seiner Schlussanträge feststellt, dass der belgische Steuerpflichtige systematisch den Nachweis erbringt, dass alle Dienstleistungen tatsächlich und ehrlich erbracht worden sind und alle mit ihnen verbundenen Vergütungen üblich sind, ohne dass die Verwaltung verpflichtet wäre, auch nur ein Indiz für Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung beizubringen.

56 Die genannte Sonderregelung kann nämlich – da allein die Höhe der Besteuerung des Dienstleisters in dem Mitgliedstaat, in dem dieser ansässig ist, berücksichtigt wird – ohne ein objektives, durch Dritte nachprüfbares Kriterium angewandt werden, das als Indiz dafür dienen könnte, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliegt, mit der bezweckt wird, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist.

57 Eine solche Regelung bietet, wie in Randnr. 27 des vorliegenden Urteils festgestellt, nicht die Möglichkeit, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen, und führt zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit.

58 Demzufolge genügt eine solche Regelung nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Juni 2005, VEMW u. a., C-17/03, Slg. 2005, I-4983, Randnr. 80, und vom 16. Februar 2012, Costa und Cifone, C-72/10 und C-77/10, Randnr. 74).

59 Eine Regelung, die den Erfordernissen des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht genügt, kann nicht als den verfolgten Zielen angemessen angesehen werden.

60 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 49 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen, die ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger einer gebietsfremden Gesellschaft zahlt, nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben gelten, wenn diese Gesellschaft im Mitgliedstaat ihres Sitzes keiner Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, dem diese Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat

unterliegen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass sich diese Vergütungen auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen, während derartige Vergütungen nach der allgemeinen Regelung als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie erforderlich sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, und wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen sind.

Kosten

61 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 (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, nach der Vergütungen für Leistungen oder Dienstleistungen, die ein gebietsansässiger Steuerpflichtiger einer gebietsfremden Gesellschaft zahlt, nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben gelten, wenn diese Gesellschaft im Mitgliedstaat ihres Sitzes keiner Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, dem diese Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat unterliegen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass sich diese Vergütungen auf tatsächliche und ehrliche Geschäfte beziehen und nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen, während derartige Vergütungen nach der allgemeinen Regelung als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, wenn sie erforderlich sind, um steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen oder zu behalten, und wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie tatsächlich und in der angegebenen Höhe angefallen sind.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.