

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS SIEGBERT ALBER

vom 8. Juni 2000 *

I — Einleitung

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren geht es um die Frage, ob Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) einer Regelung des belgischen Steuersystems entgegensteht, die einer belgischen Gesellschaft mit fester Betriebsstätte in Luxemburg den Vortrag ihrer belgischen Verluste auf spätere belgische Gewinne verwehrt, weil diese Verluste mit luxemburgischen Gewinnen verrechnet werden, so daß die Gesellschaft die belgischen Verluste weder in Belgien noch in Luxemburg geltend machen kann.

2. Die Aktiengesellschaft Algemene Maatschappij van Verzekeringen en Grondkrediet, nunmehr Aktiengesellschaft Algemene Maatschappij voor Investerings en Dienstverlening (abgekürzt: AMID), Klägerin des Ausgangsverfahrens, hat ihren Steuersitz in Belgien und besitzt im Großherzogtum Luxemburg eine feste Betriebsstätte im Sinne des Artikels 5 des belgisch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens. Während sie in Belgien im Wirtschaftsjahr 1981 Verluste erwirtschaftete, hat sie in ihrer luxemburgischen Betriebsstätte im gleichen Jahr Gewinne erzielt, die gemäß Artikel 23 Absatz 2 Ziffer 1 des Doppelbesteuerungsabkommens

von der belgischen Steuer befreit sind. Im Rahmen der Veranlagung zur Körperschaftssteuer für das Wirtschaftsjahr 1982 möchte sie im Wege des Verlustvortrags gemäß Artikel 114 des belgischen Einkommensteuergesetzes¹ ihre belgischen Verluste von 1981 mit den belgischen Gewinnen von 1982 verrechnen.

3. Die Finanzverwaltung hat eine solche Verrechnung jedoch abgelehnt, da die in Belgien erlittenen Verluste mangels belgischer Gewinne auf die durch Abkommen befreiten Gewinne angerechnet würden. Der Verlust, den die Gesellschaft im Wirtschaftsjahr 1981 in Belgien erlitten habe, müsse somit auf den im selben Jahr in der luxemburgischen Betriebsstätte erzielten Gewinn angerechnet werden; er könne nicht im Wirtschaftsjahr 1982 mit dem in Belgien erzielten Gewinn verrechnet werden.

4. Nach Angaben des vorliegenden Gerichts — des Hof van beroep Gent — wurde somit der 1981 in Belgien entstandene Verlust vollständig von dem steuerfreien luxemburgischen Gewinn abgedeckt, so daß die Klägerin die im Wirtschaftsjahr 1981 in Belgien entstandenen

* Originalsprache: Deutsch.

¹ — Königliche Verordnung zur Koordinierung der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes vom 26. Februar 1964, *Moniteur belge* vom 10. April 1964, S. 3809.

Verluste nicht steuermindernd von ihrem steuerpflichtigen Einkommen für das Jahr 1982 abziehen konnte. Der 1981 in Belgien entstandene Verlust konnte auch nicht bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer in Luxemburg von den in Luxemburg erzielten Gewinnen abgezogen werden. Somit wurden sowohl die in Belgien als auch die in der festen Betriebsstätte in Luxemburg von der Klägerin erzielten Gewinne der Körperschaftsteuer unterworfen, ohne daß die Klägerin die 1981 in Belgien entstandenen Verluste von den steuerpflichtigen Gewinnen abziehen konnte.

5. Hätte die Klägerin eine Betriebsstätte nicht in Luxemburg, sondern in Belgien, so könnten nach Angaben des vorlegenden Gerichts diese Verluste sehr wohl bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer von ihrem steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden. Die Klägerin erleide also dadurch, daß sie eine feste Betriebsstätte in Luxemburg hat, einen steuerlichen Nachteil, den sie nicht erleiden würde, wenn sich diese feste Betriebsstätte in Belgien befände.

6. Das vorlegende Gericht fragt sich deshalb, ob die Anwendung der Artikel 66 und 69 der Königlichen Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes² (im folgenden: Königliche Verordnung), die eine Verrechnung der Verluste mit den steuerbefreiten Gewinnen der luxemburgischen Betriebsstätte vorschreiben, nicht die in Artikel 52 EG-Vertrag verankerte Niederlassungsfreiheit beschränkt. Es hat deshalb dem Gerichtshof

folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Steht Artikel 52 des Vertrages vom 25. März 1957 zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft der gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der Betriebsverluste, die einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat in einem vorhergehenden Steuerzeitraum in diesem Mitgliedstaat entstanden sind, bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer nur insoweit von den von dieser Gesellschaft in einem späteren Steuerzeitraum erzielten Gewinnen abgezogen werden können, als sie nicht auf die Gewinne angerechnet werden können, die diese Gesellschaft in dem vorhergehenden Steuerzeitraum in einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen festen Betriebsstätte erzielt hat, mit der Folge, daß die so angerechneten Betriebsverluste bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer weder in diesem Mitgliedstaat noch in dem anderen Mitgliedstaat von dem steuerpflichtigen Einkommen dieser Gesellschaft abgezogen werden können, während dies sehr wohl möglich wäre, wenn sich die feste Betriebsstätte im Mitgliedstaat des Sitzes der Gesellschaft befände?“

II — Einschlägige Vorschriften des belgischen Steuerrechts

7. Die von der Klägerin vorgenommene Verrechnung der Verluste mit den Gewinnen des nachfolgenden Wirtschaftsjahres ist nach Artikel 114 des Einkommensteuergesetzes möglich. Danach werden von den Gewinnen des Steuerzeit-

² — Königliche Verordnung vom 4. März 1965, *Moniteur belge* vom 30. April 1965, S. 4722.

raums die Betriebsverluste abgezogen, die während der fünf vorhergehenden Steuerzeiträume entstanden sind.

8. Für die Anrechnung der Verluste gibt es aber eine bestimmte Reihenfolge, die nach Artikel 66 Absatz 2 Buchstabe c der Königlichen Verordnung zur Durchführung des Einkommensteuergesetzes festgelegt wird. Nach dieser Regelung werden die in Belgien entstandenen Verluste zunächst auf die belgischen Gewinne, sodann, falls diese Gewinne nicht ausreichen, auf die nach dem niedrigeren Satz besteuerten Gewinne und schließlich auf die durch Abkommen befreiten Gewinne angerechnet.

9. Nach Artikel 69 der Königlichen Verordnung wird der Verlustvortrag nach Artikel 114 des Einkommensteuergesetzes insoweit eingeschränkt, als die in Artikel 114 genannten vorhergehenden Betriebsverluste nur insoweit abgezogen werden, als diese Verluste nicht früher in Abzug gebracht werden konnten oder vorher nicht durch gemäß Abkommen befreite Gewinne gedeckt waren.

III — Beteiligtenvortrag

10. Die Klägerin trägt vor, auch wenn die Regelung der direkten Steuern in den Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten falle, müßten diese ihre Kompetenz gemeinschaftsrechtskonform ausüben. Dies habe Belgien im vorliegenden Fall nicht getan, denn die streitige Regelung verstoße gegen Artikel 52 EG-Vertrag. Dieser verbiete eine Diskriminierung aus Gründen der Staats-

angehörigkeit im Bereich der Niederlassungsfreiheit und er lege nicht nur dem Aufnahmemitgliedstaat, sondern auch dem Ursprungsmitgliedstaat Verpflichtungen auf. Auch eine indirekte Behinderung der Niederlassungsfreiheit, z. B. durch steuerliche Nachteile, sei unzulässig.

11. Solche Nachteile seien im vorliegenden Fall gegeben. Die Klägerin zeigt an einem Zahlenbeispiel, daß es aufgrund der hier streitigen Regelung möglich ist, daß eine Gesellschaft mit einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat unter Umständen mehr versteuern muß, als sie im betreffenden Zeitraum überhaupt eingenommen hat. Nach dem von der Klägerin erstellten Schema resultiert dies daraus, daß im vorliegenden Fall die belgischen Verluste nur auf den von der Steuer befreiten luxemburgischen Gewinn und nicht auf den in Belgien besteuerten belgischen Gewinn angerechnet werden. Dies bedeutet in der Praxis, daß die Verluste nicht von dem zu versteuernden Einkommen abgezogen werden und dieses somit höher ist als die tatsächlichen Einnahmen der Gesellschaft. Die Situation wäre anders — so die Klägerin weiter —, wenn sie eine Niederlassung in Belgien hätte. Sie erleide somit einen Nachteil bzw. werde sanktioniert, weil sie eine feste Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat unterhalte. Auch wenn diese Diskriminierung gering sei, verletze sie die Niederlassungsfreiheit.

12. Da Belgien keine Rechtfertigungsgründe anführe, sei hier auch keine Rechtfertigung zu prüfen. Diese müsse auch auf jeden Fall scheitern, da die streitige Regelung nicht verhältnismäßig sei.

13. Nach Meinung der belgischen Regierung liegt im vorliegenden Fall keine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Man müsse auf den Gesamtzusammenhang der steuerlichen Regelungen abstellen. Demnach würden die belgischen Gesellschaften nach ihrem Welteinkommen besteuert, d. h. die Gewinne und Verluste aller Niederlassungen (im In- und Ausland) würden nach Artikel 66 der Königlichen Verordnung zusammengefaßt. Die Kombination dieses Artikels mit den Doppelbesteuerungsabkommen, die Belgien mit allen Mitgliedstaaten abgeschlossen habe, führe in den meisten Fällen zu einer vorteilhaften Regelung für die Gesellschaften, da ein ausländischer Verlust auf die belgischen Gewinne angerechnet werden könne.

14. Im Rahmen dieser Besteuerung seien sehr komplexe Probleme zu lösen, so daß es unvermeidlich sei, daß in einzelnen, seltenen Fällen Nachteile für ein Unternehmen entstehen könnten. Dennoch ist die belgische Regierung der Meinung, daß Artikel 66 der Königlichen Verordnung die Wahl eines Unternehmens, eine ausländische Niederlassung zu gründen, nicht beeinflusse. Wenn eine Gesellschaft beschließe, eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, könne sie vorher nicht wissen, ob und wenn ja, wo sie Verluste machen werde. Die im vorliegenden Fall aufgetretenen Schwierigkeiten resultieren nach Meinung der belgischen Regierung aus der Unterschiedlichkeit der einzelnen nationalen Steuersysteme.

15. Diese müßten nach ständiger Rechtsprechung³ im Bereich der direkten Steuern

jede offensichtliche oder versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen. Das Vorliegen einer solchen Diskriminierung im Ausgangsfall weist die belgische Regierung unter Hinweis auf das Urteil Schumacker⁴ zurück, da eine belgische Gesellschaft mit Niederlassung im Ausland sich nicht in derselben Situation befinde wie ein Unternehmen, das nur in Belgien tätig sei. Bei letzterem würden Gewinne und Verluste aller Betriebsstätten in Belgien in einer Rechnung zusammengefaßt, so daß sich das Problem des Verlustvortrags von einer Niederlassung zur Gesellschaft nicht stelle. Im Gegensatz dazu werde eine ausländische Niederlassung als steuerliche Einheit behandelt, die nach dem Recht des Niederlassungsstaats und gegebenenfalls einem Doppelbesteuerungsabkommen besteuert werde. Eine objektiv vergleichbare Situation zwischen beiden Gesellschaften könne per definitionem nicht vorliegen, da das System der festen Niederlassung in Belgien nicht existiere.

16. Die belgische Regierung weist schließlich darauf hin, daß es keine Diskriminierung zwischen belgischen und ausländischen Gesellschaften gebe und alle belgischen Gesellschaften mit einer ausländischen Niederlassung gleichbehandelt würden. Die belgische Regierung trägt vor, falls es notwendig sei, die hier streitigen Regelungen zu ändern, müsse das gesamte belgische System der Besteuerung von Gesellschaften neu errichtet werden. In diesem Falle sei nicht sicher, ob die Behandlung des Verlustvortrags noch so vorteilhaft sein werde wie jetzt.

3 — Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, Slg. 1995, I-2493, Randnr. 16).

4 — Urteil vom 14. Februar 1995 in der Rechtssache C-279/93 (Slg. 1995, I-225).

17. Abschließend macht sie noch einmal geltend, daß ihrer Meinung nach keine Behinderung der Niederlassungsfreiheit vorliege, und fragt sich, weshalb die Kommission, die von einem klaren Verstoß gegen Artikel 52 EG-Vertrag ausgehe, bisher kein Vertragsverletzungsverfahren gegen Belgien eröffnet habe.

18. Nach Meinung der Kommission liegt im vorliegenden Fall eine Behinderung der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat vor. Sie bestehe darin, daß eine belgische Gesellschaft, die eine Niederlassung eröffnen möchte, sich fragen müsse, ob sie dies in einem anderen Mitgliedstaat oder in Belgien tun solle, da bei einer ausländischen Niederlassung und bei belgischen Verlusten unter Umständen vom Verlustvortrag kein Gebrauch gemacht werden könne. Dies sei dann der Fall, wenn die Niederlassung im anderen Mitgliedstaat Gewinne erziele, was eigentlich Sinn und Zweck der Eröffnung einer Niederlassung sei.

19. Zum Verlustvortrag selbst macht die Kommission geltend, beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts sei die Möglichkeit eines solchen zwar nicht vorgeschrieben. Habe der Mitgliedstaat den Verlustvortrag aber in seinem Steuersystem vorgesehen, so müsse er ihn ohne Diskriminierung und gemäß dem Daily Mail-Urteil⁵ ermöglichen. Nach Meinung der Kommission sollte man deshalb in der Vorlagefrage weniger auf die Nichtabzugsfähigkeit der Verluste als auf die Ungleichbehandlung der belgischen Gesellschaften,

die in einem anderen Mitgliedstaat mittels einer Niederlassung tätig werden möchten, abstellen. Gemäß den Artikeln 66 und 69 der Königlichen Verordnung könnten Gesellschaften mit Steuersitz in Belgien, die eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat besäßen, ihre belgischen Verluste zumindest nicht mehr vollständig von den belgischen Gewinnen abziehen. Dies sei bei belgischen Gesellschaften, die nur in Belgien oder nicht im Rahmen einer festen Niederlassung im Ausland tätig seien, anders. Die belgischen Gesellschaften mit einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat würden somit benachteiligt.

20. Auch die Kommission gelangt anhand eines Zahlenbeispiels zu dem Ergebnis, daß diese Gesellschaften potentiell zu hoch besteuert würden und deshalb von einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat abgehalten werden könnten. Dies stelle eine Beschränkung der Ausübung der Niederlassungsfreiheit dar. Dabei resultiere diese Ungleichbehandlung nicht aus dem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern aus der belgischen Regelung. Wenn Belgien vortrage, vorliegend handele es sich nur um einen Einzelfall, sei dies zu verneinen. Gegenstand sei vielmehr das System, das auf alle belgischen Unternehmen in derselben Situation anwendbar sei. Unter Verweis auf die Rechtssache Dassonville⁶ trägt die Kommission vor, daß es dabei unerheblich sei, ob die Beschränkung potentiell oder tatsächlich sei.

5 — Urteil vom 27. September 1988 in der Rechtssache 81/87 (Daily Mail and General Trust, Slg. 1988, 3483).

6 — Urteil vom 11. Juli 1974 in der Rechtssache 8/74 (Slg. 1974, 837).

21. Nach Meinung der Kommission handelt es sich im vorliegenden Fall nicht um ein Problem der unterschiedlichen nationalen Steuerregelungen, da es lediglich um belgische Steuerpflichtige geht. Zu dem Vorbringen der belgischen Regierung, zwischen einer belgischen und einer ausländischen Niederlassung bestehe keine vergleichbare Situation, trägt die Kommission vor, daß es im vorliegenden Fall nicht um die Besteuerung des Gewinns der ausländischen Niederlassung gehe. Dies sei Sache des Doppelbesteuerungsabkommens. Es gehe um die Frage, warum der Verlustvortrag nicht möglich sei. Die Begründung hierfür sei die Tatsache, daß die Gewinne in einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat erzielt worden seien. Insofern liege eine Diskriminierung vor.

22. Die Kommission geht schließlich auf die Frage der Rechtfertigung ein, weist aber darauf hin, daß die belgische Regierung selbst hierzu nichts vorgetragen habe. Die Kommission lehnt dabei unter anderem die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Betrug als Rechtfertigungsgrund ab. Die Ausübung einer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat mittels einer festen Niederlassung könne nicht an sich als ein Hinweis auf einen Mißbrauch oder Betrug angesehen werden. Außerdem spiele sich der zeitlich begrenzte Verlustvortrag nur im belgischen Hoheitsbereich ab und sei somit leicht zu kontrollieren.

23. Nach Meinung der Kommission könnte die Versagung des Verlustvortrags ein Ausgleich für die Steuerbefreiung der luxemburgischen Gewinne sein. Dies könne aber keinen Rechtfertigungsgrund darstellen.

24. Die belgische Regierung — so die Kommission weiter — habe in ihrem Vorbringen geltend gemacht, sie wolle durch diese Regelung den doppelten Verlustvortrag ausschließen. Sie beziehe sich dabei aber gerade auf den umgekehrten Fall, daß in Luxemburg Verluste gemacht und in Belgien Gewinne erzielt würden. Im hier vorliegenden Fall sei der doppelte Verlustvortrag völlig ausgeschlossen, da Luxemburg gemäß dem Territorialitätsprinzip den Abzug der belgischen Verluste nicht gestatte. Es gehe somit nicht um den Ausschluß des doppelten Verlustvortrags, sondern um den doppelten Ausschluß des Verlustvortrags. Darüber hinaus stünden andere Mittel zur Verfügung, um den doppelten Verlustvortrag auszuschließen. Die Kommission verweist insoweit auf Artikel 23 Absatz 1 Nummer 5 des Doppelbesteuerungsabkommens, der für den umgekehrten Fall gelte und der zeige, daß der Verlustvortrag gewährt werden könne, ohne daß das Steuersystem ineffizient werde.

IV — Stellungnahme

25. Belgien weist zu Recht darauf hin, daß die direkten Steuern in die Kompetenz der Mitgliedstaaten fallen. Diese Zuständigkeit muß aber nach ständiger Rechtsprechung⁷ — und darauf weist auch die belgische Regierung hin — unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts — hier der Niederlassungsfreiheit — ausgeübt werden.

⁷ — Urteil vom 16. Juli 1998 in der Rechtssache C-264/96 (ICI, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 19) mit Verweis auf die Urteile in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 4, Randnr. 21), in der Rechtssache C-80/94 (Wielockx, zitiert in Fußnote 3, Randnr. 16), vom 27. Juni 1996 in der Rechtssache C-107/94 (Asscher, Slg. 1996, I-3089, Randnr. 36) und vom 15. Mai 1997 in der Rechtssache C-250/95 (Futura Participations und Singer, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 19).

26. Die streitige Regelung könnte die Niederlassungsfreiheit verletzen, die Artikel 52 EG-Vertrag den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten zuerkennt und die nach Artikel 58 EG-Vertrag auch für Gesellschaften gilt.

27. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung entschieden:

„Auch wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut insbesondere die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so verbieten sie es doch auch, daß der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft, die im übrigen der Definition des Artikels 58 EG-Vertrag entspricht, in einem anderen Mitgliedstaat behindert ...“⁸

28. Diese Konstellation ist hier gegeben. Es geht um die Frage, ob Belgien die Niederlassung einer belgischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat dadurch behindert, daß es unter bestimmten Voraussetzungen die Geltendmachung des Verlustvortrags versagt. Eine belgische Gesellschaft, die sich mit dem Gedanken trägt, in einem anderen Mitgliedstaat eine feste Betriebsstätte einzurichten, muß damit rechnen, daß in bestimmten Situationen — z. B. Gewinne in Luxemburg, Verluste in Belgien — vom Verlustvortrag kein Gebrauch gemacht werden kann. Ein solcher Nachteil entstünde nicht, wenn die

Gesellschaft statt dessen eine weitere Betriebsstätte in Belgien eröffnete. Dieser mögliche Nachteil kann eine Gesellschaft durchaus davon abhalten, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen. Ihre Niederlassungsfreiheit wäre somit eingeschränkt.

29. Dabei spielt es auch keine Rolle, daß die Gesellschaft — wie die belgische Regierung vorträgt — im voraus nicht wissen kann, ob und wenn ja, wo sie Verluste erleiden wird. Die Gesellschaft muß bei ihrer Entscheidung bezüglich einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat alle Möglichkeiten in Betracht ziehen und abwägen. Dabei ist es durchaus denkbar, daß die mögliche Versagung des Verlustvortrags, die bei einer Niederlassung in Belgien nicht eintritt, dazu führt, von einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat Abstand zu nehmen. Auch wenn Belgien vorträgt, die hier zugrundeliegende Konstellation liege sehr selten vor, da die ausländischen Niederlassungen umgekehrt häufig Verluste machten, so spielt dies hier ebenfalls keine Rolle. Zum einen ist — wie auch die Kommission vorgetragen hat — davon auszugehen, daß eine Gesellschaft eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat eröffnet, um dort Gewinne zu erzielen. Sie wird also bei ihren Vorüberlegungen auf jeden Fall diese Konstellation mit bzw. zuerst in Betracht ziehen. Zum anderen ist es unerheblich, in welchem Umfang die Niederlassungsfreiheit verletzt wird. Wie der Gerichtshof darlegt, „[verboten] Artikel 52 ... jede Diskriminierung, auch von nur geringem Umfang“⁹. Auch wenn es sich vorliegend tatsächlich um einen ganz speziellen und sehr seltenen Fall

8 — Urteil vom 18. November 1999 in der Rechtssache C-200/98 (X AB, Y AB, Slg. 1999, I-8261, Randnr. 26) mit Verweis auf die Urteile in der Rechtssache 81/87 (Daily Mail and General Trust, zitiert in Fußnote 5, Randnr. 16) und in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 7, Randnr. 21).

9 — Urteil vom 28. Januar 1986 in der Rechtssache 270/83 (Kommission/Frankreich, Slg. 1986, 273, Randnr. 21).

handeln würde, änderte dies nichts an der Verletzung der Niederlassungsfreiheit.

30. Es handelt sich jedenfalls nicht nur um einen rein hypothetischen Fall, denn die Klägerin befindet sich tatsächlich in dieser — wenn auch sehr speziellen — Situation. Es ist vom konkreten Einzelfall auszugehen, auch wenn dieser nicht den „Regelfall“ darstellen sollte. Es genügt, wenn die Regelung potentiell geeignet ist, die Grundfreiheiten zu beschränken. Wie die Rechtsprechung¹⁰ hierzu ausführt, „steht Artikel 52 EG-Vertrag jeder nationalen Regelung entgegen, die zwar ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, die aber geeignet ist, die Ausübung der durch den EG-Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen“.

31. Nach Meinung der belgischen Regierung resultiert der Nachteil der vorliegenden Steuerregelung aus den Unterschieden zwischen den einzelstaatlichen Steuersystemen, die beim derzeitigen Stand der noch anstehenden Harmonisierung weiterhin bestehen. Ursache des hier entstehenden Nachteils sind jedoch nicht die verschiedenen hohen Steuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten oder eine unterschiedliche Berücksichtigung der persönlichen Situation der Steuerpflichtigen, wie dies z. B. in der Rechtssache Gilly¹¹ der Fall war. Der Nachteil der Klägerin beruht vielmehr darauf, daß Belgien im vorliegenden Fall die Verluste mit den steuerbefreiten Gewinnen der luxemburgischen Niederlassung verrechnet und nicht auf die

in Belgien erzielten Gewinne anrechnet. Auch die Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens spielen in diesem Zusammenhang keine Rolle.

32. In Anlehnung an das Urteil in der Rechtssache Schumacker¹² macht die belgische Regierung außerdem geltend, belgische Gesellschaften, die ausschließlich in Belgien tätig seien, und solche mit einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat befänden sich nicht in einer vergleichbaren Situation. Auch wenn nach dem belgischen Steuerrecht die Betriebsstätten in Belgien insgesamt steuerlich veranlagt werden und somit eine belgische Gesellschaft per definitionem keine Niederlassung im Sinne einer ausländischen Niederlassung haben kann, so ändert dies nichts an der Tatsache, daß eine belgische Gesellschaft, die an mehreren Orten in Belgien tätig ist, uneingeschränkt vom Verlustvortrag Gebrauch machen kann. Wenn die belgische Regierung nun geltend macht, es gebe eine gemeinsame Berechnung und keine Unterscheidung zwischen den einzelnen „Niederlassungen“, die in Belgien nicht als solche angesehen würden, so bedeutet dies aber doch gerade, daß die Verluste der einzelnen belgischen „Niederlassungen“ in die Gesamtberechnung mit eingehen. Bei belgischen Gesellschaften, die mindestens eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat haben, ist ein Verlustvortrag in vollem Umfang nicht möglich. Daraus zu schließen, daß sich die Klägerin in einer objektiv anderen Situation befinde als die übrigen belgischen Gesellschaften, ist unzutreffend.

33. Eine solche Unterscheidung hat der Gerichtshof zwischen Personen, die in ei-

10 — Urteil vom 31. März 1993 in der Rechtssache C-19/92 (Kraus, Slg. 1993, I-1663, Randnr. 32); Urteil vom 30. November 1995 in der Rechtssache C-55/94 (Gebhard, Slg. 1995, I-4165, Randnr. 37).

11 — Urteil vom 12. Mai 1998 in der Rechtssache C-336/96 (Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 47 und 50).

12 — Urteil in der Rechtssache C-279/93 (Schumacker, zitiert in Fußnote 4).

nem Mitgliedstaat ansässig sind, und Gebietsfremden getroffen. In der Rechtssache Gschwind¹³, in der es um die steuerliche Veranlagung von Gebietsfremden ging, stellte der Gerichtshof fest, daß sie „... sich in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation [befinden], da die Einkünfte, die ein Gebietsfremder im Hoheitsgebiet eines Staates erzielt, meist nur einen Teil seiner Gesamteinkünfte darstellen, deren Schwerpunkt an seinem Wohnort liegt, und da die persönliche Steuerkraft des Gebietsfremden, die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden kann, an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt; dieser Ort ist in der Regel der ständige Aufenthaltsort des Betroffenen ...“

34. Im vorliegenden Fall geht es aber jeweils um Gebietsansässige, die am „Wohnort“ besteuert werden, wobei die Besteuerung — je nach dem Sitz der einzelnen Niederlassungen — verschieden ist. Darüber hinaus ist kein objektiver Unterschied zwischen den ausschließlich in Belgien tätigen Gesellschaften und denen mit einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat ersichtlich. Ein solcher Unterschied liegt auch nicht darin, daß ein Teil der Einnahmen der belgischen Unternehmen mit Auslandsniederlassung im Ausland versteuert werden und die dort erlittenen Verluste unter Umständen auch im Ausland anrechenbar sind. Da im vorliegenden Fall die belgischen Verluste nicht

auf die luxemburgischen Gewinne anrechenbar sind, ist die Situation der beiden Gesellschaften gerade vergleichbar: Beide möchten ihre belgischen Verluste auf die belgischen Gewinne anrechnen lassen. Daß dies einer Gesellschaft verwehrt wird, weil sie eine Niederlassung in Luxemburg hat, die im fraglichen Zeitraum Gewinne erzielt hat, stellt eine Behinderung der Niederlassungsfreiheit dar.

35. Dabei spielt es auch keine Rolle, daß — wie die belgische Regierung vorträgt — in Belgien belgische und ausländische Gesellschaften gleichbehandelt werden. Es geht hier im vorliegenden Fall nicht um eine Diskriminierung einer ausländischen Gesellschaft, sondern um die Behinderung einer belgischen Gesellschaft, die eine Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat hat. Ebenso wenig ist es von Bedeutung, daß alle belgischen Gesellschaften mit einer ausländischen Niederlassung gleichbehandelt werden, solange alle diese Gesellschaften anders behandelt werden als belgische Unternehmen, die nur in Belgien tätig sind.

36. Der Gerichtshof hat in der Rechtssache Gebhard zur Rechtfertigung von Beschränkungen ausgeführt, daß beschränkende, nationale Maßnahmen vier Voraussetzungen erfüllen müssen: „... Sie müssen in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen

13 — Urteil vom 14. September 1999 in der Rechtssache C-391/97 (Gschwind, Slg. 1999, I-5451, Randnr. 22) mit Verweis auf das Urteil in der Rechtssache Schumacker (zitiert in Fußnote 4, Randnr. 31 f.).

nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist ...“¹⁴

37. Zur Rechtfertigung der hier streitigen Regelung hat die belgische Regierung keine Gründe vorgetragen. Sie hat lediglich geltend gemacht, man müsse das gesamte Steuersystem betrachten, das bei einer Änderung der hier streitigen Regeln insgesamt angepaßt werden müßte, wobei nicht sicher sei, ob sich die steuerlichen Nachteile nicht noch vergrößerten. Die belgische Regierung hat zu diesen Vermutungen aber keine weiteren Ausführungen gemacht bzw. Begründungen hierfür vorgetragen.

38. Der Gerichtshof hat bisher die Kohärenz des Steuersystems als einen Rechtfertigungsgrund anerkannt, z. B. in der Rechtssache ICI¹⁵, in der der Gerichtshof ausführt: „ ... In diesen Rechtssachen bestand jedoch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit von Versicherungsbeiträgen und der Besteuerung der Beträge, die von Versicherern nach den Alters- und Todesfallversicherungsverträgen geschuldet wurden; dieser Zusammenhang mußte gewahrt werden, um die Kohärenz der betreffenden Steuerregelung zu sichern ...“

39. Die belgische Regierung hat im vorliegenden Fall die Kohärenz des Steuersystems nicht ausdrücklich als Rechtferti-

gungsgrund vorgetragen. Ebensovienig hat sie geltend gemacht, daß in ihrem Steuersystem ein Zusammenhang zwischen der Abzugsfähigkeit bzw. der Steuerbegünstigung und den Besteuerungen besteht. Im vorliegenden Fall könnte man daran denken, daß der Vorteil der Steuerbefreiung der luxemburgischen Gewinne durch die Versagung des Verlustvortrags ausgeglichen werden sollte. Dies wird jedoch von Belgien nicht vorgetragen und würde im vorliegenden Fall auch zu keiner Rechtfertigung führen, da kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den belgischen Verlusten und dem luxemburgischen Gewinn besteht.

40. Es bleibt somit festzuhalten, daß die hier streitige belgische Regelung die Niederlassungsfreiheit belgischer Gesellschaften in anderen Mitgliedstaaten beschränkt.

V — Kosten

41. Die Auslagen der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. 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.

14 — Urteil in der Rechtssache C-55/94 (Gebhard, zitiert in Fußnote 10, Randnr. 37).

15 — Urteil in der Rechtssache C-264/96 (ICI, zitiert in Fußnote 7, Randnr. 29) mit Verweis auf die Urteile vom 28. Januar 1992 in der Rechtssache C-204/90 (Bachmann, Slg. 1992, I-249) und in der Rechtssache C-300/90 (Kommission/Belgien, Slg. 1992, I-305).

VI — Ergebnis

42. Aufgrund der vorangehenden Überlegungen wird folgende Beantwortung der Vorlagefrage vorgeschlagen:

Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) steht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der Betriebsverluste, die einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat in einem vorhergehenden Steuerzeitraum in diesem Mitgliedstaat entstanden sind, bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer nur insoweit von den von dieser Gesellschaft in einem späteren Steuerzeitraum erzielten Gewinnen abgezogen werden können, als sie nicht auf die Gewinne angerechnet werden können, die diese Gesellschaft in dem vorhergehenden Steuerzeitraum in einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen festen Betriebsstätte erzielt hat, mit der Folge, daß die so angerechneten Betriebsverluste bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer weder in diesem Mitgliedstaat noch in dem anderen Mitgliedstaat von dem steuerpflichtigen Einkommen dieser Gesellschaft abgezogen werden können, während dies sehr wohl möglich wäre, wenn sich die feste Betriebsstätte im Mitgliedstaat des Sitzes der Gesellschaft befände.