

Downloaded via the EU tax law app / web

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

17. Oktober 2019(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Körperschaftsteuer – Abzug für Risikokapital – Verringerung des abzugsfähigen Betrags bei Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind – Art. 49 AEUV – Niederlassungsfreiheit – Benachteiligung – Fehlen“

In der Rechtssache C-459/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Gericht erster Instanz Antwerpen, Belgien) mit Entscheidung vom 29. Juni 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Juli 2018, in dem Verfahren

Argenta Spaarbank NV

gegen

Belgische Staat

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. G. Xuereb sowie der Richter T. von Danwitz und A. Kumin (Berichterstatler),

Generalanwalt: G. Pitruzzella,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Argenta Spaarbank NV, vertreten durch B. De Cock und K. Van Duyse, advocaten,
- der belgischen Regierung, vertreten durch P. Cottin, J.-C. Halleux und C. Pochet als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und N. Gossement als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

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

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Argenta Spaarbank NV (im Folgenden: Argenta) und dem Belgische Staat (Belgischer Staat) wegen der Berechnung des Abzugs für Risikokapital im Rahmen der Besteuerung für das Jahr 2015.

Rechtlicher Rahmen

Belgisches Recht

3 Der Abzug für Risikokapital wurde mit der Wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (Gesetz zur Einführung eines Steuerabzugs für Risikokapital) vom 22. Juni 2005 (*Belgisch Staatsblad* vom 30. Juni 2005, S. 30077) in die Regelung der Einkommensteuer aufgenommen.

4 Der Begründung dieses Gesetzes ist zu entnehmen, dass mit ihm u. a. der Zweck verfolgt wird, den Unterschied in der steuerlichen Behandlung der Finanzierung von Gesellschaften mittels Fremdkapital, dessen Kosten steuerlich in vollem Umfang absetzbar waren, und der Finanzierung mittels Eigenkapital (Risikokapital), dessen Kosten in vollem Umfang besteuert wurden, zu verringern und die Liquiditätsquote der Gesellschaften zu erhöhen, wobei der Abzug für Risikokapital im Rahmen des allgemeinen Ziels eingeführt wurde, die Wettbewerbsfähigkeit der belgischen Wirtschaft zu verbessern.

5 Art. 205bis des Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Einkommensteuergesetzbuch 1992, im Folgenden: WIB 1992) sieht in der für das Steuerjahr 2015 geltenden Fassung vor:

„Für die Festlegung des steuerpflichtigen Einkommens wird die steuerpflichtige Grundlage um den gemäß Artikel 205quater festgelegten Betrag verringert. Diese Verringerung wird ‚Abzug für Risikokapital‘ genannt.“

6 Nach Art. 205quater § 1 WIB 1992 entspricht dieser Abzug für Risikokapital dem gemäß Art. 205ter WIB 1992 festgelegten Risikokapital, multipliziert mit einem in den folgenden Paragraphen des Art. 205quater festgelegten Satz.

7 Nach Art. 205ter § 1 Abs. 1 WIB 1992 entspricht das Risikokapital, das bei der Ermittlung des Abzugs für Risikokapital für einen bestimmten Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen ist, vorbehaltlich der Bestimmungen der §§ 2 bis 5 dem Betrag des Eigenkapitals der Gesellschaft am Ende des vorhergehenden Besteuerungszeitraums, das gemäß den Rechtsvorschriften über die Buchhaltung und den Jahresabschluss bestimmt wird, so wie es in der Bilanz erscheint. Art. 205ter § 1 Abs. 2 WIB 1992 sieht vor, dass das so festgelegte Risikokapital um bestimmte Werte verringert wird, während in Art. 205ter §§ 2 bis 5 WIB 1992 geregelt ist, in welchen Fällen das Eigenkapital anzupassen ist, um als Berechnungsgrundlage für die Festlegung des Abzugs für Risikokapital zu dienen.

8 Bis zum Steuerjahr 2014 sah Art. 205ter § 2 WIB 1992 vor, dass bei einer Gesellschaft mit einer oder mehreren Niederlassungen im Ausland, deren Einkünfte aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit waren, das gemäß Art. 205ter § 1 WIB 1992 festgelegte Risikokapital um die Plusdifferenz zwischen dem Nettobuchwert der Aktiva der ausländischen Niederlassungen und der Gesamtheit der Passiva, die nicht zum Eigenkapital der Gesellschaft gehören und auf diese Niederlassungen anrechenbar sind, verringert wird.

9 Art. 205quinquies WIB 1992 sah vor, dass die Befreiung, wenn in einem Besteuerungszeitraum, für den ein Abzug für Risikokapital möglich ist, kein Gewinn erzielt wird, nacheinander auf die Gewinne der folgenden sieben Jahre übertragen wird. Im Anschluss an den Erlass der Wet houdende fiscale en financiële bepalingen (Gesetz zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen) vom 13. Dezember 2012 (*Belgisch Staatsblad* vom 20. Dezember 2012) war diese Übertragung ab dem Steuerjahr 2013 nicht mehr möglich.

10 Auf ein Vorabentscheidungsersuchen hin hat der Gerichtshof mit Urteil vom 4. Juli 2013, *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447), für Recht erkannt, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach bei der Berechnung des Abzugs, der einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft gewährt wird, der Nettowert der Aktiva einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte nicht berücksichtigt wird, wenn die Gewinne dieser Betriebsstätte im ersten Mitgliedstaat gemäß einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht steuerpflichtig sind, wohingegen die Aktiva, die einer in diesem ersten Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte zugeordnet sind, für diesen Abzug berücksichtigt werden.

11 Mit der Wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (Gesetz zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen) vom 21. Dezember 2013 (*Belgisch Staatsblad* vom 31. Dezember 2013) wurden die §§ 2 und 3 von Art. 205ter WIB 1992 aufgehoben und ein neuer, seit dem Steuerjahr 2014 geltender Art. 205quinquies in das WIB 1992 eingefügt (im Folgenden: geänderter Art. 205quinquies WIB 1992).

12 Im geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 heißt es:

„Verfügt eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums über eine oder mehrere Betriebsstätten, auch feste Niederlassungen genannt, über unbewegliche Güter, die zu keiner Betriebsstätte gehören, oder über Rechte in Bezug auf solche unbeweglichen Güter, deren Einkünfte aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind, wird der gemäß Artikel 205bis bestimmte Abzug um den niedrigeren der beiden folgenden Beträge verringert:

1° den gemäß Absatz 3 festgelegten Betrag,

2° das durch diese Betriebsstätten, diese unbeweglichen Güter und diese Rechte in Bezug auf solche unbeweglichen Güter erzielte positive Ergebnis wie in vorliegendem Gesetzbuch festgelegt.

...

Der in den Absätzen 1 und 2 erwähnte Betrag wird festgelegt, indem der in Artikel 205quater erwähnte Satz multipliziert wird mit der Plusdifferenz, die vorbehaltlich der Bestimmungen von Artikel 205ter §§ 2 bis 5 am Ende des vorhergehenden Besteuerungszeitraums festgelegt wird, zwischen einerseits dem Nettobuchwert der Aktiva der in Absatz 1 beziehungsweise 2 erwähnten ausländischen Betriebsstätten, unbeweglichen Güter oder Rechte, mit Ausnahme der in Artikel 205ter § 1 Absatz 2 erwähnten Aktien, Anteile und Beteiligungen, und andererseits der Gesamtheit der Passiva, die nicht zum Eigenkapital der Gesellschaft gehören und auf diese in Absatz 1 beziehungsweise 2 erwähnten Betriebsstätten, unbeweglichen Güter oder Rechte anrechenbar sind.“

Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

13 Art. 7 Abs. 1 bis 3 des Vertrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) vom 5. Juni 2001 (*Belgisch Staatsblad* vom 20. Dezember 2002, S. 57534, im Folgenden: belgisch-niederländisches Abkommen) bestimmt:

„(1) Die Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können seine Gewinne im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich der Bestimmungen von Absatz 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.“

14 In Art. 23 Abs. 1 des belgisch-niederländischen Abkommens heißt es:

„In Bezug auf Belgien wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

a) Wenn eine in Belgien ansässige Person Einkünfte bezieht – mit Ausnahme von Dividenden, Zinsen oder der in Artikel 12 Absatz 5 dieses Abkommens genannten Lizenzgebühren – oder Vermögensteile besitzt und diese Einkünfte oder Vermögensteile nach dem Abkommen in den Niederlanden besteuert werden, werden diese Einkünfte oder Vermögensteile in Belgien von der Besteuerung ausgenommen; Belgien kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder Vermögensteile nicht von der Besteuerung ausgenommen wären.

...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

15 Argenta, eine Gesellschaft mit Sitz in Belgien, unterliegt der belgischen Körperschaftsteuer.

16 Während des Besteuerungszeitraums vom 1. Januar 2014 bis zum 31. Dezember 2014 (im Folgenden: Steuerjahr 2015) übte Argenta einen Teil ihrer Tätigkeiten mittels einer Betriebsstätte in den Niederlanden aus, deren Einkünfte in Belgien gemäß Art. 7 Abs. 1 bis 3 und Art. 23 des belgisch-niederländischen Abkommens von der Steuer befreit sind.

17 In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Steuerjahr 2015 kürzte Argenta gemäß dem geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 den Abzug für Risikokapital um den auf das Eigenkapital ihrer Betriebsstätte entfallenden Teil des Abzugs.

18 Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das Steuerjahr 2015 wurde am 12. November 2015 für vollstreckbar erklärt, und der Steuerbescheid wurde am 16. November 2015 zugestellt.

19 Aus dem Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass die Veranlagung zur Körperschaftsteuer anhand des geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 wie folgt berechnet wurde. Zunächst wurde gemäß dem geänderten Art. 205quinquies Abs. 3 WIB 1992 der die niederländische Betriebsstätte von Argenta betreffende Abzug für Risikokapital berechnet und mit 1 970 290,89 Euro angesetzt. Sodann wurde gemäß dem geänderten Art. 205quinquies Abs. 1 WIB 1992 der die niederländische Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital in Höhe von 1 970 290,89 Euro mit dem Ergebnis dieser Betriebsstätte verglichen, das positiv war und 149 185 743,91 Euro betrug. Schließlich wurde der die niederländische Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital in Höhe von 1 970 290,89 Euro vollständig vom Gesamtabzug für Risikokapital abgezogen, weil das positive Ergebnis der niederländischen Betriebsstätte höher war als der diese Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital.

20 Am 12. Mai 2016 legte Argenta gegen diese Veranlagung Beschwerde ein, in der sie rügte, dass der geänderte Art. 205quinquies WIB 1992 mit Art. 49 AEUV unvereinbar sei. Ihre Beschwerde wurde mit Entscheidung vom 19. Dezember 2016 zurückgewiesen.

21 Am 17. März 2017 erhob Argenta beim vorlegenden Gericht Klage.

22 Das vorlegende Gericht stellt fest, dass die Parteien hinsichtlich der Vereinbarkeit insbesondere des geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 mit Art. 49 AEUV sowie dem Urteil vom 4. Juli 2013, Argenta Spaarbank (C?350/11, EU:C:2013:447), unterschiedlicher Auffassung seien.

23 Das vorlegende Gericht führt aus, der anhand der Modalitäten in den Art. 205ter und 205quater WIB 1992 berechnete Abzug für Risikokapital werde um den Teil des Abzugs für Risikokapital verringert, der anhand des Eigenkapitals von Betriebsstätten berechnet worden sei, die sich in einem anderen Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) befänden und aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit seien. Die Verringerung werde auf den von dieser Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinn begrenzt. Als Eigenkapital gelte der Nettobuchwert der Aktiva, verringert um die gesamten Passiva, die nicht zum Eigenkapital der Gesellschaft gehörten und auf diese Betriebsstätten anrechenbar seien, wie es der geänderte Art. 205quinquies Abs. 3 WIB 1992 vorsehe.

24 Anders als in dem in der Rechtssache, in der das Urteil vom 4. Juli 2013, Argenta Spaarbank (C?350/11, EU:C:2013:447) ergangen sei, in Rede stehenden Steuerjahr 2008 sei keine Übertragung auf die Folgejahre mehr möglich, wenn in einem bestimmten Besteuerungszeitraum keine oder unzureichende Gewinne anfielen, um den Abzug für Risikokapital nutzen zu können.

25 Die im geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 vorgesehene Verringerung des Abzugs für Risikokapital gelte nicht für Betriebsstätten in Belgien, und die belgischen Rechtsvorschriften sähen auch keine vergleichbare Verringerung für belgische Betriebsstätten vor.

26 Folglich falle der Abzug für Risikokapital bei einer Betriebsstätte einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat des EWR geringer aus als bei einer Betriebsstätte in Belgien, insbesondere dann, wenn der Gewinn der Betriebsstätte höher sei als der ihr zugerechnete Abzug für Risikokapital. Daher stelle sich die Frage, ob diese nationale Regelung mit Art. 49 AEUV im Einklang stehe.

27 In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens, in der der Gewinn der Betriebsstätte in

einem anderen Mitgliedstaat höher sei als der anhand des ihr zugerechneten Eigenkapitals ermittelte Abzug für Risikokapital, habe die neue Regelung fast die gleiche Wirkung wie die Regelung für das Steuerjahr 2008, die als unvereinbar mit Art. 49 AEUV eingestuft worden sei. Die Aktiva der in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte würden jedoch bei der Berechnung des Abzugs, jedenfalls in einem ersten Schritt, berücksichtigt, und die Beschränkung des Rechts auf Abzug für Risikokapital hinsichtlich des Eigenkapitals einer solchen Betriebsstätte, deren Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit seien, bleibe auf ihren Gewinn begrenzt.

28 Unter diesen Umständen hat die Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Gericht erster Instanz Antwerpen, Belgien) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 49 AEUV einer nationalen Steuerregelung entgegen, aufgrund deren bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns einer in Belgien unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Gewinne in Belgien nach einem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Belgien und dem anderen Mitgliedstaat vollständig von der Steuer befreit sind,

- der Abzug für Risikokapital um einen Betrag des Abzugs für Risikokapital verringert wird, der anhand der Plusdifferenz zwischen einerseits dem Nettobuchwert der Aktiva der Betriebsstätte und andererseits der Gesamtheit der Passiva, die nicht zum Eigenkapital der Gesellschaft gehören und die auf die Betriebsstätte anrechenbar sind, berechnet wird, und
- die genannte Verringerung nicht vorgenommen wird, wenn ihr Betrag niedriger ist als der Gewinn dieser Betriebsstätte,

während keine Verringerung des Abzugs für Risikokapital vorgenommen wird, wenn diese Plusdifferenz einer in Belgien gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden kann?

Zur Vorlagefrage

29 Vorab ist festzustellen, dass die belgische Regierung den Gerichtshof ersucht, die Vorlagefrage umzuformulieren, da sie in wesentlichen Teilen nicht dem Inhalt des geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 entspreche.

30 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Bezug auf die Auslegung von Bestimmungen des nationalen Rechts grundsätzlich gehalten ist, die sich aus der Vorlageentscheidung ergebenden Qualifizierungen zugrunde zu legen. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Gerichtshof nämlich nicht befugt, das innerstaatliche Recht eines Mitgliedstaats auszulegen (Urteil vom 17. März 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou und Amaltheia I Naftiki Etaireia, C?128/10 und C?129/10, EU:C:2011:163, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 In den Gründen seines Vorabentscheidungsersuchens hat das vorlegende Gericht den geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 ausgelegt und ausgeführt, nach dieser Bestimmung werde der anhand der Modalitäten in den Art. 205ter und 205quater WIB 1992 berechnete Abzug für Risikokapital um den Teil des Abzugs für Risikokapital verringert, der anhand des Eigenkapitals von Betriebsstätten berechnet worden sei, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befänden und deren Gewinne aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit seien, wobei die Verringerung auf die in dieser Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne begrenzt sei. Es hat ferner festgestellt, dass die im geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 vorgesehene Verringerung des Abzugs für Risikokapital nicht zur Anwendung komme, wenn sich die

Betriebsstätte in Belgien befinde.

32 Somit ist die Frage des vorlegenden Gerichts unter Zugrundelegung der Prämissen, die aus der Vorlageentscheidung hervorgehen, aufzufassen und zu beantworten.

33 Folglich ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seiner Vorlagefrage wissen möchte, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, wonach bei der Berechnung eines Steuerabzugs zugunsten einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind, der Nettowert der Aktiva einer solchen Betriebsstätte in einem ersten Schritt bei der Berechnung des der gebietsansässigen Gesellschaft gewährten Abzugs für Risikokapital berücksichtigt wird, aber in einem zweiten Schritt der Abzugsbetrag um den niedrigeren von zwei Beträgen verringert wird, und zwar um den die Betriebsstätte betreffenden Teil des Abzugs für Risikokapital oder um das von ihr erzielte positive Ergebnis, während eine solche Verringerung im Fall einer im erstgenannten Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte nicht vorgenommen wird.

34 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsbürgern zuerkennt, ist gemäß Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteil vom 12. Juni 2018, *Bevola und Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, Rn. 15).

35 Auch wenn die Bestimmungen des Unionsrechts über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sicherstellen sollen, verbieten sie es ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (Urteile vom 4. Juli 2013, *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, Rn. 20, und vom 12. Juni 2018, *Bevola und Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 Diese Erwägungen gelten auch, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft über eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat tätig ist (Urteile vom 15. Mai 2008, *Lidl Belgium*, C?414/06, EU:C:2008:278, Rn. 20, vom 4. Juli 2013, *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, Rn. 21, und vom 12. Juni 2018, *Bevola und Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, Rn. 17).

37 Der Abzug für Risikokapital, der einer Gesellschaft gewährt wird, die in Belgien der Körperschaftsteuer unterliegt, stellt einen Steuervorteil dar, der bewirkt, dass sich der tatsächliche Körperschaftsteuersatz, den eine solche Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat zu entrichten hat, verringert.

38 Der Gerichtshof hat in diesem Kontext bereits entschieden, dass die Berücksichtigung der Aktiva einer Betriebsstätte bei der Berechnung des Abzugs für Risikokapital einer Gesellschaft, die in Belgien der Körperschaftsteuer unterliegt, ebenfalls einen Steuervorteil darstellt, weil eine solche Berücksichtigung dazu beiträgt, den effektiven Satz der von einer solchen Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat zu entrichtenden Körperschaftsteuer herabzusetzen (Urteil vom 4. Juli 2013, *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, Rn. 24).

39 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften, insbesondere der geänderte Art. 205quinquies WIB 1992, sehen nunmehr vor, dass der Nettowert der Aktiva

einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte im Mitgliedstaat der gebietsansässigen Gesellschaft aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind, in einem ersten Schritt bei der Berechnung des der gebietsansässigen Gesellschaft gewährten Abzugs für Risikokapital berücksichtigt wird.

40 Daher ist in diesem Punkt keine Ungleichbehandlung einer Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Belgien und einer Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, ersichtlich, da sowohl die der Betriebsstätte in Belgien zugerechneten Aktiva als auch die der Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat zugerechneten Aktiva bei der Berechnung des der gebietsansässigen Gesellschaft gewährten Gesamtabzugs für Risikokapital berücksichtigt werden.

41 In einem zweiten Schritt wird der Gesamtabzug für Risikokapital jedoch um den niedrigeren von zwei Beträgen gekürzt, und zwar um den Teil des Abzugs für Risikokapital, der eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat betrifft, deren Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in Belgien von der Steuer befreit sind, oder um das von dieser Betriebsstätte erzielte positive Ergebnis, während bei Betriebsstätten in Belgien keine solche Kürzung des Abzugs für Risikokapital vorgesehen ist.

42 Folglich führen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften in diesem Punkt dazu, dass eine Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Belgien und eine Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, unterschiedlich behandelt werden.

43 Daher ist zu klären, ob eine solche Ungleichbehandlung eine Benachteiligung darstellt, die geeignet ist, eine belgische Gesellschaft davon abzuhalten, ihre Tätigkeiten mittels einer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien gelegenen Betriebsstätte auszuüben, so dass sie eine Beschränkung darstellt, die nach den Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich unzulässig ist.

44 Wie aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervorgeht, gibt es bei der Anwendung des geänderten Art. 205quinquies WIB 1992 drei verschiedene Fallgruppen.

45 Erstens wird, wenn eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, kein positives Ergebnis erzielt hat, der der gebietsansässigen Gesellschaft gewährte Gesamtabzug für Risikokapital, der unter Berücksichtigung des Nettowerts der Aktiva dieser Betriebsstätte berechnet wird, nicht herabgesetzt. Die Steuerbemessungsgrundlage der gebietsansässigen Gesellschaft wird also um den vollen Betrag des Abzugs für Risikokapital, einschließlich des die Betriebsstätte betreffenden Teils des Abzugs für Risikokapital, verringert.

46 Daher wird bei dieser ersten Fallgruppe – vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorliegende Gericht – die Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, nicht ungünstiger behandelt als eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer inländischen Betriebsstätte.

47 Zweitens wird, wenn eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, ein positives Ergebnis erzielt hat, das niedriger ist als der diese Betriebsstätte betreffende Teil des Abzugs für Risikokapital, der Gesamtabzug für Risikokapital, der unter Berücksichtigung des Nettowerts der Aktiva der Betriebsstätte berechnet wird, herabgesetzt. Das positive Ergebnis wird nämlich vom

Gesamtabzug abgezogen.

48 Ein solches Vorgehen hat zur Folge, dass der die Betriebsstätte betreffende Teil des Abzugs für Risikokapital, der ihr Ergebnis übersteigt, hingegen für die Zwecke des Gesamtabzugs berücksichtigt wird.

49 Folglich wird die Steuerbemessungsgrundlage der ansässigen Gesellschaft nur insoweit um den die Betriebsstätte betreffenden Abzug für Risikokapital gekürzt, als er das positive Ergebnis der Betriebsstätte übersteigt.

50 Drittens wird, wenn eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, ein positives Ergebnis erzielt hat, das den diese Betriebsstätte betreffenden Teil des Abzugs für Risikokapital übersteigt, der Gesamtabzug für Risikokapital, der unter Berücksichtigung des Nettowerts der Aktiva der Betriebsstätte berechnet wird, ebenfalls herabgesetzt, indem der die Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital von ihm abgezogen wird. Bei dieser Fallgruppe führt der diese Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital nicht zu einer Verringerung der Steuerbemessungsgrundlage der gebietsansässigen Gesellschaft.

51 Daraus folgt, dass der Abzug für Risikokapital bei der zweiten und der dritten Fallgruppe verringert wird, wenn die gebietsansässige Gesellschaft über eine in einem anderen Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte verfügt, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, im Unterschied zu den Fällen, in denen sich eine Betriebsstätte in Belgien befindet.

52 Darüber hinaus muss die Anwendung eines solchen Mechanismus für eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte in der Weise nachteilig sein, dass ihre Steuerbemessungsgrundlage infolge der Verringerung des Gesamtabzugs für Risikokapital höher ist als die einer gebietsansässigen Gesellschaft, deren Betriebsstätte in Belgien liegt.

53 Insoweit trifft es zwar zu, dass der Gesamtabzug für Risikokapital bei der zweiten und der dritten der zuvor beschriebenen Fallgruppen herabgesetzt und somit – im Unterschied zu Fällen, in denen sich die Betriebsstätte in Belgien befindet – nicht vollständig von der Steuerbemessungsgrundlage der gebietsansässigen Gesellschaft abgezogen wird, doch ist nach den Angaben in den dem Gerichtshof vorliegenden Akten die Bemessungsgrundlage einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer festen Niederlassung in Belgien bei im Übrigen gleichen Gegebenheiten ebenfalls höher als die einer Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien von der Steuer befreit sind.

54 Nach diesen Angaben umfasst die Steuerbemessungsgrundlage der Gesellschaft, deren Betriebsstätten sich in Belgien befinden, nämlich die Ergebnisse dieser Betriebsstätten. In einer Situation, in der das Königreich Belgien in einem Doppelbesteuerungsabkommen die Einkünfte einer Betriebsstätte, die sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, von der Steuer befreit hat, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage der gebietsansässigen Gesellschaft solche Einkünfte dagegen nicht.

55 Somit verringert sich bei der zweiten oben beschriebenen Fallgruppe die Steuerbemessungsgrundlage einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Belgien – über den Bestandteil hinaus, der das von dieser Betriebsstätte erzielte positive Ergebnis betrifft – offenbar nur insofern, als der diese Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital dieses Ergebnis übersteigt. In Anbetracht der Erwägungen in Rn. 49 des vorliegenden Urteils ist bei dieser Fallgruppe die Steuerbemessungsgrundlage einer solchen Gesellschaft somit nicht

weniger hoch als bei einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien von der Steuer befreit sind.

56 Die letztgenannte Gesellschaft scheint auch bei der dritten oben beschriebenen Fallgruppe nicht benachteiligt zu werden, bei der das positive Ergebnis der Betriebsstätte höher ist als der diese Betriebsstätte betreffende Abzug für Risikokapital. Im Fall einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Belgien beschränken sich die Auswirkungen dieses Abzugs nämlich offenbar auf den Bestandteil ihrer Steuerbemessungsgrundlage, der das von dieser Betriebsstätte erzielte positive Ergebnis betrifft, ohne jedoch die Bemessungsgrundlage der letztgenannten Gesellschaft zu verringern, wie sie sich aus den von ihr erzielten Einkünften ergibt. Somit scheint bei der letztgenannten Fallgruppe der Umstand, dass diese Gesellschaft einen ihre Betriebsstätte betreffenden Abzug für Risikokapital vornehmen kann, während eine gebietsansässige Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte in Belgien aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sind, dies nicht kann, nicht dazu zu führen, dass die Bemessungsgrundlage der letztgenannten Gesellschaft höher ist als die der erstgenannten.

57 Folglich ist – vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht – festzustellen, dass aufgrund der Herabsetzung des Gesamtabzugs für Risikokapital eine gebietsansässige Gesellschaft, deren Steuerbemessungsgrundlage die von einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte erzielten Gewinne nicht umfasst, in Bezug auf die in Belgien steuerpflichtigen Einkünfte nicht ungünstiger behandelt wird als eine gebietsansässige Gesellschaft, deren Steuerbemessungsgrundlage die Gewinne einer gebietsansässigen Betriebsstätte umfasst und deren Abzug für Risikokapital nicht herabgesetzt wird.

58 Hieraus folgt, dass die unterschiedliche Behandlung, die durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften geschaffen wird, keine Benachteiligung darstellt, die geeignet ist, eine belgische Gesellschaft davon abzuhalten, ihre Tätigkeiten mittels einer in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien gelegenen Betriebsstätte auszuüben, so dass sie keine Beschränkung darstellt, die nach den Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich unzulässig ist.

59 Nach alledem ist auf die vorgelegte Frage zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, wonach bei der Berechnung eines Steuerabzugs zugunsten einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind, der Nettowert der Aktiva einer solchen Betriebsstätte in einem ersten Schritt bei der Berechnung des der gebietsansässigen Gesellschaft gewährten Abzugs für Risikokapital berücksichtigt wird, aber in einem zweiten Schritt der Abzugsbetrag um den niedrigeren von zwei Beträgen verringert wird, und zwar um den die Betriebsstätte betreffenden Teil des Abzugs für Risikokapital oder um das von ihr erzielte positive Ergebnis, während eine solche Verringerung im Fall einer im erstgenannten Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte nicht vorgenommen wird.

Kosten

60 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Siebte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er nationalen Rechtsvorschriften wie den im Ausgangsverfahren fraglichen nicht entgegensteht, wonach bei der Berechnung eines Steuerabzugs zugunsten einer in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, deren Einkünfte im erstgenannten Mitgliedstaat aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer befreit sind, der Nettowert der Aktiva einer solchen Betriebsstätte in einem ersten Schritt bei der Berechnung des der gebietsansässigen Gesellschaft gewährten Abzugs für Risikokapital berücksichtigt wird, aber in einem zweiten Schritt der Abzugsbetrag um den niedrigeren von zwei Beträgen verringert wird, und zwar um den die Betriebsstätte betreffenden Teil des Abzugs für Risikokapital oder um das von ihr erzielte positive Ergebnis, während eine solche Verringerung im Fall einer im erstgenannten Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte nicht vorgenommen wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.