

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

22. Dezember 2010(*)

„Freier Dienstleistungsverkehr – Freier Kapitalverkehr – Steuergutschrift für Investitionen –
Gewährung, die an die physische Durchführung der Investition im Inland gebunden ist – Betrieb
von Binnenschiffen, die in anderen Mitgliedstaaten eingesetzt werden“

In der Rechtssache C-287/10

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal
administratif (Luxemburg) mit Entscheidung vom 8. Juni 2010, beim Gerichtshof eingegangen am
10. Juni 2010, in dem Verfahren

Tankreederei I SA

gegen

Directeur de l'administration des contributions directes

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter) sowie der Richter
D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis und T. von Danwitz,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Tankreederei I SA, vertreten durch F. Collot, avocat,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und B. Cabouat als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

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

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 56 AEUV und 63 AEUV.

- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Tankreederei I SA (im Folgenden: Tankreederei), einer Gesellschaft luxemburgischen Rechts, und dem Direktor der Verwaltung für direkte Abgaben des Großherzogtums Luxemburg wegen der Ablehnung der Verwaltung, dieser Gesellschaft Steuergutschriften für Investitionen zu gewähren.

Nationales Recht

- 3 Art. 152 bis § 1 des Gesetzes vom 4. Dezember 1967 über die Einkommensteuer (*Mémorial A* 1967, S. 1228) in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 1986 (*Mémorial A* 1986, S. 2330, im Folgenden: LIR) bestimmt:

„Auf Antrag erhalten die Steuerpflichtigen die nachfolgend genannten Steuergutschriften auf Steuern auf das Einkommen für die in den §§ 2 und 7 ff. genannten Investitionen, die sie in ihren Unternehmen im Sinne von Art. 14 tätigen. Die Investitionen müssen in einer im Großherzogtum belegenen Betriebsstätte getätigt werden und dazu bestimmt sein, dort dauerhaft zu verbleiben; sie müssen außerdem physisch im luxemburgischen Hoheitsgebiet durchgeführt werden.“

Der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Sachverhalt und die Vorlagefrage

- 4 Tankreederei, die ihren Gesellschaftssitz in Luxemburg hat, betreibt aus diesem Mitgliedstaat im Rahmen ihrer Tätigkeit der Betankung von Seeschiffen in den Häfen von Antwerpen (Belgien) und Amsterdam (Niederlande) mit Bunkeröl (Bebunkerung) zwei zur Binnenschifffahrt bestimmte Schiffe.

- 5 Für die Steuerjahre 2000–2003 beantragte sie auf der Grundlage von Art. 152 bis LIR die Inanspruchnahme von Steuergutschriften für Investitionen, was von der Verwaltung für direkte Abgaben des Großherzogtums Luxemburg mit der Begründung abgelehnt wurde, dass die betreffenden Schiffe im Ausland eingesetzt würden.

- 6 Am 28. Juni 2005 legte sie beim Direktor der Verwaltung Einspruch ein, den dieser mit Entscheidung vom 29. Januar 2009 (im Folgenden: Entscheidung vom 29. Januar 2009) zurückwies.

- 7 Am 23. April 2009 erhob sie beim vorlegenden Gericht Klage gegen die Entscheidung vom 29. Januar 2009. Zur Begründung dieser Klage macht sie geltend, Art. 152 bis LIR sei nicht mit Art. 56 AEUV vereinbar. Zum einen verfüge sie nur in Luxemburg über eine Betriebsstätte, so dass sie als ein Unternehmen im Sinne von Art. 14 LIR anzusehen sei, zum anderen seien ihre Schiffe in Luxemburg bei den Aktiva ihrer Bilanz verbucht und würden im Rahmen einer ausschließlich in Luxemburg steuerpflichtigen Tätigkeit verwendet, so dass die Entscheidung vom 29. Januar 2009 darauf hinauslaufe, dass sie steuerlich ungünstiger behandelt werde als Unternehmen, die dieselbe Tätigkeit im Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats ausübten. Die auf sie angewandte Behandlung stelle folglich eine ungerechtfertigte Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. Außerdem habe der Dienst für Binnenschifffahrt des Ministeriums für Transport ihren Antrag auf Registrierung ihrer Schiffe im luxemburgischen Hafen Mertert abgelehnt, obwohl ihre Schiffe für die Schifffahrt auf der luxemburgischen Mosel geeignet seien, so dass sie gezwungen gewesen sei, sie im Hafen von Antwerpen registrieren zu lassen.

- 8 Das Tribunal administratif stellt fest, dass Tankreederei in Luxemburg ansässig und steuerpflichtig und die Entscheidung vom 29. Januar 2009 darauf gestützt sei, dass die Voraussetzung der physischen Durchführung der Investition im luxemburgischen Hoheitsgebiet in Art. 152 bis LIR nicht gegeben sei; es führt weiter aus, dass das Unionsrecht entgegen dem Vorbringen der luxemburgischen Regierung nicht nur nationalen Regelungen entgegenstehe, die eine

Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthielten, sondern auch einer nationalen Regelung entgegenstehen könne, die einen eigenen Staatsangehörigen davon abhalte, in einem anderen Mitgliedstaat Dienstleistungen zu erbringen oder Investitionen zu tätigen.

- 9 Da es an der Vereinbarkeit von Art. 152 bis LIR mit dem Unionsrecht zweifelt, hat das Tribunal administrativ beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stehen die Art. 56 AEUV und 63 AEUV Art. 152 bis § 1 LIR entgegen, soweit den luxemburgischen Steuerpflichtigen die Steuergutschrift für Investitionen nur unter der Bedingung gewährt wird, dass die Investitionen in einer im Großherzogtum belegenen Betriebsstätte getätigt werden und bestimmt sind, dort dauerhaft zu verbleiben, und dass sie außerdem physisch im luxemburgischen Hoheitsgebiet durchgeführt werden?

Zur Vorlagefrage

- 10 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 56 AEUV und 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer mitgliedstaatlichen Bestimmung entgegenstehen, die die Gewährung einer Steuergutschrift für Investitionen davon abhängig macht, dass diese Investitionen in einem im Hoheitsgebiet belegenen Betrieb getätigt werden und dort dauerhaft verbleiben sollen und dass sie physisch in diesem Hoheitsgebiet durchgeführt werden.
- 11 Aus der Vorlageentscheidung und den dem Gerichtshof übermittelten Akten ergibt sich, dass sich die Frage des Gerichts insbesondere darauf bezieht, ob die in Art. 152 bis LIR aufgestellte Voraussetzung, nach der die Inanspruchnahme der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervergünstigung von der physischen Durchführung der fraglichen Investition im Inland abhängig ist, mit den Art. 56 AEUV und 63 AEUV vereinbar ist.
- 12 Hierzu ist mit Tankreederei und der Europäischen Kommission hervorzuheben, dass die Leistungen, die diese ausschließlich in Luxemburg ansässige Gesellschaft im Rahmen ihrer Bebungstätigkeit in den Häfen von Antwerpen und Amsterdam mit zwei Schiffen, für die sie eine Steuergutschrift für Investitionen beantragt hat, gegen Entgelt erbringt, Dienstleistungen im Sinne von Art. 57 AEUV sind.
- 13 Folglich finden die Vorschriften des AEU-Vertrags über den freien Dienstleistungsverkehr auf einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens Anwendung.
- 14 Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, jedoch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben (vgl. u. a. Urteil vom 28. Oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 23).
- 15 Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass Art. 56 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). Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs sind solche nationalen Maßnahmen, die die Ausübung dieser Freiheit verbieten, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. u. a. Urteil vom 4. Dezember 2008, *Jobra*, C-330/07, Slg. 2008, I-9099, Randnr. 19).
- 16 Im Übrigen kann die Dienstleistungsfreiheit von einem Unternehmen gegenüber dem Staat, in dem es seinen Sitz hat, in Anspruch genommen werden, sofern die Leistungen an Empfänger erbracht werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, und allgemeiner immer dann, wenn ein

Leistungserbringer Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen anbietet, in dem er niedergelassen ist (vgl. u. a. Urteil vom 11. Januar 2007, ITC, C-208/05, Slg. 2007, I-181, Randnr. 56).

- 17 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass eine nationale Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats, in dem das betreffende Unternehmen nicht ansässig ist, durchgeführte Investitionen steuerlich ungünstiger behandelt als im Inland durchgeführte Investitionen, geeignet ist, die inländischen Unternehmen davon abzuhalten, in einem anderen Mitgliedstaat Dienstleistungen zu erbringen, für die der Einsatz von dort belegenen Investitionsgütern notwendig ist, oder zumindest diese Erbringung grenzüberschreitender Dienstleistungen weniger attraktiv oder schwieriger zu machen als die Erbringung von Dienstleistungen im Inland mit Hilfe von dort belegenen Investitionsgütern (vgl. in diesem Sinne Urteil Jobra, Randnr. 24).
- 18 Folglich stellt eine solche nationale Bestimmung eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs im Sinne von Art. 56 AEUV dar.
- 19 Eine solche Beschränkung ist nur zulässig, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Anwendung der Beschränkung außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteile du 30. Januar 2007, Kommission/Dänemark, C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 46, und vom 15. April 2010, CIBA, C-96/08, Slg. 2010, I-0000, Randnr. 45).
- 20 Weder hat die luxemburgische Regierung in der vorliegenden Rechtssache aber eine mögliche Rechtfertigung angeführt, noch wurde eine solche vom vorliegenden Gericht in Betracht gezogen.
- 21 Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens kann die festgestellte Beschränkung jedenfalls nicht durch das vom Gerichtshof für berechtigt befundene Erfordernis der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden (vgl. u. a. Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnrn. 45, 46 und 51).
- 22 Insoweit ist mit Tankreederei und der Kommission nämlich lediglich festzustellen, dass die Tätigkeiten dieses Unternehmens im Zusammenhang mit den Bebunkerungsdienstleistungen, die in den Häfen von Antwerpen und Amsterdam mit den Schiffen erbracht werden, für die die Steuergutschrift für Investitionen beantragt wird, nach den Angaben des vorliegenden Gerichts ausschließlich in Luxemburg steuerpflichtig sind. Mithin wäre das Recht des Großherzogtums Luxemburg, seine Besteuerungsbefugnis in Bezug auf diese Tätigkeiten auszuüben, ohne die in Randnr. 11 des vorliegenden Urteils dargestellte Voraussetzung in keiner Weise gefährdet (vgl. in diesem Sinne Urteil Jobra, Randnrn. 32 und 33).
- 23 Die fragliche Beschränkung kann auch nicht mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Kohärenz des nationalen Steuersystems zu gewährleisten, die der Gerichtshof zu einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses erhoben hat (vgl. Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann, C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 28, und Kommission/Belgien, C-300/90, Slg. 1992, I-305, Randnr. 21).
- 24 Damit eine solche Rechtfertigung eingreifen kann, ist nämlich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachzuweisen (vgl. u. a. Urteil vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnr. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 25 Wie die Kommission hervorhebt, ergibt sich aus den dem Gerichtshof übermittelten Akten jedoch in keiner Weise, dass von der luxemburgischen Steuerregelung her gesehen ein unmittelbarer Zusammenhang bestünde zwischen der Gewährung einer Steuergutschrift für Investitionsgüter, die ein Unternehmen für Dienstleistungen wie die im Ausgangsverfahren fraglichen einsetzt, und der Finanzierung dieses Steuervorteils durch die Steuer auf die Einkünfte, die die Empfänger der mit Hilfe dieser Güter erbrachten Dienstleistungen erzielen (vgl. in diesem Sinne Urteil Jobra, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Für die Gewährung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuergutschrift ist es daher ohne Belang, dass die Dienstleistungsempfänger mit Sitz in Luxemburg der Besteuerung in diesem Mitgliedstaat unterworfen sind, solche mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat dagegen nicht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. April 2000, Baars, C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 40).
- 27 Die Notwendigkeit, einen Rückgang der inländischen Steuereinnahmen zu vermeiden, zu dem die Gewährung der fraglichen Gutschrift an Tankreederei im Ausgangsverfahren führen soll, gehört nicht zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die die Beschränkung einer vom AEU-Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2002, Danner, C-136/00, Slg. 2002, I-8147, Randnr. 56, und vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 46).
- 28 Hinsichtlich der Notwendigkeit, missbräuchliche Praktiken zu verhindern, ergibt sich zwar aus ständiger Rechtsprechung, dass eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs gerechtfertigt werden kann, wenn sie sich speziell auf rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen bezieht, die allein auf die Erlangung einer Steuerbegünstigung ausgerichtet sind (vgl. u. a. Urteil Jobra, Randnr. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Bestimmung betrifft jedoch jedes Unternehmen, das Investitionsgüter im Hoheitsgebiet eines anderen Staates als des Großherzogtums Luxemburg einsetzt, und zwar auch dann, wenn es, wie im Ausgangsverfahren, an objektiven Verdachtsmomenten für das Vorliegen einer solchen Gestaltung fehlt (vgl. in diesem Sinne Urteil Jobra, Randnrn. 36 bis 38).
- 30 Schließlich ist zum Vorbringen der französischen Regierung, die Mitgliedstaaten könnten die Gewährung einer Steuervergünstigung, mit der besonderen Bedürfnissen der gesamten Bevölkerung oder eines Teils davon entsprochen werden solle, von dem Erfordernis eines gewissen Grades der Verbundenheit zwischen dem Begünstigten und der Gesellschaft des betroffenen Mitgliedstaats abhängig machen, festzustellen, dass die Entscheidung, welche Interessen der Allgemeinheit durch die Gewährung von Steuervergünstigungen gefördert werden sollen, zwar in die Zuständigkeit des Mitgliedstaats fällt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 39).
- 31 Ferner hat der Gerichtshof zum Erfordernis einer gewissen Verbundenheit des Empfängers einer Leistung mit der Gesellschaft des betroffenen Mitgliedstaats bereits in Bezug auf Leistungen, die nicht unionsrechtlich geregelt sind, entschieden, dass den Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Kriterien zur Beurteilung einer solchen Verbundenheit ein weites Ermessen zukommt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Oktober 2009, Gottwald, C-103/08, Slg. 2009, I-9117, Randnrn. 32 und 34).
- 32 In einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, in dem eine nationale Bestimmung die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung systematisch versagt, sobald die Investition nicht im Inland durchgeführt wird, obwohl die fragliche Investition keinerlei soziale Zielsetzung hat, kann diese Versagung jedoch nicht mit solchen Erwägungen gerechtfertigt werden.

- 33 Aus der vorstehenden Untersuchung ergibt sich, dass eine nationale Bestimmung wie die im Ausgangsverfahren fragliche nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann.
- 34 Folglich ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Bestimmung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der einem ausschließlich in diesem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift für Investitionen nur deshalb versagt wird, weil das Investitionsgut, für das die Gutschrift verlangt wird, physisch im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats eingesetzt wird.
- 35 Unter diesen Umständen erübrigt sich die Prüfung der Frage, ob die Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr dieser nationalen Bestimmung ebenfalls entgehen könnten (vgl. in diesem Sinne Urteil Jobra, Randnr. 42).

Kosten

- 36 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Bestimmung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach der einem ausschließlich in diesem Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift nur deshalb versagt wird, weil das Investitionsgut, für das die Gutschrift verlangt wird, physisch im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats eingesetzt wird.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Französisch.