

Rechtssache C-484/19

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

25. Juni 2019

Vorlegendes Gericht:

Högsta förvaltningsdomstolen (Schweden)

Datum der Vorlageentscheidung:

5. Juni 2019

Rechtsmittelführerin:

Lexel AB

Rechtsmittelgegner:

Skatteverket

[nicht übersetzt]

ANGEFOCHTENE ENTSCHEIDUNG

Urteil des Kammarrätt i Stockholm (Oberverwaltungsgericht Stockholm) vom 29. Juni 2018 in den Rechtssachen Nrn. 5437-17 und 5438-17

GEGENSTAND

Einkommensteuer u. a.; Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union

Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof) erlässt folgenden

BESCHLUSS

Es wird eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union nach Art. 267 AEUV gemäß dem beigefügten Ersuchen um Vorabentscheidung eingeholt (Anlage zum Protokoll) **[Or. 1]**

...[nicht übersetzt]

Anlage zum Protokoll

Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV zur Auslegung von Art. 49 AEUV

Einleitung

1. In diesem Vorabentscheidungsersuchen geht es um die Frage, ob es mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV vereinbar ist, bei der Besteuerung den Abzug gewisser Zinsausgaben zu versagen. Die Frage ist in Rechtssachen aufgeworfen worden, in denen eine schwedische Gesellschaft Zinsen, die an eine französische Gesellschaft, die zu demselben Konzern gehört, gezahlt wurden, nicht in Abzug bringen durfte. Die französische Gesellschaft konnte die empfangenen Zinsen auf Verluste anrechnen, die in der Tätigkeit des Konzerns in Frankreich entstanden sind. Die Versagung des Abzugs wurde auf eine Bestimmung gestützt, wonach Zinsausgaben, die eine Verbindlichkeit gegenüber einem verbundenen Unternehmen betreffen, nicht in Abzug gebracht werden dürfen, wenn das Schuldverhältnis hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen.
2. Nach den Vorarbeiten zu der fraglichen Bestimmung soll diese nicht Zinszahlungen zwischen Unternehmen erfassen, die Gewinne und Verluste durch den sogenannten Konzernbeitrag untereinander ausgleichen können. Die Vorschriften über den Konzernbeitrag sind nur zwischen Unternehmen anwendbar, die in Schweden steuerpflichtig sind. Aus u. a. diesem Grund ist im vorliegenden Fall die Frage aufgeworfen worden, ob es mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, der Gesellschaft den Abzug der Zinsen zu versagen.

Anwendbare unionsrechtliche Vorschriften

3. Aus den Art. 49 und 54 AEUV folgt, dass Beschränkungen der freien Niederlassung einer Gesellschaft aus einem anderen Mitgliedstaat im schwedischen Hoheitsgebiet, z. B. durch die Errichtung einer Tochtergesellschaft, verboten sind. [Or. 2]

Anwendbare innerstaatliche Vorschriften

Bestimmungen über Beschränkungen der Abzugsfähigkeit von auf gewisse Verbindlichkeiten anfallenden Zinsen

4. Gemäß der Grundregel in Kapitel 16 § 1 des Einkommsteuergesetz (1999:1229) (Einkommensteuergesetz [1999:1229]) sind Zinsausgaben bei der Besteuerung der gewerblichen Tätigkeit eines Unternehmens abzugsfähig.

5. Für Zinsausgaben, die Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen betreffen, bestehen jedoch bei der Abzugsfähigkeit einige Beschränkungen. Zu dem für den vorliegenden Fall maßgeblichen Zeitpunkt war in Kapitel 24 §§ 10a bis 10f des Einkommensteuergesetzes Folgendes vorgesehen.
6. Gemäß § 10a sind Unternehmen bei der Anwendung der §§ 10b bis 10f als verbundene Unternehmen anzusehen, wenn eines der Unternehmen unmittelbar oder mittelbar, durch Beteiligung oder auf andere Weise einen maßgeblichen Einfluss auf das andere Unternehmen hat oder die Unternehmen unter im Wesentlichen gemeinsamer Leitung stehen. Mit Unternehmen sind juristische Personen gemeint.
7. Gemäß § 10b darf ein verbundenes Unternehmen – sofern sich aus § 10d oder § 10e nichts anderes ergibt – Zinsausgaben, die eine Verbindlichkeit gegenüber einem anderen verbundenen Unternehmen betreffen, nicht in Abzug bringen.
8. Aus § 10d Abs. 1 ergibt sich, dass Zinsausgaben, die Verbindlichkeiten im Sinne von § 10b betreffen, abzugsfähig sind, wenn die Einkünfte, die den Zinsausgaben entsprechen, gemäß den Rechtsvorschriften des Staates, in dem dasjenige der verbundenen Unternehmen, das tatsächlich Anspruch auf die Einkünfte hat, ansässig ist, mit mindestens 10% besteuert worden wären, wenn das Unternehmen nur diese Einkünfte gehabt hätte (10%-Regel).
9. Nach § 10d Abs. 3 dürfen Zinsausgaben jedoch nicht in Abzug gebracht werden, wenn das Schuldverhältnis hauptsächlich zu dem Zweck begründet wurde, der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen (Ausnahme).
10. Aus § 10e Abs. 1 geht hervor, dass auch wenn die Voraussetzung der 10%-Regel nicht erfüllt ist, Zinsausgaben, die Verbindlichkeiten im Sinne [Or. 3] von § 10b betreffen, abzugsfähig sind, wenn das Schuldverhältnis, das den Zinsausgaben zugrunde liegt, im Wesentlichen durch wirtschaftliche Gründe motiviert ist. Dies gilt jedoch nur, wenn dasjenige der verbundenen Unternehmen, das tatsächlich Anspruch auf die Einkünfte hat, die den Zinsausgaben entsprechen, in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) oder in einem Staat, mit dem Schweden ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, ansässig ist.
11. Die Vorarbeiten zu der Ausnahme in § 10d Abs. 3 enthalten folgende Hinweise zur Auslegung dieser Bestimmung (prop. 2012/13:1 S. 250–254).
12. Dass das Schuldverhältnis nicht hauptsächlich aus steuerlichen Gründen begründet wurde, hat das Unternehmen zu beweisen, das einen Abzug geltend macht. Mit „hauptsächlich“ sind ca. 75% oder mehr gemeint. Die Beurteilung ist auf der Ebene der Unternehmensgruppe vorzunehmen und sowohl die steuerliche Situation des Darlehensgebers als auch die des Darlehensnehmers sind zu berücksichtigen. In der Regel fallen kurzfristige Verbindlichkeiten und sogenanntes Cash-Pooling nicht unter die Ausnahme.

13. Bei der Anwendung der Ausnahme ist eine Beurteilung in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Umstände vorzunehmen, um festzustellen, ob der Hauptgrund für die Vornahme der Transaktionen und die Begründung des Vertragsverhältnisses ist, der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen. Umstände, die dafür sprechen, dass die Ausnahme anwendbar ist, sind z. B. dass das Darlehen aufgenommen wurde, um den Erwerb von Beteiligungen durch ein verbundenes Unternehmen von einem anderen verbundenen Unternehmen zu finanzieren, oder dass das Zinsniveau hoch ist. Von Bedeutung ist des Weiteren, ob die Finanzierung durch eine Kapitalerhöhung anstelle eines Darlehens hätte erfolgen können.
14. Es ist auch zu berücksichtigen, ob ohne erkennbaren Grund Zinszahlungen über andere verbundene Unternehmen geschleust wurden. Ein Beispiel dafür ist, dass ein Unternehmen, das große Verluste zu verzeichnen hat und dem die Mittel zur Darlehensvergabe fehlen, dennoch als Darlehensgeber agiert, indem Gelder von anderen verbundenen Unternehmen dorthin geschleust werden, um Steuervorteile zu erzielen. Wenn das Schuldverhältnis begründet wurde, damit die Unternehmensgruppe Verluste eines Unternehmens in einem bestimmten Land dadurch nutzen kann, dass ein Darlehen oder Kapital zur Darlehensvergabe dorthin geschleust wird [Or. 4], ist ein Abzug nicht zuzulassen. Es ist davon auszugehen, dass mit einer solchen Vorgehensweise erreicht werden soll, dass die Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil erlangt, z. B. dadurch, dass die Vorschriften über den Konzernbeitrag umgangen werden.
15. Ein weiterer Sachverhalt, der in Frage gestellt werden könnte, ist, wenn die Unternehmensgruppe im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen neue Gesellschaften gründet, deren hauptsächliche Funktion darin besteht, eine Darlehensforderung innezuhaben. Des Weiteren ist die Herkunft des Kapitals ein Faktor, der in die Beurteilung eingehen sollte. Der Umstand, dass es sich um selbst geschaffene Mittel handelt, die als Darlehen vergeben werden, kann aus der Sicht des Gläubigers dafür sprechen, dass es sich um vernünftige wirtschaftliche Gründe handelt. Das Besteuerungsniveau bei dem Empfänger der Zinsen ist ein weiterer Umstand, der beachtet werden sollte. Zinszahlungen auf interne Darlehen zwischen konventionell besteuerten Aktiengesellschaften, zwischen denen ein Anspruch auf Konzernbeiträge besteht, werden von der Ausnahme nicht erfasst.
16. Die Bestimmungen in Kapitel 24 §§ 10a bis 10f des Einkommensteuergesetzes sind nunmehr aufgehoben. Seit dem 1. Januar 2019 gilt statt dessen gemäß Kapitel 24 § 18, dass Zinsausgaben, die eine Verbindlichkeit gegenüber einem Unternehmen derselben Unternehmensgruppe betreffen, grundsätzlich immer abzugsfähig sind, wenn das Unternehmen der Unternehmensgruppe, das tatsächlich Anspruch auf die Einkünfte hat, die den Zinsausgaben entsprechen, in einem Staat des EWR oder in einem Staat, mit dem Schweden ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, ansässig ist. Dies gilt unabhängig davon, wie der Empfänger der Zinsen besteuert wird. Nur wenn das Schuldverhältnis ausschließlich oder so gut wie ausschließlich begründet wurde, um der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen,

dürfen solche Zinsabgaben nach den jetzt geltenden Vorschriften nicht in Abzug gebracht werden. Mit „ausschließlich oder so gut wie ausschließlich“ ist nach den Vorarbeiten zu etwa 90 bis 95% bis 100% gemeint (prop. 2017/18:245 S. 184).

17. Der Grund dafür, dass der Anwendungsbereich der Vorschriften über die Beschränkung des Abzugsrechts für Zinsen auf Darlehen von verbundenen Unternehmen eingeschränkt wurde, ist, dass gleichzeitig andere Änderungen bezüglich der Abzugsfähigkeit von Zinsausgaben im Unternehmensbereich eingeführt wurden. Diese beruhen u. a. auf der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das [Or. 5] Funktionieren des Binnenmarkts und den Handlungsempfehlungen der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.
18. Wie bereits ausgeführt, finden im vorliegenden Fall jedoch die früher geltenden Bestimmungen in Kapitel 24 §§ 10a bis 10f des Einkommensteuergesetzes Anwendung.

Vorschriften über den Konzernbeitrag

19. Die den Konzernbeitrag betreffenden Vorschriften stehen in Kapitel 35 des Einkommensteuergesetzes. Zweck dieser Bestimmungen ist es, durch Gewinnabführung den Ausgleich von Gewinnen und Verlusten innerhalb einer Unternehmensgruppe zu ermöglichen.
20. Aus den §§ 1 und 3 geht hervor, dass ein Konzernbeitrag eines Mutterunternehmens an ein hundertprozentiges Tochterunternehmen oder eines hundertprozentigen Tochterunternehmens an ein Mutterunternehmen unter gewissen Voraussetzungen abzugsfähig ist. Der Konzernbeitrag ist bei dem Tochterunternehmen als Einnahme zu verbuchen.
21. § 2 Abs. 1 definiert ein Mutterunternehmen u. a. als eine schwedische Aktiengesellschaft, die über 90 % der Aktien einer anderen schwedischen Aktiengesellschaft hält. Ein hundertprozentiges Tochterunternehmen wird in § 2 Abs. 2 als ein Unternehmen im Eigentum des Mutterunternehmens definiert.
22. Nach den §§ 4 bis 6 ist ein Abzug auch für den Konzernbeitrag, der an ein Tochterunternehmen gezahlt wird, das indirekt über ein anderes Tochterunternehmen gehalten wird, sowie für den zwischen zwei direkt oder indirekt gehaltenen Tochterunternehmen gezahlten Konzernbeitrag gestattet.
23. Für die Anwendung der Vorschriften über den Konzernbeitrag wird nach § 2 Buchst. a eine ausländische Gesellschaft mit Sitz in einem Staat innerhalb des EWR, die einer schwedischen Aktiengesellschaft entspricht, wie eine solche behandelt. Das gilt jedoch nur, wenn der Empfänger des Konzernbeitrags für die Wirtschaftstätigkeit, auf die sich der Konzernbeitrag bezieht, in Schweden steuerpflichtig ist. [Or. 6]

Sachverhalt

24. Die Rechtssache betrifft die schwedische Aktiengesellschaft Lexel, die zur Schneider Electric Gruppe gehört. Die Gruppe ist in vielen Ländern tätig. Muttergesellschaft der Gruppe ist die französische Gesellschaft Schneider Electric SE.
25. Zu der Gruppe gehört auch die belgische Gesellschaft Schneider Electric Services International (SESI). Vor der hier fraglichen Transaktion gehörte diese Gesellschaft zu 85 % der französischen Konzerngesellschaft Schneider Electric Industries SAS (SEISAS) und zu 15 % der spanischen Konzerngesellschaft Schneider Electric España SA (SEE).
26. Im Dezember 2011 erwarb Lexel die 15% der Aktien von SESI, die SEE gehörten. Um den Erwerb zu finanzieren, nahm Lexel ein Darlehen bei der französischen Konzerngesellschaft Bossière Finances SNC (BF) auf. Lexel, BF, SESI und SEE sind sämtlich direkte oder indirekte Tochtergesellschaften von SEISAS. In den Jahren 2013 und 2014 zahlte Lexel an BF Zinsen auf das Darlehen in Höhe von etwa 58 Millionen SEK (2013) bzw. etwa 62 Millionen SEK (2014) und machte in ihren Steuererklärungen Zinsabzüge geltend.
27. BF ist die interne Bank der Gruppe. Sie ist u. a. mit dem Cash-Pool der Gruppe befasst und hat an etwa 100 verschiedene Konzerngesellschaften Darlehen vergeben. BF unterliegt der französischen Körperschaftsteuer und gehört zu einer steuerlichen Einheit in Frankreich, die in den maßgeblichen Jahren aus etwa 60 französischen Konzerngesellschaften bestand. Gesellschaften, die zu einer solchen steuerlichen Einheit gehören, können ihre Gewinne mit den Verlusten, die bei anderen Gesellschaften der Einheit entstanden sind, verrechnen.
28. Der französische Körperschaftsteuersatz belief sich für die Jahre 2013 und 2014 auf 34, 43%. Auf die Zinseinnahmen fiel in diesen Jahren jedoch keine Steuer an, weil die steuerliche Einheit einen Verlust verzeichnete. Der schwedische Körperschaftsteuersatz betrug in den gleichen Jahren 22%.
29. Das Skatteverk lehnte den Abzug der Zinsausgaben für das von BF gewährte Darlehen ab. Es stellte fest, dass Lexel und BF verbundene Unternehmen waren, was bedeutete, dass die Zinsausgaben gemäß Kapitel 24 § 10b des Einkommensteuergesetzes [Or. 7] grundsätzlich nicht abzugsfähig waren. Daraufhin prüfte das Skatteverk, ob die 10%-Regel des § 10d Abs. 1 anwendbar war. Gemäß dieser Regel ist eine hypothetische Prüfung vorzunehmen, wie die Zinsen bei dem Empfänger besteuert worden wären, wenn nur diese Einkünfte berücksichtigt würden. Damit die Zinsen aufgrund dieser Regel abzugsfähig sind, reicht es somit aus, dass die Zinseinkünfte steuerpflichtig sind und sich der Steuersatz auf mindestens 10% beläuft. Unter Hinweis auf den Steuersatz in Frankreich sah das Skatteverk die 10%-Regel als anwendbar an.
30. Damit stellte sich die Frage, ob der Abzug gleichwohl aufgrund der in § 10d Abs. 3 geregelten Ausnahme zu versagen war. Lexel hatte als Grund dafür, dass

sie Anteile an SESI von SEE erworben habe, angegeben, dass SEE im Zusammenhang mit dem Erwerb eines anderen Unternehmens, Spanish Televent Group, Kapital von externen Verkäufern benötigt habe. SEE habe diesen Erwerb hauptsächlich über Darlehen finanziert und bereits früher interne und externe Darlehen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile an SESI aufgenommen. Um ihre Finanzierungskosten zu senken, habe SEE die Anteile, die sie an SESI hielt, verkauft und diese Darlehen zurückgezahlt.

31. Nach Angaben von Lexel war der Zweck ihres Erwerbs der Anteile an SESI somit nicht, dem Konzern einen Steuervorteil zu verschaffen. Es sei kein Steuervorteil entstanden, da BF die Zinseinnahmen auf Verluste der Tätigkeit in Frankreich habe anrechnen können. Es sei nämlich zu berücksichtigen, dass diese Verluste damit weggefallen seien und nicht auf zukünftige Gewinne angerechnet werden könnten. Einkünfte, die den Zinseinkünften entsprächen, würden also nach und nach besteuert, überdies zu einem höheren als dem in Schweden geltenden Steuersatz. Schließlich sei eine Anwendung der Ausnahme nicht mit den Vorschriften des Unionsrechts über die Niederlassungsfreiheit vereinbar.
32. Das Skatteverk war jedoch der Ansicht, dass die Ausnahme anwendbar sei. Im Jahr 2011 hätten sich Verluste bei SEE abgezeichnet, und die Transaktionen hätten stattgefunden, damit ein Abzug der Zinskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von SESI in Schweden statt in Spanien vorgenommen werden könne. Da [Or. 8] entsprechende Zinseinkünfte in Frankreich nicht besteuert würden, weil sie dort auf Verluste angerechnet werden könnten, führte es nach Ansicht des Skatteverk zu einem erheblichen Steuervorteil für die Unternehmensgruppe, wenn ein Abzug der Zinsen in Schweden gestattet würde. Dieser Steuervorteil sei auch als Hauptgrund für die Entstehung des Schuldverhältnisses anzusehen. Schließlich laufe eine Anwendung der Ausnahme nicht der Niederlassungsfreiheit zuwider.
33. Lexel focht den Bescheid des Skatteverk beim Verwaltungsgericht Stockholm an. Dieses stimmte der Beurteilung des Skatteverk zu, dass ein Abzug aufgrund der Ausnahme zu versagen sei und dass dies nicht gegen das Unionsrecht verstoße. Hinsichtlich der Vereinbarkeit der Ausnahme mit der Niederlassungsfreiheit stellte das Verwaltungsgericht fest, dass die Ausnahme nach ihrem Wortlaut unabhängig davon anwendbar gewesen sei, wo sich der Empfänger der Zinsen befunden habe. Wäre BF eine schwedische Gesellschaft gewesen, wäre die Ausnahme jedoch nicht angewandt worden, weil Lexel und BF dann Konzernbeiträge untereinander hätten entrichten und entgegennehmen können. Der Zinsabzug hätte daher gemäß der Gesetzesbegründung nicht zu einem erheblichen Steuervorteil geführt. Vor diesem Hintergrund urteilte das Verwaltungsgericht, dass die Anwendung der Ausnahme zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit geführt habe. Die Beschränkung könne jedoch gerechtfertigt werden.
34. Lexel legte ein Rechtsmittel beim Oberverwaltungsgericht Stockholm ein. Dieses wies das Rechtsmittel zurück. Es war der Auffassung, dass die Umstände des Falles dafür sprächen, dass das Schuldverhältnis begründet worden sei, damit die

Unternehmensgruppe in Frankreich Verluste nutzen könne und gleichzeitig in Schweden der Abzug gestattet werde. Die Gesellschaft habe nicht nachgewiesen, dass der Grund für die Entstehung des Schuldverhältnisses nicht hauptsächlich darin bestanden habe, der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen. Die Ausnahme sei somit anwendbar.

35. Das Oberverwaltungsgericht folgte des Weiteren der Beurteilung des Verwaltungsgerichts, dass die Anwendung der Ausnahme eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit beinhaltet. Es war zudem der Auffassung, dass hinsichtlich des Zinsabzugsanspruchs der Umstand, dass geschäftlich tätige Konzerngesellschaften Zinsen an Konzerngesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zahlten, als objektiv mit [Or. 9] der Situation vergleichbar anzusehen sei, dass Zinsen an inländische Gesellschaften innerhalb des Konzerns gezahlt würden. Ebenso wie das Verwaltungsgericht war das Oberverwaltungsgericht jedoch der Ansicht, dass die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt werden könne. Hierzu urteilte das Oberverwaltungsgericht, dass die Ausnahme der Steuerflucht entgegenwirke und mit dem Ziel in Einklang stehe, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Die Ausnahme sei nicht über das hinausgegangen, was zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich gewesen sei, und sei zudem – mit den in der Gesetzesbegründung enthaltenen Hinweisen dazu, wie die Vorschrift auszulegen sei – für die von ihr erfassten Unternehmen hinreichend vorhersehbar gewesen.
36. Lexel hat das Urteil des Oberverwaltungsgerichts beim vorlegenden Gericht angefochten, das das Rechtsmittel zugelassen hat, soweit es um die Frage geht, ob es mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, aufgrund der Ausnahme den Abzug von Zinszahlungen auf Darlehen zu versagen, die von einem Unternehmen gewährt wurden, das zu derselben Unternehmensgruppe gehört wie die Gesellschaft, die das Darlehen aufgenommen hat. Im Übrigen ist die Frage der Zulassung des Rechtsmittels ausgesetzt worden.
37. Im Rahmen der Zulassung des Rechtsmittels wird das vorlegende Gericht somit nicht überprüfen, ob das Oberverwaltungsgericht zutreffend geurteilt hat, dass die Voraussetzungen der Ausnahme im vorliegenden Fall erfüllt sind. Die Prüfung, die es vornehmen wird, beschränkt sich vielmehr auf die Feststellung, ob eine Anwendung der Ausnahme dem Unionsrecht zuwiderläuft. Das vorlegende Gericht ist jedoch nicht daran gehindert, die Zulassung des Rechtsmittels, wenn es dies für geboten hält, später auf andere in der Rechtssache aufgeworfene Fragen auszuweiten.

Standpunkte der Parteien

Lexel

38. Die Ausnahme führe aus zwei Gründen zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Zum einen werde angenommen, dass ein erheblicher Steuervorteil vorliege, wenn der Zinsempfänger in einem Mitgliedstaat ansässig sei, in dem ein niedrigerer Steuersatz gelte als in **[Or. 10]** Schweden. Zum anderen führe die Ausnahme zusammen mit den Vorschriften über den Konzernbeitrag dazu, dass ein Abzug für Zinsausgaben praktisch immer gewährt werde, wenn die Voraussetzungen für einen Konzernbeitrag erfüllt seien, was nicht der Fall sei, wenn der Zinsempfänger eine in Schweden nicht steuerpflichtige ausländische Gesellschaft sei. Die Ausnahme führe daher zu einer Ungleichbehandlung, die grenzüberschreitende Sachverhalte benachteilige.
39. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit könne auch nicht mit den Erfordernissen, der Steuerflucht entgegenzuwirken oder eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, gerechtfertigt werden, unabhängig davon, ob diese Rechtfertigungsgründe einzeln oder zusammen herangezogen würden. Zweck der Ausnahme sei die Bekämpfung von Steuerflucht, aber sie sei nicht auf rein künstliche Gestaltungen begrenzt. Im vorliegenden Fall handele es sich um wirkliche Niederlassungen und Gesellschaften, die eine reale wirtschaftliche Tätigkeit ausübten. Die fragliche Verbindlichkeit sei auch zum marktüblichen Satz verzinst worden.
40. Die Ausnahme bezwecke nicht unmittelbar, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren. Die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis könne an sich nicht durch die Höhe der Besteuerung oder etwaige Verluste beim Empfänger beeinflusst werden. Ein Zinsabzug vermindere stets die Besteuerungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat des darlehensnehmenden Unternehmens und erhöhe die Besteuerungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat des darlehensgebenden Unternehmens. Dies könne eine Bedrohung der Besteuerungsgrundlage eines Mitgliedstaats darstellen, aber nicht der zwischen den Mitgliedstaaten vereinbarten Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.
41. Der Zweck, die schwedische Körperschaftsteuergrundlage zu bewahren, könne bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung nicht herangezogen werden, da dies kein anerkannter Rechtfertigungsgrund sei. Die Ausnahme enthalte eine Vermutung, dass Steuerflucht in allen Sachverhalten vorliege, in denen davon ausgegangen werde, dass ein grenzüberschreitendes Schuldverhältnis zu einem erheblichen Steuervorteil führe. Dies sei nicht verhältnismäßig.
42. Die Anwendung der Ausnahme gehe zudem darüber hinaus, was zur Erreichung des Ziels, den unberechtigten Steuervorteil zu beseitigen, erforderlich sei, da der Zinsabzug endgültig und in vollem Umfang versagt werde. In diesem Fall könne der versagte **[Or. 11]** Abzug zu einer Doppelbesteuerung führen, weil die Steuerfreiheit in Frankreich nur temporär sei. Die Verhältnismäßigkeit würde

besser gewahrt, wenn das Abzugsrecht ausgesetzt würde, bis die Tätigkeit in Frankreich Gewinn verzeichne.

43. Darüber hinaus sei es nicht möglich, eine etwaige Anwendung der Ausnahme mit hinreichender Bestimmtheit vorauszusehen. Die in der Gesetzesbegründung angegebenen Umstände stellten keine derart objektiven und nachprüfbaren Umstände dar, dass sie Orientierung dazu geben könnten, ob ein Vorgang eine rein künstliche Gestaltung darstelle.

Skatteverk

44. Die Ausnahme sei auf Zinsausgaben, die Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen derselben Unternehmensgruppe betreffen, unabhängig davon anwendbar, wo die Unternehmen ansässig seien und ob sie mit steuerrechtlicher Wirkung Konzernbeiträge austauschen könnten. Auch in den Fällen, in denen ein Konzernbeitragsrecht zwischen zwei schwedischen Unternehmen bestehe, sei das Recht, Zinsausgaben in Abzug zu bringen, daher im Licht der Ausnahme zu prüfen. Bestünden keine Beschränkungen des Konzernbeitragsrechts zwischen den Unternehmen, führe eine solche Prüfung zu dem Ergebnis, dass das Schuldverhältnis zwischen ihnen nicht hauptsächlich aus steuerlichen Gründen entstanden sei, weil die Unternehmen dann einen entsprechenden Abzug durch Leistung eines Konzernbeitrags hätten erreichen können. Der Umstand, dass eine Prüfung anhand der Ausnahme manchmal ergebe, dass diese anwendbar sei, und manchmal, dass sie nicht anwendbar sei, bedeute nicht, dass die Vorschrift zu einer benachteiligenden Ungleichbehandlung führe, die eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle.
45. Sollte eine Beschränkung dennoch angenommen werden, könne diese mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und Steuerflucht und Steuerhinterziehung entgegenzuwirken. Würden diese Rechtfertigungsgründe zusammen berücksichtigt, sei nicht erforderlich, dass die nationale Vorschrift ausschließlich auf rein künstliche Gestaltungen abziele. **[Or. 12]**
46. Der übergeordnete Zweck der Vorschriften über die Begrenzung des Rechts auf Zinsabzug bestehe darin, zu verhindern, dass die Besteuerungsgrundlage ausgehöhlt werde – sowohl in rein inländischen als auch in grenzüberschreitenden Sachverhalten. In grenzüberschreitenden Sachverhalten sollten die Vorschriften verhindern, dass nicht besteuerte Gewinne aus Schweden in einen anderen Mitgliedstaat übertragen würden. Dies trage dazu bei, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.
47. Die Vorschriften über den Konzernbeitrag bezweckten, einen Gewinn- und Verlustausgleich zwischen in Schweden besteuerten Unternehmen zu ermöglichen. Sie gälten daher nicht gegenüber inländischen Konzernunternehmen, die steuerbefreit seien oder nach besonderen Vorschriften besteuert würden, und auch nicht gegenüber ausländischen Konzernunternehmen, die in Schweden nicht

steuerpflichtig seien. Schuldverhältnisse innerhalb eines Konzerns könnten so gestaltet werden, dass die Vorschriften über den Konzernbeitrag umgangen würden, was durch die Vorschriften über den Zinsabzug verhindert werden sollte.

48. Bei der Prüfung des Rechts auf Zinsabzug nach der Ausnahme werde stets in jedem Einzelfall beurteilt, ob das Schuldverhältnis hauptsächlich begründet worden sei, um der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen. Damit ein Abzug versagt werde, müsse dass das betreffende Schuldverhältnis weitgehend aus steuerlichen Gründen begründet worden sein. Ein Abzug für Zinsausgaben werde somit nicht automatisch allein deshalb versagt, weil das Darlehen von einem Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat gewährt worden sei. Es gälten die gleichen Beweisanforderungen wie für alle anderen Anträge auf Abzug, die gestellt würden.
49. Die Ausnahme stelle auf das Schuldverhältnis selbst und nicht auf die Höhe der Zinsen als solche ab. Es sei daher nicht unverhältnismäßig, den Abzug für den gesamten Zinsbetrag zu versagen. Die Gesetzesbegründung enthalte ausreichend Hinweise zur Anwendung der Ausnahme.

Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung

Einleitung

50. In der vorliegenden Rechtssache ist unstrittig, dass Lexel und BF verbundene Unternehmen sind und dass die Voraussetzung der 10%-Regel erfüllt ist. Das Oberverwaltungsgericht hat [Or. 13] des Weiteren festgestellt, dass die Anforderungen der Ausnahme erfüllt sind. Wie in den Rn. 36 und 37 ausgeführt, wird das vorlegende Gericht im Rahmen des zugelassenen Rechtsmittels den Standpunkt des Oberverwaltungsgerichts insoweit nicht überprüfen. Damit bleibt zu prüfen, ob es mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, Lexel den Abzug für die Zinszahlungen an BF aufgrund der Ausnahme zu versagen.

Aufforderungsschreiben der Kommission

51. Die Kommission hat ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden eingeleitet und 2014 in einem Aufforderungsschreiben geltend gemacht, dass die schwedischen Beschränkungen des Rechts auf Zinsabzug für konzerninterne Darlehen gemäß Kapitel 24 §§ 10b bis 10e des Einkommensteuergesetzes mit Art. 49 AEUV unvereinbar seien, wenn sie auf Konzerne angewandt würden, in denen Zinsen an ein in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenes Wirtschaftsunternehmen gezahlt würden (ref. SG-Greffe (2014) D/17633, Nr. 2013/4206 der Kommission).
52. Die schwedische Regierung hat der Kommission geantwortet, dass die Beschränkungen des Rechts auf Zinsabzug nach ihrer Auffassung keine unmittelbare oder mittelbare Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

beinhalteten. Falls eine mittelbare Beschränkung angenommen würde, könne sie gerechtfertigt werden (Fi2014/4205).

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

53. Die Ausnahme unterscheidet nach ihrem Wortlaut nicht zwischen Zinsen, die an schwedische Empfänger gezahlt werden, und Zinsen, die an ausländische Empfänger gezahlt werden. Lexel ist jedoch der Ansicht, dass die Ausnahme in der Praxis zu einer nachteiligen steuerlichen Behandlung von Zinsen führe, die an ausländische Empfänger gezahlt würden, und damit zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Bei der Beurteilung, ob dies der Fall ist, können u. a. folgende Umstände von Interesse sein.
54. Was schwedische Empfänger anbelangt, trifft die Regelung über Beschränkungen des Abzugsrechts für Zinsausgaben in erster Linie Zinsen, die an Investmentgesellschaften, [Or. 14] die nach einer besonderen Regelung besteuert werden, und an steuerbefreite Empfänger wie Gemeinden sowie bestimmte gemeinnützige Vereine und Stiftungen, gezahlt werden.
55. Auch Zinszahlungen an schwedische Aktiengesellschaften, die normal besteuert werden, können jedoch von der Regelung erfasst werden. Solche Zinszahlungen sind stets von der 10%-Regel erfasst, der Abzug kann aber versagt werden, wenn die Ausnahme anwendbar ist. Kann die Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung unbeschränkt Konzernbeiträge leisten und entgegennehmen, folgt aus der Gesetzesbegründung, dass die Ausnahme keine Anwendung finden soll. Zinszahlungen zwischen schwedischen Aktiengesellschaften, die zur selben Unternehmensgruppe gehören, aber nicht die Voraussetzungen erfüllen, um Konzernbeiträge leisten und entgegennehmen zu können – z. B. weil die Voraussetzung einer Beteiligung von mindestens 90% nicht erfüllt ist – können dagegen von der Ausnahme erfasst werden.
56. Im vorliegenden Fall ist unstreitig, dass sich Lexel und BF gegenseitig Konzernbeiträge mit steuerlicher Wirkung hätten leisten können, wenn BF eine schwedische Gesellschaft und die Ausnahme somit nicht anwendbar gewesen wäre. Unter Hinweis darauf haben das Verwaltungsgericht und das Oberverwaltungsgericht entschieden, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliege. Das Skatteverk vertritt jedoch die gegenteilige Auffassung und auch die schwedische Regierung meint, dass die Vorschriften über den Zinsabzug nicht zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führten.

Kann eine etwaige Beschränkung gerechtfertigt werden?

57. Falls entschieden wird, dass die Versagung des Zinsabzugs zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führt, ist zu prüfen, ob diese Beschränkung gerechtfertigt werden kann. Als Rechtfertigungsgründe sind in der vorliegenden

Rechtssache das Ziel, der Steuerflucht entgegenzuwirken und eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren, angeführt worden.

58. Der übergeordnete Zweck der Ausnahme ist gemäß den Gesetzesmaterialien, aggressive Steuerplanung mit Zinsabzügen zu verhindern (prop. 2012/13:1 S. 251) [Or. 15]. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist das Ziel der Bekämpfung von Steuerflucht ein zulässiger Rechtfertigungsgrund. Lexel ist jedoch der Auffassung, dass die Ausnahme nicht auf dieser Grundlage akzeptiert werden könne, weil sie nicht nur rein künstliche Gestaltungen erfasse (vgl. z. B. Urteil Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, [Rn.] 51). Das Skatteverk verweist dagegen darauf, dass, wenn das Ziel der Verhinderung von Steuerflucht mit anderen Rechtfertigungsgründen kombiniert werde, auch Vorschriften, die sich nicht ausschließlich gegen rein künstliche Gestaltungen richteten, anerkannt würden (vgl. z. B. Urteil Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, [Rn.] 42 bis 51).
59. Das Skatteverk hat auch geltend gemacht, dass die Ausnahme bezwecke, zu verhindern, dass die Vorschriften über den Konzernbeitrag dadurch umgangen würden, dass Schuldverhältnisse innerhalb eines Konzerns so gestaltet würden, dass in Schweden erwirtschaftete Gewinne mit in anderen Ländern entstandenen Verlusten verrechnet werden könnten (vgl. auch 2012/13:1 [Rn.] 254). Der Gerichtshof der Europäischen Union hat in mehreren Entscheidungen geurteilt, dass es – vor allem in gewissen Fällen sogenannter endgültigen Verluste – mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, ausländische Konzerngesellschaften vom Anwendungsbereich der Vorschriften über den Gewinn- und Verlustausgleich innerhalb von Konzernen auszuschließen. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich jedoch auch, dass dies nicht bedeutet, dass ausländische Konzerngesellschaften von Steuervorteilen ausgeschlossen werden dürfen, die nicht speziell an ein solches System des Gewinn- und Verlustausgleichs geknüpft sind (vgl. z. B. Urteil X BV und X NV, C-398/16 und C-399/16, EU:C:2018:110, [Rn.] 39 bis 42).
60. In der Rechtssache X BV ging es um die niederländischen Vorschriften über den Zinsabzug. Die Vorschriften galten für Zinsen auf Darlehen von verbundenen Unternehmen, wenn das Darlehen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an einem verbundenen Unternehmen stand. Nach diesen Vorschriften wurde ein Zinsabzug stets gewährt, wenn die Gesellschaft, die erworben wurde, mit der erwerbenden Gesellschaft eine steuerliche Einheit bildete. Bildeten die Gesellschaften keine solche Einheit, setzte das Abzugsrecht dagegen voraus, dass glaubhaft gemacht wurde, dass dem Darlehen oder dem Erwerb überwiegend wirtschaftliche Gründe zugrunde lagen oder dass die Besteuerung der Zinsen beim Empfänger angemessen war. Der Gerichtshof der Europäischen Union entschied, dass diese Ungleichbehandlung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellte, die nicht gerechtfertigt werden konnte.

61. Den niederländischen Vorschriften über steuerliche Einheiten entsprechen im schwedischen Steuersystem die Vorschriften über den Konzernbeitrag. In der Rechtssache X BV war der Gerichtshof der Europäischen Union **[Or. 16]** der Auffassung, dass der Zusammenhang zwischen den Vorschriften über den Zinsabzug und den Vorschriften über steuerliche Einheiten nicht dazu führte, dass die niederländischen Vorschriften gerechtfertigt werden konnten. Ein Unterschied zwischen den Vorschriften, die in der Rechtssache X BV geprüft wurden, und den schwedischen Vorschriften besteht jedoch darin, dass die Voraussetzungen für einen Abzug nach den niederländischen Vorschriften unterschiedlich waren, je nachdem, ob die Gesellschaft, die erworben wurde, mit der erwerbenden Gesellschaft eine steuerliche Einheit bildete oder nicht. Nach den schwedischen Vorschriften knüpft der Unterschied beim Abzugsrecht dagegen daran an, ob der Zahler und der Empfänger der Zinsen Gewinne und Verluste durch Leistung von Konzernbeiträgen untereinander ausgleichen können. In der Rechtssache X BV scheint der Gerichtshof der Europäischen Union gerade darauf Gewicht gelegt zu haben, dass die niederländischen Vorschriften das Abzugsrecht nicht an die Besteuerung der Zinsen beim Empfänger knüpfen (vgl. Rn. 41 des Urteils). Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts dürften die Schlussfolgerungen in der Rechtssache X BV daher nicht ohne Weiteres auf die schwedischen Vorschriften übertragen werden können.
62. Eine weitere Frage, zu der die Parteien unterschiedliche Auffassungen vertreten, ist, ob die Anwendung der Ausnahme hinreichend vorhersehbar ist und damit den Erfordernissen der Rechtssicherheit genügt (vgl. z. B. Urteil SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, [Rn.] 56 bis 59). Um festzustellen, ob dies der Fall ist, muss beurteilt werden, ob die Ausführungen in den Gesetzesmaterialien, die oben in den Rn. 11 bis 15 wiedergegeben sind, hinreichend Orientierung zur Anwendung der Ausnahme geben.

Zusammenfassende Schlussfolgerung

63. Das vorlegende Gericht stellt zusammenfassend fest, dass die Auffassungen zur Vereinbarkeit der Ausnahme mit dem Unionsrecht auseinandergehen. Die Auffassung von Lexel, dass es gegen das Unionsrecht verstoße, der Gesellschaft aufgrund der Ausnahme den Zinsabzug zu versagen, findet eine Stütze in einem Aufforderungsschreiben der Kommission. Das Skatteverk, die schwedische Regierung sowie das Verwaltungsgericht und das Oberverwaltungsgericht sind dagegen der gegenteiligen Auffassung, dass das Unionsrecht der Versagung des Abzugs nicht entgegenstehe.
64. Das vorlegende Gericht ist des Weiteren der Ansicht, dass aus der bestehenden Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union nicht mit Sicherheit geschlossen werden kann, welche dieser **[Or. 17]** Auffassungen zutrifft. Daher ist es erforderlich, eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs einzuholen.

Frage

65. Der Högsta förvaltningsdomstol ersucht aufgrund des dargelegten Sachverhalts um Beantwortung folgender Frage:
66. Ist es mit Art. 49 AEUV vereinbar, einer schwedischen Gesellschaft den Abzug für Zinsen, die an eine Gesellschaft gezahlt werden, die zur selben Unternehmensgruppe gehört und in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, mit der Begründung zu versagen, dass als Hauptzweck der Begründung des Schuldverhältnisses das Bestreben, der Unternehmensgruppe einen erheblichen Steuervorteil zu verschaffen, angesehen wird, während nicht angenommen worden wäre, dass ein solcher Steuervorteil vorliegt, wenn es sich bei beiden Gesellschaften um schwedische Gesellschaften gehandelt hätte, weil diese dann von den Vorschriften über den Konzernbeitrag erfasst gewesen wären?

ARBEITSDOKUMENT