SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN ELEANOR SHARPSTON

vom 14. Februar 2008 [1]

1. Im vorliegenden Fall hat der Bundesfinanzhof (Deutschland) dem Gerichtshof die Frage gestellt, ob es mit den Art. 43 EG und 56 EG vereinbar ist, wenn ein deutsches Unternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb Verluste aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat bei der Gewinnermittlung nicht abziehen kann, weil nach dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Betriebsstätteneinkünfte nicht der deutschen Besteuerung unterliegen.

Hintergrund des Ausgangsverfahrens

2. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Luxemburg [2] (im Folgenden: DBA) werden die Gewinne, die auf eine in einem Staat belegene Betriebsstätte einer im anderen Staat ansässigen Gesellschaft entfallen, in dem erstgenannten Staat besteuert. Handelt es sich um eine in Deutschland ansässige Gesellschaft, werden Einkünfte, die der Steuer in Luxemburg unterliegen, bei der Ermittlung ihrer in Deutschland zu versteuernden Einkünfte nicht berücksichtigt. Der Bundesfinanzhof hat ausgeführt, er lege diese Bestimmung dahin aus, dass weder die Verluste noch die Gewinne einer Betriebsstätte in Luxemburg in die zu versteuernden Einkünfte der deutschen Gesellschaft einzubeziehen seien. Ich werde das DBA in dieser Auslegung im Folgenden als „streitige Maßnahme“ bezeichnen.

3. Die in Deutschland niedergelassene Lidl Belgium GmbH & Co. KG (im Folgenden: Lidl) betrieb ihre Geschäftstätigkeit u. a. über eine in Luxemburg belegene Betriebsstätte. 1999, im Streitjahr, erwirtschaftete die Betriebsstätte einen Verlust von 163 382 DM (83 536 Euro), den Lidl zunächst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23. August 1958 (BGBl. 1959 II, S. 1270).

Einkünfte abzog. Das Finanzamt lehnte den Verlustabzug ab. Die Sache gelangte vor den Bundesfinanzhof, der die obige Frage vorgelegt hat.

4. Lidl, die Regierungen Finnlands, Frankreichs, Deutschlands, Griechenlands, der Niederlande, Schwedens und des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Mit Ausnahme des Vereinigten Königreichs waren alle diese Beteiligten sowie das Finanzamt in der mündlichen Verhandlung vertreten.

Würdigung

5. Alle Beteiligten, die schriftliche Erklärungen eingereicht haben, sind sich einig, dass Art. 43 EG (Niederlassungsfreiheit) die hier einschlägige Vorschrift sei, so dass (ausgehend von der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs) Art. 56 EG (freier Kapitalverkehr) irrelevant sei. [3] Dem stimme ich zu.

6. Ich stimme Lidl und der Kommission auch darin zu, dass es auf den ersten Blick gegen Art. 43 EG verstößt, wenn ein in einem Mitgliedstaat niedergelassenes Unternehmen Verluste aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat bei der Gewinnermittlung nicht abziehen kann, weil nach dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Betriebsstätteneinkünfte nicht der Besteuerung durch den erstgenannten Mitgliedstaat unterliegen.

7. Frankreich, Deutschland, die Niederlande und Schweden tragen zwar vor, es liege keine Verletzung von Art. 43 EG vor, jedoch kann ich mich dieser Ansicht nicht anschließen. Eine deutsche Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Luxemburg, die einen Verlust erwirtschaftet hat, ist offenkundig weniger günstig gestellt als eine deutsche Gesellschaft mit einer inländischen Betriebsstätte, die einen Verlust erwirtschaftet hat: Im letzteren Fall wird der Verlust bei der Ermittlung der Gewinne der Gesellschaft berücksichtigt, im ersteren Fall nicht. Dies reicht aus, um Art. 43 EG eingreifen zu lassen. [4] Der Gerichtshof hat sich hier mit der Frage zu befassen, ob die streitige Maßnahme dennoch gerechtfertigt sein kann, und insbesondere, ob (i) die Rechtfertigungsgründe, die der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer [5] im Kontext des Abzugs der von *Tochtergesellschaften* erwirtschafteten

3 — Die französische Regierung vertritt diese Auffassung in leicht abgewandelter Form: Sie verweist einfach darauf, dass Würdigung und Begründung in beiden Fällen ohnehin gleich ausfielen.

4 — Soweit dies einer Begründung bedarf, ist diese den Urteilen vom 14. Dezember 2000, AMID (C-141/99, Slg. 2000, I-11619, Randnrn. 21 bis 23), und vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services BVBA (C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 53) zu entnehmen.

5 — Urteil vom 13. Dezember 2005 (C-446/03, Slg. 2005, I-10837).

Verluste anerkannt hat, auch im Kontext des Abzugs der von *Betriebsstätten* erwirtschafteten Verluste gelten, und bejahendenfalls ob (ii) die streitige Maßnahme verhältnismäßig ist.

8. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof festgestellt, dass nationale Vorschriften, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulassen, eine Beschränkung der durch die Art. 43 EG und 48 EG gewährleisteten Niederlassungsfreiheit darstellten. Im Weiteren hat der Gerichtshof jedoch ausgeführt, dass die Beschränkung (i) zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, (ii) wegen der Gefahr doppelter Verlustberücksichtigung und (iii) wegen Steuerfluchtgefahr gerechtfertigt war, selbstverständlich unter der Voraussetzung, dass die Beschränkung nicht über das hinausgeht, was erforderlich ist, um diese Ziele zu erreichen.

9. Lidl, Deutschland und die Kommission machen geltend [6], diese Rechtfertigungsgründe gälten nicht für Vorschriften, mit denen Abzüge von Verlusten einer Betriebsstätte beschränkt werden. Finnland, Frankreich, Griechenland und die Niederlande (Letztere mit ihrem hilfsweisen Vortrag) machen im Wesentlichen geltend, die Lage von Betriebsstätten entspreche derjenigen ausländischer Tochtergesellschaften; es bestehe daher kein Grund, eine Abgrenzung zur Rechtssache Marks & Spencer vorzunehmen.

10. In dem genannten Urteil leitete der Gerichtshof seine Ausführungen zu den drei Rechtfertigungsgründen mit der Bemerkung ein, zur Beurteilung der Frage, ob eine Beschränkung des Konzernabzugs auf Verluste der gebietsansässigen Tochtergesellschaften gerechtfertigt sei, sei „zu untersuchen, welche Folgen es hätte, eine Vergünstigung wie [den Konzernabzug] uneingeschränkt auszudehnen“ [7]. Hiervon ausgehend prüfte und billigte der Gerichtshof (vorbehaltlich zweier Voraussetzungen betreffend das Verhältnismäßigkeitsgebot) die drei Rechtfertigungsgründe, die das Vereinigte Königreich und die anderen beteiligten Mitgliedstaaten mit ihren Erklärungen geltend gemacht hatten. Ich sehe keinen Grund für einen hiervon abweichenden Ansatz bei der Beurteilung der Frage, ob eine Maßnahme mit dem Vertrag vereinbar ist, mit der der Abzug von Verlusten der Betriebsstätten einer gebietsansässigen Gesellschaft auf die von deren gebietsansässigen Betriebsstätten erwirtschafteten Verluste beschränkt wird. Aus der Sicht der Gesellschaft handelt es sich bei der Abziehbarkeit der Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft im Wege des Konzernabzugs und der Abziehbarkeit der Verluste einer ausländischen Betriebsstätte offenkundig um gleichartige Sachverhalte. Mit dem Konzernabzug soll ja gerade die Benachteiligung der Unternehmen vermieden werden, die sich, anstatt

6 — Zumindest im Rahmen einer bestimmten Argumentation.

7 — Randnrn. 40 f.

Zweigniederlassungen zu schaffen, dafür entscheiden, ihre Tätigkeit unter Gründung von Tochtergesellschaften zu entwickeln. [8]

11. Eine andere Frage ist hingegen, ob bei einem konkreten Sachverhalt, bei dem es nicht um eine Tochtergesellschaft, sondern um eine Betriebsstätte geht, einzelne oder alle [9] der drei Rechtfertigungsgründe Anwendung finden.

12. Was den ersten Rechtfertigungsgrund anbelangt, so könnte die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten meines Erachtens dazu führen, dass auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Betriebsstätte einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur das Steuerrecht des erstgenannten Mitgliedstaats anzuwenden ist [10]. Der betroffene Mitgliedstaat in der Rechtssache Marks & Spencer (das Vereinigte Königreich) hatte kein Recht auf Besteuerung ausländischer Tochtergesellschaften gebietsansässiger Gesellschaften geltend gemacht. Im vorliegenden Fall wäre der betroffene Mitgliedstaat ohne das DBA berechtigt, im Ausland tätige Betriebsstätten zu besteuern, hat auf dieses Recht jedoch verzichtet, indem er die Gewinne einer solchen Betriebsstätte von der Steuerbemessungsgrundlage ausnimmt. Der Effekt ist jedoch der gleiche. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof ausgeführt: „Würde nämlich den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so würde dadurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, da die Besteuerungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.“ [11] Ebenso würde auch im vorliegenden Fall die zwischen Deutschland und Luxemburg vereinbarte und im DBA kodifizierte Symmetrie zwischen Besteuerung und Vergünstigung gestört, wenn Deutschland für die Verluste der luxemburgischen Betriebsstätte einer deutschen Gesellschaft eine Steuervergünstigung gewähren würde, obwohl es auf das Recht zur Besteuerung der Gewinne einer solchen Betriebsstätte verzichtet hat.

13. Zum zweiten Rechtfertigungsgrund hat der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten eine doppelte Verlustberücksichtigung verhindern können müssen, dass eine Ausdehnung des Konzernabzugs auf gebietsfremde Tochtergesellschaften tatsächlich mit einer solchen Gefahr verbunden ist und dass diese durch eine Regelung vermieden wird, die einen Abzug dieser Verluste ausschließt. [12]

14. Auch hier sehe ich nicht, warum dieser Grundsatz nicht auf einen Fall wie den

8 — Vgl. Nr. 16 der Schlussanträge von Generalanwalt Poiares Maduro in der Rechtssache Marks & Spencer (Urteil in Fn. 5 angeführt).

9 — Die Frage, ob die drei Rechtfertigungsgründe kumulativ zu prüfen sind, wird weiter unten behandelt.

10 — Urteil Marks & Spencer, in Fn. 5 angeführt, Randnr. 45.

11 — Randnr. 46.

12 — Randnrn. 47 f.

vorliegenden anwendbar sein soll. Es besteht eindeutig die Möglichkeit, dass es zu einer doppelten Verlustberücksichtigung kommt. Wenn überhaupt, ist diese Gefahr im Fall der Verluste einer weiterhin geschäftstätigen Betriebsstätte sogar noch größer als (wie in der Rechtssache Marks & Spencer) im Fall der Verluste von Tochtergesellschaften, die an Dritte veräußert worden waren oder die ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hatten. Wenn im ersteren Fall die Verluste im Sitzmitgliedstaat der Gesellschaft berücksichtigt werden könnten, bestünde die Gefahr, dass die Verluste im Mitgliedstaat der Betriebsstätte nochmals angesetzt werden, sobald diese Gewinne erwirtschaftet, ohne dass der Mitgliedstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist, die Möglichkeit zu einer Nachbesteuerung hat. In der Tat ist der Antwort des Prozessbevollmächtigten von Lidl auf eine Frage des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung im vorliegenden Fall zu entnehmen, dass der Verlust, der zu dem Vorlagebeschluss geführt hat, inzwischen mit in Luxemburg erzielten Gewinnen verrechnet worden ist [13]. Wie der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer ausgeführt hat, müssen die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung zu begegnen, und wird diese Gefahr durch eine Regelung vermieden, die einen Abzug dieser Verluste ausschließt. [14]

15. Was den dritten Rechtfertigungsgrund — Steuerfluchtgefahr — angeht, hat der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer erkannt, dass die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten einer gebietsfremden Tochtergesellschaft auf eine gebietsansässige Gesellschaft die Gefahr birgt, dass die Verlustübertragungen innerhalb eines Gesellschaftskonzerns in Richtung der Gesellschaften geleitet werden, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, in denen die höchsten Steuersätze gelten und folglich der steuerliche Wert der Verluste am höchsten ist. Im Gegensatz zu der Situation von Tochtergesellschaften, in der es denkbar ist, dass die Verlustübertragungen innerhalb Gesellschaftskonzernen systematisch organisiert und Verluste ausschließlich in Richtung der Konzerngesellschaften geleitet werden, die in den Mitgliedstaaten ansässig sind, in denen die höchsten Steuersätze gelten [15], ist bei Betriebsstätten für einen derartigen Besteuerungsopportunismus selbstverständlich kein Raum, wenn einer Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der Abzug der von einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Verluste gestattet wäre. Denn, wie die Kommission ausgeführt hat, Maßnahmen, die die „Übertragung" der Verluste von Betriebsstätten — im Gegensatz zu Tochtergesellschaften — ermöglichen, sind weder erforderlich noch theoretisch vorstellbar: Die Verluste der Betriebsstätte sind die Verluste der steuerpflichtigen „Muttergesellschaft" selbst. Verluste der inländischen Betriebsstätten sind dementsprechend unmittelbar und sofort abziehbar. Der einzige Unterschied zwischen einem solchen innerstaatlichen Sachverhalt und dem vorliegenden Fall liegt in der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis: Ist die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat belegen, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen wie das im vorliegenden

13 — Da der Verlust aus dem Jahr 1999 stammt, in Luxemburg aber erst 2003 angesetzt werden konnte, war Lidl trotzdem dadurch benachteiligt, dass sie den Verlust nicht zu einem früheren Zeitpunkt mit ihren Gewinnen in Deutschland verrechnen konnte. Die Problematik der Liquidität wird weiter unten im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsfrage näher untersucht.

14 — Randnrn. 47 f.

15 — Allerdings ist zu beachten, dass Steuerflucht durch einen derartigen „Handel mit Verlusten" in dem der Rechtssache Marks & Spencer zugrunde liegenden Sachverhalt, wo es ausschließlich um eine vertikale, nach oben gerichtete Verlustübertragung von Tochter- auf Muttergesellschaft ging, anscheinend keine Rolle gespielt hat.

Fall streitige besteht, hat dieser Staat das ausschließliche Recht zur Besteuerung der Einkünfte der fraglichen Betriebsstätte. Hiervon unberührt bleibt die Tatsache, dass der Verlust bei der steuerpflichtigen Gesellschaft entsteht und daher unmittelbar zu einer Minderung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte in ihrem Sitzmitgliedstaat führt. Durch das Besteuerungsrecht des anderen Staats entsteht lediglich ein weiterer Bezug zu dem gleichen Verlust und damit die Möglichkeit eines Doppelabzugs. Meines Erachtens geht daher in Fällen wie dem vorliegenden der dritte im Urteil Marks & Spencer genannte Rechtfertigungsgrund nicht über die ersten beiden hinaus.

16. Dementsprechend stimme ich Finnland, Frankreich, Deutschland, Griechenland, den Niederlanden, Schweden, dem Vereinigten Königreich und der Kommission jeweils zu, dass nationale Vorschriften, mit denen die Möglichkeit für eine Gesellschaft beschränkt wird, die von einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Verluste abzuziehen, erstens zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten und zweitens zur Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt sein können.

17. Der Bundesfinanzhof weist in seinem Vorlagebeschluss darauf hin, dass ihm ungewiss erscheine, ob der Gerichtshof die von ihm aufgeführten Rechtfertigungsgründe im Urteil Marks & Spencer kumulativ verstanden wissen wolle, so dass alle drei gegeben sein müssten.

18. Zugegebenermaßen spricht der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer davon, dass sich seine Feststellungen „[i]nsgesamt … aus diesen drei Rechtfertigungsgründen“ ergäben, was für eine solche Auslegung spricht. Im Urteil N hat er jedoch ausgeführt, dass „die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten ein … legitimes Ziel ist“, ohne dabei auf andere Rechtfertigungsgründe zu verweisen. [16] Im Urteil Oy AA hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Regelung eines Mitgliedstaats, wonach eine dort ansässige Tochtergesellschaft einen an ihre Muttergesellschaft geleisteten Konzernbeitrag nur dann von ihren steuerpflichtigen Einkünften abziehen darf, wenn die Muttergesellschaft in demselben Mitgliedstaat ansässig ist, grundsätzlich auf zwei der drei im Urteil Marks & Spencer aufgeführten Rechtfertigungsgründe, nämlich den ersten und den dritten, gestützt werden kann. [17] Schließlich hat der Gerichtshof im Urteil Amurta nach der Feststellung, dass der zweite und dritte im Urteil Marks & Spencer aufgeführte Rechtfertigungsgrund nicht geltend gemacht worden war, trotzdem im Weiteren eine Argumentation geprüft (und zurückgewiesen), die auf der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beruhte. [18] Demnach hat es den Anschein, dass im Einzelfall nicht unbedingt alle drei Rechtfertigungsgründe vorliegen müssen.

16 — Urteil vom 7. September 2006 (C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 42).

17 — Urteil vom 18. Juli 2007 (C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnrn. 51 bis 60).

18 — Urteil vom 8. November 2007 (C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnrn. 57 bis 59).

Meines Erachtens könnte die im vorliegenden Fall streitige Regelung grundsätzlich mit dem ersten und dem zweiten der im Urteil Marks & Spencer aufgeführten Gründe gerechtfertigt werden, nämlich mit den Zielen der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und der Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung.

19. Eine beschränkende Maßnahme kann im Übrigen nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht.

20. Im vorliegenden Fall besteht kein Grund zu der Annahme, dass die streitige Maßnahme zur Erreichung der oben genannten Ziele nicht geeignet wäre. Hingegen lässt sich meines Erachtens nicht sagen, dass sie das dazu Erforderliche nicht überschreitet, mit anderen Worten, dass es nicht möglich gewesen wäre, mit weniger einschneidenden Maßnahmen dasselbe Ergebnis zu erreichen.

21. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Beachtung dieses Grundsatzes besonders wichtig, wenn eine nationale Regelung grenzüberschreitende Umsätze vollständig von der Inländerbehandlung ausschließt. [19] In einer solchen Situation, in der die streitige nationale Regelung naturgemäß sehr restriktiv ist, muss umso sorgfältiger geprüft werden, ob ihr Ziel nicht durch weniger restriktive Maßnahmen erreicht werden kann.

22. Aufgrund der im vorliegenden Fall streitigen Maßnahme darf eine Gesellschaft die von einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Verluste nicht von ihren Gewinnen abziehen. Infolgedessen hat eine Gesellschaft unter bestimmten Umständen einen höheren Betrag als ihren Gesamtnettogewinn zu versteuern. Das ist meines Erachtens ein offensichtlich unverhältnismäßiges Mittel zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und zur Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung.

23. Außerdem liegt auf der Hand, dass weniger restriktive Maßnahmen möglich sind. Unbestritten sahen die deutschen Rechtsvorschriften vor 1999 [20] ausdrücklich vor, dass eine Gesellschaft den von einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Verlust abziehen konnte, soweit dieser die von der Betriebsstätte erwirtschafteten Gewinne überstieg und vorbehaltlich einer Nachversteuerung

19 — Urteil vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich (C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 28).

20 — § 2a Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1997 (BGBl. I, S. 821).

in folgenden Veranlagungszeiträumen, in denen die Betriebsstätte ein insgesamt positives Ergebnis erzielte.

24. Eine derartige Regelung, die einen Verlustabzug zulässt, nach der aber die Verluste in zukünftigen Gewinnzeiträumen nachbesteuert werden können, wäre offenkundig eine weniger restriktive Maßnahme zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung als eine Regelung, die eine Abziehbarkeit dieser Verluste vollkommen ausschließt. Eine Abzugsregelung mit Nachbesteuerung ist zwar mit einem Symmetrieverlust verbunden, so dass damit das Ziel einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in vollem Umfang verwirklicht wird, jedoch besteht diese Asymmetrie nur vorübergehend, wenn die Betriebsstätte später wieder Gewinne erwirtschaftet. Außerdem könnte eine automatische Einbeziehung zuvor abgezogener Beträge vorgesehen werden, wenn eine solche Einbeziehung nach beispielsweise fünf Jahren immer noch nicht erfolgt ist oder wenn die Betriebsstätte in dieser Rechtsform nicht mehr existiert. [21]

25. Eine solche Abzugsregelung mit Nachbesteuerung greift unbestreitbar weniger tief in das Grundrecht der freien Niederlassung des Steuerpflichtigen ein als ein pauschales Verbot des Abzugs der von einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erwirtschafteten Verluste von den Gewinnen einer Gesellschaft. Trotzdem ist die Regelung immer noch zur Erreichung der Ziele der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und der Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung geeignet. Meiner Ansicht nach würde damit dem Gebot der Verhältnismäßigkeit eindeutig besser entsprochen als mit der Entscheidung des Gerichtshofs im Urteil Marks & Spencer.

26. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof selbst ausgeführt, dass die beschränkende Maßnahme (die Nichterstreckung der Vorschriften über Konzernverlustabziehbarkeit auf ausländische Tochtergesellschaften) dann über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele im Wesentlichen zu erreichen, wenn die Möglichkeiten, die Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft zu berücksichtigen, ausgeschöpft worden sind. [22] Es kann daher davon ausgegangen werden (wenngleich das Urteil in diesem Punkt äußerst lakonisch ist), dass der Gerichtshof die beschränkende Maßnahme unter anderen Umständen für verhältnismäßig gehalten hätte.

27. Allerdings ist zu beachten, dass es in der Rechtssache Marks & Spencer um Verluste abgewickelter oder verkaufter Tochtergesellschaften ging. Daher bestand (zumindest im

21 — So die Empfehlung im Vorschlag der Kommission vom 24. Januar 1991 für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM(90) 595 endg. (ABl. C 53, S. 30): vgl. die Art. 5 bis 8 und die Begründung.

22 — Randnr. 55. Der Gerichtshof stellt eine doppelte Voraussetzung auf: Die Möglichkeiten des Verlustabzugs im aktuellen und in früheren Veranlagungszeiträumen sind ausgeschöpft, und es besteht „keine Möglichkeit …, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume … berücksichtigt werden".

Fall der Abwicklung) keine Möglichkeit einer späteren Nachbesteuerung der abgezogenen Verluste. [23] Unter diesen Umständen ist es vielleicht verständlich, dass der Gerichtshof seine Antwort wie geschehen formuliert und zum Abschluss seiner Würdigung nicht im Einzelnen geprüft hat, ob der Liquiditätsnachteil, der sich bei einem Verlustvortrag anstelle eines sofortigen Abzugs ergibt, keine zu einschneidende Maßnahme zur Erreichung der verfolgten Ziele darstellt.

28. In Fällen wie dem vorliegenden hingegen, die laufende Betriebsstätten betreffen, lässt sich nicht argumentieren, die Möglichkeit, Verluste im Staat der Betriebsstätte vortragen zu können, sei ein annehmbarer Ersatz für den Abzug im Sitzstaat der Gesellschaft. Selbst wenn ein vorgetragener Verlust später abgezogen wird, erleidet die Gesellschaft bis dahin einen Liquiditätsnachteil.

29. Der Gerichtshof ist sich der Bedeutung, die die Liquiditätslage für Unternehmen hat, sehr wohl bewusst. Er hat wiederholt entschieden, dass der Ausschluss eines Liquiditätsvorteils bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, wenn ein solcher Vorteil bei einem entsprechenden innerstaatlichen Sachverhalt zur Verfügung steht, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. [24] Hierauf hat der Gerichtshof gerade auch im Urteil Marks & Spencer mit besonderem Nachdruck hingewiesen. Er stellt dort ausdrücklich fest, dass der Konzernabzug den Ausgleich der Verluste der defizitären Gesellschaften durch ihre unmittelbare Verrechnung mit den Gewinnen anderer Konzerngesellschaften beschleunige und dem Konzern dadurch einen Liquiditätsvorteil verschaffe. Sei eine solche Vergünstigung im Hinblick auf Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft ausgeschlossen, so sei dies geeignet, die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten werde. Ein solcher Ausschluss beschränke damit die Niederlassungsfreiheit. [25]

30. Diese Ausführungen stehen im (vom Prüfungsablauf her vorgelagerten) Kontext der Fragestellung, ob die Nichtabziehbarkeit grenzüberschreitender Verluste eine gegen Art. 43 EG verstoßende Beschränkung darstellt. Angesichts der Tatsache, dass der Gerichtshof die potenzielle Bedeutung der Verweigerung eines Liquiditätsvorteils erkannt und eine solche Verweigerung (zutreffend) als Prima-facie-Verletzung von Art. 43 EG eingestuft hat, erscheint es unstimmig, dass er dann nicht auch ausdrücklich geprüft hat, ob in Fällen, in denen die Beschränkung auf den ersten Blick

23 — Generalanwältin Kokott hat in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Oy AA, Urteil in Fn. 16 angeführt, die Auffassung vertreten, dass der Entscheidung des Gerichtshofs zur Verhältnismäßigkeit im Urteil Marks & Spencer im Wesentlichen eine Ausnahmesituation zugrunde gelegen habe (Nrn. 70 f.). Dem stimme ich zu.

24 — Vgl. beispielsweise Urteile vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnrn. 44, 54 und 76), vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, Slg. 2002, I-10829, Randnrn. 36 bis 38), vom 8. Juni 2004, De Baeck (C-268/03, Slg. 2004, I-5961, Randnr. 24), vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnrn. 96 f., 153 f.), und vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnr. 29).

25 — Randnrn. 32 bis 34.

gerechtfertigt war, die Verweigerung eines Liquiditätsvorteils, die eine unausweichliche Folge war, unverhältnismäßig war.

31. Deutschland, Schweden und das Vereinigte Königreich machen geltend, dass einer Regelung, die einen Verlustabzug mit der Möglichkeit einer Nachbesteuerung vorsehe, erhebliche praktische Schwierigkeiten entgegenstünden. Wie bereits erwähnt, war jedoch in den deutschen Rechtsvorschriften früher offenbar genau eine solche Regelung enthalten; ferner haben Lidl und die Kommission unwidersprochen vorgetragen, dass in Deutschland Rechtsvorschriften mit im Wesentlichen gleichem Inhalt von 1969 [26] bis zu ihrer Aufhebung im Jahr 1999 [27] in Kraft waren. Zudem können laut einer kürzlich erfolgten Mitteilung der Kommission [28] in fünf Mitgliedstaaten die Verluste von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebstätten abgezogen werden, obwohl Gewinne nach Maßgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellt sind. Angesichts dessen ist das Argument, dass einer derartigen Regelung erhebliche praktische Schwierigkeiten entgegenstünden, kaum ernst zu nehmen. [29] Im Übrigen können praktische Schwierigkeiten keine Verletzung einer durch den Vertrag garantierten Freiheit rechtfertigen. [30]

32. Dementsprechend stimme ich Lidl, der finnischen Regierung und der Kommission zu, dass die nationalen Rechtsvorschriften über das hinausgehen, was zur Erreichung der Ziele der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und der Vermeidung der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung erforderlich ist.

33. Für den Fall, dass der Gerichtshof auf eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit erkennen sollte, begehrt Deutschland schließlich mit einem (weiteren) Hilfsantrag, die zeitlichen Wirkungen des zu erlassenden Urteils zu beschränken.

34. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs können die finanziellen Konsequenzen, die sich aus einem im

26 — § 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18. August 1969 (BGBl. I, S. 1211, 1214).

27 — Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I, S. 402).

28 — Mitteilung der Kommission vom 19. Dezember 2006 an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss — Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzübergreifenden Sachverhalten (KOM[2006] 824 endg.); vgl. Ziff. 2.2 Buchst. b Nr. 2.

29 — Zu beachten ist, dass die Mitgliedstaaten aufgrund der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABl. L 336, S. 15) die Möglichkeit haben, von den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten alle Auskünfte zu verlangen, die für die Festsetzung des zutreffenden Körperschaftsteuerbetrags geeignet sein können.

30 — Urteil Kommission/Frankreich, in Fn. 19 angeführt, Randnr. 29 unter Verweis auf Nr. 30 der Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer: „Nachdem nachgewiesen ist, dass das verfolgte Ziel mit anderen Instrumenten erreicht werden kann, steht der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem entgegen, dass bloße Schwierigkeiten in der Verwaltung als absolute Gründe angeführt werden, die eine diskriminierende Behandlung rechtfertigen sollen, die, da sie gegen die erwähnten Freiheiten verstößt, nur dann zulässig sein könnte, wenn erhebliche Argumente für sie sprächen.“ Vgl. auch Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation, in Fn. 24 angeführt, Randnrn. 155 bis 157.

Vorabentscheidungsverfahren ergangenen Urteil für einen Mitgliedstaat ergeben können, für sich allein nicht die zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils rechtfertigen, und eine solche Begrenzung wird nur unter ganz bestimmten Umständen ausgesprochen, nämlich wenn a) die Gefahr schwerwiegender wirtschaftlicher Auswirkungen besteht, die insbesondere mit der großen Zahl von Rechtsverhältnissen zusammenhängt, die gutgläubig auf der Grundlage der als gültig betrachteten Regelung eingegangen worden sind, und wenn b) sich herausstellt, dass sowohl die Einzelnen als auch die nationalen Behörden zu einem mit der Gemeinschaftsregelung unvereinbaren Verhalten veranlasst worden sind, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite der Gemeinschaftsbestimmungen besteht, zu der eventuell auch das Verhalten anderer Mitgliedstaaten oder der Kommission beigetragen hat. [31]

35. Im vorliegenden Fall stimme ich Lidl zu, dass die zweite dieser kumulativen Voraussetzungen nicht erfüllt ist. Da Deutschland früher geltende Rechtsvorschriften aufgehoben und damit praktisch die streitige Maßnahme wieder eingeführt hat, halte ich es nicht für plausibel, dass es hierzu veranlasst worden sein könnte, weil eine objektive, bedeutende Unsicherheit hinsichtlich der Tragweite von Art. 43 EG bestand. 1999 hatte der Gerichtshof bereits entschieden, dass nationale Rechtsvorschriften, die im Wesentlichen einen Konzernverlustabzug ausschließen, wenn die Mehrheit der Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten ansässig ist, gegen Art. 43 EG verstoßen [32] und dass die freie Wahl der Unternehmen, ihr Recht auf Niederlassung durch eine Tochtergesellschaft oder eine Zweigniederlassung (ständige Niederlassung) auszuüben, nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf [33]. Zudem ergibt sich aus dem aus dem Jahre 1991 stammenden Vorschlag der Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften [34] eindeutig der Standpunkt der Kommission: Nationale Vorschriften, die den Unternehmen nicht gestatten, die Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten zu berücksichtigen, sind mit dem Binnenmarkt unvereinbar. [35]

36. Angesichts dessen halte ich im vorliegenden Fall eine zeitliche Begrenzung der Wirkungen dieses Urteils nicht für gerechtfertigt.

31 — Vgl. zuletzt Urteil vom 18. Januar 2007, Brzeziński (C-313/05, Slg. 2007, I-513, Randnrn. 57 f.).

32 — Urteil vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695).

33 — Urteil vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich (270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 22).

34 — In Fn. 20 angeführt.

35 — Vgl. erster Erwägungsgrund und Ziff. 1 der Begründung.

Ergebnis

37. Nach alldem bin ich der Auffassung, dass der Gerichtshof die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage wie folgt beantworten sollte:

Es ist nicht mit Art. 43 EG vereinbar, wenn ein Mitgliedstaat einem Unternehmen verwehrt, Verluste aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat bei der Ermittlung der zu versteuernden Gewinne abzuziehen, weil nach dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Betriebsstätteneinkünfte nicht der Besteuerung des erstgenannten Mitgliedstaats unterliegen.