Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
ANTHONY COLLINS
vom 10. März 2022[1]

Rechtssache C-538/20

Finanzamt B
gegen
W AG,
Beteiligter:
Bundesministerium der Finanzen

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 43 und 48 EG – Niederlassungsfreiheit – Körperschaftsteuer – Gewerbesteuer – Abzug von Verlusten einer in einem Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte, die zu einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft gehört – Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Freistellung der Einkünfte der gebietsfremden Betriebsstätte – Vergleichbarkeit der Sachverhalte – Konzept ‚finale Verluste'"

I. Einleitung

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs (Deutschland) wird der Gerichtshof im Wesentlichen um Klärung der Frage ersucht, ob eine gebietsansässige Muttergesellschaft nach Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG[2] dann berechtigt ist, von ihren steuerpflichtigen Einkünften Verluste ihrer gebietsfremden Betriebsstätte abzuziehen, die ihren Betrieb eingestellt hat, so dass als Folge hieraus diese Verluste im Belegenheitsstaat der gebietsfremden Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden können, wenn die Gewinne und Verluste dieser gebietsfremden Betriebsstätte im Sitzstaat der Muttergesellschaft nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Steuer freigestellt sind.

2. Das Vorabentscheidungsersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der in Deutschland ansässigen Gesellschaft W und den deutschen Steuerbehörden wegen deren Weigerung, bei der Festsetzung der Körperschaftsteuerschuld der Ersteren und der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer im Veranlagungszeitraum 2007 die finalen

[1] Originalsprache: Englisch.

[2] Jetzt Art. 49 und 54 AEUV. Einschlägig sind die Bestimmungen des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, da der Vertrag von Lissabon zur Zeit des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sachverhalts noch nicht in Kraft getreten war.

Verluste[3] ihrer im Vereinigten Königreich belegenen Zweigniederlassung zu berücksichtigen. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die Rechtsprechung des Gerichtshof im Urteil Bevola und Jens W. Trock[4] zur Frage der objektiven Vergleichbarkeit der jeweiligen Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden in Bezug auf die Abzugsfähigkeit finaler Verluste auf die vorliegende Rechtssache übertragbar ist, in der sich die Steuerbefreiung der gebietsfremden Betriebsstätte von Gewinnen – und symmetrisch hierzu von Verlusten – aus einem bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt und nicht, wie in der dem oben genannten Urteil zugrunde liegenden Rechtssache, aus einer unilateralen Bestimmung des nationalen Rechts.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Abkommen zwischen Deutschland und dem Vereinigten Königreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

3. Die Bundesrepublik Deutschland hat am 26. November 1964 mit dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: Abkommen)[5] abgeschlossen.

4. Art. III Abs. 1 des Abkommens lautet:

„Gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines der Gebiete werden nur in diesem Gebiete besteuert, es sei denn, dass das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen durch eine Betriebstätte in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so können die Gewinne in dem anderen Gebiete besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können."

5. Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a des Abkommens bestimmt:

„Im Falle einer in der Bundesrepublik ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Von der Besteuerungsgrundlage der Steuer der Bundesrepublik werden die Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreichs und die innerhalb des Vereinigten Königreichs gelegenen Vermögensteile ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im Vereinigten Königreich besteuert werden können, es sei denn, dass Buchstabe b gilt; die in Artikel VIII Absatz 1 genannten Gewinne werden aber nur dann ausgenommen, wenn sie im

[3] Der Gerichtshof hat das Konzept „finale Verluste" im Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), dahin konkretisiert, dass eine nationale Regelung, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft verwehrt, 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 zulässt, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, die durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann. In jenem Urteil entschied der Gerichtshof, dass die in Rede stehende beschränkende Regelung über das hinausging, was zur Erreichung der wesentlichen verfolgten Ziele erforderlich war. Für eine ausführlichere Darstellung des Konzepts „finale Verluste" ist auf die Erläuterungen unten im Rahmen der Antwort auf die dritte Frage zu verweisen.

[4] Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 37 und 38).

[5] Abkommen vom 26. November 1964 zwischen dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, zuletzt geändert am 23. März 1970 (BGBl. 1966 II, S. 358, BGBl. 1967 II, S. 828, und BGBl. 1971 II, S. 45).

Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind. Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

…“

B. Deutsches Recht

6. § 1 des Körperschaftsteuergesetzes (im Folgenden: KStG)[6] in der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung bestimmt:

„(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);

…

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte.

…“

7. Nach § 8 Abs. 2 des KStG in der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung sind bei unbeschränkt Steuerpflichtigen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

8. § 2 Abs. 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes (im Folgenden: GewStG)[7] in der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung lautet:

„(1) [1]Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. [2]Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes [im Folgenden: EStG] zu verstehen. [3]Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland … eine Betriebsstätte unterhalten wird.

(2) [1]Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) …

…“

9. Nach § 7 Satz 1 des GewStG in der im Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelte Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert und die in den §§ 8 und 9 des GewStG bezeichneten Beträge.

6 BGBl. 2002 I S. 4144, im für den Ausgangsrechtsstreit maßgeblichen Zeitraum zuletzt geändert durch das Gesetz vom 7. Dezember 2006 (BGBl. 2006 I S. 2782).

7 BGBl. 2002 I S. 4167.

III. Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10. W ist eine Aktiengesellschaft mit Hauptsitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Sie ist im Wertpapierhandel tätig. Ihr Wirtschaftsjahr endet am 30. Juni.

11. Im August 2004 eröffnete W eine Zweigniederlassung im Vereinigten Königreich. Da die Zweigniederlassung keinen Gewinn erzielt hatte, beschloss W im Februar 2007 ihre Schließung. Laut Eintrag im Commercial Register of the United Kingdom (Handelsregister des Vereinigten Königreichs) wurde diese Einstellung des Betriebs der Zweigniederlassung im ersten Halbjahr 2007 vollzogen.

12. Aufgrund ihrer Schließung konnten die steuerlichen Verluste der Zweigniederlassung in den Wirtschaftsjahren 2004/2005, 2005/2006 und 2006/2007 (Veranlagungszeiträume 2005, 2006 und 2007) im Vereinigten Königreich nicht mehr vorgetragen werden. Die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs teilten W daher mit, dass für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 und spätere Wirtschaftsjahre keine Abgabe von Steuererklärungen für die Betriebsstätte mehr notwendig sei.

13. W machte geltend, dass die vorgenannten Verluste ihrer Zweigniederlassung „aus unionsrechtlichen Gründen“ als finale Verluste bei der Festsetzung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte für den Veranlagungszeitraum 2007 in Deutschland zu berücksichtigen seien, obwohl die Einkünfte der Zweigniederlassung nach dem Abkommen in Deutschland von der Besteuerung freigestellt seien. Das Finanzamt B (Deutschland) lehnte es ab, diese Verluste bei der Festsetzung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag gegen W für diesen Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen.

14. Der von W gegen diese Ablehnung erhobenen Klage gab das Hessische Finanzgericht (Deutschland) mit Urteil vom 4. September 2018 statt. Gegen dieses Urteil hat das Finanzamt B Revision beim vorlegenden Gericht eingelegt. Das Bundesministerium der Finanzen (Deutschland) ist dem Verfahren zur Unterstützung des Finanzamts B beigetreten.

15. Das vorlegende Gericht hält die Revision auf der Grundlage des deutschen Rechts für begründet.

16. Was die Festsetzung der Körperschaftsteuer angehe, sei W zwar nach § 1 Abs. 1 des KStG mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, die der im Vereinigten Königreich gelegenen Betriebsstätte entstandenen Verluste könnten die Bemessungsgrundlage dieser Steuer jedoch nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a des Abkommens nicht mindern, wonach die Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreichs, die in dem letzteren Staat besteuert werden könnten, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen seien. Obwohl in Art. III Abs. 1 des Abkommens ausdrücklich nur gewerbliche Gewinne erwähnt würden, seien nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a des Abkommens auch „negative Einkünfte“ – wie die von W geltend gemachten – von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Dieser Ansatz entspreche der ständigen Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts und der „Symmetriethese“ [8].

17. Was die Festsetzung der Gewerbesteuer angehe, weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass für die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb nach § 7 des GewStG auf die Vorschriften des KStG verwiesen werde. Da nach dem Abkommen die Einkünfte der Zweigniederlassung von W im

[8] Nach diesem Grundsatz ergibt sich der Ausschluss der Möglichkeit, Verluste einer im Vereinigten Königreich belegenen Betriebsstätte in Deutschland zu berücksichtigen, daraus, dass die Gewinne aus dieser Betriebsstätte im Vereinigten Königreich steuerpflichtig sind.

Vereinigten Königreich einschließlich ihrer „negativen Einkünfte“ von der Bemessungsgrundlage der gegen W festzusetzenden Körperschaftsteuer ausgenommen seien, seien die Verluste dieser Zweigniederlassung entsprechend auch von der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer gegen W ausgenommen.

18. Das vorlegende Gericht sieht jedoch als fraglich an, ob die in den Art. 43 und 48 EG verankerte Niederlassungsfreiheit dazu verpflichte, der Betriebsstätte von W im Vereinigten Königreich entstandene finale Verluste bei der Festsetzung der steuerpflichtigen Einkünfte von W für den Veranlagungszeitraum 2007 in Deutschland zu berücksichtigen. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs sei die Frage noch nicht hinreichend klar beantwortet, ob finale Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen seien, wenn ein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellung der Einkünfte der gebietsfremden Betriebsstätte vorsehe. Für den Fall, dass diese Frage bejaht werde, möchte das vorlegende Gericht außerdem geklärt wissen, erstens, ob die Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler Verluste auch für die Festsetzung der Gewerbesteuer gelte und, zweitens, nach welchen Kriterien Verluste als final anzusehen seien. Es fragt ferner, wie die Höhe dieser finalen Verluste zu berechnen sei.

19. Vor diesem Hintergrund hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gesellschaft zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem diese Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden („finale“ Verluste), auch dann entgegenstehen, wenn es sich bei den betreffenden Rechtsvorschriften um die Freistellung von Gewinnen und Verlusten aufgrund eines bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung handelt?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie auch den Rechtsvorschriften des deutschen Gewerbesteuergesetzes entgegenstehen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen?

3. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Können im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art vorliegen, obgleich die zumindest theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste gegebenenfalls verrechnet werden könnten?

4. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Kommen als vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigende „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art auch jene Verluste der Betriebsstätte in Betracht, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?

5. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Ist die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden „finalen“ Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre?

20. W, die deutsche, die französische und die finnische Regierung sowie die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

IV. Rechtliche Würdigung

A. Erste Frage

21. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG einer steuerlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die für eine gebietsansässige Gesellschaft bei der Festsetzung der in diesem Mitgliedstaat zu entrichtenden Körperschaftsteuer die Möglichkeit ausschließt, von ihren steuerpflichtigen Einkünften finale Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gewinne und Verluste der gebietsfremden Betriebsstätte nach einem zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Sitzstaat von der Besteuerung freigestellt sind.

22. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu finalen Verlusten seit dem Urteil Marks & Spencer [9] führt das vorlegende Gericht aus, dass es in einem Urteil vom 22. Februar 2017 die vom Gerichtshof in seinem Urteil Timac Agro Deutschland [10] aufgestellten Grundsätze angewandt und folglich seine an das Urteil des Gerichtshofs Lidl Belgium angelehnte frühere Rechtsprechung geändert habe [11]. Dem vorlegenden Gericht erscheint zweifelhaft, ob an seinem Urteil vom 22. Februar 2017 nach dem Urteil des Gerichtshofs Bevola und Jens W. Trock [12] festzuhalten sei, das dahin verstanden werden könne, dass der Gerichtshof entschieden habe, dass eine unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die eine gebietsfremde Zweigniederlassung habe, der finale Verluste entstanden seien, sich in einer Situation befinde, die mit derjenigen

9 Urteil vom 13. Dezember 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763). Siehe oben, Fn. 3.

10 Urteil vom 17. Dezember 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829). Zu einer detaillierteren Darstellung jenes Urteils ist auf die Ausführungen in Nr. 35 der vorliegenden Schlussanträge zu verweisen.

11 Urteil vom 15. Mai 2008 (C-414/06, EU:C:2008:278). Der Gerichtshof entschied, dass Art. 43 EG dem nicht entgegensteht, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steuerbemessungsgrundlage nicht die Verluste einer Betriebsstätte abziehen kann, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, sofern nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte dieser Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besteuert werden, in dem diese Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können. Zu diesem Schluss kam der Gerichtshof im Anschluss an die Feststellung, dass die fragliche Steuerregelung, die den Abzug solcher Verluste zuließ, soweit sie gebietsansässigen Betriebsstätten entstanden waren, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit enthielt, die jedoch durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt war.

12 Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424). Wie in Nr. 42 der vorliegenden Schlussanträge noch näher ausgeführt wird, entschied der Gerichtshof in jenem Urteil, dass sich in Bezug auf finale Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine solche Betriebsstätte hat, in Anbetracht des Ziels, den doppelten Abzug der Verluste zu vermeiden, nicht von der Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte unterscheidet, auch wenn die beiden Gesellschaften sich grundsätzlich nicht in vergleichbaren Situationen befinden.

einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft, deren gebietsansässiger Zweigniederlassung solche Verluste entstanden seien, auch in einem Fall wie dem vorliegenden vergleichbar sei, in dem die Nichtberücksichtigung der finalen Verluste durch die sich aus einem bilateralen Abkommen ergebende Symmetriethese begründet sei. Nach Ansicht eines Teils der deutschen juristischen Literatur, der auch das Bundesministerium der Finanzen folge, bestehe zwischen diesem Sachverhalt und demjenigen der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock jedoch ein wesentlicher Unterschied, da es sich im letzteren Fall um eine unilaterale Bestimmung des nationalen Rechts handele. Das vorlegende Gericht fragt, ob die rechtliche Herkunft der Regelung eine unterschiedliche Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit der beiden Situationen rechtfertige.

23. Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Vertragsstaaten zur Erreichung des Ziels der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Fall von Betriebsstätteneinkünften in Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a des Abkommens die Freistellungsmethode gewählt hätten, nach der im Gegensatz zur Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht demjenigen Vertragsstaat zugewiesen werde, in dem sich die Betriebsstätte befinde, und der Ansässigkeitsstaat auf sein in eigener Souveränität begründetes Besteuerungsrecht verzichte. Da diese Bestimmung nach der Symmetriethese auch Verluste von Betriebsstätten der Freistellungsmethode unterwerfe, solle das Abkommen auch die doppelte Berücksichtigung von Verlusten verhindern.

24. Für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, ist mit der Niederlassungsfreiheit das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben [13].

25. Auch wenn die Bestimmungen des Unionsrechts über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sicherstellen sollen, verbieten sie ebenso, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert [14].

26. Diese Erwägungen gelten auch dann, wenn, wie im vorliegenden Fall, eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft über eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat tätig ist [15].

27. Hingewiesen sei darauf, dass der Gerichtshof entschieden hat, dass eine Bestimmung, die die Berücksichtigung von Verlusten einer Betriebsstätte für die Ermittlung des Gewinns und die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte der Gesellschaft, zu der sie gehört, erlaubt, einen Steuervorteil begründet [16].

28. Dass dieser Steuervorteil dann gewährt wird, wenn die Verluste aus einer Betriebsstätte stammen, die im Mitgliedstaat der gebietsansässigen Gesellschaft belegen ist, nicht aber dann, wenn sie aus einer Betriebsstätte stammen, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, führt dazu, dass die steuerliche Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat besitzt, weniger günstig ist, als wenn die Betriebsstätte im selben

[13] Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 30).

[14] Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[15] Urteile vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 20), und vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 17).

[16] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 23), und vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 20).

Mitgliedstaat belegen wäre wie die gebietsansässige Gesellschaft. Diese Ungleichbehandlung kann es für eine gebietsansässige Gesellschaft weniger attraktiv machen, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen, indem sie Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten gründet, und kann somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen [17].

29. Eine solche Ungleichbehandlung ist in der vorliegenden Rechtssache unbestreitbar gegeben. Dem Vorabentscheidungsersuchen ist zu entnehmen, dass nach den Bestimmungen des KStG Gesellschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in Deutschland haben, mit der Gesamtheit ihrer Einkünfte der Körperschaftsteuer unterliegen. Nach dem Abkommen und der darin vorgesehenen Freistellungsmethode hat das Vereinigte Königreich jedoch die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte der dort ansässigen Betriebsstätten, die somit in Deutschland von der Steuer freigestellt sind [18]. Nach der Symmetriethese sind die Verluste dieser Betriebsstätten von der Bemessungsgrundlage der von ihrer Muttergesellschaft in Deutschland zu entrichtenden Körperschaftsteuer ausgenommen. Alle Beteiligten stimmen somit darin überein, dass es einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft nach den Bestimmungen des KStG in Verbindung mit denjenigen des Abkommens verwehrt ist, einen Abzug der Verluste ihrer im Vereinigten Königreich belegenen Betriebsstätte vorzunehmen, wohingegen sie diesen Abzug vornehmen könnte, wenn ihre Betriebsstätte sich in Deutschland befände.

30. Nach ständiger Rechtsprechung stellt eine solche Ungleichbehandlung jedoch keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und in einem angemessenen Verhältnis zu diesem Ziel steht [19].

31. Die der ersten Frage des vorlegenden Gerichts zugrunde liegenden Unklarheiten betreffen ausschließlich das Erfordernis der objektiven Vergleichbarkeit. Insoweit sind die deutsche, die französische und die finnische Regierung der Ansicht, dass die fraglichen Situationen nicht vergleichbar seien. W und die Kommission sind im Wesentlichen unter Verweis auf das Urteil Bevola und Jens W. Trock der gegenteiligen Ansicht.

32. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist beim Vergleich eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt das mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgte Ziel zu berücksichtigen [20]. In der vorliegenden Rechtssache führen das vorlegende Gericht, die deutsche Regierung und die Kommission an, dass mit Art. XVIII des Abkommens die Doppelbesteuerung von Gewinnen und, symmetrisch hierzu, der doppelte Abzug von Verlusten verhindert werden solle.

33. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs befinden sich ferner Betriebsstätten, die in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat belegen sind, grundsätzlich nicht in einer Situation, die mit der Situation von in diesem Mitgliedstaat gebietsansässigen Betriebsstätten vergleichbar

[17] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 24 bis 26).

[18] Die Bundesrepublik Deutschland ist jedoch weiterhin berechtigt, diese Einkünfte bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes zu berücksichtigen.

[19] Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[20] Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

wäre, was Maßnahmen des letzteren Mitgliedstaats angeht, die der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen [21].

34. Wie von der französischen Regierung zu Recht vorgetragen, gilt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nur dann etwas anderes, wenn die Steuerregelung des Sitzstaats dieser Gesellschaft die Gewinne gebietsfremder Betriebsstätten der Steuer unterwirft und/oder den Abzug ihrer Verluste durch die gebietsansässige Gesellschaft, zu der sie gehören, zulässt [22], und diese Betriebsstätten hierdurch gebietsansässigen Betriebsstätten gleichstellt [23].

35. Insoweit möchte ich insbesondere auf die Antwort des Gerichtshofs auf die zweite Vorlagefrage in der Rechtssache Timac Agro Deutschland verweisen [24]. Der Gerichtshof wurde im Wesentlichen gefragt, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an eine gebietsfremde, zum gleichen Konzern wie die veräußernde Gesellschaft gehörende Gesellschaft die Möglichkeit verwehrt, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen, sofern aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [25] die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Ergebnisse dieser Betriebsstätte dem Mitgliedstaat zusteht, in dem sie belegen ist. Dies wurde vom Gerichtshof verneint. In Rn. 65 des Urteils stellte er fest, dass „die Situation einer in Österreich belegenen Betriebsstätte, über deren Ergebnisse die Bundesrepublik Deutschland keine Steuerhoheit ausübt und deren Verluste in Deutschland nicht mehr abzugsfähig sind, in Bezug auf Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft nicht mit der Situation einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte vergleichbar ist“.

36. Der in den vorstehenden Absätzen der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung kann meines Erachtens entnommen werden, dass der entscheidende Gesichtspunkt für die Annahme, dass die jeweiligen Situationen von Gebietsansässigen und Gebietsfremden, was die Steuerregelung eines Mitgliedstaats – und insbesondere die Abzugsfähigkeit von Verlusten – angeht, nicht objektiv vergleichbar sind, darin besteht, dass der Mitgliedstaat nicht zur Besteuerung Gebietsfremder befugt ist. Insoweit ist auf die Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet in der Rechtssache Timac Agro Deutschland [26] zu verweisen, in denen dieser unter Verweis auf die Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in der Rechtssache Miljoen u. a. [27] ausführte, dass „der entscheidende Gesichtspunkt für den Vergleich der Situationen von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen im Hinblick auf die

[21] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[22] Wie sich aus den Ausführungen oben in Nr. 29 ergibt, ist dies in der vorliegenden Rechtssache nicht der Fall.

[23] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 24), und vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, Rn. 28). Verwiesen sei auch auf Rn. 68 des Urteils vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), wo der Gerichtshof entschieden hat, dass, „[w]enn … ein Mitgliedstaat nicht nur die gebietsansässigen, sondern auch die gebietsfremden Anteilseigner hinsichtlich der Dividenden, die sie von einer gebietsansässigen Gesellschaft beziehen, einseitig oder im Wege eines Abkommens der Einkommensteuer unterwirft, … sich die Situation dieser gebietsfremden Anteilseigner derjenigen der gebietsansässigen Anteilseigner an[nähert]“.

[24] Urteil vom 17. Dezember 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] In jener Rechtssache sah ein zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich geschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anwendung der Freistellungsmethode vor.

[26] Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet in der Rechtssache Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, Nrn. 31 und 32, Hervorhebung durch den Generalanwalt).

[27] Schlussanträge des Generalanwalts Jääskinen in den verbundenen Rechtssachen Miljoen u. a. (C-10/14, C-14/14 und C-17/14, EU:C:2015:429, Nr. 55).

Feststellung einer eventuellen vom Vertrag verbotenen Beschränkung ‚*nicht so sehr der Zweck* der in Rede stehenden Rechtsvorschriften …, *sondern* die Tatsache [ist], dass eine Regelung eines Mitgliedstaats keine Ungleichbehandlung schaffen darf, die die *praktische Auswirkung* hat, dass die Gebietsfremden letztlich *einer höheren steuerlichen Belastung* unterliegen, … die somit geeignet ist, Gebietsfremde davon abzuhalten, von dieser Freiheit Gebrauch zu machen'", und dass „[d]ieses methodische Vorgehen [es] erfordert …, vorab zu prüfen, ob der betreffende Mitgliedstaat (vorliegend der Sitzstaat des Stammhauses, das den Abzug der Verluste seiner in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte begehrt) über die Befugnis zur Besteuerung der betreffenden Einkünfte verfügt oder nicht".

37. Wie von der deutschen Regierung vorgetragen, hat der Gerichtshof in seinem jüngeren Urteil AURES Holdings die entscheidende Bedeutung bestätigt, die dem Fehlen von Besteuerungsbefugnissen bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Verlusten zukommt. So hat der Gerichtshof in Rn. 41 jenes Urteils unter entsprechendem Verweis auf Rn. 65 des Urteils Timac Agro Deutschland [28] festgestellt, dass, „der Aufnahmemitgliedstaat für den Besteuerungszeitraum, in dem die in Rede stehenden Verluste angefallen sind, keine Steuerhoheit besitzt, und folglich die Situation einer Gesellschaft, die ihre Steueransässigkeit in diesen Mitgliedstaat verlegt hat und dort anschließend Verluste geltend macht, die zuvor in einem anderen Mitgliedstaat angefallen sind, nicht mit der Situation einer Gesellschaft vergleichbar ist, deren Ergebnisse für den Besteuerungszeitraum, in dem ihre Verluste angefallen sind, der Steuerhoheit des erstgenannten Mitgliedstaats unterlagen" [29].

38. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen stimme ich mit der deutschen, der französischen und der finnischen Regierung darin überein, dass bei einer Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, wonach aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das die Freistellungsmethode vorsieht, gebietsfremde Betriebsstätten, die zu einer Gesellschaft gehören, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, der ausschließlichen Besteuerungsbefugnis des Mitgliedstaats unterliegen, in dem sie belegen sind, die Situation dieser Betriebsstätten mit derjenigen gebietsansässiger Betriebsstätten dieser Gesellschaft nicht objektiv vergleichbar ist.

39. Daraus folgt, dass die oben in Nr. 29 beschriebene Ungleichbehandlung dieser beiden Kategorien von Betriebsstätten keine nach den Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit verbotene Beschränkung darstellt.

40. Das vorlegende Gericht hat Zweifel dahin, ob diese Feststellungen durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs im Urteil Bevola und Jens W. Trock in Frage gestellt werden [30].

41. Diese Frage ist meines Erachtens zu verneinen.

[28] Urteil vom 17. Dezember 2015, Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Urteil vom 27. Februar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, Rn. 41; vgl. auch Rn. 45). Der Sachverhalt jenes Urteils weicht zwar von dem vorliegend zu prüfenden Sachverhalt ab. Der entscheidende Aspekt des Fehlens von Besteuerungsbefugnissen, den der Gerichtshof in jenem Urteil anerkannt hat, gilt jedoch meines Erachtens auch für einen Sachverhalt wie denjenigen des Ausgangsverfahrens. Hinzuweisen ist darauf, dass Generalanwältin Kokott sich in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, Nrn. 28 und 30) zwar für die Aufgabe des Kriteriums der Vergleichbarkeit ausgesprochen, aber auch ausgeführt hat, dass „[der Gerichtshof b]islang … für die Frage der Vergleichbarkeit auch darauf abgestellt [hat], ob der betreffende Mitgliedstaat eine entsprechende Steuerhoheit ausübt".

[30] Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

42. In der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock [31] ging es um dänische Rechtsvorschriften, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft auch dann verwehrten, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte entstanden waren, wenn diese Verluste in diesem anderen Mitgliedstaat endgültig nicht mehr berücksichtigt werden konnten, sofern diese gebietsansässige Gesellschaft nicht eine Regelung der internationalen gemeinsamen Besteuerung gewählt hatte, was strengen Voraussetzungen unterlag [32]. Dagegen hätte eine gebietsansässige Gesellschaft diesen Abzug vornehmen können, wenn ihre Betriebsstätte sich in Dänemark befunden hätte. Der Gerichtshof stellte fest, dass diese Regelung eine Ungleichbehandlung begründete zwischen dänischen Gesellschaften, die eine Betriebsstätte in Dänemark hatten, und solchen, deren Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat belegen war, und dass diese es für eine dänische Gesellschaft weniger attraktiv machen konnte, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen, indem sie Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten gründete. Zur Vergleichbarkeit der Situationen wies der Gerichtshof zunächst auf den in Nr. 33 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Grundsatz hin und stellte sodann in Rn. 38 des Urteils Bevola und Jens W. Trock fest, dass „[i]n Bezug auf Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte, die jede Tätigkeit eingestellt hat und deren Verluste nicht von ihrem steuerpflichtigen Gewinn in dem Mitgliedstaat, in dem sie tätig war, abgezogen werden konnten und nicht mehr abgezogen werden können, … die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine solche Betriebsstätte hat, [sich] in Anbetracht des Ziels, den doppelten Abzug der Verluste zu vermeiden, jedoch nicht von der Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte [unterscheidet]“ [33].

43. Diese Rechtsprechung des Gerichtshofs könnte dahin verstanden werden, dass sie für alle Fälle gilt, in denen einer gebietsfremden Betriebsstätte finale Verluste entstehen, unabhängig davon, ob die Unmöglichkeit, diese Verluste im Sitzstaat der Muttergesellschaft in Abzug zu bringen, sich aus einer unilateralen Bestimmung des nationalen Rechts oder aus einem bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt und ob die Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode [34] oder die Freistellungsmethode ist. Diese in der vorliegenden Rechtssache von W und der Kommission vertretene Auslegung des Urteils Bevola und Jens W. Trock würde bedeuten, dass der Gerichtshof von seiner in der früheren Rechtsprechung entwickelten Auffassung wesentlich abgewichen ist.

44. Ich stimme mit der deutschen, der französischen und der finnischen Regierung darin überein, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs in Rn. 38 des Urteils Bevola und Jens W. Trock [35] mit seiner Rechtsprechung in Rn. 65 seines früheren Urteils Timac Agro Deutschland vereinbar ist [36].

31 Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

32 Nach § 8 Abs. 2 des Selskabsskatteloven (Dänisches Körperschaftsteuergesetz) umfassten vorbehaltlich des § 31 A Abs. 1 dieses Gesetzes die steuerpflichtigen Einkünfte nicht Einnahmen und Ausgaben von in einem anderen Staat, auf den Färöern oder in Grönland belegenen Betriebsstätten oder Liegenschaften. Nach der letzteren Bestimmung kann die oberste Muttergesellschaft die Regelung der internationalen gemeinsamen Besteuerung wählen, d. h., sich dafür entscheiden, dass alle – ansässigen oder nicht ansässigen – verbundenen Gesellschaften der Gruppe, einschließlich ihrer im Inland oder im Ausland belegenen Betriebsstätten und Liegenschaften, in Dänemark steuerpflichtig sein sollen.

33 Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Bei der Anrechnungsmethode behalten anders als bei der Freistellungsmethode beide Staaten ihre jeweiligen Besteuerungsbefugnisse. Steuerpflichtige, die Einkünfte aus ausländischen Quellen erzielen, werden somit in ihrem Sitzstaat mit ihren weltweiten Einkünften einschließlich der Einkünfte aus ausländischen Quellen besteuert, wobei der letztere Staat sich lediglich verpflichtet, die im Quellenstaat entrichtete Steuer auf seine eigene Steuer auf Einkünfte aus ausländischen Quellen anzurechnen.

35 Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Ich würde auch auf die Urteile vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), und vom 27. Februar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), verweisen, von denen das letztgenannte nach dem Urteil Bevola und Jens W. Trock ergangen ist.

45. In der Rechtssache Timac Agro Deutschland [37] hatte der Sitzstaat ein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen, nach dem auf im Quellenstaat erzielte Einkünfte die Freistellungsmethode angewandt wurde. Er hatte somit auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte von im Quellenstaat belegenen Betriebsstätten verzichtet. Dagegen hatte der Sitzstaat in der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock [38] sich unilateral dafür entschieden, durch eine nationale Rechtsvorschrift die Einkünfte von zu gebietsansässigen Gesellschaften gehörenden gebietsfremden Betriebsstätten nicht zu besteuern, obwohl er dazu befugt gewesen wäre.

46. Es kann somit nur im ersten Fall davon ausgegangen werden, dass der Sitzstaat auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte gebietsfremder Betriebsstätten tatsächlich und vollständig verzichtet hat. Wie bereits ausgeführt, kommt diesem Gesichtspunkt entscheidende Bedeutung dafür zu, dass die jeweiligen Situationen von Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Hinblick auf die Steuerregelung eines Mitgliedstaats, einschließlich insbesondere der Abzugsfähigkeit von Verlusten, als nicht objektiv vergleichbar anzusehen sind.

47. Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 39 des Urteils Bevola und Jens W. Trock [39] auch festgestellt, dass „die fraglichen nationalen Bestimmungen, die die Doppelbesteuerung der Gewinne und den doppelten Abzug der Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte vermeiden sollen, ganz allgemein darauf abzielen, sicherzustellen, dass die Besteuerung einer Gesellschaft mit einer solchen Betriebsstätte der Leistungsfähigkeit dieser Gesellschaft entspricht“, und dass „[d]ie Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültige Verluste erlitten hat, … in gleicher Weise beeinträchtigt [ist] wie die einer Gesellschaft, deren gebietsansässige Betriebsstätte Verluste erlitten hat“.

48. Ebenso wie das vorlegende Gericht bin ich jedoch nicht davon überzeugt, dass die Leistungsfähigkeit, die das vorlegende Gericht im Übrigen nicht als eines der Ziele des Abkommens angeführt hat, ein entscheidender Faktor für die Beurteilung der Frage ist, ob die jeweiligen Situationen von Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Hinblick auf eine Steuerregelung eines Mitgliedstaats in einem Fall wie dem vorliegenden objektiv vergleichbar sind, in dem nach einem bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach dem die Freistellungsmethode angewendet wird, dieser Mitgliedstaat auf seine Befugnis zur Besteuerung gebietsfremder Betriebsstätten vollständig verzichtet hat, so dass diese ausschließlich der Besteuerungsbefugnis des Mitgliedstaats unterliegen, in dem sie belegen sind. Insoweit stimme ich mit dem vorlegenden Gericht darin überein, dass das im Urteil Bevola und Jens W. Trock [40] genannte „Ziel der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit …. ein allgemeines, abstraktes Besteuerungsprinzip ist [und nicht geeignet ist], der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode einen zusätzlichen Normzweck beizugeben, der nicht bereits in den konkreten Zielen der Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Verlustberücksichtigung zum Ausdruck kommt“.

49. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen stellt eine Steuerregelung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Art meines Erachtens mangels objektiv vergleichbarer Sachverhalte keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar. Ich schlage dem Gerichtshof daher vor, die erste Frage dahin zu verneinen, dass Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die einer gebietsansässigen

37 Urteil vom 17. Dezember 2015 (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Ebd.

40 Ebd.

Gesellschaft den Abzug finaler Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn verwehren, wenn diese Rechtsvorschriften Gewinne und Verluste aufgrund eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen den beiden Mitgliedstaaten freistellen.

50. Aufgrund der von mir vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage bedürfen die zweite bis fünfte Frage, die für den Fall gestellt wurden, dass die erste Frage bejaht wird, keiner Beantwortung durch den Gerichtshof mehr. Sowohl der Vollständigkeit halber als auch für den Fall, dass der Gerichtshof zu einer von der vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage abweichenden Auffassung kommen sollte, werde ich jedoch auf jede dieser Fragen nacheinander eingehen.

B. Zweite Frage

51. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG auch Rechtsvorschriften wie dem GewStG entgegensteht, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag finale Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte abzuziehen.

52. Das vorlegende Gericht führt aus, dass es sich bei der Gewerbesteuer um eine nicht personenbezogene Gemeindesteuer handele, der jeder Gewerbebetrieb unterliege, soweit er im Inland ausgeübt werde. Sie werde unabhängig von den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen und zusätzlich zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer erhoben. Mit der Gewerbesteuer habe ein Ausgleich für die spezifischen Belastungen geschaffen werden sollen, die die Industrie, der Handel und das Handwerk den Gemeinden auferlegten. Seit 1988 werde die Gewerbesteuer im Wesentlichen auf den Gewerbeertrag erhoben, der den nach dem EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, erhöht durch Hinzurechnungen und vermindert um Kürzungen nach den §§ 8 bzw. 9 des GewStG, darstelle. Insbesondere werde nach § 9 Abs. 3 des GewStG die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens gekürzt, der auf eine ausländische Betriebsstätte dieses Unternehmens entfalle.

53. Das vorlegende Gericht führt aus, dass positive oder negative Einkünfte gebietsfremder Betriebsstätten von der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer unabhängig davon ausgenommen seien, ob nach dem anwendbaren Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung komme.

54. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass unter der Prämisse, dass die Niederlassungsfreiheit die Berücksichtigung finaler Verluste gebietsfremder Betriebsstätten im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft zur Bemessung der Körperschaftsteuer erfordere, diese auch für die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer berücksichtigt werden müssten. Von der deutschen Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums werde gegen diese Lösung jedoch eingewandt, dass die Gewerbesteuer einen strukturellen Inlandsbezug und Objektsteuercharakter habe. Außerdem mache das Finanzamt B geltend, dass es im Vereinigte Königreich keine mit der Gewerbesteuer vergleichbare Realsteuer gebe. Unter Verweis auf das Urteil des Gerichtshofs

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41] trage es vor, dass das Unionsrecht die Bundesrepublik Deutschland nicht verpflichten könne, die Folgen einer solchen Entscheidung des Staats, in dem die Einkünfte erzielt worden seien, zu tragen.

55. Wenn, was offenbar die vom vorlegenden Gericht vertretene Auffassung und von ihm festzustellen ist, die Gewerbesteuer, trotz gewisser Unterschiede zwischen Gewerbeertrag und den der Körperschaftsteuer unterliegenden Gewinnen, einer Einkommensteuer gleichkommt [42], müsste meines Erachtens eine Bejahung der ersten Frage auch zur Bejahung der zweiten Frage führen.

56. Dass die Gewerbesteuer „strukturellen Inlandsbezug (Territorialitätsprinzip)“ hat, um den Ausdruck des vorlegenden Gerichts aufzugreifen, lässt diese Beurteilung meines Erachtens unberührt. Wie von der Kommission zu Recht vorgetragen, unterscheidet sich in einer Situation wie derjenigen, die der ersten Frage zugrunde liegt, die Situation der gebietsansässigen Muttergesellschaft hinsichtlich der Gewerbesteuer nicht von ihrer Situation hinsichtlich der Körperschaftsteuer, da in beiden Fällen nur inländische Einkünfte steuerpflichtig sind. Wie vom vorlegenden Gericht und von der deutschen Regierung vorgetragen, werden im Fall der Anwendbarkeit eines bilateralen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das die Freistellungsmethode vorsieht, sowohl positive als auch negative Einkünfte gebietsfremder Betriebsstätten von der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer durch den Verweis in § 7 Satz 1 des GewStG ausgeschlossen, wonach der „Gewerbeertrag … der nach den Vorschriften des … [KStG] zu ermittelnde Gewinn [ist]“ [43].

57. Wenn die erste Frage bejaht wird, sollte daher meines Erachtens die Rechtsprechung des Gerichtshofs in Rn. 38 des Urteils Bevola und Jens W. Trock [44] zur objektiven Vergleichbarkeit der Situationen von Gebietsfremden und Gebietsansässigen im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit finaler Verluste auch für die Festsetzung der Gewerbesteuer gelten.

58. Vom Finanzamt B wurde im Verfahren vor dem vorlegenden Gericht geltend gemacht, dass es im Vereinigten Königreich keine mit der Gewerbesteuer vergleichbare Realsteuer gebe. Hieraus leitete es ab, dass „der Ausschluss des Verlustabzugs bei der Gewerbesteuer … in erster Linie darauf [beruht], dass der Quellenstaat Großbritannien einen Verlustabzug zur Gewerbesteuer von vornherein nicht zulasse“. Dieses Argument ist meines Erachtens nicht überzeugend. Wie von der Kommission meines Erachtens zu Recht vorgetragen, unterliegen etwaige Einkünfte der Betriebsstätte im Vereinigten Königreich der Körperschaftsteuer und können daher unabhängig davon besteuert werden, ob neben der Körperschaftsteuer möglicherweise noch andere Einkommensteuern anwendbar sind.

59. Der Verweis des Finanzamts B auf das Urteil des Gerichtshofs Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [45], in dem er entschieden hat, dass „ein Staat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, die eventuell ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen, die auf eine Betriebsstätte anwendbar ist, die in diesem Staat belegen ist und zu einer im ersten Staat

41 Urteil vom 23. Oktober 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588).

42 Nach § 7 Satz 1 des GewStG wird der letztgenannte Gewinn gemäß § 8 erhöht oder gemäß § 9 vermindert.

43 Fehlt es an einem solchen Abkommen oder sieht das geltende Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vor, werden die Einkünfte der gebietsfremden Betriebsstätten nach § 9 Abs. 3 des GewStG vom Gewerbeertrag abgezogen und unterliegen daher nicht der Gewerbesteuer.

44 Urteil vom 12. Juni 2018 (C-650/16, EU:C:2018:424).

45 Urteil vom 23. Oktober 2008 (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 49).

ansässigen Gesellschaft gehört", ist unerheblich. Wie von W und der Kommission zu Recht vorgetragen, unterscheidet sich der dortige Sachverhalt von demjenigen, der der vorliegenden Rechtssache zugrunde liegt, in der die Berücksichtigung der finalen Verluste der gebietsfremden Betriebsstätte nicht deshalb unmöglich ist, weil sich dies aus den Rechtsvorschriften des Staates ergibt, in dem sie belegen ist, insbesondere etwa daraus, dass dieser Staat nicht über eine mit der Gewerbesteuer vergleichbare Steuer verfügt, sondern daraus, dass diese Betriebsstätte ihre Tätigkeit eingestellt hat und als Folge hieraus keine Einkünfte mehr erzielt.

C. Dritte Frage

60. Mit seiner dritten Frage ersucht das vorlegende Gericht um eine Klarstellung des Konzepts „finale Verluste". Insbesondere möchte es unter Verweis auf die Urteile des Gerichtshofs Memira Holding und Holmen [46] wissen, ob Verluste als „final" angesehen werden können, wenn die in einem Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte geschlossen wurde, aber, zumindest theoretisch, die Möglichkeit besteht, dass ihre Muttergesellschaft eine neue Betriebsstätte im selben Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste gegebenenfalls verrechnet werden könnten.

61. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass das Hessische Finanzgericht in der vorliegenden Rechtssache das Vorliegen endgültiger Verluste bejaht habe. Durch Schließung ihrer Betriebsstätte, Entlassung ihrer Mitarbeiter und Übertragung des Mietvertrags über die gemieteten Räumlichkeiten habe W alles getan, um die Tätigkeit ihrer Betriebsstätte im Vereinigten Königreich zu beenden und um das Gericht davon zu überzeugen, dass voraussichtlich keine Einnahmen und erst recht keine Gewinne aus einer Niederlassung in diesem Staat mehr erzielt werden würden, von denen die bis zu ihrer Schließung entstandenen Verluste zukünftig abgezogen werden könnten.

62. Nach Rn. 55 des Urteils des Gerichtshofs Marks & Spencer [47] sind Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft als endgültig anzusehen, wenn

– die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und

– keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.

63. Diese Gesichtspunkte gelten ebenso für Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte [48].

64. In späteren Urteilen hat der Gerichtshof das Kriterium der Endgültigkeit der Verluste erläutert. So wurde der Gerichtshof im Urteil Memira Holding und Holmen [49] ersucht, die Situation im Sinne von Rn. 55 zweiter Gedankenstrich des Urteils Marks & Spencer

[46] Urteile vom 19. Juni 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), und vom 19. Juni 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[47] Urteil vom 13. Dezember 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Vgl. auch Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 64).

[49] Urteile vom 19. Juni 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, Rn. 22 bis 28), und vom 19. Juni 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, Rn. 34 bis 40).

klarzustellen[50], nämlich dass keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Steuerjahre berücksichtigt werden können. Er stellte fest, dass der Umstand, dass dieser Staat die Verlustübertragung nicht zulässt, allein nicht ausreicht, um die Verluste der Tochtergesellschaft als endgültig anzusehen. Die Verluste sind dann nicht als endgültig anzusehen, wenn weiterhin eine Möglichkeit besteht, sie durch ihre Übertragung auf einen Dritten abzuziehen. Ein Dritter kann Verluste der Tochtergesellschaft in deren Sitzstaat steuerlich berücksichtigen, etwa nachdem diese gegen einen Preis, der den Wert des in der künftigen Abzugsfähigkeit dieser Verluste bestehenden Steuervorteils einbezieht, übertragen wurde. Die Muttergesellschaft muss nachweisen können, dass eine solche Möglichkeit ausgeschlossen ist.

65. Eine enge Auslegung der Urteile Memira Holding und Holmen[51] könnte den Schluss nahelegen, dass Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültig geschlossen wurde[52], nicht als endgültig angesehen werden können, wenn die in dem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft danach eine neue Betriebsstätte im selben Staat eröffnen könnte, in dem sich auch die frühere Betriebsstätte befand, auf die die früheren Verluste übertragen werden könnten, und zwar unabhängig davon, ob eine solche Übertragung nach dem Recht des letztgenannten Staats möglich ist oder nicht. In diesem Fall würden die Verluste die Voraussetzungen nach Rn. 55 zweiter Gedankenstrich des Urteils Marks & Spencer[53] nicht erfüllen.

66. Diese Auslegung dürfte jedoch dann zu weit gehen, wenn die Muttergesellschaft noch nicht über eine andere Betriebsstätte in dem Staat verfügt, in dem die geschlossene Betriebsstätte belegen war; die Möglichkeit, dass sie irgendwann in der Zukunft eine neue Betriebsstätte in diesem Staat eröffnen könnte, auf die die früheren Verluste übertragen werden könnten, ist rein hypothetisch. Es wäre nämlich für die Muttergesellschaft nicht nur praktisch unmöglich oder übermäßig schwierig, nachzuweisen, dass ihr eine solche Möglichkeit nicht offensteht, sondern dieser Ansatz würde auch dazu führen, dass Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte niemals als endgültig angesehen werden könnten, so dass die Pflicht zur Berücksichtigung endgültiger Verluste im Sinne des Urteils Marks & Spencer bedeutungslos würde[54].

67. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sollte meines Erachtens, wenn die erste Frage bejaht wird, die dritte Frage verneint werden.

D. Vierte Frage

68. Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht geklärt wissen, ob Verluste einer Betriebsstätte, die aus Veranlagungszeiträumen vor ihrer Schließung vorgetragen worden sind, als „endgültig“ angesehen werden können. Es weist darauf hin, dass das Bundesministerium der Finanzen der Ansicht sei, dass als zu berücksichtigende „finale Verluste“ lediglich die dem letzten Veranlagungszeitraum zuzuordnenden Verluste in Betracht kämen.

[50] Urteil vom 13. Dezember 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[51] Urteile vom 19. Juni 2019, Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510), und vom 19. Juni 2019, Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Wie von der deutschen und der finnischen Regierung zu Recht vorgetragen, unterscheidet sich die Schließung einer Betriebsstätte von der Liquidation einer Tochtergesellschaft dadurch, dass eine Betriebsstätte rechtlich Teil der Gesellschaft ist, zu der sie gehört. Auch wenn diese Gesellschaft eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat endgültig geschlossen hat, ist sie berechtigt, danach eine neue Betriebsstätte in diesem Staat zu eröffnen.

[53] Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Ebd.

69. Der Gerichtshof hat diese Fragestellung, ohne darüber ausdrücklich zu entscheiden, in seinem Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich [55] behandelt, in dem er die Vereinbarkeit einer nationalen Bestimmung mit der Niederlassungsfreiheit anerkannt hat, wonach die Beurteilung, ob die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft endgültig im Sinne der Rn. 55 des Urteils Marks & Spencer [56] sind, „unmittelbar nach Ende" des Steuerzeitraums, in dem die Verluste entstanden sind, vorzunehmen ist.

70. Dieses Urteil dürfte jedoch keine endgültigen Schlussfolgerungen für die Beantwortung der vierten Frage zulassen. Generalanwältin Kokott hat zu dieser Fragestellung in mehreren ihrer Schlussanträge deutlicher Stellung genommen [57] und die Ansicht vertreten, dass Verluste, die am Ende eines Veranlagungszeitraums nicht final waren, auch später nicht zu finalen Verlusten werden könnten. Könnten angesammelte (vorgetragene) Verluste als finale Verluste angesehen werden, würden die zunächst erfolgreichen Tätigkeiten der Tochtergesellschaft (oder der Betriebsstätte) allein in deren Belegenheitsstaat besteuert, während die anschließend verlustbringenden Tätigkeiten durch das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaats der Konzernmutter finanziert würden; dies widerspräche einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.

71. Den von Generalanwältin Kokott zu dieser Fragestellung vertretenen Standpunkt halte ich für überzeugend. Ich schlage, in Übereinstimmung mit der deutschen, der französischen und der finnischen Regierung, vor, die vierte Frage zu verneinen.

E. Fünfte Frage

72. Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Höhe der im Mitgliedstaat des Sitzes der Muttergesellschaft zu berücksichtigenden finalen Verluste der gebietsfremden Betriebsstätte auf die Höhe der finalen Verluste begrenzt werden muss, die, wenn dies möglich gewesen wäre, im Mitgliedstaat der Belegenheit der Betriebsstätte berücksichtigt worden wären.

73. In der Rechtssache, in der das Urteil A [58] ergangen ist, wurde der Gerichtshof u. a. gefragt, ob, falls die Muttergesellschaft berechtigt war, Verluste ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaft im Rahmen einer Fusion zu berücksichtigen, diese Verluste nach dem Recht des Sitzstaats der Muttergesellschaft oder nach demjenigen des Sitzstaats der Tochtergesellschaft bestimmt werden müssten. Der Gerichtshof stellte zunächst klar, dass die Niederlassungsfreiheit nach dem derzeitigen Stand des Unionsrechts grundsätzlich nicht verlangt, dass ein bestimmtes Gesetz zur Berechnung der von der Muttergesellschaft übernommenen Verluste der fusionierten Tochtergesellschaft angewandt wird (Rn. 58 des Urteils). Der Gerichtshof stellte weiterhin fest, dass diese Berechnung grundsätzlich nicht zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu der Berechnung führen darf, die im entsprechenden Fall bei der Übernahme der Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft vorgenommen worden wäre (Rn. 59 des Urteils). Schließlich entschied der Gerichtshof, dass diese Frage nicht abstrakt und hypothetisch behandelt werden kann, sondern gegebenenfalls im Einzelfall zu prüfen ist (Rn. 60 des Urteils).

[55] Urteil vom 3. Februar 2015 (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Urteil vom 13. Dezember 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in den Rechtssachen Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, Nrn. 58 und 59), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, Nrn. 54 und 55) und AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, Nrn. 61 bis 65).

[58] Urteil vom 21. Februar 2013 (C-123/11, EU:C:2013:84).

74. Ich stimme mit W, der Kommission und der finnischen Regierung darin überein, dass die gleichen Grundsätze auch für die Berechnung der Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte im Hinblick auf die Berücksichtigung dieser Verluste im Sitzstaat der Muttergesellschaft gelten. Um die Gleichbehandlung bei der Abzugsfähigkeit finaler Verluste zwischen gebietsansässigen Gesellschaften mit gebietsfremder Betriebsstätte und gebietsansässigen Gesellschaften mit gebietsansässiger Betriebsstätte sicherzustellen, darf die Höhe der zu berücksichtigenden finalen Verluste die sich bei Anwendung der Vorschriften des Sitzstaats der Muttergesellschaft (hier Deutschland) ergebende Höhe nicht überschreiten.

75. Wenn jedoch die Höhe der sich nach den Vorschriften des Sitzstaats der Muttergesellschaft ergebenden finalen Verluste die Höhe übersteigt, die sich nach den Vorschriften des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte (hier das Vereinigte Königreich) ergibt, ist sie auf die letztere Höhe zu begrenzen. Andernfalls würden gebietsansässige Gesellschaften mit gebietsansässiger Betriebsstätte gegenüber gebietsansässigen Gesellschaften mit gebietsfremder Betriebsstätte begünstigt. Außerdem müsste ohne eine solche Begrenzung der Mitgliedstaat des Sitzes der Muttergesellschaft die nachteiligen Folgen der Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften des Mitgliedstaats der Belegenheit der gebietsfremden Betriebsstätte tragen.

V. Ergebnis

76. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die erste vom Bundesfinanzhof (Deutschland) zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Art. 43 in Verbindung mit Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gesellschaft zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem die Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden („finale“ Verluste), sofern die betreffenden Rechtsvorschriften Gewinne und Verluste aufgrund eines bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freistellen.