URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

1. April 2014(*)

„Vorabentscheidungsersuchen – Niederlassungsfreiheit – Körperschaftsteuer – Steuerliche Entlastung – Konzerne und Konsortien – Nationale Regelung, die die Übertragung von Verlusten zwischen einer Konsortialgesellschaft und einer zu einem Konzern gehörenden Gesellschaft erlaubt, die durch eine sowohl zu dem Konzern als auch zu dem Konsortium gehörende ‚Bindegliedgesellschaft' verbunden sind – Sitzerfordernis der ‚Bindegliedgesellschaft' – Diskriminierung aufgrund des Gesellschaftssitzes – Konzernmuttergesellschaft, die in einem Drittstaat ansässig ist und über in Drittstaaten ansässige Gesellschaften die Anteile der Gesellschaften hält, die untereinander Verluste übertragen wollen"

In der Rechtssache C−80/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 19. Dezember 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 15. Februar 2012, in dem Verfahren

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

gegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten V. Skouris, des Vizepräsidenten K. Lenaerts, der Kammerpräsidenten M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Borg Barthet und M. Safjan, der Richter A. Rosas, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.−C. Bonichot (Berichterstatter), A. Arabadjiev und D. Šváby sowie der Richterin A. Prechal,

Generalanwalt: N. Jääskinen,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 3. September 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, der Savers Health and Beauty Ltd, der Walton Container Terminal Ltd, der WPCS (UK) Finance Ltd, der AS Watson Card Services (UK) Ltd, der Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, der Kruidvat UK Ltd und der Superdrug Stores plc, vertreten durch P. Baker, QC, und N. Shaw, QC,

– der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. Beeko und A. Robinson als Bevollmächtigte im Beistand von D. Goy, QC, sowie G. Facenna, Barrister,

– der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze als Bevollmächtigten,

– der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas und J.−S. Pilczer als Bevollmächtigte,

– der niederländischen Regierung, vertreten durch J. Langer, C. Schillemans und C. Wissels als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 24. Oktober 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 AEUV und 54 AEUV.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd und Superdrug Stores plc zum einen und den Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs zum anderen wegen der Anwendung der Rechtsvorschriften über den Konsortialantrag auf Konzernabzug.

Rechtlicher Rahmen

3 Der Income and Corporation Taxes Act 1988 (Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz von 1988) in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: ICTA) bestimmt in Section 402:

„(1) Gemäß diesem Kapitel und Section 492(8) kann ein Abzug für Betriebsverluste und sonstige im Rahmen der Körperschaftsteuer abzugsfähige Beträge in den Fällen der Subsections (2) und (3) von einer Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) übertragen und einer anderen Gesellschaft (antragstellende Gesellschaft) auf Antrag in Form eines als ‚Konzernabzug' bezeichneten Abzugs von der Körperschaftsteuer gestattet werden.

(2) Der Konzernabzug kann gewährt werden, wenn die übertragende Gesellschaft und die antragstellende Gesellschaft zum selben Konzern gehören. Ein nach dieser Subsection gestellter Antrag wird als ‚Konzernantrag' bezeichnet.

(3) Der Konzernabzug kann außerdem im Fall einer übertragenden Gesellschaft und einer antragstellenden Gesellschaft entweder dann geltend gemacht werden, wenn die eine Gesellschaft zu einem Konsortium gehört und die andere

a) eine Handelsgesellschaft ist, deren Anteile von dem Konsortium gehalten werden und die nicht eine 75%ige Tochtergesellschaft einer Gesellschaft ist, oder

b) eine Handelsgesellschaft ist,

i) die eine 90%ige Tochtergesellschaft einer Holdinggesellschaft ist, deren Anteile von dem Konsortium gehalten werden, und

ii) die nicht eine 75%ige Tochtergesellschaft einer anderen Gesellschaft als der Holdinggesellschaft ist, oder

c) eine Holdinggesellschaft ist, deren Anteile von dem Konsortium gehalten werden und die nicht eine 75%ige Tochtergesellschaft einer Gesellschaft ist,

oder nach Section 406 dann, wenn eine der Gesellschaften zu einem Konzern gehört und die Anteile der anderen von einem Konsortium gehalten werden und eine weitere Gesellschaft sowohl zu dem Konzern als auch zu dem Konsortium gehört. Ein nach dieser Subsection gestellter Antrag wird als ‚Konsortialantrag' bezeichnet.

(3A) Der Konzernabzug wird nicht gewährt, soweit nicht die folgende Voraussetzung sowohl für die übertragende Gesellschaft als auch für die antragstellende Gesellschaft erfüllt ist.

(3B) Voraussetzung ist, dass die Gesellschaft im Vereinigten Königreich ansässig oder eine gebietsfremde Gesellschaft ist, die ihre Geschäftstätigkeit im Vereinigten Königreich durch eine Betriebsstätte ausübt.

(4) Ein Konsortialantrag kann nicht gestellt werden, wenn bei der einen Gesellschaft der Gewinn aus einem Verkauf der von ihr gehaltenen Gesellschaftsanteile an der anderen Gesellschaft oder an deren Holdinggesellschaft als Betriebseinnahmen behandelt würde.

(5) Soweit in diesem Kapitel nichts anderes bestimmt ist, können zwei oder mehr antragstellende Gesellschaften in Bezug auf dieselbe übertragende Gesellschaft und dasselbe Geschäftsjahr dieser übertragenden Gesellschaft Anträge stellen.

(6) Ein Entgelt für einen Konzernabzug

a) bleibt bei der Berechnung der Gewinne oder Verluste jeder der beiden Gesellschaften für die Zwecke der Körperschaftsteuer unberücksichtigt und

b) gilt nicht als eine Ausschüttung … im Sinne der Corporation Tax Acts;

in dieser Subsection bezeichnet der Ausdruck ‚Entgelt für einen Konzernabzug' ein Entgelt, das die antragstellende Gesellschaft an die übertragende Gesellschaft gemäß einer zwischen ihnen geschlossenen Vereinbarung über einen im Wege des Konzernabzugs übertragenen Betrag zahlt und das diesen Betrag nicht übersteigt."

4 Section 406(1) und (2) des ICTA sieht vor:

„(1) Im Sinne dieser Section bedeutet

a) ‚Bindegliedgesellschaft‘ eine Gesellschaft, die zu einem Konsortium und auch zu einem Konzern gehört;

b) ‚Konsortialgesellschaft‘ im Verhältnis zu einer Bindegliedgesellschaft eine Gesellschaft, deren Anteile von dem Konsortium gehalten werden, zu dem die Bindegliedgesellschaft gehört;

c) ‚Konzerngesellschaft‘ im Verhältnis zu einer Bindegliedgesellschaft eine Gesellschaft, die zu dem Konzern gehört, zu dem auch die Bindegliedgesellschaft gehört, die aber nicht selbst zu dem Konsortium gehört, zu dem die Bindegliedgesellschaft gehört.

(2) Nach Maßgabe der nachstehenden Subsections (3) und (4) kann, falls die Bindegliedgesellschaft (ungeachtet eines fehlenden Gewinns) einen Konsortialantrag bezüglich des Verlusts oder eines anderweitig abzugsfähigen Betrags einer Konsortialgesellschaft in einem bestimmten Geschäftsjahr stellen könnte, eine Konzerngesellschaft jeden Konsortialantrag stellen, der von der Bindegliedgesellschaft gestellt werden könnte; …“

5 Section 413(3)(a) des ICTA lautet:

„… [Z]wei Gesellschaften [gelten] als zu einem Konzern gehörend, wenn die eine die 75% ige Tochtergesellschaft der anderen ist oder beide 75%ige Tochtergesellschaften einer dritten Gesellschaft sind; … “

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

6 Die Hutchison Whampoa Ltd (im Folgenden: Konzernmuttergesellschaft) ist eine Gesellschaft mit Sitz in Hong Kong.

7 Die antragstellenden Gesellschaften haben ihren Sitz im Vereinigten Königreich. Als mittelbare Tochtergesellschaften der Konzernmuttergesellschaft in Höhe von 75 % der Anteile gehörten sie im Sinne von Section 413(3)(a) des ICTA zu einem Konzern.

8 Die Hutchison 3G UK Ltd (im Folgenden: Verluste übertragende Gesellschaft) hat ihren Sitz ebenfalls im Vereinigten Königreich. Sie wird mittelbar von einem Konsortium gehalten und ist aufgrund dessen eine Konsortialgesellschaft im Sinne von Section 406(1)(b) des ICTA.

9 Zu diesem Konsortium gehört auch die Hutchison 3G UK Investment Sàrl (im Folgenden: Bindegliedgesellschaft) mit Sitz in Luxemburg. Da sie sowohl zu dem in Rn. 7 des vorliegenden Urteils genannten Konzern als auch zu dem in Rn. 8 des vorliegenden Urteils genannten Konsortium gehört, ist sie eine Bindegliedgesellschaft im Sinne von Section 406 (1)(a) des ICTA. Mit anderen Worten, über diese Gesellschaft sind die antragstellenden Gesellschaften für die Zwecke der steuerrechtlichen Vorschriften des Vereinigten Königreichs über den Konzernabzug im Rahmen eines Konsortiums mit der Verluste übertragenden Gesellschaft verbunden.

10 Die Bindegliedgesellschaft wird zu 100 % von einer anderen Gesellschaft, der Hutchison Europe Telecommunications Sàrl mit Sitz in Luxemburg gehalten.

11 Die Hutchison Europe Telecommunications Sàrl wird ihrerseits über verschiedene Gesellschaften, von denen einige ihren Sitz in Drittstaaten haben, mittelbar von der Konzernmuttergesellschaft gehalten.

12 Die Verluste übertragende Gesellschaft, deren Gesellschaftszweck in der Errichtung und dem Betrieb eines Mobilfunknetzes besteht, nahm erhebliche Investitionen vor, die zwischen 2002 und 2005 ihre Betriebsrechnung belasteten.

13 Die sich aus dieser Tätigkeit ergebenden Verluste konnten nach den Sections 402 bis 413 des ICTA mit den steuerpflichtigen Gewinnen anderer gebietsansässiger Gesellschaften, die zu dem Konzern oder zu dem Konsortium gehörten, verrechnet werden.

14 Die antragstellenden Gesellschaften, die in denselben Steuerjahren einen Gewinn erzielten, versuchten diese Möglichkeit zu nutzen und beantragten zu diesem Zweck bei den Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs nach den Sections 402(3) und 406 des ICTA einen Konzernabzug im Rahmen einen Konsortiums.

15 Ihr Antrag wurde abgelehnt mit der Begründung, dass die Bindegliedgesellschaft weder ihren steuerlichen Sitz im Vereinigten Königreich habe noch dort eine Geschäftstätigkeit durch eine Betriebsstätte ausübe. Diese Begründung wurde beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) angefochten, das daraufhin beschlossen hat, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Verstößt in dem Fall, dass

   a) nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats (wie des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland) eine Gesellschaft einen Antrag auf Konzernabzug für die Verluste einer im Eigentum eines Konsortiums stehenden Gesellschaft unter der Voraussetzung stellen kann, dass eine Gesellschaft, die zum selben Konzern gehört wie die antragstellende Gesellschaft, auch zu dem Konsortium gehört, und

   b) die Muttergesellschaft des Konzerns (die selbst weder die antragstellende, die Konsortial- noch die Bindegliedgesellschaft ist) nicht im Vereinigten Königreich oder einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist,

   das Erfordernis, wonach die „Bindegliedgesellschaft“ entweder im Vereinigten Königreich ansässig sein oder ihre Geschäftstätigkeit im Vereinigten Königreich durch eine dort belegene Betriebsstätte ausüben muss, gegen die Art. 49 AEUV und 54 AEUV?

2. Wenn Frage 1 zu bejahen ist, ist das Vereinigte Königreich dann verpflichtet, der antragstellenden Gesellschaft Abhilfe zu gewähren (z. B., indem dieser Gesellschaft gestattet wird, einen Verlustabzug für Verluste der Konsortialgesellschaft geltend zu machen), wenn

   a) die „Bindegliedgesellschaft“ von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht hat, aber die Konsortialgesellschaft und die antragstellenden Gesellschaften nicht von ihren unionsrechtlich geschützten Freiheiten Gebrauch gemacht haben,

   b) die übertragende Gesellschaft und die antragstellende Gesellschaft durch Gesellschaften verbunden sind, die nicht alle in der Europäischen Union oder im Europäischen Wirtschaftsraum ansässig sind?

Zu den Vorlagefragen

16 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach eine zu einem Konzern gehörende gebietsansässige

Gesellschaft die Möglichkeit hat, Verluste einer anderen, zu einem Konsortium gehörenden gebietsansässigen Gesellschaft auf sich zu übertragen, wenn eine „Bindegliedgesellschaft“, die sowohl diesem Konzern als auch diesem Konsortium angehört, ebenfalls in diesem Mitgliedstaat ansässig ist – unabhängig vom Sitz der Gesellschaften, die selbst oder über zwischengeschaltete Gesellschaften das Kapital der Bindegliedgesellschaft und der anderen von der Verlustübertragung betroffenen Gesellschaften halten –, während diese Möglichkeit nicht besteht, wenn die Bindegliedgesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

17 Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsbürgern zuerkennt, umfasst für diese die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen zu den gleichen Bedingungen, wie sie in den Rechtsvorschriften des Niederlassungsmitgliedstaats für dessen eigene Angehörige festgelegt sind. Mit ihr ist gemäß Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteile Saint-Gobain ZN, C−307/97, EU:C:1999:438, Rn. 35, sowie Marks & Spencer, C−446/03, EU:C:2005:763, Rn. 30).

18 Eine Regelung, wie sie im Ausgangsverfahren in Rede steht, macht die Möglichkeit, Verluste einer zu einem Konsortium gehörenden Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat im Wege des Abzugs auf eine andere Gesellschaft zu übertragen, die ihren steuerlichen Sitz im selben Mitgliedstaat hat und einem Konzern angehört, von der Voraussetzung abhängig, dass eine Bindegliedgesellschaft, die gleichzeitig diesem Konsortium und diesem Konzern angehört, in eben diesem Mitgliedstaat ansässig ist oder dort eine Geschäftstätigkeit durch eine Betriebsstätte ausübt.

19 Ein Abzug wie der im Ausgangsverfahren streitige stellt für die betreffenden Gesellschaften eine Steuervergünstigung dar. Er beschleunigt den Ausgleich der Verluste defizitärer Gesellschaften durch ihre unmittelbare Verrechnung mit Gewinnen anderer Konzerngesellschaften und verschafft dem Konzern dadurch einen Liquiditätsvorteil (Urteil Marks & Spencer, EU:C:2005:763, Rn. 32).

20 Das für die Bindegliedgesellschaft aufgestellte Sitzerfordernis schafft somit eine Ungleichbehandlung zwischen den gebietsansässigen Gesellschaften, die im Sinne des nationalen Steuerrechts durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden sind und die fragliche Steuervergünstigung erhalten, auf der einen Seite und den gebietsansässigen Gesellschaften, die durch eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden sind und diese Steuervergünstigung nicht erhalten, auf der anderen Seite.

21 Diese Ungleichbehandlung macht die Niederlassung einer Bindegliedgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich weniger attraktiv, da nach den geltenden nationalen Rechtsvorschriften die fragliche Steuervergünstigung nur gewährt wird, wenn die Bindegliedgesellschaften ihren Sitz im Vereinigten Königreich haben.

22 Der Umstand, dass es im Ausgangsverfahren nicht die im Vereinigten Königreich ansässigen antragstellenden Gesellschaften sind, deren Niederlassungsfreiheit beschränkt worden sein soll, hat keine Auswirkung auf die in der vorstehenden Randnummer getroffene Feststellung bezüglich des Vorliegens einer Ungleichbehandlung zwischen den gebietsansässigen Gesellschaften, die durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden sind, und den gebietsansässigen Gesellschaften, die durch eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden sind.

23 Der Gerichtshof hat nämlich bereits entschieden, dass sich eine Gesellschaft zu steuerlichen Zwecken auf eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer anderen, mit ihr verbundenen Gesellschaft berufen kann, sofern sich eine solche Beschränkung auf ihre eigene Besteuerung auswirkt (vgl. in diesem Sinne Urteil Philips Electronics UK, C−18/11, EU:C:2012:532, Rn. 39).

24 Um tatsächlich wirksam zu sein, muss die Niederlassungsfreiheit daher in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens die Möglichkeit für die antragstellenden Gesellschaften einschließen, sich auf sie zu berufen, wenn sie geltend machen, steuerlich schlechter behandelt zu werden als dies der Fall wäre, wenn sie mit der Verluste übertragenden Gesellschaft über eine im Vereinigten Königreich ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden gewesen wären.

25 Eine solche Ungleichbehandlung ist nur dann mit den Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind – wobei die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen ist –, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Philips Electronics UK, EU:C:2012:532, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Bezüglich der Vergleichbarkeit ist unstreitig, dass sich die steuerpflichtigen Gesellschaften, die durch eine im Vereinigten Königreich ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden sind, und diejenigen, die durch eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Bindegliedgesellschaft verbunden sind, im Hinblick auf das Ziel eines Steuersystems wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in objektiv vergleichbaren Situationen befinden, was die Möglichkeit anbelangt, im Vereinigten Königreich entstandene Verluste mittels eines Konzernabzugs im Rahmen eines Konsortiums untereinander zu übertragen.

27 Zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen könnten, ist festzustellen, dass sich die Regierung des Vereinigten Königreichs weder in ihren schriftlichen Erklärungen noch in der mündlichen Verhandlung auf sie berufen hat.

28 Es ist daher Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, welche Ziele mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Regelung verfolgt werden.

29 Im Hinblick darauf und um dem vorlegenden Gericht eine zweckdienliche Antwort zu geben, die es ihm ermöglicht, den Rechtsstreit, mit dem es befasst ist, zu entscheiden, ist darauf hinzuweisen, dass eine solche Regelung nicht mit Erfolg auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten oder auf die Bekämpfung der Steuerumgehung gestützt werden kann.

30 Auch wenn das Ziel der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten vom Gerichtshof als legitim anerkannt worden ist (vgl. u. a. Urteil National Grid Indus, C−371/10, EU:C:2011:785, Rn. 45) – zur Wahrung der Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen (vgl. Urteil, Lidl Belgium, C−414/06, EU:C:2008:278, Rn. 33) –, ist nämlich festzustellen, dass in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens die Besteuerungsbefugnis des Aufnahmemitgliedstaats, in dessen Hoheitsgebiet die für die Verluste der Konsortialgesellschaft ursächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, durch die Möglichkeit, auf eine gebietsansässige Gesellschaft im Wege eines Abzugs Verluste einer anderen Gesellschaft zu übertragen, in keiner Weise berührt wird, wenn die andere

Gesellschaft ihren steuerlichen Sitz ebenfalls in diesem Mitgliedstaat hat (vgl. in diesem Sinne Urteil Philips Electronics UK, EU:C:2012:532, Rn. 25 und 26).

31 Eine nationale Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, kann außerdem gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen (vgl. in diesem Sinne Urteile ICI, C−264/96, EU:C:1998:370, Rn. 26, Lankhorst-Hohorst, C−324/00, EU:C:2002:749, Rn. 37, de Lasteyrie du Saillant, C−9/02, EU:C:2004:138, Rn. 50, sowie Marks & Spencer, EU:C:2005:763, Rn. 57).

32 Eine solche Maßnahme könnte auch mit dem Ziel der Bekämpfung von Steueroasen gerechtfertigt werden.

33 Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass sich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur dann mit solchen Gründen rechtfertigen lässt, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung die Verhinderung von Verhaltensweisen ist, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist (Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C−196/04, EU:C:2006:544, Rn. 55).

34 Dies ist jedoch bei einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen, die in keiner Weise spezifisch das Ziel verfolgt, rein künstliche Gestaltungen zu bekämpfen, sondern darauf abzielt, den Gesellschaften, die zu Konzernen gehören, allgemein und im Rahmen von Konsortien im Besonderen einen Steuervorteil zu verschaffen, offensichtlich nicht der Fall.

35 Nach alledem kann die von den antragstellenden Gesellschaften beanstandete Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden, die das Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten oder das der Bekämpfung rein künstlicher Gestaltungen betreffen.

36 Folglich stellt die im Ausgangsverfahren fragliche Regelung eine nach den Art. 49 AEUV und 54 AEUV verbotene Beschränkung dar.

37 An diesem Ergebnis ändert auch der vom vorlegenden Gericht zu Bedenken gegebene Umstand nichts, dass die Muttergesellschaft des Konzerns und des Konsortiums sowie einige der in der Beteiligungskette zwischengeschalteten Gesellschaften ihren Sitz in Drittstaaten haben.

38 Ein solcher Umstand wirkt sich nämlich nicht auf die Berücksichtigung der Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften aus, die nach einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in den Genuss einer Steuervergünstigung kommen können.

39 Zwar enthält das die Niederlassungsfreiheit betreffende Kapitel des Vertrags anders als das Kapitel über den freien Kapitalverkehr keine Bestimmung, wonach sich der Geltungsbereich seiner Bestimmungen auf Sachverhalte erstreckt, an denen außerhalb der Europäischen Union ansässige Angehörige eines Drittstaats beteiligt sind. Daher können seine Bestimmungen nicht von einer in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaft geltend gemacht werden (vgl. entsprechend für den freien Dienstleistungsverkehr Urteil Fidium Finanz, C−452/04, EU:C:2006:631, Rn. 25).

40 Jedoch geht aus keiner Bestimmung des Unionsrechts hervor, dass die Herkunft der Anteilseigner – seien es natürliche oder juristische Personen – von in der Union ansässigen

Gesellschaften für deren Recht, sich auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen, eine Rolle spielen würde. Wie der Generalanwalt in Nr. 60 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, hängt der Unionsstatus einer Gesellschaft gemäß Art. 54 AEUV vom Ort des Sitzes und der Rechtsordnung, nach der die Gesellschaft gegründet wird, und nicht von der Staatsangehörigkeit ihrer Anteilseigner ab.

41 Überdies unterscheidet die Regelung des Konzernabzugs im Rahmen eines Konsortiums im Vereinigten Königreich, wie sie sich aus den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften ergibt, jedenfalls nicht danach, wo die Konzernmuttergesellschaft und die zwischengeschalteten Gesellschaften mit beherrschendem Einfluss auf die Gesellschaften, die untereinander Verluste übertragen möchten, ihren Sitz haben. Vom Sitzerfordernis der Bindegliedgesellschaft abgesehen schweigen die Bestimmungen des ICTA in der Fassung, die zu der für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit gegolten hat, über den Ort, an dem sich jede andere Gesellschaft befindet, die in der Beteiligungskette zwischen den Verluste beantragenden und den Verluste übertragenden Gesellschaften zwischengeschaltet oder übergeordnet sein könnte. Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs in der mündlichen Verhandlung eingeräumt hat, hätte daher ein Abzug wie der im Ausgangsverfahren beantragte in einem Fall, in dem die Bindegliedgesellschaft ihren Sitz im Vereinigten Königreich gehabt hätte, auf der Grundlage derselben Bestimmungen gewährt werden können, ohne dass der Umstand, dass die Konzernmuttergesellschaft und zwischengeschaltete Gesellschaften des Konzerns ihren Sitz in Drittstaaten hätten, dem entgegenstünde.

42 Folglich ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach eine zu einem Konzern gehörende gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit hat, Verluste einer anderen, zu einem Konsortium gehörenden gebietsansässigen Gesellschaft auf sich zu übertragen, wenn eine „Bindegliedgesellschaft“, die sowohl diesem Konzern als auch diesem Konsortium angehört, ebenfalls in diesem Mitgliedstaat ansässig ist – unabhängig vom Sitz der Gesellschaften, die selbst oder über zwischengeschaltete Gesellschaften das Kapital der Bindegliedgesellschaft und der anderen von der Verlustübertragung betroffenen Gesellschaften halten –, während diese Möglichkeit nicht besteht, wenn die Bindegliedgesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

Kosten

43 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 49 AEUV und 54 AEUV sind dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, wonach eine zu einem Konzern gehörende gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit hat, Verluste einer anderen, zu einem Konsortium gehörenden gebietsansässigen Gesellschaft auf sich zu übertragen, wenn eine „Bindegliedgesellschaft“, die sowohl diesem Konzern als auch diesem Konsortium angehört, ebenfalls in diesem Mitgliedstaat ansässig ist – unabhängig vom Sitz der Gesellschaften, die selbst oder über zwischengeschaltete Gesellschaften das Kapital der Bindegliedgesellschaft und der anderen von der Verlustübertragung betroffenen Gesellschaften halten –, während diese Möglichkeit nicht besteht, wenn die Bindegliedgesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

Unterschriften

---

* Verfahrenssprache: Englisch.