



SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott

vom 23. Oktober 2014<sup>(1)</sup>

**Rechtssache C-172/13**

**Europäische Kommission**

**gegen**

**Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland**

**unterstützt durch**

**Bundesrepublik Deutschland**

**Königreich Spanien**

**Königreich der Niederlande**

**Republik Finnland**

„Steuerrecht – Niederlassungsfreiheit – Art. 49 AEUV und Art. 31 des EWR-Abkommens – Nationale Körperschaftsteuer – Konzernbesteuerung – Verlustausgleich im Konzern („group relief“) – Verlustausgleich mit ausländischen Konzerngesellschaften – „Marks & Spencer-Ausnahme“ – Zeitpunkt der Feststellung einer fehlenden anderweitigen Möglichkeit der Verlustberücksichtigung in der Zukunft“

## **I – Einleitung**

1. Im vorliegenden Vertragsverletzungsverfahren geht es erneut um die Interpretation des Urteils Marks & Spencer<sup>(2)</sup>. In diesem Urteil hatte der Gerichtshof am Beispiel des britischen Rechts die Voraussetzungen aufgestellt, unter denen das Ertragsteuerrecht der Mitgliedstaaten einen Verlustausgleich im Konzern auch grenzüberschreitend ermöglichen muss, die sog. Marks & Spencer-Ausnahme.
2. Leider sind diese Voraussetzungen alles andere als klar. Dies zeigen nicht nur die Rechtssachen, in denen sich der Gerichtshof mit ihrer Anwendung im Einzelfall beschäftigen musste<sup>(3)</sup>. Darüber hinaus haben sowohl Generalanwalt Geelhoed als auch Generalanwalt Mengozzi zum Ausdruck gebracht, dass sie den Anwendungsbereich und den Sinn der Marks & Spencer-Ausnahme für unklar halten<sup>(4)</sup>. Diese Sicht teilen nicht nur ich selbst<sup>(5)</sup>, sondern auch eine Vielzahl rechtswissenschaftlicher Autoren, die unterschiedlichste Interpretationen der Marks & Spencer-Ausnahme vertreten<sup>(6)</sup>.
3. So verwundert es nicht, dass auch zwischen der Europäischen Kommission und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland keine Einigkeit darüber besteht, wie das Urteil Marks & Spencer richtigerweise umzusetzen ist, obwohl diese Entscheidung nun mittlerweile fast neun Jahre zurückliegt.

## **II – Rechtlicher Rahmen**

4. Das Vereinigte Königreich erhebt eine Steuer auf die Einkünfte juristischer Personen. Innerhalb von Konzernen des Europäischen Wirtschaftsraums besteht die Möglichkeit, einen Verlust, der einer Konzerngesellschaft in einem Steuerzeitraum entstanden ist, auf eine andere Konzerngesellschaft zu übertragen, damit diese den fremden Verlust mit ihren eigenen Einkünften verrechnen kann (sog. „group relief“, im Folgenden: Konzernabzug).
5. Ist der Verlust einer Konzerngesellschaft entstanden, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Union oder in einem Vertragsstaat der EFTA hat, der dem Europäischen Wirtschaftsraum angehört, gelten für den Konzernabzug jedoch besondere Bedingungen, die für den hier relevanten Zeitpunkt in den Sections 111 ff. des Corporation Tax Act 2010 (im Folgenden: CTA 2010) geregelt sind. Zu diesen Bedingungen gehört gemäß Section 119(2) CTA 2010, dass weder die ausländische Konzerngesellschaft noch eine andere Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, einen solchen Verlust im Rahmen ihrer ausländischen Besteuerung in Steuerzeiträumen nach dem Verlustentstehungsjahr mit etwaigen künftigen Einkünften zu verrechnen. Ob diese Möglichkeit besteht, ist nach Section 119(4) CTA 2010 unmittelbar nach Ablauf des Verlustentstehungsjahres festzustellen.

### III – Hintergrund des Rechtsstreits und Verfahren vor dem Gerichtshof

6. Das Vereinigte Königreich hatte den Konzernabzug im Hinblick auf ausländische Konzerngesellschaften – zunächst durch Änderung des Income and Corporation Taxes Act 1988 mit Wirkung ab dem 1. April 2006 – neu eingeführt, um den unionsrechtlichen Anforderungen im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit zu genügen. Diese hatte das Vereinigte Königreich dem Urteil Marks & Spencer entnommen, das am 13. Dezember 2005 ergangen war. Dort hatte der Gerichtshof für Recht erkannt(7):

„Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft allgemein 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. Es verstößt jedoch gegen die Artikel 43 EG und 48 EG, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit dann zu verwehren, 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 wenn 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.“

7. Die Kommission hatte Zweifel an der Vereinbarkeit der neuen britischen Vorschriften mit dem Urteil Marks & Spencer und gab dem Vereinigten Königreich mit Schreiben vom 19. Juli 2007 insofern Gelegenheit zur Äußerung. In ihrer mit Gründen versehenen Stellungnahme vom 23. September 2008 warf sie dem Vereinigten Königreich eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor. Insbesondere liege ein Verstoß darin, dass die Möglichkeit anderweitiger Verlustnutzung in der Zukunft bereits am Ende jedes Steuerzeitraums zu beurteilen und die neuen Bestimmungen nicht vor dem 1. April 2006 anzuwenden seien. Es folgte am 25. November 2010 noch eine ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme im Hinblick auf den neu verabschiedeten CTA 2010, der die bis dahin streitgegenständlichen Bestimmungen des Income and Corporation Taxes Act 1988 im Wesentlichen unverändert übernommen hatte.

8. Nachdem das Vereinigte Königreich der Aufforderung der Kommission zur Änderung seines Rechts nicht innerhalb der gesetzten Frist von zwei Monaten nachgekommen war, hat die Kommission am 5. April 2013 gemäß Art. 258 Abs. 2 AEUV beim Gerichtshof Klage erhoben und beantragt festzustellen, dass das Vereinigte Königreich dadurch gegen seine Pflichten aus Art. 49 AEUV und Art. 31 des EWR-Abkommens verstoßen hat, dass es Voraussetzungen für den grenzüberschreitenden Verlustausgleich in Konzernen aufgestellt hat, die es praktisch unmöglich machen, einen solchen Ausgleich vornehmen zu können, und diesen Ausgleich auf Zeiträume nach dem 1. April 2006 beschränkt hat, und dem Vereinigten Königreich die Kosten aufzuerlegen.

9. Das Vereinigte Königreich beantragt, die Klage der Kommission abzuweisen und der Kommission die Kosten aufzuerlegen.

10. Die Bundesrepublik Deutschland, das Königreich Spanien, das Königreich der Niederlande und die Republik Finnland wurden als Streithelfer zugelassen. Sie unterstützen die Anträge des Beklagten.

11. Die Parteien und die Streithelfer haben zunächst schriftlich und am 15. Juli 2014 auch mündlich verhandelt.

### IV – Würdigung

12. Die Kommission wirft dem Vereinigten Königreich eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit sowohl des AEUV als auch des EWR-Abkommens vor. Dazu macht sie zwei Klagegründe geltend.

13. Art. 49 in Verbindung mit Art. 54 AEUV und Art. 31 in Verbindung mit Art. 34 des EWR-Abkommens verbieten Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit grundsätzlich in identischer Weise (8). Deshalb werde ich bei der Prüfung der Klagegründe nicht zwischen diesen Bestimmungen unterscheiden.

*A – Zum ersten Klagegrund: praktische Unmöglichkeit des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs im Konzern*

14. Mit ihrem ersten Klagegrund sieht die Kommission die Niederlassungsfreiheit verletzt, weil nach dem Recht des Vereinigten Königreichs die Möglichkeit eines grenzüberschreitenden Konzernabzugs praktisch unmöglich sei.

15. Nach dem Urteil Marks & Spencer sei zwar unionsrechtlich grundsätzlich kein grenzüberschreitender Konzernabzug von Verlusten geboten. Eine Ausnahme gelte aber für den Fall, dass Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft im Rahmen der ausländischen Besteuerung weder für frühere noch für spätere Steuerzeiträume berücksichtigt werden könnten. Section 119(4) des CTA 2010 sehe aber vor, dass bereits am Ende des Steuerzeitraums, in dem der Verlust entstanden sei, festgestellt werden müsse, ob keine Möglichkeit zur anderweitigen Geltendmachung des Verlustes in der Zukunft bestehe. Zu diesem Zeitpunkt sei eine solche Feststellung aber nur dann möglich, wenn entweder der Sitzstaat der Tochtergesellschaft keinen Verlustvortrag erlaube oder wenn im Verlustentstehungsjahr mit der Liquidation der Tochtergesellschaft begonnen werde. Insbesondere

werde dadurch aber die Möglichkeit des Verlustausgleichs für den Fall ausgeschlossen, dass *nach* dem Verlustentstehungsjahr die Tätigkeit der Tochtergesellschaft eingestellt werde. Infolge der Regelung könne deshalb auch nur der Verlust eines einzigen Steuerzeitraums übertragen werden. Nach dem Urteil Marks & Spencer sei aber die Möglichkeit einer anderweitigen Berücksichtigung eines Verlustes in späteren Steuerzeiträumen erst zum Zeitpunkt des Antrags auf Konzernabzug zu prüfen.

16. Das Vereinigte Königreich hält dem entgegen, dass der grenzüberschreitende Konzernabzug nicht praktisch unmöglich sei. Die Bedingungen hierfür seien zwar restriktiv, dies sei aber allein die Folge der Rechtsprechung des Gerichtshofs. Insbesondere müsse nach dieser Rechtsprechung die Möglichkeit zur anderweitigen Berücksichtigung des Verlustes eben am Ende des Steuerzeitraums geprüft werden. Dies schließe aber nicht aus, dass auch die Einstellung der Geschäftstätigkeit oder die am Ende eines Steuerzeitraums bestehende Absicht einer baldigen Liquidation bei der Prüfung Berücksichtigung finden könnten. Im Übrigen würde eine Prüfung erst zum Zeitpunkt des Antrags auf Konzernabzug dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger entgegen der Rechtsprechung wählen könne, in welchem Mitgliedstaat seine Verluste berücksichtigt werden. Er könne dann nämlich, bevor er einen solchen Antrag stellt, seine Verhältnisse so gestalten, dass er zum Zeitpunkt des Antrags keine Möglichkeit mehr habe, den Verlust anderweitig geltend zu machen.

17. Ich halte den ersten Klagegrund zunächst für missverständlich formuliert. Denn die Kommission wirft dem Vereinigten Königreich vor, dass nach Section 119(4) des CTA 2010 ein Verlustausgleich nur dann möglich sei, wenn entweder der Sitzstaat der Tochtergesellschaft keinen Verlustvortrag erlaube oder wenn im Verlustentstehungsjahr mit der Liquidation der Tochtergesellschaft begonnen werde. Da gerade der letztgenannte Fall unzweifelhaft in der Praxis vorkommt, geht es der Kommission letztlich nicht darum, dass der grenzüberschreitende Verlustausgleich nach dem Recht des Vereinigten Königreichs praktisch unmöglich ist, sondern dass nicht sämtliche Fälle erfasst werden, welche die Niederlassungsfreiheit ihrer Ansicht nach gebietet.

18. Deshalb ist im Rahmen des ersten Klagegrundes zu prüfen, ob Section 119(4) des CTA 2010 gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, weil danach der grenzüberschreitende Verlustausgleich aufgrund des Zeitpunkts der Prüfung einer zukünftigen anderweitigen Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung nicht in ausreichendem Umfang zugelassen wird. Klarzustellen ist überdies, dass nach dem Vortrag der Kommission Gegenstand der Klage erstens nur die Übertragbarkeit von Verlusten einer gebietsfremden *Tochtergesellschaft*, nicht aber anderer Konzerngesellschaften ist, und die Klage zweitens nur Verluste aus *ausländischer* Tätigkeit, nicht aber Verluste betrifft, die eine gebietsfremde Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich mittels einer Betriebsstätte erwirtschaftet (9).

1. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

19. Die angegriffene Regelung beschränkt die Niederlassungsfreiheit, da sie für die Inanspruchnahme der Vorteile des Konzernabzugs höhere Hürden aufstellt, wenn eine Muttergesellschaft sich mit einer Tochtergesellschaft im Ausland niederlässt, als wenn sie Gleiches im Inland täte(10).

20. Diese Beschränkung betrifft zwei Vorteile des Konzernabzugs, die für die weitere Prüfung zu unterscheiden sind. Zum einen ergibt sich ein Liquiditätsvorteil, weil der Konzernabzug den Verlustausgleich innerhalb eines Konzerns beschleunigt(11). Solange die Konzerngesellschaften immer wieder auch Gewinne erwirtschaften, zahlt ein Konzern im Vereinigten Königreich aufgrund der Möglichkeiten des Konzernabzugs *ceteris paribus* zwar nicht weniger, aber später Steuern. Denn die Übertragung des Verlustes einer Tochter- auf die Muttergesellschaft hat auch zur Folge, dass der Tochtergesellschaft für ihre eigenen später zu versteuernden Gewinne kein verrechenbarer Verlustvortrag mehr zur Verfügung steht. Die für einen Steuerzeitraum verminderte Steuer der Muttergesellschaft wird also durch eine in einem späteren Steuerzeitraum erhöhte Steuer der Tochtergesellschaft kompensiert.

21. Es gibt aber noch einen zweiten, bedeutenderen Vorteil des Konzernabzugs. Sofern die Tochtergesellschaft im Saldo aller Steuerzeiträume ihrer Tätigkeit nur einen Verlust erzielt (im Folgenden: Totalverlust), wirkt der Konzernabzug über einen bloßen Liquiditätsvorteil hinaus. In diesem Fall zahlt die Muttergesellschaft aufgrund des Verlustausgleichs auf ihre Einkünfte in Höhe des Totalverlustes ihrer Tochtergesellschaft keine Steuern und zwar endgültig. Die gleiche Situation besteht, wenn die Tochtergesellschaft zwar nicht wirtschaftlich scheitert, ihr Verlustvortrag aber rechtlich begrenzt ist und aus diesem Grund entstandene Verluste bei ihr steuerlich ungenutzt bleiben.

22. Die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch Section 119(4) des CTA 2010 ist nach ständiger Rechtsprechung nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind (dazu sogleich unter 2), oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist(12) (dazu unter 3).

2. Objektive Vergleichbarkeit der Situationen

23. Zunächst ist also zu klären, ob die Situation einer Muttergesellschaft mit einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft, deren Verluste im Rahmen eines Konzernabzugs übertragen werden sollen, mit der Situation einer Muttergesellschaft mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft, mit deren Verlusten Gleiches geschehen soll, objektiv vergleichbar ist. Dies ist zweifelhaft, weil das Vereinigte Königreich grundsätzlich nur die Tätigkeit einer gebietsansässigen, nicht aber einer gebietsfremden Tochtergesellschaft besteuert.

24. Der Gerichtshof hatte hierzu im Urteil Marks & Spencer noch festgestellt, der Umstand allein, dass ein Mitgliedstaat die Tätigkeit gebietsfremder Tochtergesellschaften im Gegensatz zu gebietsansässigen Tochtergesellschaften nicht besteuert, rechtfertige noch keine Begrenzung des Konzernabzugs allein auf Verluste gebietsansässiger Tochtergesellschaften(13).

25. Diese Feststellung wird allerdings durch das kürzlich ergangene Urteil Nordea Bank Danmark, das die grenzüberschreitende Berücksichtigung von Verlusten gebietsfremder *Betriebsstätten* betraf, in Frage gestellt. Dort hat der Gerichtshof erstmalig den Grundsatz aufgestellt, dass sich in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gebietsfremde und gebietsansässige Betriebsstätten nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Der Gerichtshof bejahte zwar im Ergebnis die objektive Vergleichbarkeit, jedoch nur deshalb, weil sich der betreffende Mitgliedstaat entschieden hatte, auch die gebietsfremden Betriebsstätten der Besteuerung zu unterwerfen(14).

26. Es liegt vor dem Hintergrund dieser Betriebsstätten betreffenden Aussagen nahe, im Wege eines *argumentum a fortiori* anzunehmen, dass sich gebietsansässige und gebietsfremde *Tochtergesellschaften* im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten erst recht nicht in einer vergleichbaren Situation befinden. Denn während eine gebietsfremde Betriebsstätte nach dem international anerkannten Welteinkommensprinzip(15) noch der Steuerhoheit des Ansässigkeitsstaats der Gesellschaft untersteht und von ihm besteuert werden kann, ist dies bei gebietsfremden Tochtergesellschaften einer Gesellschaft grundsätzlich nicht der Fall. Diese unterliegen im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft allein mit ihrer inländischen Tätigkeit und gegebenenfalls im Rahmen einer ausnahmsweisen Hinzurechnungsbesteuerung zur Missbrauchsbekämpfung(16) der Besteuerung. Diese Ausnahmefälle sind aber nicht Gegenstand der vorliegenden Klage.

27. Dem im Urteil Nordea Bank Danmark aufgestellten Grundsatz kommt auch deshalb besondere Bedeutung zu, weil ich dem Gerichtshof zuvor vorgeschlagen hatte, die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen vollständig aufzugeben(17). Dieser Grundsatz läuft darauf hinaus, dass ein Mitgliedstaat Verluste einer ausländischen Tätigkeit nur dann zu berücksichtigen hat, wenn er diese Tätigkeit auch besteuert. Dies steht im Einklang sowohl mit der Rechtsprechung zur Verlustberücksichtigung vor dem Urteil Marks & Spencer als auch mit der Rechtsprechung in anderen steuerrechtlichen Bereichen. Zum einen hat der Gerichtshof bereits 1997 im Urteil Futura Participations und Singer festgestellt, dass eine steuerliche Berücksichtigung nur der inländischen Verluste der Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft dem steuerlichen Territorialitätsprinzip entspreche und daher keine Diskriminierung darstelle(18). Zum anderen stellte erst kürzlich das Urteil Kronos International für die Besteuerung von Dividenden klar, dass sich im Hinblick auf die Berücksichtigung einer Steuer auf die Ausschüttung von Dividenden gebietsansässige und gebietsfremde Tochtergesellschaften nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, wenn der Mitgliedstaat die Ausschüttung von Dividenden gebietsfremder Tochtergesellschaften nicht besteuert (19).

28. Es kommt hinzu, dass nach ständiger Rechtsprechung die objektive Vergleichbarkeit der Situationen im Hinblick auf das Ziel der betreffenden Regelung zu beurteilen ist(20). Das Ziel von Regelungen zur Konzernbesteuerung ist es, den Gesellschaften eines Konzerns – in unterschiedlicher Intensität – eine Besteuerung zu ermöglichen, als handelte es sich nur um einen einzigen Steuerpflichtigen(21). Auch im Angesicht dieses Ziels scheint mir die objektive Vergleichbarkeit der Verluste gebietsansässiger und gebietsfremder Tochtergesellschaften zweifelhaft. Denn eine gebietsansässige Muttergesellschaft und eine gebietsfremde Tochtergesellschaft als einen einzigen Steuerpflichtigen zu behandeln, erscheint verfehlt, soweit die gebietsfremde Tochtergesellschaft gar nicht der inländischen Besteuerung unterliegt und somit selbst gar kein Steuerpflichtiger ist.

29. Gleichwohl schlage ich nicht vor, im vorliegenden Fall die objektive Vergleichbarkeit der Situationen zu verneinen. Die Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen sollte nämlich nur Ungleichbehandlungen aussortieren, die offensichtlich und zweifelsfrei aus gutem Grund erfolgen. Der aufgezeigte Unterschied der Situation einer Muttergesellschaft mit gebietsansässiger bzw. gebietsfremder Tochtergesellschaft ist sicherlich gewichtig, wenn nicht entscheidend für die Prüfung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit. Er schließt einen solchen Verstoß jedoch nicht evident aus, wie bereits die gegenteilige Auffassung des Gerichtshofs im Urteil Marks & Spencer belegt. Dieser Unterschied muss deshalb als möglicher Rechtfertigungsgrund einer Ungleichbehandlung untersucht werden, was die Prüfung der Verhältnismäßigkeit der nationalen Regelung einschließt.

### 3. Rechtfertigung

30. Somit ist zu untersuchen, ob die einschränkende Bedingung für den Verlustausgleich mit gebietsfremden Tochtergesellschaften durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

31. Der Umstand, dass die ausländische Tätigkeit gebietsfremder Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich nicht der Steuer unterliegt, stellt einen solchen Rechtfertigungsgrund dar. Denn nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung hat ein Mitgliedstaat einen Verlust aus ausländischer Tätigkeit grundsätzlich nur dann zu berücksichtigen, wenn er diese Tätigkeit auch besteuert, mag dies der Gerichtshof nun als „Gewährleistung der Kohärenz einer Steuerregelung“(22), „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten“(23), „Wahrung der Symmetrie“ zwischen Gewinnbesteuerung und Verlustabzug(24), Verhinderung der „doppelten

Verlustberücksichtigung“(25) oder Verhinderung der „Steuerflucht“(26) bezeichnen(27). Diese Rechtsprechung wird zusätzlich bekräftigt durch die Aussagen des Gerichtshofs zur objektiven Vergleichbarkeit der Situationen, die wie gesehen(28) dem Umstand, ob ein Mitgliedstaat eine ausländische Tätigkeit besteuert oder nicht, wesentliche Bedeutung beimessen.

32. Damit ist das Vereinigte Königreich grundsätzlich berechtigt, nicht nur höhere Hürden für die Berücksichtigung von Verlusten aus der ausländischen Tätigkeit ausländischer Tochtergesellschaften im Konzernabzug aufzustellen, sondern sie insoweit ganz davon auszuschließen.

33. Allerdings hat das Vereinigte Königreich auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Danach sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, Mittel einzusetzen, die es zwar erlauben, das vom innerstaatlichen Recht verfolgte Ziel wirksam zu erreichen, die jedoch die Ziele und Grundsätze des einschlägigen Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen(29).

34. In dieser Hinsicht hat der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer festgestellt, dass ein vollständiger Ausschluss gebietsfremder Tochtergesellschaften vom Konzernabzug über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele „im Wesentlichen“ zu erreichen, und hat dabei die Marks & Spencer-Ausnahme geschaffen(30). Danach sind – kurz gesagt – die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft dann auf die Muttergesellschaft übertragbar, wenn diese Verluste nirgendwo sonst, weder für gegenwärtige, vergangene noch für zukünftige Steuerzeiträume Berücksichtigung finden können, wobei die Beweislast den Steuerpflichtigen trifft und die Mitgliedstaaten den Missbrauch dieser Ausnahme verhindern dürfen(31).

35. Der erste Klagegrund betrifft nun die Frage, ob die streitgegenständliche Ausnahmeregelung des Vereinigten Königreichs für die Übertragung von Verlusten gebietsfremder Tochtergesellschaften diesen Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit genügt, indem sie gemäß Section 119(4) des CTA 2010 für die Beurteilung der Möglichkeit zukünftiger Verlustberücksichtigung die Verhältnisse zum Ende des jeweiligen Verlustentstehungszeitraums als entscheidend ansieht.

#### *Die Rechtsprechung zur Marks & Spencer-Ausnahme*

36. Auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs lässt sich diese Frage nicht beantworten.

37. Das Urteil Marks & Spencer selbst trifft hierzu keine Aussage, weder in welchen Fällen eine Möglichkeit zukünftiger Verlustberücksichtigung ausgeschlossen, noch zu welchem Zeitpunkt dies festzustellen ist. Auf der einen Seite könnte die Entscheidung zwar von dem Gedanken getragen gewesen sein, einer Muttergesellschaft nicht den Liquiditätsvorteil des Konzernabzugs, aber dafür den endgültigen Vorteil der Verlustverrechnung im Fall eines Totalverlustes der Tochtergesellschaft zu ermöglichen(32). Bei dieser Interpretation stünde die streitgegenständliche Regelung im Widerspruch zum Urteil Marks & Spencer. Denn sie wäre untauglich, den Totalverlust einer Tochtergesellschaft zu identifizieren, weil dieser erst am Ende ihrer Tätigkeit unter Berücksichtigung sämtlicher Steuerzeiträume festgestellt werden kann. Auf der anderen Seite findet sich im Urteil aber keine Aussage, die auf die Berücksichtigung des Totalverlustes abstellt. Der Gerichtshof sah im Gegenteil die Niederlassungsfreiheit allein durch die Verweigerung des Liquiditätsvorteils beschränkt(33).

38. Die nachfolgende Rechtsprechung des Gerichtshofs hat darüber hinaus den Anwendungsbereich der Marks & Spencer-Ausnahme so stark eingeschränkt, dass es mir im Ergebnis sehr schwerfällt, überhaupt noch einen Anwendungsfall zu erkennen. Dies lässt sich anhand der ersten Rüge der Kommission verdeutlichen. Danach ist die britische Regelung zu restriktiv, weil sie nur dann einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich ermögliche, wenn entweder der Sitzstaat der Tochtergesellschaft keinen Verlustvortrag erlaube oder wenn im Verlustentstehungsjahr mit der Liquidation der Tochtergesellschaft begonnen werde. Beide Parteien des vorliegenden Rechtsstreits scheinen sich einig, dass zumindest in diesen beiden Fällen die Marks & Spencer-Ausnahme erfüllt ist. Dies ist nach der jüngsten Rechtsprechung des Gerichtshofs aber nicht der Fall.

39. Zum einen ist dem Urteil K zu entnehmen, dass ein Mitgliedstaat Verluste aus einer gebietsfremden Tätigkeit nicht berücksichtigen muss, wenn eine Verlustberücksichtigung am Ort der Tätigkeit rechtlich ausgeschlossen ist(34). Ist einer gebietsfremden Tochtergesellschaft also der Verlustvortrag nach dem Recht ihres Sitzstaates verwehrt, so besteht dort zwar keine Möglichkeit zukünftiger Verlustberücksichtigung mehr, gleichwohl verlangen die Grundfreiheiten keine Übertragung des Verlustes an die Muttergesellschaft. An dieser Stelle zeigt sich der Einfluss einer Rechtsprechungslinie, die sich erst nach dem Urteil Marks & Spencer entwickelt hat. Erstmals im Urteil Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt hat der Gerichtshof diese Linie in der Weise zusammengefasst, dass ein Mitgliedstaat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet ist, nachteilige Auswirkungen der „Besonderheiten“ des Steuerrechts eines anderen Mitgliedstaats zu kompensieren(35). In welchen Fällen die Steuerregelung eines Mitgliedstaats in diesem Sinne als besonders anzusehen ist – etwa weil sie von einem noch zu definierenden Unionsstandard des Verlustvortrags abweicht –, ist damit zwar noch nicht abschließend geklärt. Der deutsche Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung aber beispielsweise bereits in der Weise interpretiert, dass jegliche rechtlichen Beschränkungen des Verlustvortrags nicht die Unmöglichkeit anderweitiger Verlustberücksichtigung im Sinne der Marks & Spencer-Ausnahme zur Folge haben(36).

40. Zum anderen hat der Gerichtshof im Urteil A angenommen, dass die Abwicklung einer Tochtergesellschaft, die ihre Geschäftstätigkeit im Wesentlichen eingestellt hatte, allein nicht ausreicht, um anzunehmen, dass für sie in ihrem Sitzstaat keine Möglichkeit der Verlustberücksichtigung mehr besteht. Dies soll offenbar selbst bei einer Fusion gelten, mit der die Tochtergesellschaft sogar ihre

Rechtspersönlichkeit verliert. Es scheint im Gegenteil für die Annahme einer noch bestehenden Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung im Sitzstaat auszureichen, dass die Tochtergesellschaft für den Fall, dass sie nicht abgewickelt würde, noch – wenn auch minimale – Einnahmen hätte(37). Die Einstellung der Geschäftstätigkeit als solche reicht danach für die Erfüllung der Marks & Spencer-Ausnahme nicht aus, falls überhaupt noch Einnahmen erzielt werden. Eben dies ist aber die Situation sowohl bei der freiwilligen Liquidation einer Tochtergesellschaft als auch bei der Einleitung eines Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen, da im Zuge der Verwertung des Vermögens der Gesellschaft regelmäßig noch Einnahmen entstehen. Auch der Beginn einer Liquidation der Tochtergesellschaft stellt nach dem Urteil A somit keinen klaren Fall der Marks & Spencer-Ausnahme dar, ja noch nicht einmal der spätere Verlust der Rechtspersönlichkeit.

41. Der erste Klagegrund lässt sich somit nur dann beurteilen, wenn der Gerichtshof ausgehend vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit im Rahmen der vorliegenden Rechtssache klärt, ob die Marks & Spencer-Ausnahme noch gilt und wenn ja, welchen Inhalt sie hat.

#### *Die Überprüfung der Marks & Spencer-Ausnahme*

42. In Anlehnung an den Common-law-Grundsatz *stare decisis et non quieta movere* sollte zwar prinzipiell an vorangegangener Rechtsprechung festgehalten werden. Das Urteil Marks & Spencer hat *quieta* jedoch nie bewirkt, weil es in seinen Auswirkungen stets unklar blieb(38). Ich halte daher eine Überprüfung der Sinnhaftigkeit der Marks & Spencer-Ausnahme für möglich und auch für geboten(39).

43. Mit der Schaffung dieser Ausnahme im Urteil Marks & Spencer wollte der Gerichtshof eine Lücke füllen. Er sah es als Aufgabe des Unionsgesetzgebers an, den grenzüberschreitenden Verlustausgleich grundfreiheitenfreundlich zu regeln(40). Bis dahin sollten die Vorteile des Konzernabzugs den grenzüberschreitend tätigen Konzernen zumindest zum Teil zugute kommen und zwar für den Fall, dass ihnen alle anderen Möglichkeiten der Verlustberücksichtigung verschlossen sind.

44. Diese Regelung hat sich jedoch nicht als praktikabel erwiesen. Sie schützt daher die Interessen des Binnenmarkts nicht und ist folglich auch kein milderes Mittel zur Gewährleistung der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten. Denn sie führt im Ergebnis nicht zu einer Erleichterung der Tätigkeit grenzüberschreitender Konzerne, sondern ist eine schier unerschöpfliche Quelle des Rechtsstreits zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten. Dafür bestehen im Wesentlichen vier Gründe.

45. Erstens ist die Möglichkeit anderweitiger Verlustberücksichtigung in tatsächlicher Hinsicht nur dann wirklich ausgeschlossen, wenn die Tochtergesellschaft rechtlich nicht mehr existiert. Erst wenn sie vermögenslos ist und auch kein Vermögen mehr erwerben kann, ist gesichert, dass keine Gewinne mehr entstehen können, mit denen Verluste noch verrechnet werden können. Das Abwarten der vollständigen Abwicklung einer Tochtergesellschaft kann jedoch mitunter einen langen Zeitraum in Anspruch nehmen. So sind die Versuche zu erklären, diesen Zeitpunkt auf das Einstellen der Geschäftstätigkeit oder den Beginn der Liquidation vorzulegen, was jedoch zur Folge hat, die Unmöglichkeit der anderweitigen Verlustberücksichtigung *vorläufig* festzustellen. Dies zeigt sich besonders deutlich an dem im vorliegenden Verfahren geäußerten Vorschlag der Kommission, wider Erwarten nachträglich entstehende Gewinne der Tochtergesellschaft zur Korrektur dem Gewinn der Muttergesellschaft hinzuzurechnen, und an ihrer Unterscheidung zwischen „realen“ und „theoretischen“ Möglichkeiten einer anderweitigen Verlustberücksichtigung. Während der Gerichtshof im Urteil Marks & Spencer das von der Kommission vorgeschlagene Korrekturverfahren bereits abgelehnt hat (41), führt eine Unterscheidung zwischen „realen“ und „theoretischen“ Möglichkeiten nur zu Wahrscheinlichkeitsbetrachtungen, die ihrer Natur nach keine Rechtssicherheit vermitteln.

46. Zweitens ist für den Fall, dass die Verlustberücksichtigung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft rechtlich ausgeschlossen ist, die Marks & Spencer-Ausnahme in Konflikt geraten mit einer anderen Rechtsprechungslinie. Obwohl beispielsweise der rechtliche Ausschluss des Verlustvortrags im Sitzstaat der Tochtergesellschaft ein klarer Fall der Anwendung der Marks & Spencer-Ausnahme sein müsste, steht dies wie gesehen nach Auffassung des Gerichtshofs im Widerspruch zu einem Grundsatz, der sich in ständiger Rechtsprechung nach dem Urteil Marks & Spencer herausgebildet hat(42).

47. Drittens kann die Unmöglichkeit anderweitiger Verlustberücksichtigung vom Steuerpflichtigen willkürlich herbeigeführt werden. Diese Möglichkeit widerspricht aber der auch vom Vereinigten Königreich angeführten Rechtsprechung, wonach ein Steuerpflichtiger nicht die Wahl hat, welchem Steuersystem er unterliegt(43). Bereits im Urteil Marks & Spencer hatte der Gerichtshof deshalb auch den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, Sachverhaltsgestaltungen zur Steuerumgehung zu verhindern(44). Wann nun aber beispielsweise die Abwicklung einer Tochtergesellschaft aus steuerlichen Gründen erfolgt und wann nicht, ist im Einzelfall schwer zu klären.

48. Viertens ist der Mitgliedstaat der Muttergesellschaft aufgrund der Niederlassungsfreiheit nur zur Gleichbehandlung verpflichtet. Für jeglichen grenzüberschreitenden Verlustausgleich wäre also im Nachhinein festzustellen, welche steuerlichen Ergebnisse die gebietsfremde Tochtergesellschaft produziert hätte, wenn sie im Inland ansässig gewesen wäre. Unter Umständen muss so über einen Zeitraum von Jahrzehnten eine fiktive steuerliche Situation nachträglich ermittelt werden.

#### *Die Aufgabe der Marks & Spencer-Ausnahme*

49. Eine für den Binnenmarkt praktikable Berücksichtigung von Verlusten gebietsfremder Tochtergesellschaften könnte nur ihre laufende Berücksichtigung in Verbindung mit der Hinzurechnung späterer Gewinne bringen, wie sie im Urteil Marks & Spencer bereits einmal diskutiert wurde(45). Eine solche Lösung würde der Muttergesellschaft sowohl den Liquiditätsvorteil als auch den Vorteil der

Berücksichtigung des Totalverlustes sichern<sup>(46)</sup>. Diese Lösung hätte aber eine weitgehende Gleichbehandlung der Verluste gebietsfremder und gebietsansässiger Tochtergesellschaften zur Folge. Sie würde damit von dem gefestigten Rechtsprechungsgrundsatz, wonach ein Mitgliedstaat einen Verlust aus ausländischer Tätigkeit nur dann zu berücksichtigen hat, wenn er diese Tätigkeit auch besteuert<sup>(47)</sup>, nichts mehr übrig lassen.

50. Die Aufgabe der Marks & Spencer-Ausnahme ist vor diesem Hintergrund die ausgewogenste Lösung, weil sie den genannten Rechtsprechungsgrundsatz wahrt und hierfür – angesichts der geschilderten Defizite der Marks & Spencer-Ausnahme – auch kein milderes Mittel zur Verfügung steht. Für die Aufgabe der Marks & Spencer-Ausnahme sprechen darüber hinaus drei weitere Gründe.

51. Erstens löst sie Widersprüche im Verhältnis zur übrigen steuerrechtlichen Rechtsprechung des Gerichtshofs auf, die eine klare Abgrenzung der Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten vorsieht. So hat er im Urteil National Grid Indus für Recht erkannt, dass ein Mitgliedstaat bei der Sitzverlegung einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat eine Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse ihres Vermögens erheben darf und Verluste, die nach der Sitzverlegung aufgrund von Wertminderungen ihres Vermögens eintreten, steuerlich nicht zu berücksichtigen hat. Dies gilt auch dann, wenn der andere Mitgliedstaat solche Verluste nicht berücksichtigt, da die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, zu berücksichtigen ist<sup>(48)</sup>. Ebenso klar hat der Gerichtshof im Urteil X Holding dem Königreich der Niederlande zugestanden, gebietsfremde Tochtergesellschaften aus einem Konzernbesteuerungssystem, das ebenfalls die Berücksichtigung von Verlusten einer Tochtergesellschaft umfasst, vollständig und ohne Ausnahmen auszuschließen<sup>(49)</sup>.

52. Zweitens beachtet diese Lösung das Gebot der Rechtssicherheit, das einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts darstellt. Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sind und dass ihre Anwendung für den Einzelnen voraussehbar ist<sup>(50)</sup>. Dies hat auch für Rechtsvorschriften zu gelten, die sich aus der Auslegung der Grundfreiheiten durch den Gerichtshof ergeben. Wie die vergangenen Jahre gezeigt haben, erfüllt die Marks & Spencer-Ausnahme das Gebot der Rechtssicherheit nicht, sondern macht Investitionsbedingungen unvorhersehbar sowie streitanfällig.

53. Drittens verletzt die Aufgabe der Marks & Spencer-Ausnahme auch nicht das Leistungsfähigkeitsprinzip, wie es die Kommission im Rahmen der mündlichen Verhandlung behauptet hat. Denn es geht im vorliegenden Fall um die fiktive Behandlung verschiedener Steuerpflichtiger als ein einziger Steuerpflichtiger. Mutter- und Tochtergesellschaft werden aber grundsätzlich nicht gemeinsam besteuert, weil sie nämlich verschiedene Rechtssubjekte sind, die ihre je eigene Leistungsfähigkeit haben. Zumindest die Tochtergesellschaft hat auch keinen Zugriff auf das Vermögen der Muttergesellschaft. Vor diesem Hintergrund halte ich ein Konzernsteuersystem von vornherein nicht aus Gründen der Leistungsfähigkeit für geboten.

#### *Ergebnis*

54. Im Ergebnis genügt somit auch die vollständige Verweigerung des Verlustausgleichs mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Jegliche Beschränkung des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs mit einer Tochtergesellschaft ist damit durch die Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung bzw. der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten<sup>(51)</sup> gerechtfertigt.

#### 4. Ergebnis zum ersten Klagegrund

55. Da die streitgegenständliche Regelung des Vereinigten Königreichs im Rahmen des Konzernabzugs somit über das unionsrechtlich Gebotene sogar hinausgeht, indem sie in einigen Fällen einen grenzüberschreitenden Verlustausgleich vorsieht, verstößt sie nicht gegen die Niederlassungsfreiheit. Der erste Klagegrund ist daher zurückzuweisen.

#### *B – Zum zweiten Klagegrund: zeitliche Beschränkung des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs im Konzern*

56. Als zweiten Klagegrund führt die Kommission an, dass auch die zeitliche Begrenzung der Möglichkeit zum grenzüberschreitenden Konzernabzug auf Verluste, die nach dem 1. April 2006 entstanden sind, gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße.

57. Auch der zweite Klagegrund ist zurückzuweisen, weil das Vereinigte Königreich keine unionsrechtliche Pflicht hatte, sein Recht zum Konzernabzug überhaupt zu ändern.

#### *C – Ergebnis und Kosten*

58. Damit ist die Klage in vollem Umfang abzuweisen, weil keiner der beiden Klagegründe berechtigt ist.

59. Über die Kosten der Parteien ist nach Art. 138 Abs. 1, über die Kosten der Streithelfer nach Art. 140 Abs. 1 der Verfahrensordnung zu entscheiden.

#### **V – Entscheidungsvorschlag**

60. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, über die Klage der Kommission gegen das Vereinigte Königreich wie folgt zu befinden:

ie Klage wird abgewiesen.

ie Europäische Kommission hat die Kosten zu tragen.

ie Bundesrepublik Deutschland, das Königreich Spanien, das Königreich der Niederlande und die Republik Finnland haben ihre eigenen Kosten zu tragen.

---

Originalsprache: Deutsch.

---

2 – Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

---

3 – Vgl. insbesondere Urteile Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), A (C-123/11, EU:C:2013:84) und K (C-322/11, EU:C:2013:716); siehe auch die noch anhängige Rechtssache Timac Agro Deutschland (C-388/14).

---

4 – Vgl. Schlussanträge Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation des Generalanwalts Geelhoed (C-374/04, EU:C:2006:139, Nr. 65) und Schlussanträge K des Generalanwalts Mengozzi (C-322/11, EU:C:2013:183, Nrn. 87 und 88).

---

5 – Vgl. meine Schlussanträge A (C-123/11, EU:C:2012:488, Nrn. 47 bis 60).

---

6 – Der Gerichtshof hat bislang 142 wissenschaftliche Veröffentlichungen registriert, die sich unmittelbar mit den genannten Urteilen beschäftigen, vgl. die Rechtsprechungsdatenbank unter [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu).

---

7 – Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Tenor).

---

8 – Vgl. Urteil A (C-48/11, EU:C:2012:485, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).

---

9 – Siehe zu Verlusten einer Betriebsstätte das Urteil Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532).

---

10 – Vgl. Urteile ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, Rn. 20 bis 23), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 28 bis 34) und Felixstowe Dock and Railway Company u.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 17 bis 21).

---

11 – Vgl. Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 32) und Felixstowe Dock and Railway Company u.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 19).

---

12 – Vgl. nur Urteil Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

---

13 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 40); gestützt auf dieses Urteil ebenso Urteil A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 34 und 35).

---

14 – Vgl. Urteil Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 24).

---

15 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 39).

---

16 – Vgl. Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544).

---

17 – Vgl. meine Schlussanträge Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, Nrn. 21 bis 28).

---

18 – Urteil Futura Participations und Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, Rn. 21 und 22).

---

19 – Vgl. Urteil Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, Rn. 81).

---

20 – Vgl. nur Urteile X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 22) und SCA Group Holding u.a. (C-39/13, C-40/13 und C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 28).

---

21 – Vgl. zur niederländischen „fiscale eenheid“: Urteil SCA Group Holding u.a. (C-39/13, C-40/13 und C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 51).

---

22 – Vgl. Urteil K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 64 bis 71).

---

23 – Vgl. Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 45), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 31), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 28), A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 42), K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 55) und Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 32).

---

24 – Vgl. Urteile National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 58) und Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

---

25 – Vgl. Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 47 und 48), Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 35 und 36) und A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 44).

---



26 – Vgl. Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 49) und A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 45).

---

27 – Vgl. auch Urteile National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 80) und K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 72), die eine zumindest teilweise Identität der Rechtfertigungsgründe der steuerlichen Kohärenz und der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis sehen.

---

28 – Siehe oben, Nrn. 25 bis 28.

---

29 – Siehe nur Urteil BDV Hungary Trading (C-563/12, EU:C:2013:854, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

---

30 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 55).

---

31 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 56 und 57).

---

32 – Vgl. oben, Nrn. 20 und 21.

---

33 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 32).

---

34 – Vgl. Urteil K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 76 bis 81).

---

35 – Vgl. Urteil Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 49), das sich auf die Urteile Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 51) und Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, Rn. 42) stützt; siehe nachfolgend auch das Urteil K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 79).

---

36 – Vgl. Bundesfinanzhof, Urteile vom 9. Juni 2010, I R 100/09, Rn. 11 und vom 9. Juni 2010, I R 107/09, Rn. 17.

---

37 – Vgl. Urteil A (C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 51 bis 53).

---

38 – Vgl. oben, Nrn. 2 sowie 37 bis 40.

---

39 – Vgl. zu einer solchen Überprüfung der eigenen Rechtsprechung das Urteil Keck und Mithouard (C-267/91 und C-268/91, EU:C:1993:905, Rn. 14 bis 16).

---

40 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 58).

---

41 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 54 bis 58).

---

42 – Siehe oben, Nr. 39.

---

43 – Vgl. Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 29 bis 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

---

44 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 57).

---

45 – Vgl. Urteil Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 54).

---

46 – Vgl. oben, Nrn. 20 und 21.

---

47 – Siehe oben, Nr. 31.

---

48 – Urteil National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 58 und 61).

---

49 – Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89).

---

50 – Siehe nur Urteil Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, Rn. 127 und die dort angeführte Rechtsprechung).

---

51 – Vgl. oben, Nr. 31.