

Rechtssache C-322/11

K

(Vorabentscheidungsersuchen des Korkein hallinto-oikeus [Finnland])

„Art. 56 EG und 58 EG – Freier Kapitalverkehr – Steuervorschriften, nach denen es einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person verwehrt ist, Verluste aus der Veräußerung von in einem anderen Mitgliedstaat belegenem unbeweglichen Vermögen vom Gewinn aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen im Mitgliedstaat der Besteuerung abzuziehen – Aufteilung der Besteuerungsbefugnis – Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Verhältnismäßigkeit“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen des Korkein hallinto-oikeus (Finnland) ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen K, einer in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Person, und der finnischen Finanzverwaltung, da diese K verwehrt hatte, den Verlust aus der Veräußerung einer in Frankreich belegenen Immobilie im Jahr 2004 von seinen in Finnland zu besteuern den Kapitaleinkünften in Abzug zu bringen.
2. Diese Ablehnung beruht auf der Anwendung der Bestimmungen des am 11. September 1970 in Helsinki unterzeichneten Abkommens zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung der Republik Finnland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerflucht auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (im Folgenden: französisch-finnisches Doppelbesteuerungsabkommen) in Verbindung mit den Bestimmungen des finnischen Einkommensteuergesetzes (Tuloverolaki) in seiner für das Steuerjahr 2004 geltenden Fassung und den Bestimmungen des Gesetzes zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung (Kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta annettu laki).
3. Nach dem finnischen Einkommensteuergesetz sind Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, einschließlich von unbeweglichem Vermögen, steuerpflichtige Kapitaleinkünfte und können Verluste aus der Veräußerung von Vermögen im Steuerjahr und in den drei darauf folgenden Jahren von den Gewinnen aus der Veräußerung von anderem Vermögen entsprechend der Entstehung der Gewinne abgezogen werden. Der Einkommensteuersatz für Kapitaleinkünfte lag im Jahr 2004 pauschal bei 29 %.
4. Was in Frankreich belegenes unbewegliches Vermögen anbelangt, ergibt sich jedoch aus dem französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen sowie aus den Bestimmungen des Gesetzes zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, dass die Einkünfte aus

solchem Vermögen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden können, in dem dieses Vermögen liegt. Dies bedeutet gemäß dem Grundsatz der Steuersymmetrie auch, dass die Verluste, einschließlich Zinsen, aus der Veräußerung von in Frankreich belegenen unbeweglichen Vermögen in Finnland nicht abzugsfähig sind.

5. Da K der Ansicht ist, dass der von ihm begehrte steuerliche Vorteil, nämlich die Möglichkeit, Verluste aus der Veräußerung einer in Frankreich belegenen Immobilie vom Gewinn aus der Veräußerung von Wertpapieren in Finnland in Abzug zu bringen, insbesondere auf der Ausübung der Kapitalverkehrsfreiheit beruht, erhob er vor dem Verwaltungsgericht Turku gegen die Ablehnung der finnischen Finanzverwaltung Klage.

6. Nachdem diese Klage abgewiesen worden war, legte K beim vorlegenden Gericht Rechtsmittel ein.

7. K machte vor dem vorlegenden Gericht geltend, dass, wenn seinem Rechtsbehelf nicht stattgegeben werde, der Verlust endgültig nicht als Abzug berücksichtigt werde, da er in Finnland unbeschränkt steuerpflichtig sei und in Frankreich kein sonstiges Einkommen oder Vermögen habe. Dies verstoße insbesondere gegen Art. 56 EG und könne nicht mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden.

8. Das vorlegende Gericht führt aus, eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person könne den Verlust aus der Veräußerung einer in Finnland belegenen Immobilie gemäß dem Einkommensteuergesetz in Abzug bringen, nicht jedoch den Verlust aus der Veräußerung einer in Frankreich belegenen Immobilie. In einem dem Ausgangsverfahren ähnlichen Verfahren habe es bereits entschieden, dass Verluste aus dem Verkauf einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie nicht von in Finnland steuerpflichtigen Einkünften in Abzug gebracht werden könnten, aber diese Entscheidung sei vor den Urteilen [Lidl Belgium \(2\)](#) und [Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt \(3\)](#) ergangen.

9. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts unterscheidet sich das vorliegende Verfahren jedoch dadurch von den beiden genannten Urteilen, dass der K entstandene Verlust, dessen Abzug er in Finnland geltend mache, nicht mit einer in Frankreich an einer Betriebsstätte ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zusammenhänge. Bei der Fortsetzung einer solchen Tätigkeit sei naturgemäß davon auszugehen, dass die Betriebsstätte später Gewinne erwirtschaftete, von denen die Verluste abgezogen werden könnten; auch sei nicht sicher, dass die Verluste endgültig seien, und es bestehe die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung. Wenn dagegen dem Steuerpflichtigen in dem anderen Mitgliedstaat keine Einkommensquelle verbleibe, von der die Verluste in Abzug gebracht werden könnten, stelle sich die Lage hinsichtlich der Beurteilung der Endgültigkeit der Verluste anders dar, obwohl auch die französische Steuerregelung die Möglichkeit enthalte, Verluste aus der Veräußerung von Vermögen von den Einkünften der Folgejahre in Abzug zu bringen.

10. Unter diesen Umständen hat das vorlegende Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die [Art. 56 EG] und [58 EG] dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Person den Verlust aus der Veräußerung einer in Frankreich belegenen Immobilie nicht von dem in Finnland zu besteuern den Gewinn aus der Veräußerung von Aktien in Abzug bringen darf, während sie den Verlust aus der Veräußerung einer entsprechenden in Finnland belegenen Immobilie unter bestimmten Voraussetzungen von den Veräußerungsgewinnen abziehen darf?

11. Der Kläger des Ausgangsverfahrens, die finnische, die deutsche und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht.

12. Im Rahmen prozessleitender Maßnahmen hat der Gerichtshof die am schriftlichen Verfahren Beteiligten gebeten, schriftlich zu der Frage Stellung zu nehmen, welche Auswirkungen die Urteile [de Groot \(4\)](#), [Lakebrink](#) und [Peters-Lakebrink \(5\)](#) sowie [Renneberg \(6\)](#)

zur Berücksichtigung der Steuerkraft der Steuerpflichtigen auf das vorliegende Verfahren haben. Die Beteiligten haben fristgerecht auf diese Frage geantwortet.

13. Mit Ausnahme der Regierung des Vereinigten Königreichs von Großbritannien und Nordirland, die nicht vertreten war, haben sich diese Beteiligten in der Sitzung vom 10. Januar 2013 mündlich geäußert.

II – Würdigung

14. Zu den Maßnahmen, die durch Art. 56 Abs. 1 EG als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verboten sind, gehören insbesondere solche, die geeignet sind, in einem Mitgliedstaat ansässige Personen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten⁽⁷⁾.

15. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Anwendung der finnischen Rechtsvorschriften in Verbindung mit dem französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen eindeutig, dass die Verluste von K aus der Veräußerung seiner in Frankreich belegenen Immobilie – die Ablehnung der finnischen Steuerbehörden, diese Verluste von seinen Gewinnen aus der Veräußerung von Wertpapieren in Finnland in Abzug zu bringen, liegt dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde – von der Besteuerung solcher Veräußerungsgewinne aus Wertpapieren in Finnland hätten abgezogen werden können, wenn die Immobilie in Finnland belegt gewesen wäre.

16. Die Anwendung dieser nationalen Steuervorschriften in Verbindung mit denjenigen des Abkommens führt dazu, dass zwischen Steuerpflichtigen nach dem Ort ihrer Kapitalanlage in der Europäischen Union unterschieden wird, und sie ist geeignet, in Finnland ansässige Personen davon abzuhalten, eine Immobilie in einem anderen Mitgliedstaat als der Republik Finnland zu erwerben. Sie stellt daher eine nach Art. 56 Abs. 1 EG grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar.

17. Wie sich aus der Rechtsprechung ergibt, kann eine Steuervorschrift eines Mitgliedstaats, die eine solche Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, dennoch als mit den Bestimmungen des EG-Vertrags über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die von ihr vorgesehene Ungleichbehandlung gemäß Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn diese Ungleichbehandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist⁽⁸⁾.

18. K ist der Ansicht, diese Voraussetzungen seien im Ausgangsverfahren nicht erfüllt, und es sei nicht akzeptabel, dass seine Verluste aus dem Verkauf seiner in Frankreich belegenen Immobilie weder in diesem Mitgliedstaat noch in Finnland in Abzug gebracht werden könnten.

19. Die anderen am Verfahren Beteiligten sind gegenteiliger Ansicht.

20. Genauer gesagt sind die finnische, die deutsche und die schwedische Regierung sowie die Kommission in erster Linie der Ansicht, dass sich die Ungleichbehandlung aus objektiv unterschiedlichen Situationen ergebe. Ebenso wie die Regierung des Vereinigten Königreichs vertreten diese Verfahrensbeteiligten hilfsweise auch die Auffassung, dass eine solche Ungleichbehandlung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei, nämlich insbesondere aufgrund der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, wie sie sich aus der Anwendung des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens ergebe. Die deutsche und die schwedische Regierung machen darüber hinaus geltend, diese Beschränkung sei durch die Notwendigkeit der Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt.

21. Ich schließe mich im Wesentlichen der Argumentation dieser Verfahrensbeteiligten an.

22. Fest steht, dass nach Art. 58 Abs. 1 Buchst. a EG nicht jede Unterscheidung zwischen den Steuerpflichtigen nach dem Mitgliedstaat ihrer Kapitalanlage ohne Weiteres mit dem EG-

Vertrag vereinbar ist(9). Daher sind nur die Unterschiede in der steuerlichen Behandlung zulässig, die auf objektiv unterschiedlichen Situationen beruhen.

23. Im vorliegenden Fall gründet sich die Ablehnung der finnischen Steuerbehörden, von den Gewinnen von K aus der Veräußerung von Wertpapieren in Finnland die Verluste aus der Veräußerung seiner Immobilie in Frankreich in Abzug zu bringen, auf das Kriterium der geografischen Belegenheit dieser Immobilie.

24. Für die Überprüfung der Objektivität dieses Unterscheidungskriteriums müssen sein Ursprung und das mit ihm verfolgte Ziel berücksichtigt werden, nämlich die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten im Wege eines Abkommens. Die Ablehnung der finnischen Steuerbehörden, im Ausgangsverfahren ihre Steuerhoheit auszuüben, wird nämlich nur aufgrund der Bestimmungen des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens verständlich.

25. Diese Prüfung überlagert sich mit derjenigen der Rechtfertigung von Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs wegen eines zwingenden Grundes des Allgemeininteresses.

26. Ich schlage daher vor, die Vereinbarkeit der Ablehnung der finnischen Steuerbehörden mit der Kapitalverkehrsfreiheit vorrangig unter diesem Gesichtspunkt zu prüfen.

27. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach der derzeitigen Rechtsprechung die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten Beschränkungen der Ausübung der im EG-Vertrag vorgesehenen Verkehrsfreiheiten(10) für sich allein genommen wirksam neutralisieren kann.

28. Außerdem schreibt das Unionsrecht nach seinem gegenwärtigen Stand, außer in bestimmten, vorliegend nicht einschlägigen Fällen(11), die Kriterien für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, um insbesondere Doppelbesteuerungen zu beseitigen, nicht vor. Die Mitgliedstaaten bleiben daher in Ermangelung unionsrechtlicher Maßnahmen zur Vereinheitlichung oder Harmonisierung befugt, solche Kriterien, insbesondere im Wege von Abkommen, festzulegen(12).

29. Im vorliegenden Fall sieht Art. 6 Abs. 1 des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens für die Besteuerung von Einkünften aus unbeweglichem Vermögen vor, dass hierfür der Vertragsstaat zuständig ist, in dem dieses Vermögen belegen ist.

30. Hätte die Veräußerung der in Frankreich belegenen Immobilie von K einen Gewinn erbracht, so wäre dieser gemäß dem französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen in Frankreich und entsprechend der in diesem Mitgliedstaat zum Zeitpunkt der Erzielung des Gewinns geltenden Steuerbemessungsgrundlage und dem Steuersatz besteuert worden.

31. Aus den Akten und den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen ergibt sich auch, dass in diesem Fall nach den finnischen Steuervorschriften die Republik Finnland einen solchen Gewinn bei der Besteuerung der Einkünfte von K in diesem Mitgliedstaat in voller Höhe ausgenommen und ihn auch nicht anderweitig berücksichtigt hätte.

32. Da K bei der Veräußerung seiner in Frankreich belegenen Immobilie eine Wertminderung oder einen Verlust erlitten hat und der Verlust in diesem Mitgliedstaat endgültig zu sein scheint – sei es aufgrund der vom vorlegenden Gericht dargelegten Umstände, sei es generell, weil, wie die Kommission ausgeführt hat, in Frankreich erlittene Verluste aus der Veräußerung einer in diesem Mitgliedstaat belegenen Immobilie weder von den Gesamteinkünften noch vom Gewinn aus der Veräußerung einer anderen Immobilie in Abzug gebracht werden können(13) –, begehrt K im Ausgangsverfahren von den finnischen Behörden den Abzug eines solchen Verlusts von dem in Finnland erzielten Gewinn aus der Veräußerung von Wertpapieren.

33. Es trifft zwar zu, wie K in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof ausgeführt hat, dass Art. 6 Abs. 1 des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens nicht ausdrücklich die Verluste aus der Veräußerung von Immobilien regelt.

34. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass sich diese Vorschrift, im Gegensatz zu anderen Bestimmungen des Abkommens, auch nicht auf „Gewinne“ bezieht, sondern dass sie allgemein die Besteuerungsbefugnis für „Einkünfte“ aus unbeweglichem Vermögen dem Mitgliedstaat zuweist, in dem dieses liegt. Solche Einkünfte können positiv (Gewinn oder Ertrag) oder negativ (Verlust oder Wertminderung) sein.

35. Im Übrigen kann es, wie der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Besteuerung von Gesellschaften festgestellt hat, zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein, sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste das Steuerrecht nur eines dieser Staaten anzuwenden(14).

36. Würde nämlich, so der Gerichtshof weiter, den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so würde dadurch das Ziel der Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, da die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde(15).

37. Mit der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die sich in den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens widerspiegeln kann, soll daher insbesondere die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, gewahrt werden (16).

38. Dieser grundsätzliche Ansatz, der für Gesellschaften entwickelt wurde, gilt meines Erachtens auch für steuerpflichtige natürliche Personen, da er einerseits auf der Abgrenzung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beruht und andererseits im Prinzip kein sachlicher Grund für eine Unterscheidung der Steuerpflichtigen nach juristischen Personen oder natürlichen Personen ersichtlich ist.

39. Auf die Situation eines Steuerpflichtigen wie K angewandt, hat dieser Ansatz zur Folge, dass die hauptsächlich auf der Anwendung des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens beruhende Ablehnung der finnischen Steuerbehörden, den Abzug der streitigen Verluste aus der Veräußerung einer Immobilie zu gewähren, grundsätzlich mit den Art. 56 EG und 58 EG vereinbar ist.

40. Diese Ablehnung beruht nämlich auf der Wahrung des Grundsatzes der Symmetrie in Finnland, wie er sich aus der Anwendung des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens in Verbindung mit den finnischen Steuervorschriften ergibt, zwischen der Steuerbefreiung der erzielten Gewinne und der Nichtabzugsfähigkeit der Verluste eines finnischen Steuerpflichtigen aus der Veräußerung einer in Frankreich belegenen Immobilie oder umgekehrt zwischen dem Recht der Französischen Republik, Gewinne aus der Veräußerung einer in Frankreich belegenen Immobilie zu besteuern, und der ihr zuerkannten Zuständigkeit, einen Abzug für die bei einer solchen Veräußerung erlittenen Verluste zu gewähren.

41. Mit anderen Worten: Da die Republik Finnland insbesondere gemäß dem französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen für die Besteuerung von Einkünften aus der Veräußerung von in Frankreich belegenen Immobilien nicht zuständig ist, kann im Prinzip von ihr nicht verlangt werden, dass sie diese bilaterale Aufteilung der Besteuerungsbefugnis überschreitet und bereit ist, nur die Verluste eines ihrer Steuerpflichtigen aus der Veräußerung einer solchen Immobilie in Frankreich zu berücksichtigen.

42. Eine solche Lösung steht nicht im Widerspruch zu der im Urteil Renneberg gefundenen Lösung.

43. In dieser Rechtssache wandte sich Herr Renneberg, der in Belgien ansässig war, aber sein gesamtes Arbeitseinkommen (Bezüge als Angehöriger des öffentlichen Dienstes) in den Niederlanden erzielte, gegen die Weigerung der niederländischen Finanzverwaltung, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer in den Niederlanden Verluste aus der Vermietung einer ihm gehörenden Immobilie in Belgien zu berücksichtigen. Zur Rechtfertigung dieser Beschränkung einer der im EG-Vertrag vorgesehenen Verkehrsfreiheiten, in diesem Fall die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, berief sich die niederländische Regierung auf Bestimmungen des mit dem Königreich Belgien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens, denen zufolge das Königreich Belgien befugt war, die Einkünfte aus in Belgien belegenen Immobilien zu besteuern, während die Niederlande die Bezüge eines Angehörigen des niederländischen öffentlichen Dienstes besteuern konnten.

44. Zu dem von der niederländischen Regierung angegebenen Grund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen diesen beiden Mitgliedstaaten hat der Gerichtshof im Rahmen der Rechtssache Renneberg festgestellt, der Umstand, dass die Parteien des Steuerabkommens von ihrer Freiheit Gebrauch gemacht hätten, die Anknüpfungspunkte für die Bestimmung ihrer jeweiligen Steuerhoheit festzulegen, habe gleichwohl nicht dazu geführt, dass dem Königreich der Niederlande jegliche Befugnis abgesprochen worden sei, bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für das Einkommen eines gebietsfremden Steuerpflichtigen, der einen wesentlichen Teil oder die Gesamtheit seiner steuerpflichtigen Einkünfte in den Niederlanden erziele, die negativen Einkünfte im Zusammenhang mit einer in Belgien belegenen Immobilie zu berücksichtigen⁽¹⁷⁾.

45. Aus den Angaben des vorlegenden Gerichts und den Antworten der niederländischen Regierung auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs ging nämlich hervor, wie der Gerichtshof im Anschluss an meine Schlussanträge festgestellt hat, dass die negativen Einkünfte aus einer in Belgien belegenen Immobilie von der niederländischen Finanzverwaltung für die Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens von gebietsansässigen Steuerpflichtigen berücksichtigt wurden⁽¹⁸⁾, so dass die Nichtberücksichtigung der negativen Einkünfte von Steuerpflichtigen wie Herrn Renneberg nicht von den von den Parteien des Abkommens gewählten Anknüpfungspunkten abhing, d. h. dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Immobilie belegen war, sondern in Wirklichkeit davon, dass diese Steuerpflichtigen in den Niederlanden nicht als Gebietsansässige galten⁽¹⁹⁾.

46. Mit anderen Worten: Anders als im vorliegenden Ausgangsverfahren beruhte die Versagung des Abzugs der Verluste des Herrn Renneberg nicht auf dem Kriterium der geografischen Belegenheit der Immobilie, das von den Parteien des Steuerabkommens im gegenseitigen Einvernehmen bestimmt worden war, sondern auf dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen, was von den niederländischen Behörden einseitig festgelegt worden war.

47. In diesem Stadium der Prüfung ist auch zu untersuchen, ob die Ablehnung der finnischen Steuerbehörden gegenüber K im Hinblick auf das verfolgte Ziel verhältnismäßig ist⁽²⁰⁾, da, wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, die Verluste dieses Steuerpflichtigen aus der Veräußerung seiner in Frankreich belegenen Immobilie endgültig würden, wenn sie nicht von seinem in Finnland erzielten Gewinn aus der Veräußerung von Wertpapieren abgezogen würden. Diese Prüfung betrifft auch die Frage, ob die Ausweitung des vorstehend skizzierten Ansatzes auf einen Fall wie den des Ausgangsverfahrens mit der Rechtsprechungslinie zur Berücksichtigung der Steuerkraft von steuerpflichtigen natürlichen Personen in Einklang steht.

48. Auf die Zweifel mancher Verfahrensbeteiligter, ob die Verluste von K aus der Veräußerung seiner Immobilie in Frankreich endgültig sind, ist nicht näher einzugehen. Diese Bedenken sind meines Erachtens auszuräumen, da, wie bereits erwähnt, in Frankreich erlittene Verluste aus der Veräußerung einer in diesem Mitgliedstaat belegenen Immobilie weder von den Gesamteinkünften noch vom Gewinn aus der Veräußerung einer anderen Immobilie in Abzug gebracht werden können⁽²¹⁾. Die Beurteilung, ob diese Verluste endgültig sind, obliegt jedenfalls dem vorlegenden Gericht.

49. Wird nun davon ausgegangen, dass die in Rede stehenden Verluste endgültig sind,

besteht, entgegen dem Vorbringen mancher Verfahrensbeteiligter, mit Sicherheit auch nicht die Gefahr einer doppelten Berücksichtigung dieser Verluste, selbst wenn die Republik Finnland diese berücksichtigen müsste.

50. Im Hinblick auf den hier untersuchten Rechtfertigungsgrund würde jedoch die von K vertretene Auffassung dazu führen, dass von der Republik Finnland verlangt würde, die in dem Abkommen vorgesehene Verteilung der Besteuerungsbefugnis, die es zusammen mit der Französischen Republik festgelegt hat, zu ignorieren oder gar zu missachten, zumindest was den Abzug von Verlusten eines finnischen Steuerpflichtigen aus der Veräußerung seiner in Frankreich belegenen Immobilie anbelangt.

51. Muss der Wohnsitzmitgliedstaat eines Steuerpflichtigen wie K den Abzug solcher Verluste aus der Veräußerung einer Immobilie zulassen, da der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Immobilie belegen ist, dies nicht gestattet?

52. Ich meine nicht.

53. Der Gerichtshof hat zwar in seinen Urteilen de Groot und Renneberg zur Auslegung von Art. 39 EG bereits entschieden, dass „die zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendeten Mechanismen oder die nationalen Steuersysteme, die eine Ausschließung oder Milderung der Doppelbesteuerung bewirken, ... den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten gewährleisten [müssen], dass ihre *gesamte persönliche und familiäre Situation* im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, *unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben*, da andernfalls eine mit den Vertragsbestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer unvereinbare Ungleichbehandlung entstünde, die sich keineswegs aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben würde“(22), wobei diese Erwägungen auch „im Hinblick auf die Berücksichtigung der Gesamtsteuerkraft eines Arbeitnehmers“(23) gelten.

54. Unabhängig davon, wie der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens mit der „persönlichen und familiären Situation“ der Steuerpflichtigen oder ihrer „Gesamtsteuerkraft“ zusammenhängt, ist die vorstehend getroffene Feststellung meines Erachtens jedoch vor dem Hintergrund jedes dieser Verfahren zu sehen.

55. Die auffälligste Gemeinsamkeit dieser beiden Verfahren ist dabei, dass der Mitgliedstaat, gegenüber dem die streitigen Abzüge geltend gemacht wurden (personen- und familienbezogene Abzüge von der Einkommensteuer in der Rechtssache de Groot, Abzug von negativen Einkünften aus Vermietung bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer in der Rechtssache Renneberg)(24), nämlich der Wohnmitgliedstaat in der Rechtssache de Groot und der Beschäftigungsmitgliedstaat in der Rechtssache Renneberg, seine Steuerhoheit im Hinblick auf diese Einkünfte, wenn auch begrenzt, ausgeübt hat, ohne jedoch diesen Steuerpflichtigen die Steuervergünstigungen zu gewähren, die andere Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation erhielten (in beiden Fällen gebietsansässige Steuerpflichtige).

56. Unter solchen Umständen ist es offensichtlich, dass die Ausweitung der steuerlichen Behandlung, die gebietsansässigen Steuerpflichtigen im Rahmen eines rein inländischen Sachverhalts vorbehalten ist, auf gebietsansässige Steuerpflichtige, die ein Arbeitseinkommen aus einem anderen Mitgliedstaat beziehen (der der Rechtssache de Groot zugrunde liegende Sachverhalt), und auf Steuerpflichtige, die gebietsfremd sind, aber ihr gesamtes Arbeitseinkommen in dem Beschäftigungsmitgliedstaat erzielen (der dem Urteil Renneberg zugrunde liegende Sachverhalt), nur die Modalitäten für die Ausübung der Steuerhoheit des ersuchten Mitgliedstaats betreffen.

57. Somit unterscheiden sich die beiden untersuchten Fälle(25) von dem der vorliegenden Rechtssache zugrunde liegenden Fall, in dem ein Steuerpflichtiger seinen Wohnmitgliedstaat um den Abzug einer Einkommenskategorie ersucht, nämlich von Einkünften aus der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie, hinsichtlich derer der Wohnmitgliedstaat keine Steuerhoheit hat.

58. Zu prüfen bleibt nunmehr noch, ebenfalls im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der Ablehnung der finnischen Steuerbehörden, ob es sich bei dem Sachverhalt des Ausgangsverfahrens um eine, so mehrere Verfahrensbeteiligte, „Marks & Spencer-Ausnahme“ handelt(26).

59. In der Rechtssache Marks & Spencer war der Gerichtshof im Wesentlichen mit der Frage befasst, ob die Niederlassungsfreiheit nationalen Steuervorschriften entgegensteht, nach denen es einer Muttergesellschaft verwehrt ist, Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat entstanden sind, während ein solcher Abzug für Verluste einer sogenannten „gebietsansässigen“ Tochtergesellschaft zugelassen ist („Konzernabzug“).

60. Der Gerichtshof hat zwar schnell festgestellt, dass es sich bei den fraglichen Steuervorschriften um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit handelt, er war jedoch der Ansicht, dass diese Beschränkung durch die drei Gründe, die von den Mitgliedstaaten im Verfahren vor dem Gerichtshof vorgetragen worden waren, insgesamt gerechtfertigt sein konnte, nämlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung und die Gefahr der Steuerflucht.

61. In Randnr. 55 des Urteils Marks & Spencer hat der Gerichtshof gleichwohl entschieden, dass

„die streitige beschränkende Maßnahme dann über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele im Wesentlichen zu erreichen, 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“.

62. Ohne weitere Erklärungen hat der Gerichtshof daraus geschlossen, dass es, sofern die gebietsansässige Muttergesellschaft gegenüber den Steuerbehörden nachweist, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn es ihr verwehrt wird, von ihrem in diesem Mitgliedstaat steuerpflichtigen Gewinn die Verluste ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaft abzuziehen(27).

63. In der Folge schien der Gerichtshof, indem er den eigenständigen Charakter des auf der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten beruhenden Rechtfertigungsgrundes in seinen späteren Urteilen zur Berücksichtigung von grenzübergreifenden Verlusten allmählich gefestigt hat, die „Marks & Spencer-Ausnahme“ aufgeben zu wollen.

64. Im Urteil Lidl Belgium, das die steuerliche Behandlung von Verlusten einer im Großherzogtum Luxemburg belegenen Betriebsstätte dieser Gesellschaft zum Gegenstand hatte, hat der Gerichtshof für die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der in dieser Rechtssache fraglichen Steuervorschrift nicht nur ausgeschlossen, dass die betreffende Gesellschaft nachgewiesen hat, dass die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Ausnahme erfüllt sind(28), sondern er hat ganz allgemein hinzugefügt, dass, „[wenn] ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, die Besteuerungsbefugnis über deren Einkünfte zugewiesen hat, ... der Umstand, dass dem Stammhaus die Möglichkeit eingeräumt wird, für die Berücksichtigung der Verluste dieser Betriebsstätte in seinem Sitzstaat oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, die

Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigen [würde]"(29).

65. Der Gerichtshof hat kürzlich, wie Generalanwältin Kokott ausgeführt hat(30), in dem Urteil X Holding, das auf dem Gesichtspunkt der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis beruht, die „Marks & Spencer-Ausnahme“ nicht erwähnt, obwohl er die Verhältnismäßigkeit einer Steuervorschrift eines Mitgliedstaats, die dem entgegenstand, dass eine Muttergesellschaft mit ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaft eine steuerliche Einheit bildet (so dass sie die freie Wahl gehabt hätte, welches Steuersystem auf die Verluste ihrer Tochtergesellschaft anwendbar ist), weil deren Gewinne nicht den Steuervorschriften dieses Mitgliedstaats unterlagen, ausführlich untersucht hat.

66. Diese Entwicklung ist durchaus verständlich, denn wenn ein Mitgliedstaat, dem die Steuerhoheit nicht zusteht, Verluste berücksichtigen müsste, die unter der Steuerhoheit eines anderen Mitgliedstaats entstanden sind, wenn diese Verluste in diesem anderen Mitgliedstaat nicht oder nicht mehr berücksichtigt werden können, würde dies dem Ziel einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis letztlich entgegenstehen. In diesem Fall wird dieses Ziel nämlich überhaupt nicht mehr erreicht(31).

67. Vor dem Hintergrund der neueren Rechtsprechung war Generalanwältin Kokott der Ansicht, dass die „Marks & Spencer-Ausnahme“, die sie im Übrigen für unklar und undeutlich hielt(32), keine Anwendung mehr finden kann, wenn als Rechtfertigungsgrund allein die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten geltend gemacht wird(33).

68. Im Zusammenhang mit der Rechtssache, in der Generalanwältin Kokott diesen Vorschlag unterbreitet hat und die die Ablehnung der finnischen Steuerbehörden betraf, einer finnischen Gesellschaft den Abzug der Verluste ihrer schwedischen Tochtergesellschaft, die ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hatte und mit der sie fusionieren wollte, zu gewähren, hat Generalanwältin Kokott dem Gerichtshof hauptsächlich vorgeschlagen, festzustellen, dass diese Ablehnung im Hinblick auf das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt war, ohne dass es auf die Frage ankommt, ob die schwedische Tochtergesellschaft in ihrem Sitzmitgliedstaat noch eine Möglichkeit zur Berücksichtigung ihres Verlustvortrags hat(34).

69. Der Gerichtshof hat sich in seinem Urteil A vom 21. Februar 2013(35) diesen Vorschlag jedoch nicht zu eigen gemacht und im Wesentlichen wieder das im Urteil Marks & Spencer entwickelte Prüfungsschema herangezogen.

70. Nachdem der Gerichtshof die beschränkende Maßnahme der finnischen Behörden zunächst anhand der drei bereits in der Rechtssache Marks & Spencer vorgebrachten Rechtfertigungsgründe geprüft hatte(36), ging er zur Prüfung der Verhältnismäßigkeit dieser Maßnahme im Hinblick auf die „Ziele im Wesentlichen“ über(37) und wies darauf hin, dass es für die Erfüllung dieses Kriteriums der Muttergesellschaft ermöglicht werden muss, nachzuweisen, dass die schwedische Tochtergesellschaft die Möglichkeiten der Berücksichtigung der Verluste in ihrem Sitzstaat ausgeschöpft hat und es keine Möglichkeiten gibt, dass diese Verluste in diesem Mitgliedstaat in künftigen Veranlagungszeiträumen berücksichtigt werden(38).

71. Angesichts des klaren Vorschlags von Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen war dieser deutliche Rückgriff auf die „Marks & Spencer-Ausnahme“ sicherlich kein Zufall.

72. Im Urteil A vom 21. Februar 2013 werden jedoch die Gründe für die Anwendung dieser Ausnahme nicht erläutert. Solche Erläuterungen wären insbesondere auch deshalb hilfreich gewesen, da dieses Urteil nach einer Reihe von Urteilen ergangen ist, die, wie bereits erwähnt, darauf hindeuteten, dass die „Marks & Spencer-Ausnahme“ aufgegeben wurde oder dies zumindest bald der Fall sein würde.

73. Wenn dies, wie das Urteil A bestätigt, nicht der Fall ist, so gibt der Gerichtshof in keiner Weise Aufschluss über die Kriterien, anhand derer die Fälle festgelegt werden könnten, in

denen diese Ausnahme anwendbar ist, und die Fälle, in denen sie nicht zur Anwendung kommt.

74. Eine mögliche Lesart, die meines Erachtens jedoch zurückzuweisen ist, ist die Anzahl und die Art der geltend gemachten Rechtfertigungsgründe.

75. Ich glaube nicht, dass der Umstand, dass der Gerichtshof wie in der dem Urteil Marks & Spencer zugrunde liegenden Rechtssache die drei in der Rechtssache A geltend gemachten Rechtfertigungsgründe geprüft hat – darunter, wie bereits erwähnt, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten –, im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit der fraglichen steuerlichen Maßnahme andere Folgen hat, als wenn der Gerichtshof den letztgenannten Rechtfertigungsgrund als eigenständigen Grund geprüft hätte.

76. Wenn logischerweise, und wie bereits ausgeführt, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten für sich allein die Prüfung, ob eine gebietsfremde Tochtergesellschaft alle Möglichkeiten der Berücksichtigung ihrer Verluste in ihrem Sitzmitgliedstaat ausgeschöpft hat, überflüssig machen kann, ist nicht ersichtlich, inwiefern diese Fähigkeit, eine solche Prüfung zu neutralisieren, beeinträchtigt sein sollte, wenn neben einem solchen, im Allgemeininteresse liegenden Ziel auch andere, mit derselben nationalen Steuermaßnahme verfolgte Rechtfertigungsgründe vorliegen.

77. Eine andere Erklärung, die meines Erachtens sicherlich überzeugender ist, könnte darauf beruhen, ob sich das von dem Mitgliedstaat verfolgte Ziel und die beschränkende Maßnahme, mit der es erreicht werden soll, aus einem Abkommen oder einer einseitigen Regelung ergeben.

78. Wenn sich die steuerliche Maßnahme unmittelbar aus der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten im Wege eines Abkommens ergibt, wäre nicht zu fragen, ob die Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten in dem zuständigen Mitgliedstaat ausgeschöpft wurden, da sich die Beschränkung unmittelbar aus der in dem Steuerabkommen getroffenen Aufteilung ergibt und nicht aus der Anwendung einer einzelnen Steuerregelung.

79. Dies ist im Übrigen die Lösung, für die sich der Gerichtshof in den Randnrn. 47 bis 52 des vom vorlegenden Gericht genannten Urteils Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt entschieden hat und die bereits im Urteil Lidl Belgium angedeutet war.

80. Wenn das Ziel und die beschränkende Maßnahme, mit der es erreicht werden soll, nur auf einer einzelnen (einseitig angenommenen) Steuerregelung beruhen, könnte dagegen die Anwendung der „Marks & Spencer-Ausnahme“ in Betracht kommen.

81. Würde in der vorliegenden Rechtssache einem solchen Ansatz gefolgt, wäre festzustellen, dass die gegenüber K ergangene Ablehnung, die unmittelbar auf die Bestimmungen des französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommens zurückzuführen ist, im Hinblick auf das Ziel der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten verhältnismäßig ist, ohne dass zu prüfen wäre, ob die in Frankreich erlittenen Verluste von K aus der Veräußerung einer Immobilie endgültig sind.

82. Eine solche Auslegung der „Marks & Spencer-Ausnahme“ stößt jedoch auf gewisse Hindernisse.

83. Zum einen hängt sie ganz wesentlich von den Begleitumständen des Verfahrens ab, ob z. B. innerhalb des rechtlichen Rahmens eines Vorabentscheidungsersuchens Bestimmungen eines Steuerabkommens berücksichtigt wurden⁽³⁹⁾.

84. Zum anderen, was noch entscheidender ist, entspricht sie nicht dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung.

85. Während in der Rechtssache X Holding die streitige Beschränkung (einer Muttergesellschaft war es nicht möglich, mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft eine wirtschaftliche Einheit zu bilden) auf einer einseitigen niederländischen Maßnahme beruhte, hat der Gerichtshof festgestellt, dass diese im Hinblick auf das Ziel der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis verhältnismäßig war, da die Gewinne der gebietsfremden Tochtergesellschaft nicht den niederländischen Steuervorschriften unterlagen, ohne dass er hierbei zuvor die Anwendbarkeit der „Marks & Spencer-Ausnahme“ geprüft hat.

86. Ebenso, allerdings im umgekehrten Fall, hat der Gerichtshof in seinem Urteil Lidl Belgium – nachdem er hervorgehoben hatte, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der „Marks & Spencer-Ausnahme“ im Ausgangsverfahren nicht erfüllt waren – festgestellt, dass die Niederlassungsfreiheit dem nicht entgegensteht, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steuerbemessungsgrundlage die Verluste einer Betriebsstätte, die ihr gehört und in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, nicht abziehen kann, obwohl die streitige Beschränkung auf einem zwischen den beiden Mitgliedstaaten geschlossenen bilateralen Steuerabkommen beruhte(40).

87. Letztlich bleiben die Fälle, in denen der Gerichtshof von der „Marks & Spencer-Ausnahme“ Gebrauch macht, unklar, wie Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache, die zum Urteil A geführt hat, zutreffend festgestellt hat.

88. Aus den genannten Gründen sowie aus Gründen der Rechtssicherheit könnte der Gerichtshof die Gelegenheit nutzen, die Anwendung einer solchen Ausnahme zu klären und ihren Sinn und Zweck darzulegen.

89. Anderenfalls und falls diese Ausnahme für die Fälle, in denen die Steuerbeschränkungen mit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten begründet werden, nicht einfach aufgegeben wird, könnte der Gerichtshof, zumindest in einem ersten Schritt, die Anwendung dieser Ausnahme auf die Fälle beschränken, in denen die fraglichen Beschränkungen ausschließlich auf einseitigen Maßnahmen der Mitgliedstaaten beruhen; dieser Vorschlag kann auf die Gründe des Urteils Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt gestützt werden.

90. Würde jedenfalls die Republik Finnland im vorliegenden Verfahren gezwungen, und sei es wegen der Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, wie sie im französisch-finnischen Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen wurde, zu überschreiten, würde dies die Rechtsprechung in Frage stellen, mit der der Gerichtshof die den Mitgliedstaaten vorbehaltene Befugnis anerkannt hat. Es erscheint mir unmöglich, dem Gerichtshof einen solchen Vorschlag zu unterbreiten.

91. Aus diesen Gründen schlage ich vor, auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 56 EG und 58 EG dem nicht entgegenstehen, dass ein Mitgliedstaat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens einer in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person die Möglichkeit versagt, den Verlust aus der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie von dem im ersten Mitgliedstaat zu besteuern den Gewinn aus der Veräußerung von Aktien in Abzug zu bringen, während eine in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtige Person den Verlust aus der Veräußerung einer entsprechenden, in diesem Mitgliedstaat belegenen Immobilie unter bestimmten Voraussetzungen von ihren Veräußerungsgewinnen abziehen darf.

III – Ergebnis

92. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorabentscheidungsfrage des Korkein hallinto-oikeus wie folgt zu antworten:

Die Art. 56 EG und 58 EG stehen dem nicht entgegen, dass ein Mitgliedstaat aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einer in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person die Möglichkeit versagt, den Verlust aus der

Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie von dem im ersten Mitgliedstaat zu besteuern den Gewinn aus der Veräußerung von Aktien in Abzug zu bringen, während eine in diesem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtige Person den Verlust aus der Veräußerung einer entsprechenden, in diesem Mitgliedstaat belegenen Immobilie unter bestimmten Voraussetzungen von ihren Veräußerungsgewinnen abziehen darf.

1 – Originalsprache: Französisch.

2 – Urteil vom 15. Mai 2008 (C-414/06, Slg. 2008, I-3601).

3 – Urteil vom 23. Oktober 2008 (C-157/07, Slg. 2008, I-8061).

4 – Urteil vom 12. Dezember 2002 (C-385/00, Slg. 2002, I-11819).

5 – Urteil vom 18. Juli 2007 (C-182/06, Slg. 2007, I-6705).

6 – Urteil vom 16. Oktober 2008 (C-527/06, Slg. 2008, I-7735).

7 – Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 40), und vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (C-436/08 und C-437/08, Slg. 2011, I-305, Randnr. 50).

8 – Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 – Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 17. Januar 2008, Jäger (C-256/06, Slg. 2008, I-123, Randnr. 40), und vom 22. April 2010, Mattner (C-510/08, Slg. 2010, I-3553, Randnr. 32).

10 – Zur Kapitalverkehrsfreiheit vgl. Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen (Randnr. 121) sowie in diesem Sinne Urteil Santander Asset Management SGIC u. a. (Randnr. 47). Vgl. auch zur Niederlassungsfreiheit Urteile vom 25. Februar 2010, X Holding (C-337/08, Slg. 2010, I-1215, Randnrn. 27 bis 33), vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 45), und vom 6. September 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 23).

11 – Vgl. Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6) und Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen (ABl. L 157, S. 38).

12 – Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteile vom 16. Juli 2009, Damseaux (C-128/08, Slg. 2009, I-6823, Randnrn. 29 f. und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 20. Oktober 2011, Kommission/Deutschland (C-284/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

13 – Vgl. auch die amtlichen Informationen der französischen Verwaltung zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilien, die auf der Website <http://vosdroits.service-public.fr/F10864.xhtml> abrufbar sind.

14 – Vgl. insbesondere Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Randnr. 45), sowie Urteile Lidl Belgium (Randnr. 31) und X Holding (Randnr. 28).

15 – Vgl. insbesondere Urteile Lidl Belgium (Randnr. 32) und X Holding (Randnr. 29).

16 – Vgl. in diesem Sinne Urteil Lidl Belgium (Randnr. 33). Vgl. auch Urteil Philips Electronic UK (Randnr. 24).

17 – Urteil Renneberg (Randnr. 52).

18 – Ebd. (Randnrn. 53 bis 56).

19 – Ebd. (Randnrn. 57 f.). Vgl. auch Nr. 82 meiner Schlussanträge in jener Rechtsache.

20 – Nach der Rechtsprechung müssen Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs nicht nur geeignet sein, das mit ihnen verfolgte, im Allgemeininteresse liegende Ziel zu erreichen, sondern sie dürfen auch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist: vgl. z B. Urteil vom 25. Januar 2007, Festersen (C-370/05, Slg. 2007, I-1129, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 – Vgl. Nr. 32 der vorliegenden Schlussanträge.

22 – Urteile de Groot (Randnr. 101) und Renneberg (Randnr. 70) (Hervorhebung nur hier).

23 – Urteil Renneberg (Randnr. 70).

24 – Zur Geltendmachung von personen- und familienbezogenen Abzügen von im Ausland von deutschen Steuerpflichtigen bezogenen Kapitaleinkünften im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr vgl. auch Urteil vom 28. Februar 2013, Beker (C-168/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht).

25 – Wie auch der Fall, der zu dem Urteil Beker geführt hat und der, wie der Gerichtshof insbesondere in Randnr. 45 dieses Urteils ausgeführt hat, mit dem dem Urteil de Groot zugrunde liegenden Sachverhalt vergleichbar ist.

26 – Urteil Marks & Spencer (Randnrn. 55 f.).

27 – Urteil Marks & Spencer (Randnr. 56).

28 – Urteil Lidl Belgium (Randnr. 51).

29 – Ebd. (Randnr. 52). Der Gerichtshof verweist hierzu auf Randnr. 55 seines Urteils vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I-6373), das Konzernbeiträge zum Gegenstand hatte.

[30](#)– Nr. 53 ihrer Schlussanträge in der Rechtssache, die zum Urteil vom 21. Februar 2013, A (C-123/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht), geführt hat.

[31](#)– Vgl. insbesondere Nr. 51 der vorgenannten Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache, die zum Urteil vom 21. Februar 2013, A, geführt hat. Vgl. auch Urteil vom 28. Februar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Slg. 2008, I-1129, Randnr. 42), in dem es heißt: „Diese Befugnis [zur Aufteilung der Besteuerungsbefugnis] beinhaltet auch, dass ein Mitgliedstaat für die Zwecke seines Steuerrechts nicht dazu verpflichtet sein kann, die negativen Ergebnisse einer Betriebsstätte, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist und zu einem im ersten Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen gehört, nur deshalb zu berücksichtigen, weil diese Ergebnisse im Betriebsstättenmitgliedstaat steuerlich nicht berücksichtigt werden können“, sowie Urteil Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (Randnr. 49).

[32](#)– Vgl. Nrn. 2 f. ihrer Schlussanträge.

[33](#)– Ebd. (Nr. 52).

[34](#)– Ebd. (Nr. 54).

[35](#)– A. a. O.

[36](#)– Ebd. (Randnrn. 40 bis 46).

[37](#)– Ebd. (Randnr. 49).

[38](#)– Ebd. (Randnr. 56 und Nr. 1 des Tenors).

[39](#)– Zu dem Fall, dass der Gerichtshof ein solches Abkommen nicht berücksichtigt hat, da das vorliegende Gericht dieses innerhalb des rechtlichen Rahmens des Ausgangsverfahrens nicht angeführt hat, vgl. Urteil vom 8. November 2007, Amurta (C-379/05, Slg. 2007, I-9569, Randnrn. 81 bis 83).

[40](#)– Vgl. insbesondere den vom Gerichtshof in den Randnrn. 3 bis 7 dargelegten rechtlichen Rahmen sowie die Randnrn. 28 und 52 und den Tenor des Urteils Lidl Belgium.