

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

4. Juli 2018(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 49 AEUV – Körperschaftsteuer – Nationale steuerliche Regelung, die die Übertragung der von einer im nationalen Hoheitsgebiet gelegenen Betriebsstätte einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft erlittenen Verluste auf eine zum selben Konzern gehörende gebietsansässige Gesellschaft davon abhängig macht, dass es unmöglich ist, die Verluste für die Zwecke einer ausländischen Steuer zu verwenden“

In der Rechtssache C-28/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Østre Landsret (Landgericht der Region Ost, Dänemark) mit Entscheidung vom 1. November 2016, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Januar 2017, in dem Verfahren

NN A/S

gegen

Skatteministeriet

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter C. G. Fernlund, J.-C. Bonichot (Berichterstatter), A. Arabadjiev und S. Rodin,

Generalanwalt: M. Campos Sánchez-Bordona,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 29. November 2017,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der NN A/S, vertreten durch A. Ottosen, advokat,
- der dänischen Regierung, vertreten durch J. Nymann-Lindegren und C. Thorning als Bevollmächtigte im Beistand von S. Riisgaard, advokat,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und R. Lyal als Bevollmächtigte im Beistand von H. Peytz, advokat,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 21. Februar 2018

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 49 AEUV.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der NN A/S, einer Gesellschaft dänischen Rechts, und dem Skatteministeriet (Finanzministerium, Dänemark) wegen dessen Weigerung, es dieser Gesellschaft zu gestatten, von ihrem zu versteuernden Einkommen die von der dänischen Zweigniederlassung ihrer schwedischen Tochtergesellschaft erlittenen Verluste in Abzug zu bringen.

Rechtlicher Rahmen

Internationales Recht

- 3 Art. 7 Abs. 1 des am 23. September 1996 in Helsinki geschlossenen Abkommens der nordischen Länder zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BKI Nr. 92 vom 25. Juni 1997, im Folgenden: nordisches Abkommen) sieht vor:

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“

- 4 Nach Art. 25 des nordischen Abkommens haben sich die Vertragsstaaten dafür entschieden, die Doppelbesteuerung von Betriebsstätten durch das sogenannte „Anrechnungsverfahren“ zu neutralisieren. Hierzu gewährt der Staat, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, eine Entlastung, deren Höhe der im Quellenstaat gezahlten Einkommensteuer entspricht.

Dänisches Recht

- 5 Gemäß § 31 Abs. 1 Selskabsskatteloven (Körperschaftsteuergesetz) unterliegen dänische Gesellschaften, die einem Konzern angehören, der zwingenden gemeinsamen Besteuerung. Die gemeinsame Steuer wird von der obersten Muttergesellschaft (oder Dachgesellschaft) entrichtet, wenn sie in Dänemark steuerpflichtig ist, andernfalls von einer gebietsansässigen Konzerngesellschaft, der sogenannten Verwaltungsgesellschaft.
- 6 Die nationale gemeinsame Besteuerung beruht auf dem Grundsatz der territorialen Besteuerung in Dänemark. Nach diesem Grundsatz werden die Ergebnisse der außerhalb Dänemarks ansässigen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten des Konzerns nicht in das in Dänemark besteuerte Einkommen des Konzerns einbezogen, es sei denn, dass der Konzern gemäß § 31 A des Körperschaftsteuergesetzes für das System der internationalen Besteuerung optiert hat. Die gemeinsame Besteuerung des Konzerns umfasst hingegen alle in Dänemark ansässigen Gesellschaften und Betriebsstätten des Konzerns.
- 7 Diese Besteuerung umfasst auch die in Dänemark gelegenen Betriebsstätten von Konzerngesellschaften, die ihren Sitz im Ausland haben. In diesem Fall unterliegt die Anrechnung von Verlusten, die in der dänischen Zweigniederlassung einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat festgestellt wurden, auf das gemeinsame steuerliche Ergebnis des Konzerns allerdings besonderen Vorschriften, die in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes niedergelegt sind:

„Ein Verlust einer Betriebsstätte kann nur dann mit dem Einkommen anderer Gesellschaften verrechnet werden, wenn die Regeln in dem fremden Staat, ... in dem die Gesellschaft ansässig ist, vorsehen, dass dieser Verlust bei der Berechnung des Einkommens der Gesellschaft in dem fremden Staat ... nicht in Abzug gebracht werden darf, oder wenn für die internationale Konzernbesteuerung gemäß § 31 A optiert wurde ...“

8 Aus den Gesetzesmaterialien zum Körperschaftsteuergesetz, die das vorlegende Gericht anführt, geht hervor, dass mit dieser Bestimmung verhindert werden soll, dass steuerliche Verluste in grenzüberschreitenden Konstellationen mehr als einmal angerechnet werden.

9 § 5 G Ligningsloven (Veranlagungsgesetz) lautet:

„Steuerpflichtige, die unter § 1 Kildeskatteloven (Gesetz über den Steuerabzug an der Quelle), § 1 Selskabsskatteloven oder § 1 Fondsbeskatningsloven (Gesetz über die Fondsbesteuerung) fallen, können keine Betriebsausgaben in Abzug bringen, die nach ausländischen Steuervorschriften von einem Einkommen abgezogen werden dürfen, das nicht in der dänischen Steuerberechnung berücksichtigt ist. Dasselbe gilt, falls der Abzug für Betriebsausgaben nach ausländischen Steuervorschriften übertragen und von dem für Gesellschaften des Konzerns berechneten Einkommen abgezogen werden kann (vgl. § 3 B Skattekontrolloven [Gesetz über das Steuerverfahren]), falls das betreffende Einkommen nicht in der dänischen Steuerberechnung berücksichtigt ist.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

10 NN ist die oberste Muttergesellschaft eines dänischen Konzerns, zu dem u. a. zwei schwedische Tochtergesellschaften, Sverige 1 AB und Sverige 2 AB, gehören, die beide Eigentümerin einer Zweigniederlassung in Dänemark, nämlich C bzw. B, waren. Diese beiden Zweigniederlassungen wurden zu einer einzigen Zweigniederlassung A fusioniert, indem die Zweigniederlassung B auf die Gesellschaft Sverige 1 AB übertragen wurde.

11 In Schweden optierte der Konzern dafür, dass der Geschäftsvorgang steuerlich als Neugliederung behandelt wird, ein Geschäftsvorgang, der nach den Angaben des vorlegenden Gerichts in diesem Mitgliedstaat nicht der Steuer unterliegt. Dementsprechend eröffnete die Übertragung des von der Zweigniederlassung B geschaffenen Goodwills auf die Zweigniederlassung A in Schweden kein Recht auf Abschreibung.

12 In Dänemark hingegen wurde die Fusion als Vermögensübertragung zum Marktwert besteuert, was es der Zweigniederlassung A ermöglichte, die Kosten für den Erwerb des von B geschaffenen Goodwills abzuschreiben und dementsprechend für das Steuerjahr 2008 ein negatives Ergebnis auszuweisen.

13 Die dänische Verwaltung lehnte es für dieses Steuerjahr jedoch ab, die Verluste der Zweigniederlassung A entsprechend dem Antrag von NN auf das steuerliche Gesamteinkommen des Konzerns anzurechnen. Sie stützte sich darauf, dass § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes dem entgegenstehe, weil diese Verluste auf das in Schweden zu versteuernde Ergebnis der schwedischen Gesellschaft, in deren Eigentum die Zweigniederlassung stehe, angerechnet werden könnten.

14 NN focht diese – von der Landsskatteretten (nationale Steuerkommission, Dänemark) bestätigte – ablehnende Entscheidung beim Østre Landsret (Landgericht der Region Ost, Dänemark) an.

- 15 Unter diesen Umständen hat dieses Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Welche Faktoren sind bei der Prüfung zu berücksichtigen, ob für gebietsansässige Gesellschaften in einer Situation wie der vorliegenden im Hinblick auf die Verlustverrechnung eine Voraussetzung gilt, bei der es sich um eine der für Zweigniederlassungen gebietsfremder Gesellschaften geltenden Voraussetzung „entsprechende Voraussetzung“ im Sinne von Rn. 20 des Urteils vom 6. September 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), handelt?
 2. Wenn man davon ausgeht, dass die dänischen Steuerregelungen keine ungleiche Behandlung vorsehen, wie sie im Urteil vom 6. September 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), in Rede stand, stellt dann ein Verrechnungsverbot wie das beschriebene – in einem Fall, in dem auch der Gewinn der Betriebsstätte der gebietsfremden Gesellschaft der Besteuerungshoheit des Aufnahmestaats unterliegt – für sich genommen eine Beschränkung des Niederlassungsrechts nach Art. 49 AEUV dar, die durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein muss?
 3. Falls dies bejaht wird, kann eine solche Beschränkung dann durch das Interesse an der Verhinderung der doppelten Verlustberücksichtigung, das Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten oder durch eine Kombination dieser beiden gerechtfertigt sein?
 4. Falls dies bejaht wird, ist eine solche Beschränkung verhältnismäßig?

Zu den Vorlagefragen

- 16 Mit seinen Fragen möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung im Bereich der Konzernbesteuerung entgegensteht, nach der die gebietsansässigen Gesellschaften eines Konzerns nur dann berechtigt sind, von ihrem konsolidierten Ergebnis die Verluste einer gebietsansässigen Betriebsstätte einer gebietsfremden Tochtergesellschaft des Konzerns in Abzug zu bringen, wenn es nach den in dem Mitgliedstaat, in dem diese Tochtergesellschaft ihren Sitz hat, anzuwendenden Rechtsvorschriften nicht zulässig ist, diese Verluste von ihrem zu versteuernden Ergebnis in Abzug zu bringen.

Einleitende Bemerkungen

- 17 Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsbürgern gewährt, ist gemäß Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.
- 18 Eine Regelung eines Mitgliedstaats stellt ein Hindernis für die Niederlassungsfreiheit der Gesellschaften dar, wenn sich daraus eine ungleiche Behandlung zum Nachteil der Gesellschaften, die von dieser Freiheit Gebrauch machen, ergibt, wenn die ungleiche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv miteinander vergleichbar sind, und wenn sie nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt oder im Hinblick auf das entsprechende Ziel nicht verhältnismäßig ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Februar 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 20).

Zur Ungleichbehandlung

- 19 Nach § 31 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes sind die in einem Konzern verbundenen gebietsansässigen Gesellschaften gemeinsam zu besteuern. Wie das vorlegende Gericht erläutert hat, gilt diese gemeinsame nationale Konzernbesteuerung grundsätzlich auch für die dänischen Betriebsstätten ausländischer, zum Konzern gehörender Gesellschaften.
- 20 Gemäß § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes kann ein von einer in Dänemark gelegenen Betriebsstätte einer gebietsfremden Konzerngesellschaft erlittener Verlust jedoch nur dann auf das in Dänemark zu versteuernde Konzerneinkommen angerechnet werden, wenn dieser Verlust bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens der gebietsfremden Gesellschaft nach den Rechtsvorschriften des Staates, in dem sie ihren Sitz hat, nicht berücksichtigt werden kann. In derselben Bestimmung ist vorgesehen, dass diese Voraussetzung nicht für den Fall gilt – der nicht Gegenstand der Vorlagefragen ist –, dass der Konzern für das System der internationalen Besteuerung optiert hat.
- 21 Die Frage, ob der in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes aufgestellte Grundsatz eine der Ausübung der Niederlassungsfreiheit abträgliche Ungleichbehandlung darstellt, wird von den Parteien des Ausgangsverfahrens unterschiedlich beurteilt.
- 22 Der dänischen Regierung zufolge ist diese Frage, wie sich im Umkehrschluss aus dem Urteil vom 6. September 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), ergebe, zu verneinen.
- 23 In der Rechtssache, in der jenes Urteil ergangen ist, hat das vorlegende Gericht danach gefragt, ob Vorschriften des britischen Rechts, nach denen die Möglichkeit, Verluste, die eine gebietsansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft erlitten hat, im Wege des Konzernabzugs auf eine gebietsansässige Gesellschaft zu übertragen, von einer Voraussetzung abhängt, die mit der in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes aufgestellten vergleichbar ist, mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sind.
- 24 In jenem Urteil hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass eine solche Voraussetzung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, weil für die Übertragung der von einer gebietsansässigen Gesellschaft erlittenen Verluste auf eine andere gebietsansässige Gesellschaft desselben Konzerns keine entsprechende Voraussetzung gilt.
- 25 Die dänische Regierung hebt indessen hervor, dass die dänische Regelung ganz im Gegenteil dazu eine entsprechende Voraussetzung für die gebietsansässigen Gesellschaften aufstelle. § 5 G des Veranlagungsgesetzes sehe nämlich vor, dass Gesellschaften keine Betriebsausgaben in Abzug bringen könnten, die nach den steuerrechtlichen Vorschriften eines anderen Staates bereits von in diesem Staat zu versteuernden Einkünften abgezogen werden dürften. Diese Vorschrift schließe somit die Anrechnung der Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft einer gebietsfremden Gesellschaft eines Konzerns auf das in Dänemark zu versteuernde Ergebnis des Konzerns aus, wenn die Anrechnung dieser Verluste nach dem Recht des Mitgliedstaats, in dem die gebietsfremde Gesellschaft ihren Sitz habe, möglich sei.
- 26 Folglich schaffe das nationale Recht zwischen gebietsansässiger Betriebsstätte und Tochtergesellschaft keine Ungleichbehandlung von der Art, die der Gerichtshof im Urteil vom 6. September 2012, Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), als mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar erachtet habe.
- 27 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens macht jedoch geltend, dass § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes eine Ungleichbehandlung anderer Art begründe.

- 28 NN erläutert nämlich, dass die Verluste einer in Dänemark gelegenen Betriebsstätte einer ebenfalls gebietsansässigen Gesellschaft ohne Einschränkung von dem in Dänemark zu versteuernden Konzernergebnis abgezogen werden könnten. Im Ausgangsverfahren hätten, wie NN betont, die Verluste in jedem Fall auf das Konzernergebnis angerechnet werden können, wenn die dänische Betriebsstätte einer ihrer dänischen Tochtergesellschaften unterstanden hätte.
- 29 Hierzu ist festzustellen, dass die in Rede stehende steuerrechtliche Regelung tatsächlich eine Ungleichbehandlung schafft. Die steuerliche Behandlung eines dänischen Konzerns, der über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft eine Betriebsstätte in Dänemark unterhält, ist nämlich nach § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes weniger günstig als die eines Konzerns, dessen sämtliche Gesellschaften ihren Sitz in Dänemark haben.
- 30 Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch die Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten weniger attraktiv zu machen. Sie ist jedoch nur dann mit den Bestimmungen des Vertrags unvereinbar, wenn sie objektiv miteinander vergleichbare Situationen betrifft.

Zur Vergleichbarkeit der Situationen

- 31 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen (Urteile vom 25. Februar 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 22, vom 12. Juni 2014, SCA Group Holding u. a., C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 28, vom 22. Juni 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, Rn. 53, sowie vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 32).
- 32 Im vorliegenden Fall ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut von § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes als auch aus den Erläuterungen der dänischen Regierung zu dieser Bestimmung, dass deren Ziel die Vermeidung des doppelten Abzugs der Verluste ist.
- 33 Der Gerichtshof hat zu Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, entschieden, dass sich Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation von Gesellschaften mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbar wäre (Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 37).
- 34 Entsprechend ist also zu Maßnahmen, die zur Vermeidung des doppelten Abzugs der Verluste bestimmt sind, festzustellen, dass sich auch ein Konzern, dessen gebietsfremde Tochtergesellschaft eine gebietsansässige Betriebsstätte unterhält, nicht in einer Situation befindet, die mit der eines Konzerns in dem Fall vergleichbar wäre, dass dessen Tochtergesellschaft und deren Betriebsstätte ebenfalls gebietsansässig sind.
- 35 Ein Vorbehalt ist jedoch für den Fall zu machen, dass die Verluste der gebietsfremden Tochtergesellschaft, die der gebietsansässigen Betriebsstätte zuzurechnen sind, in dem Mitgliedstaat, in dem die Tochtergesellschaft ihren Sitz hat, nicht mehr abgezogen werden können. In diesem Fall befindet sich der Konzern, dessen Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gelegen ist, nämlich nicht in einer Situation, die sich im Hinblick auf das Ziel, den doppelten Abzug seiner Verluste zu vermeiden, von der des rein nationalen Konzerns unterscheidet. Die steuerliche Leistungsfähigkeit der beiden Konzerne wird somit durch die Verluste ihrer gebietsansässigen Betriebsstätte in gleicher Weise beeinträchtigt

(vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 38).

- 36 § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes beseitigt die Ungleichbehandlung zwar, „wenn die Regeln in dem fremden Staat, ... in dem die Gesellschaft ansässig ist, vorsehen, dass dieser Verlust ... nicht in Abzug gebracht werden darf“, indem er in diesem Fall die Anrechnung der Verluste der gebietsansässigen Betriebsstätte der gebietsfremden Tochtergesellschaft auf das Konzerneinkommen zulässt.
- 37 Es kann gleichwohl nicht ausgeschlossen werden, dass ein solcher Abzug, selbst wenn er nach der Regelung des fremden Staates zulässig ist, in der Praxis nicht möglich ist, u. a. dann, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft jede Tätigkeit endgültig eingestellt hat.
- 38 Somit kann die in Rn. 29 des vorliegenden Urteils erwähnte Ungleichbehandlung zumindest in diesem Fall objektiv miteinander vergleichbare Situationen betreffen.

Zur Rechtfertigung und zur Verhältnismäßigkeit

- 39 Das vorliegende Gericht möchte wissen, ob diese Ungleichbehandlung durch das Ziel, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen, oder durch das Ziel, den doppelten Abzug der Verluste zu vermeiden, gerechtfertigt sein könnte.
- 40 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das erste Argument keinen einschlägigen Rechtfertigungsgrund darstellt. Könnte der einer Betriebsstätte zuzurechnende Verlust sowohl von dem in dem Mitgliedstaat, in dem diese Betriebsstätte gelegen ist, zu versteuernden Konzernergebnis als auch von dem im anderen Mitgliedstaat zu versteuernden Ergebnis der gebietsfremden Tochtergesellschaft dieses Konzerns abgezogen werden, würde diese Möglichkeit des doppelten Abzugs nämlich keinen der beiden betroffenen Staaten zum Nachteil des anderen begünstigen. Folglich wäre die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen diesen Staaten dadurch nicht beeinträchtigt. Das Fehlen einer Regelung wie der in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes vorgesehenen würde nur zu einem Verlust von Steuereinnahmen für einen der beiden Staaten führen.
- 41 Die zweite Rechtfertigung, die auf die Vermeidung des doppelten Abzugs der Verluste gestützt wird, wird von der dänischen Regierung angeführt.
- 42 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten die Gefahr einer doppelten Berücksichtigung der Verluste verhindern können müssen (Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 47, sowie vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 35).
- 43 In einer Situation, in der die Einkünfte einer Betriebsstätte von zwei Mitgliedstaaten besteuert werden, erscheint es zwar gerechtfertigt, dass die Betriebsausgaben dieser Betriebsstätte gemäß den nationalen Regelungen in dem einen und dem anderen Steuersystem von diesen Einkünften abgezogen werden können.
- 44 Gleichwohl kann das Vorliegen einer solchen Situation nicht schlichtweg aus dem Umstand abgeleitet werden, dass zwei Mitgliedstaaten in konkurrierender Weise ihre Besteuerungsbefugnis hinsichtlich des Ergebnisses derselben Betriebsstätte ausüben, wie es im Ausgangsrechtsstreit im Hinblick auf das Königreich Dänemark und das Königreich Schweden der Fall ist.

- 45 Die Steuerabkommen zwischen Mitgliedstaaten, die die Doppelbesteuerung gerade verhindern sollen, dürfen nämlich nicht unberücksichtigt gelassen werden. Wie sich aus den schriftlichen Erklärungen der Europäischen Kommission sowie aus den Antworten des Vertreters von NN auf die in der mündlichen Verhandlung gestellten Fragen ergibt, werden die Beziehungen zwischen dem Königreich Dänemark und dem Königreich Schweden im nordischen Abkommen geregelt.
- 46 Gemäß Art. 25 dieses Abkommens erlaubt das Königreich Schweden, wenn eine Person mit Wohnsitz in Schweden Einkünfte erzielt, die in einem anderen Vertragsstaat zu versteuern sind, einen Abzug von der Einkommensteuer, dessen Höhe der im anderen Staat gezahlten Einkommensteuer entspricht.
- 47 In Anbetracht dieses Mechanismus verpflichtet die parallele Ausübung der Besteuerungsbefugnis des Königreichs Dänemark und des Königreichs Schweden die schwedische Gesellschaft, die eine Betriebsstätte in Dänemark unterhält, nicht dazu, zweimal Steuer auf ihre Einkünfte zu entrichten. Unter diesen Umständen ist die von dem dänischen Konzern, zu dem die schwedische Gesellschaft gehört, für sich beanspruchte Möglichkeit, die Verluste einer solchen Betriebsstätte zweimal – d. h. in dem einen und in dem anderen nationalen Steuersystem – abzuziehen, offensichtlich nicht gerechtfertigt.
- 48 § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes hat gerade zum Ziel, den betreffenden Konzern dahin zu hindern, aus ein und demselben Verlust zweimal Nutzen zu ziehen. Gäbe es eine solche Bestimmung nicht, so würde, wie der Generalanwalt in Nr. 75 seiner Schlussanträge dargelegt hat, ein grenzüberschreitender Sachverhalt einen gegenüber dem vergleichbaren innerstaatlichen Sachverhalt, in dem der doppelte Abzug nicht möglich ist, ungerechtfertigten Vorteil gewähren. Die von der nationalen Regelung herbeigeführte Ungleichbehandlung erscheint somit gerechtfertigt.
- 49 Diese Ungleichbehandlung muss jedoch, wie in Rn. 18 des vorliegenden Urteils ausgeführt, im Hinblick auf ihr Ziel verhältnismäßig sein.
- 50 Eine Regelung wie die in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ginge jedoch dann über das hinaus, was notwendig ist, um den doppelten Abzug eines Verlusts zu vermeiden, wenn sie dazu führte, einem Konzern in einem grenzüberschreitenden Sachverhalt wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden jede Möglichkeit zu nehmen, den Verlust einer gebietsansässigen Zweigniederlassung in Abzug zu bringen.
- 51 Dies könnte nach Ansicht des vorliegenden Gerichts in der Ausgangsrechtssache der Fall sein.
- 52 Da der von der in Dänemark gelegenen Betriebsstätte der schwedischen Tochtergesellschaft von NN erlittene Verlust grundsätzlich von dem in Schweden zu versteuernden Ergebnis in Abzug gebracht werden kann, kann er nämlich gemäß der Regelung in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes nicht von dem in Dänemark zu versteuernden Konzernergebnis abgezogen werden.
- 53 Im Ausgangsverfahren ergibt sich der Verlust allerdings aus der Fusion zweier dänischer Zweigniederlassungen des Konzerns und aus der von dem Konzern getroffenen – nach schwedischem Recht zulässigen – Wahl, dass diese Fusion in Schweden steuerlich als – in Schweden nicht der Steuer unterliegende – Neugliederung behandelt wird. Dies führt dazu, dass die Anrechnung des Verlusts auf das Ergebnis der schwedischen Tochtergesellschaft in der Praxis nicht möglich wäre.

- 54 In einem solchen Fall verstoßen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Bestimmungen, die nach Ansicht des vorlegenden Gerichts dazu führen, dem dänischen Konzern jede tatsächliche Möglichkeit zu nehmen, den Verlust der gebietsansässigen Betriebsstätte seiner gebietsfremden Tochtergesellschaft in Abzug zu bringen, gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.
- 55 Dieser Grundsatz würde dagegen gewahrt, wenn die Anrechnung des Verlusts der gebietsansässigen Betriebsstätte der gebietsfremden Tochtergesellschaft auf das Ergebnis des dänischen Konzerns in Abweichung von der Regelung in § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes dann zugelassen würde, wenn der Konzern belegt, dass die Anrechnung des Verlusts auf das Ergebnis seiner Tochtergesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat tatsächlich unmöglich ist.
- 56 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob dies hinsichtlich der dänischen Zweigniederlassung der schwedischen Tochtergesellschaft von NN im Ausgangsrechtsstreit der Fall ist.
- 57 Folglich ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der die gebietsansässigen Gesellschaften eines Konzerns nur dann berechtigt sind, von ihrem konsolidierten Ergebnis die Verluste einer gebietsansässigen Betriebsstätte einer gebietsfremden Tochtergesellschaft dieses Konzerns in Abzug zu bringen, wenn es die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Tochtergesellschaft ihren Sitz hat, anzuwendenden Rechtsvorschriften nicht ermöglichen, diese Verluste von dem Ergebnis der Tochtergesellschaft in Abzug zu bringen, grundsätzlich nicht entgegensteht, sofern die Anwendung dieser Regelung in Verbindung mit der eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt, das in letzterem Mitgliedstaat den Abzug der Körperschaftsteuer ermöglicht, die von der Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet diese Betriebsstätte gelegen ist, geschuldet wird, und zwar in einer Höhe, die der für deren Tätigkeiten gezahlten Körperschaftsteuer entspricht. Art. 49 AEUV ist gleichwohl dahin auszulegen, dass er einer solchen Regelung entgegensteht, wenn ihre Anwendung dazu führt, diesem Konzern jede Möglichkeit zu nehmen, diese Verluste von seinem konsolidierten Ergebnis tatsächlich in Abzug zu bringen, obwohl eine Anrechnung derselben Verluste auf das Ergebnis der Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sie ihren Sitz hat, unmöglich ist, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Kosten

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

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

Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der die gebietsansässigen Gesellschaften eines Konzerns nur dann berechtigt sind, von ihrem konsolidierten Ergebnis die Verluste einer gebietsansässigen Betriebsstätte einer gebietsfremden Tochtergesellschaft dieses Konzerns in Abzug zu bringen, wenn es die in dem Mitgliedstaat, in dem diese Tochtergesellschaft ihren Sitz hat, anzuwendenden

Rechtsvorschriften nicht ermöglichen, diese Verluste von dem Ergebnis der Tochtergesellschaft in Abzug zu bringen, grundsätzlich nicht entgegensteht, sofern die Anwendung dieser Regelung in Verbindung mit der eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt, das in letzterem Mitgliedstaat den Abzug der Körperschaftsteuer ermöglicht, die von der Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet diese Betriebsstätte gelegen ist, geschuldet wird, und zwar in einer Höhe, die der für deren Tätigkeiten gezahlten Körperschaftsteuer entspricht. Art. 49 AEUV ist gleichwohl dahin auszulegen, dass er einer solchen Regelung entgegensteht, wenn ihre Anwendung dazu führt, diesem Konzern jede Möglichkeit zu nehmen, diese Verluste von seinem konsolidierten Ergebnis tatsächlich in Abzug zu bringen, obwohl eine Anrechnung derselben Verluste auf das Ergebnis der Tochtergesellschaft in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sie ihren Sitz hat, unmöglich ist, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Dänisch.