Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
vom 21. Februar 2018 [1]

Rechtssache C-28/17

NN A/S
gegen
Skatteministeriet

(Vorabentscheidungsersuchen des Østre Landsret [Landgericht der Region Ost, Dänemark])

„Vorabentscheidungsverfahren – Körperschaftsteuer – Niederlassungsfreiheit – Nationale Regelung, die das Recht einer zu einem Konzern gehörenden Gesellschaft auf Abzug von Verlusten, die von einer Betriebsstätte, die einer gebietsfremden Gesellschaft desselben Konzerns gehört, verzeichnet wurden, davon abhängig macht, dass die gebietsfremde Gesellschaft diese Verluste in ihrem Sitzstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abziehen kann – Vermeidung des doppelten Abzugs“

1. Die Urteile, die der Gerichtshof im Rahmen von Vorabentscheidungsersuchen bezüglich der Auswirkung der Niederlassungsfreiheit auf die nationalen Regelungen der direkten Besteuerung von Gesellschaften erlassen hat, zielen darauf ab, die von den vorlegenden Gerichten gestellten Fragen zu klären, werfen jedoch manchmal auch neue Fragen auf.

2. Darauf deutet die steigende Anzahl von Vorabentscheidungsvorlagen hin, in denen der Gerichtshof ausdrücklich zur Auslegung (oder zu Umfang und Anwendung) eines Präzedenzurteils zur Unternehmensbesteuerung befragt wird. Hier sollen nur zwei Beispiele aus jüngster Zeit genannt werden:

– In der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock [2] bat dasselbe Gericht, das hier die Vorlagefrage stellt, den Gerichtshof um eine Vorabentscheidung über den Abzug von Verlusten einer Betriebsstätte [3] „unter den im Urteil … Marks & Spencer angeführten Voraussetzungen“ [4].

– In den Rechtssachen X und X [5] bat der Hoge Raad der Nederlanden (Oberster Gerichtshof der Niederlande) um Klärung von vorhergehenden Entscheidungen, insbesondere des Urteils X Holding [6], in Zusammenhang mit den niederländischen Vorschriften zur Konzernbesteuerung.

1 Originalsprache: Spanisch.

2 Beim Gerichtshof anhängige Rechtssache C-650/16, in der am 17. Januar 2018 (EU:C:2018:15) meine Schlussanträge vorgetragen wurden.

3 [Betrifft nur die spanische Originalfassung].

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

5 Beim Gerichtshof anhängige verbundene Rechtssachen C-398/16 und C-399/16, in denen ich meine Schlussanträge am 25. Oktober 2017 vorgetragen habe (EU:C:2017:807).

6 Urteil vom 25. Februar 2010 (C-337/08, EU:C:2010:89).

3. Nun ist der Gegensatz zwischen der dänischen Steuergesetzgebung und der Niederlassungsfreiheit erneut Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens. Das Østre Landsret (Landgericht der Region Ost, Dänemark) begründet seine Zweifel mit der Auslegung des Urteils Philips Electronics[7], bei dem der Sachverhalt dem Sachverhalt aus dem Ausgangsverfahren so naheliegt, dass es auf den ersten Blick so scheint, als könnten die Schlussfolgerungen ohne Weiteres übernommen werden.

4. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um den Ausgleich von Verlusten einer in Dänemark ansässigen Betriebsstätte, deren Eigentümerin eine in Schweden ansässige Gesellschaft ist, die zu einem dänischen Konzern gehört. Die dänischen Behörden haben einen Abzug der Verluste von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer, die der Konzern in Dänemark zu zahlen verpflichtet ist, abgelehnt, und diese Ablehnung hat beim vorlegenden Gericht Zweifel hervorgerufen.

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Art. 49 AEUV lautet:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen."

6. In Art. 54 AEUV heißt es:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen."

7 Urteil vom 6. September 2012, C-18/11, EU:C:2012:532 (im Folgenden: Urteil Philips Electronics).

B. Dänisches Recht

1. Selskabsskatteloven (konsolidiertes Gesetz Nr. 1164 vom 6. Februar 2016, im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz)

7. § 31 Abs. 1 Satz 1 lautet:

„In einem Konzern verbundene Gesellschaften und Vereinigungen usw., die unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 2b, 2d bis 2j, 3a bis 5 und 5b, unter § 2 Abs. 1 Buchst. a und b oder unter § 21 Abs. 4 Kulbrinteskatteloven (Kohlenwasserstoffsteuergesetz) fallen, sind gemeinsam zu besteuern (nationale Konzernbesteuerung)."

Diese Regelung sieht auch vor, dass ein Verlust eines Konzernunternehmens von einem anderen Konzernunternehmen als Abzugsposten verrechnet werden kann. Der dänische Konzern darf jedoch denselben Abzug nicht mehr als einmal vornehmen.

8. § 31 Abs. 2 Satz 1 lautet:

„Für gemeinsam besteuerte Gesellschaften wird ein zu versteuerndes Konzerneinkommen berechnet, das aus der Summe der zu versteuernden Einkommen der einzelnen unter die Konzernbesteuerung fallenden Gesellschaften besteht; die Berechnung erfolgt gemäß den allgemeinen steuergesetzlichen Regeln mit den Ausnahmen, die für gemeinsam besteuerte Gesellschaften gelten."

Die dänischen Vorschriften über die zwingende nationale Konzernbesteuerung gelten auch für dänische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften.

9. Nach § 31 Abs. 2 Satz 2 gilt Folgendes:

„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, in dem die Gesellschaft ansässig ist, nicht in Abzug gebracht werden darf, oder wenn für die internationale Konzernbesteuerung ... optiert wurde …"

2. Ligningsloven (konsolidierte Fassung Nr. 1162 vom 1. September 2016, im Folgenden: Veranlagungsgesetz)

10. § 5G Satz 1 lautet:

„Steuerpflichtige … 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, falls das betreffende Einkommen nicht in der dänischen Steuerberechnung berücksichtigt ist."

§ 5G Veranlagungsgesetz findet keine Anwendung auf dänische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften.

II. Sachverhalt und Vorlagefrage

11. NN ist die Muttergesellschaft eines dänischen Konzerns, zu dem u. a. zwei in Schweden ansässige Tochtergesellschaften mit den Bezeichnungen Sverige 1 und Sverige 2 gehören. Diese beiden Tochtergesellschaften waren wiederum Eigentümerinnen von zwei Betriebsstätten mit Sitz in Dänemark, die im Rahmen dieses Rechtsstreits als B (im Eigentum von Sverige 2) und C (im Eigentum von Sverige 1) bezeichnet werden.

12. Wie es in der Vorlageentscheidung heißt, wurden „2006 … die beiden Betriebsstätten … fusioniert, indem B gegen Gewährung von Aktien an Sverige 1 übertragen wurde. Das daraus hervorgegangene Unternehmen wurde als A bezeichnet".

13. In Schweden optierte der Konzern dafür, dass die Fusion als Neugliederung behandelt wurde, was aufgrund der Gleichstellung mit einer Rechtsnachfolge steuerfrei ist. In Dänemark wurde die Fusion als eine steuerpflichtige Vermögensübertragung zum Marktwert angesehen.

14. Infolge der Fusion wurde der Goodwill von Betriebsstätte B als Teil ihres zu versteuernden Einkommens in Dänemark angerechnet. Der Goodwill konnte in Schweden nicht abgeschrieben werden.

15. NN beantragte den Abzug der Verluste der Betriebstätte A vom Ergebnis des Konzerns für 2008, was die dänische Steuerbehörde unter Berufung auf § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz ablehnte.

16. Der Grund für die Ablehnung bestand darin, dass nach dieser Vorschrift ein Verlust nur dann mit dem Konzernergebnis verrechnet werden kann, wenn die Vorschriften des Staates, in dem die Gesellschaft ansässig ist, der die Betriebsstätte gehört (im vorliegenden Fall Schweden), vorsehen, dass ein Verlust bei der Berechnung des Einkommens der Gesellschaft in dem fremden Staat nicht in Abzug gebracht werden darf.

17. Die dänischen Behörden sind der Meinung, dass die schwedischen Steuervorschriften der Berücksichtigung der Verluste der zur in Schweden ansässigen Tochtergesellschaft gehörenden Betriebsstätte nicht entgegenstünden (d. h., dass es sich um in Schweden abziehfähige Verluste handele).

18. Gegen den Bescheid wurde ein Rechtsbehelf beim Landsskatteretten (nationale Steuerkommission, Dänemark) eingelegt, das den Bescheid jedoch bestätigte. Gegen diese Entscheidung wurde ein Rechtsbehelf beim Østre Landsret (Landgericht der Region Ost) eingelegt, das dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorlegt:

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 Philips Electronics handelt?

2. Wenn man davon ausgeht, dass die dänischen Steuerregelungen keine ungleiche Behandlung vorsehen, wie sie im Urteil Philips Electronics 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?

III. Zusammenfassung der Erklärungen der Parteien

19. NN zufolge soll mit den ersten Vorlagefragen geklärt werden, ob eine Regelung wie § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

20. Nach Meinung von NN richten sich die Situation einer zu einer ausländischen Gesellschaft gehörenden Tochtergesellschaft und die Situation einer zu einer ausländischen Gesellschaft gehörenden Betriebsstätte nach unterschiedlichen Vorschriften. § 5G Punkt 1 Veranlagungsgesetz finde Anwendung auf dänische Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschaften, nicht jedoch auf Betriebsstätten. In der vorliegenden Rechtssache sei zu prüfen, ob bei der Berechnung des Ergebnisses des dänischen Konzerns eine schwedische Gesellschaft, die ihre Tätigkeit in Dänemark über eine Betriebsstätte ausübt, gegenüber einer dänischen Gesellschaft, die sich in einer vergleichbaren, jedoch rein nationalen Situation befindet, benachteiligt ist.

21. NN ist der Meinung, der Gerichtshof habe diese Frage bereits im Urteil Philips Electronics beantwortet und die Kriterien aus diesem Urteil seien auf den vorliegenden Fall übertragbar, da bei einem rein inländischen Sachverhalt gemäß der dänischen Gesetzgebung einer Anrechnung des Verlustes auf das Konzernergebnis nichts im Wege stünde.

22. In der vorliegenden Rechtssache sei die Wahrung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten für sich alleine kein ausreichender Rechtfertigungsgrund [8]. Wichtiger sei vielmehr die Wahrung der Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen [9].

23. NN ist der Meinung, dass die Regelung auch nicht aufgrund der beabsichtigten Verhinderung eines doppelten Verlustabzugs gerechtfertigt sei. Selbst wenn die Verluste in Schweden abzugsfähig wären, was hier nicht der Fall ist, sei die Besteuerungsbefugnis Dänemarks hiervon nicht betroffen. Aus Rn. 22 bis 33 des Urteils Philips Electronics sei abzuleiten, dass die festgestellte Beschränkung ebenso wenig durch eine Kombination der Ziele – Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten und Verhinderung des doppelten Abzug von Verlusten – gerechtfertigt ist.

24. Selbst wenn man annimmt, dass die durch das dänische Recht eingeführte Beschränkung gerechtfertigt ist, ist sie nach Meinung von NN im konkreten Fall nicht verhältnismäßig, da nach der schwedischen Gesetzgebung kein Verlust vorliegt, so dass es zu gar keiner doppelten Berücksichtigung eines Verlustes kommen könnte.

8 In diesem Sinne werden die Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 43 und 51), vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 41), und vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 51), zitiert.

9 Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, Rn. 33).

25. Nach Meinung der dänischen Regierung liegt, wenn man dem Urteil Philips Electronics folgt, in der vorliegenden Rechtssache keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor: Der NN-Konzern habe nach den dänischen Gesetzen gar keinen höheren Abzug in Anspruch nehmen können, wenn A eine dänische Tochtergesellschaft anstatt einer dänischen Zweigniederlassung einer schwedischen Tochtergesellschaft gewesen wäre. § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz und § 5G Abs. 1 Veranlagungsgesetz würden beide Sachverhalte gleich behandeln.

26. Die Situation einer dänischen Betriebsstätte und die Situation einer dänischen Tochtergesellschaft einer ausländischen Gesellschaft seien objektiv vergleichbar, da nur bei grenzüberschreitenden Situationen das Risiko eines doppelten Abzugs der Verluste bestehe.

27. Die dänische Regierung vertritt die Auffassung, mit der zweiten Vorlagefrage solle geklärt werden, ob die Bestimmungen zur Niederlassungsfreiheit im AEU-Vertrag auf nichtdiskriminierende Maßnahmen, wie § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz, anwendbar sind. Da die strittige Regelung zu keiner Ungleichbehandlung in objektiv vergleichbaren Situationen führt, läge keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.

28. Angenommen, es läge eine solche Ungleichbehandlung und demzufolge eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, so wäre diese nach Meinung der dänischen Regierung gerechtfertigt, da ihr Ziel die Vermeidung eines doppelten Verlustabzugs sei. Sie vertritt somit die Auffassung, dass der vorliegende Fall nicht mit dem Sachverhalt aus dem Urteil Philips Electronics identisch sei.

29. Die dänische Regierung hebt hervor, die Notwendigkeit der Regelungen zur Verhinderung des doppelten Verlustabzugs sei sowohl von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) als auch von der Europäischen Union anerkannt worden. Art. 2 bis 9 der Richtlinie (EU) 2016/1164[10] würden zeigen, dass diese Verhinderung ein legitimes Ziel ist.

30. Die dänische Regierung macht geltend, § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz gehe vom Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit aus nicht über das hinaus, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist. Die Vorschrift komme unabhängig davon zur Anwendung, ob der Verlust tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat abgezogen wird. Wenn nur der tatsächliche Abzug eines Verlusts in einem anderen Mitgliedstaat als Grund für die Ablehnung des Abzugs in Dänemark angesehen würde, könnte der Steuerpflichtige den doppelten Abzug planen, indem er den Verlust zunächst in Dänemark abzieht und ihn in späteren Steuerzeiträumen in einem anderen Mitgliedstaat ausnutzt.

31. Nach Auffassung der Kommission stellt die gemeinsame Besteuerung, die innerhalb eines Konzerns die Verrechnung von Verlusten einer Gesellschaft mit den Gewinnen anderer Gesellschaften ermöglicht, einen Steuervorteil dar. Nach Rn. 20 des Urteils Philips Electronics beschränke § 5G Veranlagungsgesetz die Niederlassungsfreiheit, indem er eine Maßnahme vorsieht, die für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften die Gründung einer Betriebsstätte in Dänemark weniger attraktiv macht. Die Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten, die Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten in Dänemark unterhalten, würden dadurch gegenüber ausschließlich dänischen Konzernen, die nicht grenzüberschreitend tätig sind, benachteiligt.

32. Nach Meinung der Kommission ist die Situation der Betriebsstätten nach dem Wortlaut der strittigen Gesetzesvorschriften mit der Situation der inländischen Gesellschaften vergleichbar.

33. Die Kommission macht geltend, weder die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten noch die Verhinderung des doppelten Abzugs von Verlusten würden eine Rechtfertigung für die Beschränkung darstellen, und zitiert hierfür das Urteil Philips Electronics.

10 Richtlinie des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts (ABl. 2016, L 193, S. 1).

34. In der spezifischen Situation des Ausgangsverfahrens, in dem keine Möglichkeit zum Abzug der Verluste in Schweden besteht, führt der Kommission zufolge das Risiko, dass die Verluste beide Male nicht abgezogen werden können, zur Unverhältnismäßigkeit der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

35. Bei der mündlichen Verhandlung vertrat die deutsche Regierung die Ansicht, die Verhinderung eines doppelten Abzugs rechtfertige die dänischen Gesetzgebungsmaßnahmen und der von der Kommission angenommene Standpunkt, der sich nach dem Urteil Philips Electronics richtet, stelle die Wirksamkeit der Richtlinie 2016/1164 in Frage. Die Kommission wies dies ausdrücklich zurück.

IV. Verfahren vor dem Gerichtshof

36. Die Vorlageentscheidung ist bei der Kanzlei des Gerichtshofs am 19. Januar 2017 eingegangen.

37. NN, die dänische Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

38. Am 29. November 2017 hat eine mündliche Verhandlung stattgefunden, zu der NN, die dänische Regierung und die deutsche Regierung sowie die Europäische Kommission erschienen sind.

V. Würdigung

A. Vorbemerkung

39. Obwohl das Gericht in der ersten Frage nur auf Rn. 20 des Urteils Philips Electronics eingeht (konkret auf den dort verwendeten Ausdruck „entsprechende Voraussetzung“), entspricht die Darstellung seiner Zweifel bei der Analyse, ob die Regelung der direkten Besteuerung durch die Mitgliedstaaten eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und damit einen Verstoß gegen den AEU-Vertrag darstellt, im Großen und Ganzen dem vom Gerichtshof vorgegebenen Verlauf [11].

40. Konkret prüft der Gerichtshof zuerst, ob eine Ungleichbehandlung in vergleichbaren Situationen vorliegt, die eventuell die Niederlassungsfreiheit beschränkt. Sollte dies der Fall sein, stellt er im Anschluss fest, ob die Beschränkung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Ist die Beschränkung gerechtfertigt, wägt er schließlich ab, ob die Beschränkung verhältnismäßig ist.

41. Ich werde die gleiche Methode anwenden, obgleich hier meiner Ansicht nach eine einzige Antwort, anstatt vier aufeinanderfolgende Antworten, auf die vom Østre Landsret (Landgericht der Region Ost) gestellten Fragen erforderlich ist.

42. Auf jeden Fall wäre der Streit, um den sich das Vorabentscheidungsersuchen dreht, entschärft, wenn, wie bereits bei der mündlichen Verhandlung deutlich wurde, die von der Betriebsstätte erlittenen Verluste in Dänemark abzugsfähig wären, und dies wäre dann der Fall, wenn der NN-Konzern bei den dänischen Behörden nachweisen könnte, dass kein Risiko einer Berücksichtigung in Schweden bestand [12]. Diese Hypothese muss vom vorlegenden Gericht überprüft werden.

11 Die vier Fragen entsprechen auch im Großen und Ganzen den Fragen, die das vorlegende Gericht in der Rechtssache Philips Electronics stellte.

12 Auf die Frage des Gerichtshofs räumte die dänische Regierung ein, dass diese Möglichkeit nicht ausgeschlossen werden könne.

B. Materiell-rechtliche Prüfung

43. Das dänische System zur Verhinderung des Doppelabzugs ist auf zwei Vorschriften gegründet: a) eine allgemeine Vorschrift: § 5G Veranlagungsgesetz und b) eine besondere Vorschrift für Betriebsstätten: § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz.

44. Nach § 5G Veranlagungsgesetz können in Dänemark gegründete Gesellschaften bei der dänischen Einkommensberechnung nicht die Betriebsausgaben in Abzug bringen, die nach ausländischen Steuervorschriften von einem Einkommen abgezogen werden dürfen, das in der dänischen Steuerberechnung nicht enthalten ist. Die gleiche Regelung gilt für Betriebsausgaben, die nach ausländischen Steuervorschriften von einem Einkommen abgezogen werden können, das Gesellschaften, die demselben Konzern angehören, zugeflossen ist, wenn das betreffende Einkommen in der dänischen Steuerberechnung nicht berücksichtigt ist. Der Vorlageentscheidung zufolge ist diese Vorschrift auch auf Gesellschaften und sonstige in den §§ 31 und 32 Körperschaftsteuergesetz genannte Unternehmen anwendbar [13].

45. Für in Dänemark ansässige Betriebsstätten, die ausländischen Gesellschaften gehören, findet sich eine Regelung in § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz im Rahmen der Konzernbesteuerung: 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 ein Verlust bei der Berechnung des Einkommens der Gesellschaft in dem fremden Staat nicht in Abzug gebracht werden darf, oder wenn für die internationale Konzernbesteuerung optiert wurde.

46. Die nationale Konzernbesteuerung ist in Dänemark zwingend vorgeschrieben und gilt auch für dänische Betriebsstätten von zum Konzern gehörenden ausländischen Gesellschaften. Hätte Dänemark in Bezug auf diese Betriebsstätten die vollständige Besteuerungsbefugnis, wäre die Besteuerung des Konzerns nicht beeinträchtigt. Die dänische Gesetzgebung geht jedoch davon aus, dass es zu Interferenzen aufgrund der Ausübung der Besteuerungsbefugnis des Staates, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat (in diesem Fall Schweden), kommen kann. Dies ist der Grund für die Bestimmung in § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz.

47. Das vorlegende Gericht [14] legt § 5G Veranlagungsgesetz in Verbindung mit § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz mit folgenden Worten aus: „Wenn jedoch ein dänisches Unternehmen, das einen Verlust einer ausländischen Tochtergesellschaft in derselben Konzernbesteuerung in Abzug bringen möchte, nachweisen kann, dass keine Möglichkeit besteht, dass der Verlust im Ausland steuerlich in Abzug gebracht wird, so unterliegt der Abzug keinerlei Beschränkung gemäß § 5G Abs. 1 …“ [15]

48. Im Rahmen dieses Rechtsstreits ist für die Entscheidung, wann eine Ungleichbehandlung zwischen einem rein internen Sachverhalt und einem grenzüberschreitenden Sachverhalt existiert, zunächst zu prüfen, ob das Vorhandensein einer Betriebsstätte, und nicht einer Tochtergesellschaft, relevant ist oder nicht.

49. Wie ich in den Schlussanträgen in der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock erwähne [16], besteht der wesentliche Unterschied zwischen einer Tochtergesellschaft und einer Betriebsstätte darin, dass die Tochtergesellschaft Rechtspersönlichkeit besitzt, die den Betriebsstätten fehlt. Letztere sind nichts anderes als Instrumente, die unter verschiedenen Formen (Agenturen, Zweigstellen usw.) in die Struktur der Gesellschaft, die sie gründet und für ihre Tätigkeiten nutzt, eingefügt sind. Eine

13 Rn. 38 der Vorlageentscheidung.

14 Das vorlegende Gericht zitiert in diesem Sinne ein Urteil aus dem Jahr 2010 (ohne das Datum anzugeben), TfS 2011.687.

15 Rn. 41 der Vorlageentscheidung.

16 Rechtssache C-650/16, EU:C:2018:15.

Gesellschaft kann eine Betriebsstätte entweder im Staat ihrer eigenen Niederlassung oder in einem anderen Mitgliedstaat eröffnen, und ihre Freiheit, sich für das eine oder das andere zu entscheiden, darf grundsätzlich nicht beschränkt werden, auch nicht durch Maßnahmen steuerlicher Art (Art. 49 AEUV).

50. Wenn eine Betriebsstätte und die Gesellschaft, die sie einrichtet, ihren Sitz in demselben Staat haben, entfallen in steuerrechtlicher Hinsicht und aus rein interner Sicht sämtliche Probleme hinsichtlich des Umfangs der Befugnis dieses (einen) Staates zur Besteuerung ihrer Gewinne. Aus rein nationaler Sicht gehört eine Betriebsstätte zum Vermögen der juristischen Person, die sich zur Ausübung ihrer Tätigkeit der Betriebsstätte bedient. Steuerlich werden die Gewinne und Verluste der Betriebsstätte üblicherweise unmittelbar, sofort und immer im Sitzstaat den Ergebnissen der Gesellschaft, der sie gehört, zugerechnet.

51. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn sich die Betriebsstätte in einem anderen Staat als dem der Gesellschaft, die sie gegründet hat, befindet. Unter diesen Umständen können die Betriebsstätten entsprechend der internationalen rechtlichen Praxis, wie sie sich in dem von der OECD erarbeiteten Muster eines Besteuerungsabkommens, insbesondere in seinen Art. 5 und 7, widerspiegelt[17], als selbständige steuerliche Einheiten behandelt werden.

52. Bei diesem Ansatz gelangen die Ergebnisse der Betriebsstätte normalerweise in die Sphäre der Besteuerungsbefugnis des Staates, in dem sie sich befindet, und werden ihrer im *Herkunftsstaat* ansässigen Gründerin nicht zugerechnet, es sei denn, es ist ein gesetzlicher oder vertraglicher Mechanismus vorgesehen, der eine Ausnahme hierfür vorsieht.

53. Nach dänischem Recht verhält sich eine Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft in steuerrechtlicher Hinsicht genauso wie eine Tochtergesellschaft, so dass sie als ein Bestandteil des dänischen Konzerns angesehen wird. Wenn jedoch eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte einer ausländischen Gesellschaft in mehr oder weniger großem Umfang der Besteuerungsbefugnis des Staates unterliegt, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat (in diesem Fall Schweden), und diese Interferenz zu Störungen führen kann, greifen die dänischen Steuergesetze auf die zuvor beschriebenen Mechanismen zurück, um einen doppelten Verlustabzug zu verhindern.

54. Von diesem Standpunkt ausgehend muss geprüft werden, ob das Körperschaftsteuergesetz und das Veranlagungsgesetz die Niederlassungsfreiheit beschränken, indem sie einen Abzug der Verluste unter den zuvor genannten Bedingungen für Konzerne mit grenzüberschreitender Tätigkeit unmöglich machen, und ob die Situation dieser Konzerne mit der Situation von *vollständig* dänischen Konzernen vergleichbar ist, für die die Steuerregelungen günstiger sind.

55. In formaler Hinsicht scheint es mir unbestreitbar, dass der *vollständig* dänische Konzern einen Vorteil erhält und ein Konzern mit gebietsfremden Tochtergesellschaften entsprechend in seiner Niederlassungsfreiheit beschränkt wird: Die Muttergesellschaft des Konzerns mit gebietsfremden Tochtergesellschaften kann nur dann die Verluste eines ihrer ausländischen Unternehmen in Abzug bringen, wenn die Voraussetzungen aus § 31 Abs. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes oder aus § 5 Veranlagungsgesetz vorliegen; der *vollständig* dänische Konzern hingegen kann die Verluste einer seiner Tochtergesellschaften ohne diese Einschränkungen im Konzernergebnis berücksichtigen[18]. Eine solche Ungleichbehandlung macht für Konzerne grundsätzlich die Ausübung der Niederlassungsfreiheit durch in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften weniger attraktiv.

17 Der Gerichtshof hat bereits festgestellt, dass es für die Mitgliedstaaten nicht sachfremd ist, sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren. Vgl. Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, Rn. 31), und vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, Rn. 48).

18 Bei einem rein internen Sachverhalt zählt die Betriebsstätte zum Vermögen der Gesellschaft, der sie gehört, mit der Folge, dass ihre Verluste als eigene Verluste dieser Gesellschaft angesehen werden.

56. Befinden sich die beiden Konzerne in vergleichbaren Situationen? Für dieses Kriterium muss der Zweck der fraglichen Norm herangezogen werden [19], der sich hier auf die Verhinderung eines doppelten Abzugs beschränkt.

57. Der Gerichtshof hat diese Frage in den Rn. 19 und 20 des Urteils Philips Electronics bejaht und damit die gegensätzliche Meinung des Vereinigten Königreichs abgelehnt. Dem Urteil zufolge existiert eine Beschränkung der Freiheit einer gebietsfremden Gesellschaft, sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen, und die Situationen sind objektiv vergleichbar, „wenn nationale Rechtsvorschriften die Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, die eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Betriebsstätte einer gebietsfremden Gesellschaft erlitten hat, auf eine gebietsansässige Gesellschaft im Wege des Konzernabzugs von der Voraussetzung abhängig machen, dass die Verluste nicht für die Zwecke einer ausländischen Steuer verwendet werden können, obwohl für die Übertragung von Verlusten, die eine gebietsansässige Gesellschaft in diesem Mitgliedstaat erlitten hat, keine entsprechende Voraussetzung gilt“ [20].

58. Wie die Kommission hervorhebt, ohne dass ihr Vorbringen durch die dänische Regierung in überzeugender Weise widerlegt wurde, ist die im Urteil Philips Electronics erfolgte Prüfung der Vergleichbarkeit auf die vorliegende Rechtssache übertragbar, und zwar auch vom Gesichtspunkt des Zwecks der dänischen Vorschrift. Was den Zweck der Vermeidung eines doppelten Verlustabzugs anbetrifft, soll sowohl mit Vorschriften, die für rein interne Sachverhalte gelten, als auch mit Vorschriften für grenzüberschreitende Sachverhalte sichergestellt werden, dass dieselbe Betriebsausgabe bzw. derselbe Verlust nur einmal berücksichtigt wird.

59. Wenn die strittigen dänischen Regelungen für vergleichbare Situationen eine Ungleichbehandlung hervorrufen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften eventuell davon abhalten, sich in Dänemark niederzulassen und umgekehrt [21], so muss im nächsten Schritt geprüft werden, ob diese Beschränkung eventuell gerechtfertigt ist, was sie mit Art. 49 AEUV vereinbar machen würde.

60. Das Ziel der Verhinderung eines doppelten Abzugs infolge der Überlagerung der Besteuerungsbefugnis von zwei oder mehreren Staaten erklärt das Vorhandensein von Vorschriften wie die Paragrafen des Körperschaftsteuergesetzes und des Veranlagungsgesetzes, um die sich der Rechtsstreit dreht. Dass das Vorhandensein dieser Vorschriften *erklärt* werden kann, führt jedoch nicht zwangsläufig dazu, dass die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit auch *gerechtfertigt* ist.

61. Eine eventuelle Rechtfertigung erfordert das Vorliegen von zwingenden Gründe des Allgemeininteresses [22], zu denen der Gerichtshof die Sicherung der Besteuerungsbefugnis der Mitgliedstaaten, die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems oder die Verhinderung der Steuerhinterziehung zählt.

62. Die dänische Regierung ist der Auffassung, zur Liste der zulässigen Rechtfertigungsgründe zähle auch die Verhinderung des doppelten Verlustabzugs. Diese These scheint jedoch auf den ersten Blick nicht mit dem Urteil Philips Electronics übereinzustimmen, in dem der Gerichtshof

– den doppelten Verlustabzug mit der Ausübung der Besteuerungsbefugnis des Sitzstaats der Betriebsstätte in Verbindung brachte [23];

19 Urteil vom 25. Februar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 22).

20 Urteil Philips Electronics, Rn. 20.

21 Urteile vom 25. Februar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 20), und vom 2. September 2015, Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, Rn. 21).

22 Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 35).

23 Urteil Philips Electronics, Rn. 30: „Die Gefahr, dass die Verluste sowohl im Aufnahmemitgliedstaat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, als auch in dem Mitgliedstaat, in dem die gebietsfremde Gesellschaft ansässig ist, berücksichtigt werden, [hat] keinen Einfluss auf die Besteuerungsbefugnis des Mitgliedstaats, in dem sich die Betriebsstätte befindet.“

– hervorhob, dass dieses Ziel „den Mitgliedstaat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, nicht berechtigen [kann], die Berücksichtigung von Verlusten mit der Begründung auszuschließen, dass sie darüber hinaus in dem Mitgliedstaat verwendet werden könnten, in dem die gebietsfremde Gesellschaft ihren Sitz hat“ [24];

– erklärte, dass „der Aufnahmemitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Betriebsstätte ansässig ist, somit nicht – und schon gar nicht selbständig – die Gefahr der doppelten Berücksichtigung von Verlusten geltend machen [kann], um seine Rechtsvorschriften in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden zu rechtfertigen“ [25].

63. Wenn man also vom Urteil Philips Electronics ausgeht, kann die Verhinderung eines doppelten Verlustabzugs nur schwer als zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden. In jenem Urteil wurde eine Geltendmachung sogar dann abgelehnt, „wenn ein solcher Grund selbständig geltend gemacht werden könnte“ [26].

64. Vielleicht ist jedoch der Moment gekommen, in dem die Feststellungen aus dem Urteil Philips Electronics gemildert werden sollten, da die Bekämpfung des Doppelabzugs nach dem Erlass des Urteils die besondere Aufmerksamkeit des Unionsgesetzgebers auf sich gezogen hat.

65. Nachdem die OECD ihre Schlussfolgerungen vom 13. und 14. März 2013 zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) herausgab und am 5. Oktober 2015 die Abschlussberichte veröffentlichte, wurde von Seiten der Kommission [27] und des Rates [28] die Notwendigkeit betont, auf Unionsebene gemeinsame, aber flexible Lösungen im Einklang mit den BEPS-Schlussfolgerungen der OECD zu finden.

66. Gemäß der Richtlinie 2016/1164 [29], die nach dem entsprechenden Gesetzgebungsverfahren erlassen wurde, müssen „damit der Binnenmarkt gut funktionieren kann, … die Mitgliedstaaten zumindest ihre BEPS-Verpflichtungen erfüllen und allgemeine Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken und zur Gewährleistung einer fairen und wirksamen Besteuerung in der Union ergreifen und dabei in ausreichend kohärenter und koordinierter Weise vorgehen“. Konkret ist es der Richtlinie zufolge von wesentlicher Bedeutung, dass „Vorschriften festgelegt werden, um den durchschnittlichen Schutz gegen aggressive Steuerplanung im Binnenmarkt anzuheben“ [30].

67. Eine herausragende Rolle kommt in dieser Hinsicht der sogenannten „hybriden Gestaltung“ zu, die in Art. 2 Abs. 9 der Richtlinie 2016/1164 wie folgt definiert wird: „eine Situation im Zusammenhang mit einem Steuerpflichtigen oder … mit einem Unternehmen, in der: … g) ein doppelter Abzug erfolgt“. In derselben Vorschrift wird „doppelter Abzug“ definiert als „Abzug derselben Zahlung, derselben Aufwendungen oder derselben Verluste in dem Steuergebiet, aus dem die Zahlung stammt bzw. in dem die Aufwendungen oder die Verluste anfallen (Steuergebiet des Zahlenden), und in einem anderen Steuergebiet (Steuergebiet des Investors)“.

24 Ebd., Rn. 32.

25 Ebd., Rn. 33.

26 Ebd., Rn. 28.

27 Am 18. März 2015 reichte die Kommission eine Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat über Steuertransparenz als Mittel gegen Steuerhinterziehung und Steuervermeidung (COM[2015] 136 final) ein, der am 17. Juni 2015 der Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union folgte.

28 Schlussanträge vom 8. Dezember 2015 (Dok. 15068/15).

29 Direkt betroffen durch die Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. 2017, L 144, S. 1).

30 Erwägungsgründe 2 und 3.

68. Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2016/1164 gilt: Soweit eine hybride Gestaltung zu einem doppelten Abzug führt, „a) wird der Abzug in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Investors ist, verweigert; und b) wenn der Abzug im Steuergebiet des Investors nicht verweigert wird, wird der Abzug in dem Mitgliedstaat, der das Steuergebiet des Zahlenden ist, verweigert".

69. Einer der Gründe für die Änderung der Richtlinie 2016/1164 durch die Richtlinie 2017/952 war die Regelung der hybriden Gestaltungen bei Betriebsstätten: „Hybride Gestaltungen bei Betriebsstätten liegen vor, wenn unterschiedliche Vorschriften im Steuergebiet der Betriebsstätte und der steuerlichen Ansässigkeit für die Zuordnung der Einkünfte und Aufwendungen zwischen verschiedenen Teilen desselben Unternehmens zu Inkongruenzen bei den steuerlichen Ergebnissen führen; dazu gehören auch Fälle, in denen eine Inkongruenz dadurch entsteht, dass eine Betriebsstätte nach den Rechtsvorschriften des Steuergebiets der Zweigniederlassung unberücksichtigt bleibt. Diese Inkongruenzen können zu einem doppelten Abzug oder einem Abzug bei gleichzeitiger steuerlicher Nichtberücksichtigung führen und sollten daher beseitigt werden."[31]

70. Selbstverständlich möchte ich auf diese Rechtssache nicht die Vorschriften einer Richtlinie anwenden, bei der die Frist für die Umsetzung noch nicht abgelaufen ist[32]. Ich glaube jedoch, dass die Richtlinie 2016/1164 eine weit reichende Sorge zum Ausdruck bringt, deren Dringlichkeit zum Zeitpunkt des Urteils Philips Electronics noch nicht festzustellen war und sich auf jeden Fall noch nicht ausdrücklich in der Gesetzgebung widerspiegelte.

71. Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung einige Hinweise auf die Verbindung zwischen der Verhinderung eines doppelten Abzugs und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung gegeben. Im Urteil Brisal und KBC Finance Ireland[33] erklärt er, dass „das Bestreben der Verhinderung eines doppelten Abzugs von Ausgaben" (in jenem Fall Betriebsausgaben) „mit der Bekämpfung von Steuerhinterziehung verknüpft sein kann".

72. Dessen ungeachtet muss auch auf die Verhinderung eines doppelten Abzugs in Verbindung mit Handlungen, bei denen nicht unbedingt eine Hinterziehungsabsicht vorliegt, eingegangen werden. So wurde im Urteil Marks & Spencer nach der Erklärung, „dass die Mitgliedstaaten dies verhindern können müssen", anerkannt, dass das Risiko einer doppelten Verlustberücksichtigung nicht immer mit dem Rechtfertigungsgrund der Bekämpfung der Steuerhinterziehung einhergeht[34].

73. Die doppelte Verlustberücksichtigung kann somit Folge der kombinierten Anwendung verschiedener Steuerregelungen sein, auch wenn keine Hinterziehungsabsicht vorliegt. Es handelt sich jedoch immer noch um eine Handlung, die in Übereinstimmung mit der von der OECD unterstützten Auffassung und auch vom Gesichtspunkt des Unionsrechts aus abgelehnt werden muss. Daher kann, wie ich bereits erwähnt habe, die Verhinderung der doppelten Verlustberücksichtigung bereits als (eigenständiger) zwingender Grund des Allgemeininteresses angesehen werden, ohne dass dies zwingend mit der Bekämpfung der Steuerhinterziehung verbunden werden muss.

74. Von diesem Gesichtspunkt aus und in Bezug auf das Ziel der Verhinderung der doppelten Verlustberücksichtigung wäre § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz abstrakt nichts entgegenzusetzen. Die Aufmerksamkeit muss folglich auf die Anwendung der Vorschrift in der Praxis, wie sie in dieser Rechtssache durch die dänischen Steuerbehörden erfolgt ist, gerichtet werden.

31 Zehnter Erwägungsgrund der Richtlinie 2017/952.

32 Die Frist läuft am 31. Dezember 2019 ab, mit Ausnahme des Art. 9a mit dem Titel „Umgekehrt hybride Gestaltungen", für den sie bis zum 31. Dezember 2021 verlängert ist.

33 Urteil vom 13. Juli 2016 (C-18/15, EU:C:2016:549, Rn. 38).

34 Urteil vom 13. Dezember 2005 (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 47 bis 50).

75. Nachdem bei der Tätigkeit der in Dänemark ansässigen Betriebsstätte, die jedoch einer schwedischen Tochtergesellschaft des dänischen Konzerns gehört, ein Verlust verzeichnet wurde, könnte der entsprechende Betrag theoretisch sowohl von der Bemessungsgrundlage, die im Aufnahmestaat (Dänemark) versteuert wird, als auch von der Bemessungsgrundlage der Gesellschaft, die im Sitzstaat (Schweden) versteuert wird, abgezogen werden. Eine Vorschrift wie § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz soll verhindern, dass die Gesellschaft Betriebsausgaben oder Verluste zweimal für den Abzug *ausnutzt*. Andernfalls würde die grenzüberschreitende Situation gegenüber der inländischen Situation bevorteilt werden, da dieselbe Steuerbehörde innerstaatlich logischerweise einen doppelten Abzug, der bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt möglich wäre, ablehnen muss [35].

76. Die umstrittene Vorschrift führt somit zum gewünschten Zweck, dass der Verlust nur einmal berücksichtigt wird, und wäre abstrakt für den Zweck der Verhinderung eines doppelten Abzugs angemessen. Es ist jedoch zwingende Voraussetzung, dass ihre Anwendung nicht nur zur Erreichung des damit verfolgten Ziels geeignet ist, sondern auch nicht über das hinausgeht, was hierzu erforderlich ist [36].

77. Die Auslegung dieser Vorschrift durch die dänischen Behörden kann im vorliegenden Rechtsstreit zu einer unverhältnismäßigen Situation mit dem Resultat eines *doppelten Nichtabzugs* führen. Dies ist der Fall, wenn bei der Entscheidung, ob in Dänemark eine Berücksichtigung der Verluste abzulehnen ist, der Schwerpunkt nicht auf die *tatsächliche Abzugsfähigkeit* in einem anderen Staat gelegt wird, sondern auf die rein *theoretische* Möglichkeit.

78. Wenn man davon ausgeht, dass die Bekämpfung des doppelten Abzugs diese Art von nationalen gesetzgeberischen Maßnahmen rechtfertigt, ist das Ziel dabei eine Ablehnung des Abzugs durch einen der zuständigen Staaten, aber nicht durch beide [37]. Die Logik des Systems basiert auf einer grundlegenden Prämisse: Ein Verlust darf nur einmal abgezogen werden.

79. Dieses Ergebnis kann, wie ich hier noch einmal wiederholen möchte, nicht erreicht werden, wenn man sich auf eine *rein* hypothetische Abzugsfähigkeit in einem anderen Mitgliedstaat stützt. Die Ablehnung eines Abzugs nach diesem Kriterium hält einer Überprüfung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht stand und erfüllt auch nicht das Erfordernis einer Übereinstimmung zwischen der Abgabenlast und der tatsächlichen steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

80. Das dänische Recht selbst gibt Hinweise darauf, dass es nicht eine vollständige Verhinderung des Abzuges anstrebt, sondern vielmehr sicherstellen will, dass die Verluste nur einmal berücksichtigt werden. Dies geht aus der Auslegung des Østre Landsret (Landgericht der Region Ost) von § 5G Abs. 1 Veranlagungsgesetz in Bezug auf dänische Gesellschaften hervor: Die Gesellschaften können einen Verlust einer ausländischen Tochtergesellschaft in derselben Konzernbesteuerung in Abzug bringen, sofern sie „nachweisen, dass keine Möglichkeit besteht, dass der Verlust im Ausland steuerlich in Abzug gebracht wird“ [38].

35 Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz darf ein dänischer Konzern denselben Abzug nicht mehr als einmal vornehmen.

36 Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 35).

37 Dies war das Ziel des Gemeinschaftsgesetzgebers, als er in die Richtlinien 2016/1164 und 2017/952 (Art. 9 Abs. 1) die Schlussfolgerungen der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung aufnahm.

38 Vorlageentscheidung, Rn. 41, wiedergegeben in Nr. 47 dieser Schlussanträge.

81. Unabhängig davon, ob es sich um eine auf das vorlegende Gericht begrenzte oder um ständige Rechtsprechung handelt, mindert diese Lösung das Risiko, dass mit dem Ziel der Verhinderung eines doppelten Abzugs über das Ziel hinausgeschossen und jeglicher Verlustabzug kategorisch abgelehnt wird. Es gibt keinen objektiven Grund, warum dieses Kriterium nicht auch in Zusammenhang mit den Betriebsstätten, auf die sich § 31 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz bezieht, angewandt werden sollte.

82. Logischerweise müsste für die Anwendung dieses Kriteriums nachgewiesen werden, dass die Verluste in dem anderen Mitgliedstaat nicht berücksichtigt werden können, da die Gesellschaft, der die Betriebsstätte gehört, alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung in jenem Staat ausgeschöpft hat, einschließlich der Berücksichtigung in zukünftigen Steuerjahren.

83. Die Frage, ob dies im vorliegenden Fall gegeben war, muss das vorlegende Gericht klären. Denn nur das vorlegende Gericht verfügt über eine hinreichende Beurteilungsgrundlage, um feststellen zu können, ob ein Abzug der Verluste von der Bemessungsgrundlage der in Schweden ansässigen Tochtergesellschaft des NN-Konzerns letztendlich möglich war oder nicht.

VI. Ergebnis

84. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, dem Østre Landsret (Landgericht der Region Ost, Dänemark) wie folgt zu antworten:

1. Art. 49 AEUV steht grundsätzlich einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren angewandten Regelung nicht entgegen, der zufolge bei der Besteuerung eines Konzerns im Mitgliedstaat A die Verluste einer Betriebsstätte, die in diesem Mitgliedstaat ansässig ist, aber einer im Mitgliedstaat B ansässigen Gesellschaft gehört, nur dann mit den Einkommen anderer Konzerngesellschaften verrechnet werden können, wenn gemäß den Vorschriften des Mitgliedstaats B diese Verluste bei der Berechnung des Einkommens dieser Gesellschaft im Mitgliedstaat B nicht angerechnet werden können.

2. Eine solche nationale Regelung ist nicht mit Art. 49 AEUV vereinbar, wenn sie in einem Sachverhalt, wie er im Ausgangsverfahren vorliegt, einen Verlustabzug im Mitgliedstaat A nicht zulässt, obgleich der Steuerpflichtige nachgewiesen hat, dass die Verluste im Mitgliedstaat B endgültig nicht abzugsfähig sind, worüber das vorlegende Gericht zu entscheiden hat.