

Vorläufige Fassung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

19. Juni 2019(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Körperschaftsteuer – Konzern – Niederlassungsfreiheit – Abzug von Verlusten gebietsfremder Tochtergesellschaften – Begriff ‚endgültige Verluste‘ – Aufgehen der Tochtergesellschaft in der Muttergesellschaft infolge Fusion – Rechtsvorschriften des Sitzstaats der Tochtergesellschaft, die den Verlustabzug im Rahmen einer Fusion nur bei der Gesellschaft vorsehen, bei der die Verluste entstanden sind“

In der Rechtssache C-607/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) mit Entscheidung vom 5. Oktober 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Oktober 2017, in dem Verfahren

Skatteverket

gegen

Memira Holding AB

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot (Berichterstatler), der Richterin C. Toader sowie der Richter A. Rosas, L. Bay Larsen und M. Safjan,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 24. Oktober 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Skatteverk, vertreten durch J. Anderberg als Bevollmächtigten,
- der Memira Holding AB, vertreten durch L. Staberg als Bevollmächtigten,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren und J. Lundberg als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, zunächst vertreten durch T. Henze und R. Kanitz als Bevollmächtigte, dann durch R. Kanitz als Bevollmächtigten,
- der italienischen Regierung, vertreten durch G. Palmieri als Bevollmächtigte im Beistand von G. De Socio, avvocato dello Stato,

- der finnischen Regierung, vertreten durch S. Hartikainen als Bevollmächtigten,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Brandon und G. Brown als Bevollmächtigte im Beistand von D. Yates, Barrister,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch K. Simonsson, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen und G. Tolstoy als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 10. Januar 2019
folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV.
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteverk (schwedische Finanzbehörde) und der Memira Holding AB (im Folgenden: Memira) wegen der Möglichkeit Letzterer, die Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft, wenn diese infolge einer Fusion in der Muttergesellschaft aufgeht, von der Körperschaftsteuer abzuziehen.

Rechtlicher Rahmen

Schwedisches Recht

- 3 Die steuerliche Regelung von Fusionen ist in Kapitel 37 des Inkomstskattelag (1999:1229) (Gesetz Nr. 1229 aus dem Jahr 1999 über die Körperschaft- und Einkommensteuer, im Folgenden: Inkomstskattelag) enthalten.
- 4 Die §§ 16 bis 29 in diesem Kapitel enthalten spezielle auf sogenannte „qualifizierte“ Fusionen anwendbare Steuerregelungen.
- 5 Für eine solche Fusion muss gemäß Kapitel 37 §§ 11 und 12 zum einen die einbringende Gesellschaft unmittelbar vor der Fusion mit den Einkünften mindestens eines Teils ihrer unternehmerischen Tätigkeit in Schweden steuerpflichtig sein. Zum anderen muss die übernehmende Gesellschaft unmittelbar nach der Fusion mit den Einkünften aus einer unternehmerischen Tätigkeit, für die die einbringende Gesellschaft besteuert wurde, in Schweden steuerpflichtig sein. Außerdem dürfen die fraglichen Einkünfte in Schweden nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der Steuer befreit sein.
- 6 Nach Kapitel 37 §§ 17 und 18 des Inkomstskattelag darf die einbringende Gesellschaft für die unternehmerische Tätigkeit im Sinne von dessen § 11 keine auf die Fusion zurückzuführenden Einkünfte geltend machen oder Verlustabzüge vornehmen und tritt für die steuerliche Behandlung dieser Tätigkeit die übernehmende Gesellschaft in die Situation der einbringenden Gesellschaft ein. Das bedeutet u. a., dass die übernehmende Gesellschaft, mit bestimmten in Kapitel 37 §§ 21 bis 26 genannten Einschränkungen, die Verluste der einbringenden Gesellschaft aus früheren Steuerjahren zum Abzug bringen darf.
- 7 Nach Kapitel 35a des Inkomstskattelag ist eine in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässige 100%ige ausländische Tochtergesellschaft u. a. unter der Voraussetzung zum grenzüberschreitenden Konzernabzug ihrer endgültigen Verluste berechtigt,

dass sie direkt gehalten wird, dass sie abgewickelt wurde und dass die Muttergesellschaft im Sitzstaat der Tochtergesellschaft zum Zeitpunkt dieser Abwicklung keine wirtschaftliche Tätigkeit über ein verbundenes Unternehmen ausübt. Allerdings weist das vorliegende Gericht darauf hin, dass diese Regelung auf Fusionen keine Anwendung findet.

Deutsches Recht

8 Aus den von der deutschen Regierung nicht bestrittenen Ausführungen des vorlegenden Gerichts geht hervor, dass es nach deutschem Recht nicht möglich ist, im Fall einer Fusion Verluste auf ein anderes in Deutschland steuerpflichtiges Unternehmen zu übertragen.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 Memira ist eine Gesellschaft schwedischen Rechts, die über ihre Tochtergesellschaften auf dem Gebiet der Augenchirurgie tätig ist. In Deutschland hält sie eine Gesellschaft, die Kliniken besitzt und betreibt. Wegen der negativen Geschäftsergebnisse dieser Tochtergesellschaft gewährte Memira ihr zur Finanzierung ihres Betriebs – jedoch vergeblich – einen Kredit. Die Tätigkeit der Tochtergesellschaft wurde daraufhin eingestellt; ihre Bilanz weist nur noch Schulden und bestimmte liquide Vermögenswerte aus.

10 Memira plant, ihre deutsche Tochtergesellschaft durch eine grenzüberschreitende Fusion aufzunehmen, wofür die Tochtergesellschaft ohne Abwicklung aufgelöst werden müsste; Memira würde dann keine Geschäfte mehr in Deutschland betreiben, weder unmittelbar noch mittelbar.

11 Die Verluste der deutschen Tochtergesellschaft von Memira, die nicht auf frühere Gewinne angerechnet werden konnten, belaufen sich auf 7,6 Mio. Euro. Sie dürften bei der Besteuerung der Tochtergesellschaft in Deutschland im Rahmen der Körperschaftsteuer entweder von laufenden Gewinnen abgezogen oder ohne zeitliche Begrenzung auf künftige Gewinne vorgetragen werden. Dagegen könnten diese Verluste in der von Memira geplanten Fallgestaltung, wie sie in der vorstehenden Randnummer dargestellt ist, nicht verrechnet werden, weil es nach deutschem Recht ausgeschlossen ist, solche Verluste im Wege der Fusion auf ein anderes in Deutschland steuerpflichtiges Unternehmen zu übertragen.

12 In diesem Zusammenhang beantragte Memira beim Skatterättsnämnd (Steuerrechtsausschuss, Schweden) einen Steuervorbescheid hinsichtlich der Frage, ob sie sich, falls sie ihre Fusionsabsicht umsetze, auf die Niederlassungsfreiheit berufen könne, um die Verluste ihrer deutschen Tochtergesellschaft von der Körperschaftsteuer in Schweden abzuziehen; die an sie gerichtete Antwort verneinte dies.

13 Diesem Bescheid zufolge dürfen die Verluste von Memiras deutscher Tochtergesellschaft gemäß den schwedischen Rechtsvorschriften über die Besteuerung qualifizierter Fusionen nicht von der Muttergesellschaft übernommen werden, weil die Tochtergesellschaft die Voraussetzung der Steuerpflicht in Schweden nicht erfülle. Der Abzug könne auch nicht gemäß den Bestimmungen über den Konzernabzug erfolgen, weil diese eine ganz andere Fallgestaltung als die von Memira geplante betreffen.

14 Der Skatterättsnämnd räumte zwar ein, dass eine solche Fallgestaltung zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen würde, war aber der Auffassung, dass diese gemäß der sich aus dem Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763, im Folgenden: Urteil Marks & Spencer), ergebenden Rechtsprechung gerechtfertigt sein könne, sofern der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet werde und die fraglichen Verluste somit nicht einer der in Rn. 55 jenes Urteils geschilderten Fallgestaltungen entsprächen oder sogenannte „endgültige“ Verluste seien.

15 Unter Berufung auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs ging der Skatterättsnämnd davon aus, dass für die Bestimmung, ob die fraglichen Verluste endgültig seien, darauf abzustellen sei, wie sie nach dem im Sitzstaat der Tochtergesellschaft geltenden Recht behandelt würden. Da nach deutschem Recht keine Möglichkeit bestehe, die Verluste bei einer Fusion mit einem anderen in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen geltend zu machen, seien diese nicht als endgültig anzusehen.

16 Drei Mitglieder des Skatterättsnämnd äußerten dagegen die abweichende Auffassung, dass die Verluste der deutschen Tochtergesellschaft von Memira als endgültig anzusehen seien, da es innerhalb des Memira-Konzerns weder ein deutsches Unternehmen noch ein Unternehmen mit einer Betriebsstätte in Deutschland gebe, mit dem die Tochtergesellschaft hätte fusionieren können. Der Umstand, dass nach deutschem Recht bei einer Fusion mit einem anderen in Deutschland steuerpflichtigen Unternehmen Verluste nicht übertragen werden könnten, sei daher irrelevant bei der Beurteilung der Frage, ob die Verluste der Tochtergesellschaft endgültig seien.

17 Gegen den Vorbescheid des Skatterättsnämnd wurde sowohl von der Finanzverwaltung als auch von Memira ein Rechtsbehelf beim Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof, Schweden) eingelegt.

18 Nach dessen Auffassung geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere aus dem Urteil vom 21. Februar 2013, A (C?123/11, EU:C:2013:84), nicht hervor, ob für die Beurteilung der Frage, ob die Verluste einer Tochtergesellschaft endgültig sind, die Möglichkeiten zu berücksichtigen sind, die das Recht des Sitzstaats der Tochtergesellschaft für andere Rechtssubjekte zur Geltendmachung der Verluste vorsieht und wie diese Regelung gegebenenfalls zu berücksichtigen ist.

19 Der Högsta förvaltningsdomstol (Oberster Verwaltungsgerichtshof) hat deshalb beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist bei der Beurteilung der Frage, ob ein Verlust einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft im Sinne etwa des Urteils vom 21. Februar 2013, A (C?123/11, EU:C:2013:84), endgültig ist und die Muttergesellschaft somit nach Art. 49 AEUV diesen Verlust abziehen darf, relevant, dass gemäß den im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft geltenden Regelungen für andere Rechtssubjekte, die mit der Gesellschaft, bei der die Verluste entstanden sind, nicht identisch sind, die Möglichkeit zum Verlustabzug beschränkt ist?

2. Sollte eine Beschränkung im Sinne von Frage 1 relevant sein, ist dann zu berücksichtigen, ob es im konkreten Fall im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft tatsächlich noch ein anderes Rechtssubjekt gibt, das einen Verlustabzug hätte vornehmen können, wenn dies dort zulässig wäre?

Zu den Vorlagefragen

20 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in den Rn. 43 bis 51 des Urteils Marks & Spencer festgestellt hat, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, durch die das Recht einer Gesellschaft zum Abzug der Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft eingeschränkt werden soll, während eine einheimische Tochtergesellschaft abzugsberechtigt wäre, durch das Erfordernis gerechtfertigt ist, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren sowie der doppelten Verlustberücksichtigung und der Steuervermeidung entgegenzuwirken.

21 In Rn. 55 des Urteils Marks & Spencer weist der Gerichtshof jedoch darauf hin, dass auch eine grundsätzlich gerechtfertigte Beschränkung unverhältnismäßig ist, wenn der Sitzstaat der Muttergesellschaft für diese die Möglichkeit ausschließt, bei sich Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft zu berücksichtigen, die dann in einer der folgenden Situationen als endgültig qualifiziert werden:

- Die gebietsfremde Tochtergesellschaft hat die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und
- es besteht keine Möglichkeit, 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.

Zur ersten Frage

22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, welche Bedeutung bei der Beurteilung der Frage, ob die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft im Sinne von Rn. 55 des Urteils Marks & Spencer endgültig sind, dem Umstand beizumessen ist, dass der Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft bei einer Fusion keine Übertragung der Verluste einer Gesellschaft auf einen anderen Steuerpflichtigen zulässt, während der Sitzmitgliedstaat der Muttergesellschaft bei der Fusion inländischer Gesellschaften eine solche Übertragung vorsieht.

23 Der Gerichtshof soll also entscheiden, ob eine Fallgestaltung wie die von Memira geplante unter die vom Gerichtshof in Rn. 55 zweiter Gedankenstrich des Urteils Marks & Spencer genannten Situationen fällt, die keine Möglichkeit vorsehen, die Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume zu berücksichtigen.

24 Insoweit genügt der Hinweis, dass in der Begründung des Gerichtshofs in Rn. 55 zweiter Gedankenstrich des Urteils Marks & Spencer ausdrücklich darauf eingegangen wird, dass die Nichtübertragbarkeit, durch die die Verluste endgültig werden, sich auf die Berücksichtigung dieser Verluste in künftigen Steuerjahren durch einen Dritten, insbesondere bei einer Veräußerung der Tochtergesellschaft an diesen Dritten, beziehen kann.

25 Bei einer Fallgestaltung wie der von Memira geplanten wären die Verluste, selbst wenn die Voraussetzungen aller anderen in Rn. 55 des Urteils Marks & Spencer genannten Fälle der Nichtübertragbarkeit vorlägen, selbst dann nicht als endgültig anzusehen, wenn weiterhin eine Möglichkeit besteht, diese Verluste wirtschaftlich durch ihre Übertragung auf einen Dritten zu nutzen.

26 Wie von der Generalanwältin in den Nrn. 65 bis 70 ihrer Schlussanträge ausgeführt, kann nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass ein Dritter die Verluste der Tochtergesellschaft

in deren Sitzstaat steuerlich berücksichtigen kann, etwa nachdem diese gegen einen Preis, der den Wert des in der künftigen Abzugsfähigkeit der Verluste bestehenden Steuervorteils einbezieht, übertragen wurde (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Februar 2013, A, C-123/11, EU:C:2013:84, Rn. 52 ff., sowie Urteil vom heutigen Tag, Holmen, C-608/17, Rn. 38).

27 Somit reicht bei einer Fallgestaltung wie der von Memira geplanten, wenn diese nicht nachweist, dass die in der vorstehenden Randnummer genannte Möglichkeit ausgeschlossen ist, allein der Umstand, dass das im Sitzstaat der Tochtergesellschaft geltende Recht die Verlustübertragung bei Fusionen nicht zulässt, nicht aus, um die Verluste der Tochtergesellschaft als endgültig anzusehen.

28 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass bei der Beurteilung der Frage, ob die Verluste einer gebietsfremden Gesellschaft im Sinne von Rn. 55 des Urteils Marks & Spencer endgültig sind, der Umstand, dass der Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft bei einer Fusion keine Übertragung der Verluste einer Gesellschaft auf einen anderen Steuerpflichtigen zulässt, während der Sitzmitgliedstaat der Muttergesellschaft bei der Fusion inländischer Gesellschaften eine solche Übertragung vorsieht, nicht entscheidend ist, sofern nicht die Muttergesellschaft nachweist, dass es ihr unmöglich ist, diese Verluste, insbesondere durch eine Übertragung, so geltend zu machen, dass sie bei einem Dritten für künftige Zeiträume steuerlich berücksichtigt werden können.

Zur zweiten Frage

29 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob für den Fall, dass der in der ersten Frage genannte Umstand relevant sein sollte, zu berücksichtigen ist, dass es im Sitzstaat der Tochtergesellschaft kein anderes Rechtssubjekt gibt, das die Verluste im Rahmen einer Fusion hätte geltend machen können, wenn dort ein Abzug zulässig gewesen wäre.

30 Insoweit sind, wie auch im Rahmen der Antwort auf die erste Frage ausgeführt, die sich aus dem Recht des Sitzstaats der Tochtergesellschaft für die Übertragung von Verlusten durch Fusion ergebenden Beschränkungen nicht entscheidend, solange die fehlende Möglichkeit einer Berücksichtigung der Verluste bei einem Dritten, etwa nach einer Übertragung gegen einen den steuerlichen Wert dieser Verluste einbeziehenden Preis, von der Muttergesellschaft nicht nachgewiesen wurde.

31 Wird dieser Nachweis erbracht und sind die übrigen in Rn. 55 des Urteils Marks & Spencer genannten Voraussetzungen erfüllt, müssen die Finanzbehörden davon ausgehen, dass die Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft endgültig sind und es folglich unverhältnismäßig wäre, der Muttergesellschaft die Berücksichtigung dieser Verluste nicht zu gestatten.

32 Angesichts dessen kommt es bei der Beurteilung, ob es sich um endgültige Verluste handelt, nicht darauf an, ob es im Sitzstaat der Verluste erwirtschaftenden Tochtergesellschaft andere Rechtssubjekte gab, auf die die Verluste der Tochtergesellschaft durch eine Fusion hätten übertragen werden können, wenn es eine Möglichkeit dazu gegeben hätte.

33 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass es für den Fall, dass der in der ersten Frage genannte Umstand relevant sein sollte, nicht darauf ankommt, dass es im Sitzstaat der Tochtergesellschaft kein anderes Rechtssubjekt gibt, das die Verluste im Rahmen einer Fusion hätte geltend machen können, wenn dort ein Abzug zulässig gewesen wäre.

Kosten

34 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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:

- 1. Bei der Beurteilung der Frage, ob die Verluste einer gebietsfremden Gesellschaft im Sinne von Rn. 55 des Urteils vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), endgültig sind, ist der Umstand, dass der Sitzmitgliedstaat der Tochtergesellschaft bei einer Fusion keine Übertragung der Verluste einer Gesellschaft auf einen anderen Steuerpflichtigen zulässt, während der Sitzmitgliedstaat der Muttergesellschaft bei der Fusion inländischer Gesellschaften eine solche Übertragung vorsieht, nicht entscheidend ist, sofern nicht die Muttergesellschaft nachweist, dass es ihr unmöglich ist, diese Verluste, insbesondere durch eine Übertragung, so geltend zu machen, dass sie bei einem Dritten für künftige Zeiträume steuerlich berücksichtigt werden können.**
- 2. Für den Fall, dass der in der ersten Frage genannte Umstand relevant sein sollte, kommt es nicht darauf an, dass es im Sitzstaat der Tochtergesellschaft kein anderes Rechtssubjekt gibt, das die Verluste im Rahmen einer Fusion hätte geltend machen können, wenn dort ein Abzug zulässig gewesen wäre.**

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Schwedisch.