

Rechtssache C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

gegen

Finanzamt Heilbronn

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs)

„Niederlassungsfreiheit – Direkte Besteuerung – Berücksichtigung von Verlusten einer Betriebsstätte, die in einem Mitgliedstaat belegen ist und zu einer Gesellschaft mit satzungsmäßigem Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehört“

Leitsätze des Urteils

1. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Vorschriften des Vertrags – Anwendungsbereich*

(Art. 43 EG und 56 EG)

2. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Vorschriften des Vertrags – Anwendungsbereich*

(Art. 43 EG)

3. *Freizügigkeit – Niederlassungsfreiheit – Steuerrecht – Körperschaftsteuer*

(Art. 43 EG)

1. Wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige natürliche oder juristische Person eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, einrichtet und vollständig beherrscht, fällt dies in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 43 EG. Sollte die Steuerregelung, die für eine gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit ausschließt, von ihrer Steuerbemessungsgrundlage die Verluste einer ihr gehörenden und in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, beschränkende Wirkungen auf die Freiheit des Kapitalverkehrs haben, so wären solche Wirkungen die zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigen keine Prüfung dieser Steuerregelung anhand von Art. 56 EG.

(vgl. Randnrn. 15-16)

2. Die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit, die es verbieten, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert, gelten auch dann, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat über eine Betriebsstätte im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der fraglichen Doppelbesteuerung tätig ist, die nach dem Steuerabkommensrecht eine selbständige Einheit darstellt.

Eine solche Konzeption der Betriebsstätte als selbständige steuerliche Einheit entspricht nämlich der internationalen rechtlichen Praxis, wie sie sich in dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Muster eines Besteuerungsabkommens

widerspiegelt. Für die Mitgliedstaaten ist es aber nicht sachfremd, sich zum Zweck der Aufteilung der Steuerhoheit an der internationalen Praxis und insbesondere den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen zu orientieren.

(vgl. Randnrn. 19-22)

3. Art. 43 EG steht dem nicht entgegen, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steuerbemessungsgrundlage nicht die Verluste einer Betriebsstätte abziehen kann, die ihr gehört und in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, sofern nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte dieser Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besteuert werden, in dem die genannten Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können.

Eine derartige Steuerregelung enthält zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, da die steuerliche Situation einer Gesellschaft, die ihren satzungsmäßigen Sitz in einem Mitgliedstaat hat und eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat besitzt, weniger günstig ist als die, in der sie sich befände, wenn die Betriebsstätte im ersten Mitgliedstaat belegen wäre. Aufgrund dieses Unterschieds in der steuerlichen Behandlung könnte eine gebietsansässige Gesellschaft davon abgehalten werden, ihre Tätigkeiten über eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte auszuüben.

Eine solche Steuerregelung kann jedoch grundsätzlich durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung entgegenzuwirken, mit denen zusammen genommen berechnete und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolgt werden und die daher zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen, wenn die Regelung in angemessenem Verhältnis zu diesen Zielen steht.

Was die Notwendigkeit betrifft, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, so hätte der Mitgliedstaat, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet, der die Betriebsstätte gehört, ohne ein Doppelbesteuerungsabkommen das Recht, die von dieser Einheit erwirtschafteten Gewinne zu besteuern. Folglich ist das Ziel, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den beiden betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren, das sich in den Bestimmungen des Abkommens widerspiegelt, geeignet, die fragliche Steuerregelung zu rechtfertigen, da sie für die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, sorgt. Wenn insoweit ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, die Besteuerungsbefugnis über deren Einkünfte zugewiesen hat, würde der Umstand, dass dem Stammhaus die Möglichkeit eingeräumt wird, für die Berücksichtigung der Verluste dieser Betriebsstätte in seinem Sitzstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigen.

Hinsichtlich der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung ist nicht auszuschließen, dass eine Gesellschaft im Mitgliedstaat ihres Sitzes die Verluste einer ihr gehörenden Betriebsstätte, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, geltend macht und dass trotz dieser Zurechnung dieselben Verluste zu einem späteren Zeitpunkt in dem Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, dann berücksichtigt werden, wenn diese einen Gewinn erwirtschaftet, und der Mitgliedstaat des Sitzes des Stammhauses dadurch an der Besteuerung dieses Gewinns gehindert wird.

(vgl. Randnrn. 25-26, 33, 36, 39, 42, 52-54 und Tenor)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

15. Mai 2008⁽¹⁾

„Niederlassungsfreiheit – Direkte Besteuerung – Berücksichtigung von Verlusten aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat, die zu einer Gesellschaft gehört, die ihren satzungsmäßigen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat“

In der Rechtssache C-414/06

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 28. Juni 2006, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Oktober 2006, in dem Verfahren

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

gegen

Finanzamt Heilbronn

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, des Richters G. Arestis, der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatlerin) sowie der Richter E. Juhász und T. von Danwitz,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 29. November 2007,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Lidl Belgium GmbH & Co. KG, vertreten durch die Rechtsanwälte W. Schön und M. Schaden,
- des Finanzamts Heilbronn, vertreten durch C.-F. Veas als Bevollmächtigten,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma, C. Blaschke und H. Kube als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch M. Papida, I. Pouli und K. Georgiadis als

Bevollmächtigte,

- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J. C. Gracia als Bevollmächtigte,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster, P. van Ginneken und M. de Grave als Bevollmächtigte,
- der finnischen Regierung, vertreten durch J. Heliskoski und J. Himmanen als Bevollmächtigte,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch K. Wistrand und S. Johannesson als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Z. Bryanston-Cross als Bevollmächtigte im Beistand von S. Lee, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 14. Februar 2008

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 43 EG und 56 EG.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Lidl Belgium GmbH & Co. KG (im Folgenden: Lidl Belgium) und dem Finanzamt Heilbronn (im Folgenden: Finanzamt) in Bezug auf die steuerliche Behandlung von Verlusten einer in Luxemburg belegenen Betriebsstätte dieser Gesellschaft durch die zuständigen deutschen Behörden.

Rechtlicher Rahmen

3 Nach Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 des Abkommens vom 23. August 1958 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern (BGBl. 1959 II S. 1270) in der durch das Ergänzungsprotokoll vom 15. Juni 1973 geänderten Fassung (im Folgenden: Abkommen) bezeichnet der Begriff „Betriebsstätte“ „eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“.

4 Art. 2 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Abkommens zählt eine Reihe von Einrichtungen auf, die als Betriebsstätten im Sinne des Abkommens gelten.

5 Art. 5 des Abkommens sieht vor:

„(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten als Unternehmer oder Mitunternehmer Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen, dessen Tätigkeit sich auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte nur insoweit, als sie auf eine dort befindliche Betriebsstätte des Unternehmens entfallen.

(2) Dabei dürfen der Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zugerechnet werden, die sie erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter

gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasst und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen getätigt haben würde.

...“

6 Art. 6 Abs. 1 des Abkommens lautet:

„Wenn ein Unternehmen eines der Vertragsstaaten vermöge seiner Beteiligung an der Geschäftsführung oder am finanziellen Aufbau eines Unternehmens des anderen Staates mit diesem Unternehmen wirtschaftliche oder finanzielle Bedingungen vereinbart oder ihm solche auferlegt, die von denjenigen abweichen, die mit einem unabhängigen Unternehmen vereinbart würden, so dürfen Einkünfte, die eines der beiden Unternehmen üblicherweise erzielt hätte, aber wegen dieser Bedingungen nicht erzielt hat, den Einkünften dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“

7 Art. 20 des Abkommens bestimmt:

„(1) Wenn der Wohnsitzstaat nach den vorhergehenden Artikeln für Einkünfte oder Vermögensteile das Besteuerungsrecht hat, so darf der andere Staat diese Einkünfte oder Vermögensteile nicht besteuern. ...

(2) Von der Bemessungsgrundlage für die Steuer des Wohnsitzstaates werden die Einkünfte und Vermögensteile ausgenommen, für die nach den vorhergehenden Artikeln der andere Staat ein Besteuerungsrecht hat, es sei denn, dass Absatz 3 gilt. Die Steuer für die Einkünfte oder Vermögensteile, die dem Wohnsitzstaat zur Besteuerung überlassen sind, wird jedoch nach dem Satz erhoben, der dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht. ...

...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

8 Lidl Belgium gehört zur Lidl- und Schwarz-Gruppe, ihre Geschäftstätigkeit besteht im Vertrieb von Waren. Sie war zunächst auf dem belgischen Markt tätig und wurde 1999 angewiesen, sich auch in Luxemburg zu etablieren. Zu diesem Zweck errichtete Lidl Belgium dort eine Betriebsstätte.

9 Lidl Belgium ist eine Kommanditgesellschaft, die ihren Gesellschaftssitz in Deutschland hat und zu deren Gesellschaftern die Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH als Komplementär und die Lidl Stiftung & Co. KG als Kommanditist zählen.

10 Im Steuerjahr 1999, um das es im Ausgangsverfahren geht, erwirtschaftete die in Luxemburg belegene Betriebsstätte von Lidl Belgium einen Verlust.

11 Diesen Verlust wollte Lidl Belgium im Steuerfeststellungsverfahren von ihrer Bemessungsgrundlage abziehen. Das Finanzamt lehnte diesen Verlustabzug ab und begründete dies insbesondere mit der Freistellung der auf diese Betriebsstätte entfallenden Einkünfte nach den Bestimmungen des Abkommens.

12 Am 30. Juni 2004 wies das Finanzgericht Baden-Württemberg die von Lidl Belgium gegen die Entscheidung des Finanzamts erhobene Klage ab.

13 Auf die Revision von Lidl Belgium hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist es mit den Art. 43 EG und 56 EG vereinbar, wenn ein deutsches Unternehmen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb Verluste aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat (hier: Großherzogtum Luxemburg) bei der Gewinnermittlung nicht abziehen kann, weil nach dem maßgeblichen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Betriebsstatteneinkünfte nicht der deutschen Besteuerung unterliegen?

Zur Vorlagefrage

14 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 43 EG und 56 EG einer nationalen Steuerregelung entgegenstehen, die für eine gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit ausschließt, bei der Ermittlung ihres Gewinns und der Berechnung ihrer steuerpflichtigen Einkünfte die Verluste geltend zu machen, die eine ihr gehörende Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat erlitten hat, eine solche Abzugsmöglichkeit jedoch für Verluste einer gebietsansässigen Betriebsstätte vorsieht.

Zum Anwendungsbereich der Art. 43 EG und 56 EG

15 Angesichts des Umstands, dass das vorlegende Gericht in seiner Frage auf die beiden oben genannten Bestimmungen Bezug nimmt, ist daran zu erinnern, dass es in den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 43 EG fällt, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige natürliche oder juristische Person eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte, die keine von dieser verschiedene Rechtspersönlichkeit hat, einrichtet und vollständig beherrscht.

16 Soweit die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung beschränkende Wirkungen auf die Freiheit des Kapitalverkehrs haben sollte, wären solche Wirkungen eine zwangsläufige Folge einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigen keine Prüfung dieser Steuerregelung anhand von Art. 56 EG (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C?196/04, Slg. 2006, I?7995, Randnr. 33, vom 3. Oktober 2006, Fidium Finanz, C?452/04, Slg. 2006, I?9521, Randnrn. 48 und 49, und vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C?524/04, Slg. 2007, I?2107, Randnr. 34).

17 Folglich ist die streitige Steuerregelung anhand von Art. 43 EG zu würdigen.

Zum Bestehen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

18 Mit der Niederlassungsfreiheit für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft haben, ist das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, eine Zweigniederlassung oder eine Agentur auszuüben (vgl. Urteile vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN, C?307/97, Slg. 1999, I?6161, Randnr. 35, vom 14. Dezember 2000, AMID, C?141/99, Slg. 2000, I?11619, Randnr. 20, und vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C?471/04, Slg. 2006, I?2107, Randnr. 29).

19 Auch wenn die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (vgl. Urteile u. a. vom 16. Juli 1998, ICI, C?264/96, Slg. 1998, I?4695, Randnr. 21, und vom 6.

Dezember 2007, Columbus Container Services, C?298/05, Slg. 2007, I?0000, Randnr. 33).

20 Diese Erwägungen gelten auch dann, wenn eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft über eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat tätig ist.

21 Wie nämlich die Bestimmungen des Abkommens belegen, stellt eine Betriebsstätte nach dem Steuerrecht des Abkommens eine selbständige Einheit dar. Zu den Personen, auf die das Abkommen anwendbar ist, gehören daher nach Art. 2 des Abkommens neben natürlichen und juristischen Personen alle Arten von Betriebsstätten, die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a dieses Artikels aufgeführt sind, nicht jedoch die in Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b des Artikels aufgezählten anderen Kategorien von Einheiten, die von der Definition der Betriebsstätte nach dem Abkommen ausgenommen sind.

22 Diese Konzeption der Betriebsstätte als selbständige steuerliche Einheit entspricht der internationalen rechtlichen Praxis, wie sie sich in dem von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) erarbeiteten Muster eines Besteuerungsabkommens und insbesondere in dessen Art. 5 und 7 widerspiegelt. Der Gerichtshof hat 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, Slg. 1998, I?2793, Randnr. 31, und vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, Slg. 2006, I?1957, Randnr. 48).

23 Zu der im Ausgangsverfahren fraglichen Steuerregelung ist zu bemerken, dass eine Bestimmung, die die Berücksichtigung von Verlusten einer Betriebsstätte für die Ermittlung des Gewinns und die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte des Stammhauses erlaubt, einen Steuervorteil begründet.

24 Ein solcher Steuervorteil wird jedoch nach den Bestimmungen dieser Steuerregelung nicht gewährt, wenn die Verluste aus einer Betriebsstätte stammen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Sitzes des Stammhauses belegen ist.

25 Unter diesen Umständen ist die steuerliche Situation einer Gesellschaft, die ihren satzungsmäßigen Sitz in Deutschland hat und eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat besitzt, weniger günstig als die, in der sie sich befände, wenn die Betriebsstätte in Deutschland belegen wäre. Aufgrund dieses Unterschieds in der steuerlichen Behandlung könnte eine deutsche Gesellschaft davon abgehalten werden, ihre Tätigkeiten über eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte auszuüben.

26 Folglich enthält die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

Zum Bestehen einer Rechtfertigung

27 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer, C?446/03, Slg. 2005, I?10837, Randnr. 35, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, Randnr. 47, und Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Randnr. 64).

28 Insoweit hebt das vorliegende Gericht insbesondere den Umstand hervor, dass die von der in Luxemburg belegenen Betriebsstätte erzielten Einkünfte in dem Mitgliedstaat, in dem die

Gesellschaft, der sie gehört, ansässig ist, nach den Bestimmungen des Abkommens nicht besteuert werden.

29 In den Erklärungen, die sie beim Gerichtshof eingereicht haben, haben die deutsche, die griechische, die französische, die niederländische, die finnische und die schwedische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs im Wesentlichen ausgeführt, dass eine steuerliche Regelung, die für eine gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit beschränkt, die Verluste einer ihr gehörenden und in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte im Rahmen der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage dieser Gesellschaft geltend zu machen, grundsätzlich gerechtfertigt werden kann.

30 Nach Auffassung dieser Regierungen kann eine solche Regelung im Hinblick auf das Gemeinschaftsrecht erstens mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis unter den betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren, und zweitens mit der Notwendigkeit, eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten zu verhindern.

31 Was den ersten angeführten Rechtfertigungsgrund angeht, ist daran zu erinnern, dass es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein kann, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden (vgl. Urteile Marks & Spencer, Randnr. 45, und vom 18. Juli 2007, Oy AA, C?231/05, Slg. 2007, I?6373, Randnr. 54).

32 Würde nämlich den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder für deren Berücksichtigung in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, so würde dadurch die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigt, da die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde (vgl. Urteile Marks & Spencer, Randnr. 46, und Oy AA, Randnr. 55).

33 Zur Erheblichkeit des ersten Rechtfertigungsgrunds ist angesichts der tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens zu bemerken, dass der Mitgliedstaat, in dem sich der Sitz der Gesellschaft befindet, der die Betriebsstätte gehört, ohne ein Doppelbesteuerungsabkommen das Recht hätte, die von dieser Einheit erwirtschafteten Gewinne zu besteuern. Folglich ist das Ziel, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten zu wahren, das sich in den Bestimmungen des Abkommens widerspiegelt, geeignet, die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung zu rechtfertigen, da sie die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, wahrt.

34 Würde es unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens zugelassen, dass die Verluste einer nicht gebietsansässigen Betriebsstätte von den Einkünften des Stammhauses abgezogen werden können, hätte dies zur Folge, dass dieser Gesellschaft erlaubt würde, den Mitgliedstaat, in dem sie solche Verluste geltend macht, frei zu wählen (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Randnr. 56).

35 Was den zweiten in den Erklärungen vor dem Gerichtshof angeführten Rechtfertigungsgrund der Gefahr einer doppelten Berücksichtigung der Verluste angeht, hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Mitgliedstaaten dies verhindern können müssen (vgl. Urteile Marks & Spencer, Randnr. 47, und vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz, C?347/04, Slg. 2007, I?2647, Randnr. 47).

36 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass unter Umständen wie denen, die dem

Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegen, offensichtlich die Gefahr besteht, dass derselbe Verlust zweimal herangezogen wird (vgl. Urteil Marks & Spencer, Randnr. 48). Es ist nämlich nicht auszuschließen, dass eine Gesellschaft im Mitgliedstaat ihres Sitzes die Verluste einer ihr gehörenden Betriebsstätte, die in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, geltend macht und dass trotz dieser Zurechnung dieselben Verluste zu einem späteren Zeitpunkt in dem Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, dann berücksichtigt werden, wenn diese einen Gewinn erwirtschaftet, und der Mitgliedstaat des Sitzes des Stammhauses dadurch an der Besteuerung dieses Gewinns gehindert wird.

37 Folglich sind beide angeführten Rechtfertigungsgründe als geeignet anzusehen, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen, die sich aus der steuerlichen Behandlung der negativen Ergebnisse, die eine einer Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat gehörende und in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte erzielt hat, durch den Mitgliedstaat des Sitzes der Gesellschaft ergibt.

38 Das vorliegende Gericht stellt sich jedoch die Frage, ob die in den Randnrn. 44 bis 50 des Urteils Marks & Spencer genannten Rechtfertigungsgründe, die auch die Notwendigkeit umfassen, der Steuerfluchtgefahr vorzubeugen, kumulativ aufzufassen sind oder ob das Vorliegen eines einzigen dieser Gründe ausreicht, um die fragliche Steuerregelung als grundsätzlich gerechtfertigt ansehen zu können.

39 In Randnr. 51 des Urteils Marks & Spencer hat der Gerichtshof entschieden, dass die drei Rechtfertigungsgründe, die Hintergrund der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung waren, zusammen genommen berechtigte und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolgten und daher zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellten.

40 Angesichts der Vielfalt von Situationen, in denen ein Mitgliedstaat derartige Gründe geltend machen kann, kann jedoch nicht verlangt werden, dass alle in Randnr. 51 des Urteils Marks & Spencer genannten Rechtfertigungsgründe vorliegen müssen, damit eine die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG beschränkende nationale Steuerregelung grundsätzlich gerechtfertigt sein kann.

41 Daher hat der Gerichtshof im Urteil Oy AA u. a. anerkannt, dass die betreffende nationale Steuerregelung grundsätzlich durch zwei der drei in Randnr. 51 des Urteils Marks & Spencer festgestellten Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt sein kann, nämlich durch die Notwendigkeit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zusammen genommen mit der Notwendigkeit der Verhinderung der Steuerumgehung (vgl. Urteil Oy AA, Randnr. 60).

42 Auch die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung kann grundsätzlich durch zwei der in Randnr. 51 des Urteils Marks & Spencer genannten Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt sein, nämlich durch die Notwendigkeit der Wahrung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und durch die Notwendigkeit, eine doppelte Verlustberücksichtigung zu verhindern.

43 Es steht auch fest, dass diese Regelung geeignet ist, die Erreichung der in dieser Weise verfolgten Ziele zu gewährleisten.

44 Unter diesen Umständen bleibt noch zu prüfen, ob die streitige Steuerregelung nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der verfolgten Ziele erforderlich ist (vgl. Urteile Marks & Spencer, Randnr. 53, und Oy AA, Randnr. 61).

45 Lidl Belgium und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften verweisen

insbesondere auf die Möglichkeit für ein Stammhaus, die Verluste einer ihm gehörenden Betriebsstätte abzuziehen, sofern es zu seinen künftigen Ergebnissen die späteren Gewinne dieser Betriebsstätte in Höhe der vorher angerechneten Verluste wieder hinzurechnet. Sie beziehen sich in diesem Zusammenhang auf die von der Bundesrepublik Deutschland 1999 angewandte Regelung.

46 In Randnr. 54 des Urteils Marks & Spencer wurde die Möglichkeit, die Gewährung des Steuervorteils von einer derartigen Voraussetzung abhängig zu machen, zusammen mit der Möglichkeit erwähnt, die Gewährung dieses Vorteils davon abhängig zu machen, dass die in einem anderen als dem Mitgliedstaat des Sitzes des Stammhauses ansässige Tochtergesellschaft die in ihrem Sitzmitgliedstaat bestehenden Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten vollständig in Anspruch genommen hat.

47 Dazu hat der Gerichtshof in Randnr. 55 des Urteils Marks & Spencer ausgeführt, dass eine Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, über das zur Erreichung der verfolgten Ziele Erforderliche hinausgeht, wenn eine gebietsfremde Tochtergesellschaft die Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten in dem Mitgliedstaat ihres Sitzes für den betreffenden Steuerzeitraum ausgeschöpft hat und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste dieser Tochtergesellschaft in diesem Staat für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können.

48 In Randnr. 56 des genannten Urteils hat der Gerichtshof außerdem präzisiert, dass es, sofern die gebietsansässige Muttergesellschaft gegenüber den Steuerbehörden nachweist, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, gegen Art. 43 EG verstößt, wenn es ihr verwehrt wird, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn die Verluste ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaft abzuziehen.

49 Für das Ausgangsverfahren ist festzustellen, dass das luxemburgische Steuerrecht die Möglichkeit vorsieht, für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage Verluste eines Steuerpflichtigen in künftigen Zeiträumen geltend zu machen.

50 Wie in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof bestätigt wurde, ist Lidl Belgium tatsächlich eine solche Verrechnung der 1999 erlittenen Verluste ihrer Betriebsstätte mit einem späteren Steuerjahr, nämlich 2003, in dem die Betriebsstätte Gewinne erwirtschaftete, zugute gekommen.

51 Lidl Belgium hat somit nicht nachgewiesen, dass die in Randnr. 55 des Urteils Marks & Spencer aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind, anhand deren ermittelt werden soll, wann eine Maßnahme, die eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 43 EG ist, über das hinausgeht, was zur Erreichung der berechtigten, vom Gemeinschaftsrecht anerkannten Ziele erforderlich ist.

52 Hinzuzufügen ist, dass der Gerichtshof das berechnete Interesse der Mitgliedstaaten anerkannt hat, Verhaltensweisen zu verhindern, die geeignet sind, das Recht der Mitgliedstaaten, von ihrer Besteuerungszuständigkeit in Bezug auf die in ihrem Hoheitsgebiet ausgeübten Tätigkeiten Gebrauch zu machen, zu gefährden. Wenn insoweit ein Doppelbesteuerungsabkommen dem Mitgliedstaat, in dem die Betriebsstätte belegen ist, die Besteuerungsbefugnis über deren Einkünfte zugewiesen hat, würde der Umstand, dass dem Stammhaus die Möglichkeit eingeräumt wird, für die Berücksichtigung der Verluste dieser Betriebsstätte in seinem Sitzstaat oder aber in einem anderen Mitgliedstaat zu optieren, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten erheblich beeinträchtigen (vgl. in diesem Sinne Urteil Oy AA, Randnr. 55).

53 Nach alledem ist die im Ausgangsverfahren fragliche Steuerregelung als den mit ihr verfolgten Zielen angemessen anzusehen.

54 Daher ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 43 EG dem nicht entgegensteht, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steuerbemessungsgrundlage nicht die Verluste einer Betriebsstätte abziehen kann, die ihr gehört und in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, sofern nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte dieser Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besteuert werden, in dem diese Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können.

Kosten

55 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 43 EG steht dem nicht entgegen, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steuerbemessungsgrundlage nicht die Verluste einer Betriebsstätte abziehen kann, die ihr gehört und in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, sofern nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Einkünfte dieser Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besteuert werden, in dem diese Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können.

Unterschriften

1? Verfahrenssprache: Deutsch.