

**Konzernbesteuerung: Versagung der Bildung einer steuerlichen Einheit bei nicht gebietsansässigen Zwischen- bzw. Muttergesellschaften als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit**

AEUV Art. 49, 54

**1. In den Rechtssachen C39/13 und C41/13 sind die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft eine steuerliche Einheit bilden kann, wenn sie diese über eine oder mehrere gebietsansässige Gesellschaft(en) hält, dies aber nicht möglich ist, wenn sie die Enkelgesellschaft über gebietsfremde Gesellschaften hält, die in diesem Mitgliedstaat keine Betriebsstätte haben.**

**2. In der Rechtssache C40/13 sind die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen eine Regelung der steuerlichen Einheit auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die gebietsansässige Tochtergesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf gebietsansässige Schwestergesellschaften, deren gemeinsame Muttergesellschaft ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat und dort keine Betriebsstätte hat.**

EuGH, Urt. v. 12.6.2014 – Rs. C.39/13, C40/13 u. C41/13 – SCA Group Holding BV, MSA International Holdings BV u.a.

*Urteil*

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Art. 49 AEUV und 54 AEUV.

2 Sie ergehen im Rahmen dreier Rechtsstreitigkeiten zwischen erstens dem Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen und der SCA Group Holding BV (im Folgenden: SCA), zweitens der X AG (im Folgenden: X), der X1 Holding GmbH, der X2 Holding GmbH, der X3 Holding GmbH (im Folgenden: X3), der D1 BV (im Folgenden: D1), der D2 BV (im Folgenden: D2), der D3 BV und dem Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam sowie drittens dem Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam und der MSA International Holdings BV (im Folgenden: MSA) sowie der MSA Nederland BV über die Bildung steuerlicher Einheiten.

**Niederländischer rechtlicher Rahmen**

3 Art. 13 Abs. 1 der Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Körperschaftsteuergesetz von 1969) bestimmt:

„Bei der Ermittlung des Gewinns werden die Vorteile aus einer Beteiligung sowie die Kosten für den Erwerb oder die Veräußerung dieser Beteiligung nicht berücksichtigt (Freistellung der Beteiligung).“

#### 4 Art. 15 dieses Gesetzes bestimmt:

„(1) Verfügt ein Steuerpflichtiger (die Muttergesellschaft) über das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum an mindestens 95 % der Anteile am eingezahlten Nennkapital eines anderen Steuerpflichtigen (der Tochtergesellschaft), wird auf Antrag beider Steuerpflichtiger die Steuer bei ihnen so erhoben, als handelte es sich um einen Steuerpflichtigen in dem Sinne, dass die Tätigkeiten und das Vermögen der Tochtergesellschaft Teil der Tätigkeiten und des Vermögens der Muttergesellschaft sind. Die Steuer wird bei der Muttergesellschaft erhoben. In diesem Fall gelten die Steuerpflichtigen zusammen als steuerliche Einheit. Zu einer steuerlichen Einheit können mehrere Tochtergesellschaften gehören. ...

(3) Abs. 1 gilt nur, sofern ...

b) bei der Gewinnermittlung beide Steuerpflichtige denselben Bestimmungen unterliegen;

c) beide Steuerpflichtige in den Niederlanden ansässig sind und, falls die Belastingregeling voor het Koninkrijk [niederländische Abgabenordnung] oder ein Doppelbesteuerungsabkommen auf einen Steuerpflichtigen anwendbar ist, dieser Steuerpflichtige nach der Abgabenordnung oder dem betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls als in den Niederlanden ansässig gilt ...; ...

(4) Durch Verordnung kann festgelegt werden, unter welchen Voraussetzungen Steuerpflichtige, die bei der Gewinnermittlung nicht denselben Bestimmungen unterliegen, abweichend von Abs. 3 Buchst. b gleichwohl eine steuerliche Einheit bilden können. Abweichend von Abs. 3 Buchst. c kann ferner ein Steuerpflichtiger, der nach seinem nationalen Recht, der Belastingregeling voor het Koninkrijk oder einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht in den Niederlanden ansässig ist, aber über eine Betriebsstätte in den Niederlanden ein Unternehmen betreibt, unter durch Verordnung festgelegten Voraussetzungen zu einer steuerlichen Einheit gehören, sofern die Befugnis zur Besteuerung des mit diesem Unternehmen erzielten Gewinns nach der Belastingregeling voor het Koninkrijk oder einem Doppelbesteuerungsabkommen den Niederlanden zugewiesen ist und

a) der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung dieses Steuerpflichtigen auf den Niederländischen Antillen, auf Aruba, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat liegt, auf den ein mit den Niederlanden geschlossenes Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist, das das Verbot der Diskriminierung von Betriebsstätten vorsieht;

b) der unter a) genannte Steuerpflichtige eine Aktiengesellschaft, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine nach Art und Aufbau vergleichbare Körperschaft ist, und,

c) wenn der unter a) genannte Steuerpflichtige als Muttergesellschaft zur steuerlichen Einheit gehört, die Beteiligung i.S.v. Abs. 1 an der Tochtergesellschaft zum Vermögen der Betriebsstätte dieser Muttergesellschaft in den Niederlanden gehört. ...“

#### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

*Rechtssachen C39/13 und C41/13*

5 SCA und MSA sind Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden.

6 Ihnen gehören Gesellschaften mit Sitz in Deutschland, entweder unmittelbar oder mittelbar über andere Gesellschaften gleichfalls mit Sitz in diesem Mitgliedstaat.

7 Den Letztgenannten gehören ihrerseits Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden.

8 SCA und MSA sowie ihre jeweiligen Tochtergesellschaften mit Sitz in den Niederlanden beantragten die Anerkennung als zwei steuerliche Einheiten i.S.v. Art. 15 des Körperschaftsteuergesetzes von 1969.

9 Der Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen und der Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam lehnten diese Anträge mit der Begründung ab, dass die Zwischengesellschaften ihren Sitz nicht in den Niederlanden und dort keine Betriebsstätte hätten.

10 Die von SCA und MSA angerufene Rechtbank Haarlem entschied, dass diese Ablehnung gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße.

11 Der Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen und der Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam legten gegen dieses Urteil Berufung beim Gerechtshof Amsterdam ein.

12 Vor diesem Hintergrund hat der Gerechtshof Amsterdam beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

In der Rechtssache C.39/13

1. Liegt, wenn der Steuerschuldnerin die Anwendung der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit auf die Tätigkeiten und das Vermögen der in den Niederlanden ansässigen (Ur-)Enkelgesellschaften Alphabet Holding, HP Holding und Alpha Holding versagt wird, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i.S.v. Art. 43 EG i.V.m. Art. 48 EG vor?

Ist in diesem Rahmen und im Licht der mit der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit verfolgten Ziele die Situation der (Ur-)Enkelgesellschaften Alphabet Holding, HP Holding und Alpha Holding mit i) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften, die Enkelinnen bzw. Töchter einer in den Niederlanden ansässigen Zwischenholdinggesellschaft sind, die nicht für die Einbeziehung in eine steuerliche Einheit mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft optiert hat, und als Enkelgesellschaften daher ebenso wenig wie die Alphabet Holding, die HP Holding und die Alpha Holding Zugang zur Regelung der steuerlichen Einheit mit – ausschließlich – ihrer Großmuttergesellschaft haben, oder mit ii) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Enkelgesellschaften, die zusammen mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Mutter-/Zwischenholdinggesellschaft dafür optiert haben, eine steuerliche Einheit mit ihrer in den Niederlanden ansässigen (Groß-)Muttergesellschaft zu bilden, und deren Tätigkeiten und Vermögen daher – anders als die Tätigkeiten und das Vermögen der Alphabet Holding, der HP Holding und der Alpha Holding – steuerlich konsolidiert werden, objektiv vergleichbar?

2. Macht es bei der Beantwortung von Frage 1 Satz 1 noch einen Unterschied, ob die betreffenden inländischen Gesellschaften von einer einzigen Zwischenholdinggesellschaft (auf der nächsthöheren Ebene der Konzernstruktur) in dem anderen Mitglied-

staat oder – wie im Fall der Alphabet Holding, der HP Holding und der Alpha Holding – von zwei (oder mehr) Zwischenholdinggesellschaften (auf zwei oder mehr höheren Ebenen der Konzernstruktur) in diesem anderen Mitgliedstaat gehalten werden?

3. Sofern und soweit Frage 1 Satz 1 zu bejahen ist: Kann eine solche Beschränkung in diesem Fall durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere durch die Notwendigkeit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz einschließlich der Verhinderung einer unilateralen und bilateralen doppelten Verlustberücksichtigung, gerechtfertigt sein? Macht es in diesem Rahmen einen Unterschied, dass im konkreten Fall feststeht, dass eine doppelte Verlustberücksichtigung nicht stattfindet?

4. Sofern und soweit die dritte Frage zu bejahen ist: Ist die Beschränkung in diesem Fall als verhältnismäßig anzusehen?

#### In der Rechtssache C41/13

1. Liegt, wenn den Steuerschuldnerinnen die Anwendung der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit auf die Tätigkeiten und das Vermögen der in den Niederlanden ansässigen Enkelgesellschaft/Steuerschuldnerin 2 versagt wird, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i.S.v. Art. 43 EG i.V.m. Art. 48 EG vor?

Ist in diesem Rahmen und im Licht der mit der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit verfolgten Ziele die Situation der Enkelgesellschaft/Steuerschuldnerin 2 mit i) der Situation einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft, die Tochter einer in den Niederlanden ansässigen Zwischenholdinggesellschaft ist, die nicht für die Einbeziehung in eine steuerliche Einheit mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft optiert hat, und als Enkelgesellschaft daher ebenso wenig wie die Steuerschuldnerin 2 Zugang zur Regelung der steuerlichen Einheit mit – ausschließlich – ihrer Großmuttergesellschaft hat, oder mit ii) der Situation einer in den Niederlanden ansässigen Enkelgesellschaft, die zusammen mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Mutter-/Zwischenholdinggesellschaft dafür optiert hat, eine steuerliche Einheit mit ihrer in den Niederlanden ansässigen (Groß-)Muttergesellschaft zu bilden, und deren Tätigkeiten und Vermögen daher – anders als die Tätigkeiten und das Vermögen der Steuerschuldnerin 2 – steuerlich konsolidiert werden, objektiv vergleichbar?

2. Macht es bei der Beantwortung von Frage 1 Satz 1 noch einen Unterschied, ob die betreffende ausländische Zwischenholdinggesellschaft, wenn sie in den Niederlanden nicht über eine Tochtergesellschaft, sondern über eine Betriebsstätte tätig wäre, dafür hätte optieren können, – in Bezug auf das Vermögen und die Tätigkeiten dieser niederländischen Betriebsstätte – mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft eine steuerliche Einheit zu bilden?

3. Sofern und soweit Frage 1 Satz 1 zu bejahen ist: Kann eine solche Beschränkung in diesem Fall durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere durch die Notwendigkeit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz einschließlich der Verhinderung einer unilateralen und bilateralen doppelten Verlustberücksichtigung, gerechtfertigt sein?

4. Sofern und soweit die dritte Frage zu bejahen ist: Ist eine solche Beschränkung in diesem Fall als verhältnismäßig anzusehen?

13 X ist eine Gesellschaft mit Sitz in Deutschland. Ihr gehören unmittelbar oder mittelbar die Gesellschaften X3, D1 und D2, die ihren Sitz in den Niederlanden haben.

14 X3, D1 und D2 beantragten gemeinsam, zu einer steuerlichen Einheit zusammengefasst zu werden.

15 Der Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam lehnte ihren Antrag mit der Begründung ab, dass ihre gemeinsame Muttergesellschaft, X, ihren Sitz nicht in den Niederlanden und dort keine feste Betriebsstätte habe.

16 Die Rechtbank Haarlem wies ihre gegen diese Entscheidung erhobene Klage ab.

17 Die Gesellschaften X3, D1 und D2 legten gegen dieses Urteil Berufung beim Gerichtshof Amsterdam ein.

18 Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof Amsterdam beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Liegt, wenn den Steuerschuldnerinnen die Anwendung der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit auf die Tätigkeiten und das Vermögen der in den Niederlanden ansässigen Schwestergesellschaften X3, D1 und D2 versagt wird, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i.S.v. Art. 43 EG i.V.m. Art. 48 EG vor?

Ist in diesem Rahmen und im Licht der mit der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit verfolgten Ziele die Situation von X3, D1 und D2 mit i) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Schwestergesellschaften, die nicht für die Einbeziehung in eine steuerliche Einheit mit ihrer/ihren in den Niederlanden ansässigen gemeinsamen Muttergesellschaft(en) optiert haben und als Schwestergesellschaften zusammen daher ebenso wenig wie die Steuerschuldnerinnen Zugang zur Regelung der steuerlichen Einheit haben, oder mit ii) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Schwestergesellschaften, die zusammen mit ihrer/ihren gemeinsamen in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft(en) dafür optiert haben, eine steuerliche Einheit mit ihrer/ihren Muttergesellschaft(en) zu bilden, und deren Tätigkeiten und Vermögen daher – anders als die Tätigkeiten und das Vermögen der Steuerschuldnerinnen – steuerlich konsolidiert werden, objektiv vergleichbar?

2. Macht es bei der Beantwortung von Frage 1 Satz 1 noch einen Unterschied, ob die betreffenden Gesellschaften i) – wie im Fall von D1 und D2 – eine gemeinsame (unmittelbare) Muttergesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat haben oder ii) – wie im Fall der X3 einerseits und von D1 und D2 andererseits – verschiedene (unmittelbare) Muttergesellschaften in dem anderen Mitgliedstaat haben, so dass erst auf einer höheren – allerdings in diesem anderen Mitgliedstaat belegenen – Ebene der Konzernstruktur von einer gemeinsamen (mittelbaren) Muttergesellschaft dieser verschiedenen Gesellschaften die Rede ist?

3. Sofern und soweit Frage 1 Satz 1 zu bejahen ist: Kann eine solche Beschränkung in diesem Fall durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, insbesondere durch die Notwendigkeit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz einschließlich der Verhinderung einer unilateralen und bilateralen doppelten Verlustberücksichtigung, gerechtfertigt sein?

4. Sofern und soweit die dritte Frage zu bejahen ist: Ist eine solche Beschränkung in diesem Fall als verhältnismäßig anzusehen?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zu den Fragen in den Rechtssachen C39/13 und C41/13*

19 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft eine steuerliche Einheit bilden kann, wenn sie diese über eine oder mehrere gebietsansässige Gesellschaft(en) hält, dies aber nicht möglich ist, wenn sie die Enkelgesellschaft über gebietsfremde Gesellschaften hält, die in diesem Mitgliedstaat keine Betriebsstätte haben.

### Zum Vorliegen einer Beschränkung

20 Die Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsangehörigen zuerkennt, umfasst für diese die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen zu den gleichen Bedingungen wie den in den Rechtsvorschriften des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörige festgelegten. Mit ihr ist nach Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (Urteil *Felixstowe Dock and Railway Company* u. a., C-80/12, EU:C:2014:200 = GmbHR 2014, 612 [LS], Rz. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Die durch das niederländische Recht gebietsansässigen Muttergesellschaften und ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften eröffnete Möglichkeit, so besteuert zu werden, als ob sie eine steuerliche Einheit bildeten, d. h. einer Regelung der steuerlichen Integration unterworfen zu werden, stellt für die betreffenden Gesellschaften einen Liquiditätsvorteil dar. Diese Regelung ermöglicht es insbesondere, die Gewinne und Verluste der in die steuerliche Einheit einbezogenen Gesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren und innerhalb der Gruppe getätigte Transaktionen steuerlich neutral zu halten (vgl. Urteil *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, Rz. 18).

22 Das niederländische Recht erstreckt die Inanspruchnahme der Regelung der steuerlichen Einheit und der sich aus ihr ergebenden Vorteile auf gebietsansässige Muttergesellschaften, die eine gemeinsame Besteuerung mit ihren Enkelgesellschaften wünschen, allerdings unter der Bedingung, dass die Zwischentochtergesellschaften ihrerseits gebietsansässig sind oder aber eine Betriebsstätte in den Niederlanden haben.

23 Eine solche Bedingung läuft darauf hinaus, gebietsansässige Muttergesellschaften, die über gebietsansässige Zwischentochtergesellschaften gebietsansässige Enkelgesellschaften halten, und gebietsansässige Muttergesellschaften, die

über gebietsfremde Tochtergesellschaften gebietsansässige Enkelgesellschaften halten, unterschiedlich zu behandeln.

24 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften führen somit hinsichtlich der Möglichkeit, für die Regelung der steuerlichen Einheit zu optieren, zu einer unterschiedlichen Behandlung, je nachdem, ob die Muttergesellschaft ihre mittelbaren Beteiligungen über eine in den Niederlanden oder über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft hält (vgl. entsprechend Urteil Papillon, C.418/07, EU:C:2008:659, Rz. 22).

25 Entgegen der Auffassung einiger Beteiligter ist es insoweit unerheblich, dass selbst bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt keine Muttergesellschaft eine steuerliche Einheit mit Enkelgesellschaften bilden kann, ohne auch die Zwischentochtergesellschaft einzubeziehen. Eine niederländische Muttergesellschaft, die über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft niederländische Enkelgesellschaften hält, kann nämlich in keinem Fall eine steuerliche Einheit mit diesen Enkelgesellschaften bilden, wohingegen einer niederländischen Muttergesellschaft, die über eine gebietsansässige Tochtergesellschaft niederländische Enkelgesellschaften hält, diese Möglichkeit in jedem Fall offensteht.

26 Eine entsprechende Ungleichbehandlung liegt in der Situation vor, in der es – wie in der Rechtssache C.39/13 – nicht um gebietsansässige Enkelgesellschaften, sondern um gebietsansässige Urenkelgesellschaften geht, deren Einbeziehung in die steuerliche Einheit mit einer gebietsansässigen Muttergesellschaft deshalb nicht möglich ist, weil sowohl die Zwischentochtergesellschaft als auch die Zwischenenkelgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

27 Dadurch dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligen, stellen sie daher eine durch die Vorschriften des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich verbotene Beschränkung dar (Urteil Papillon, EU:C:2008:659, Rz. 32).

#### Zur Rechtfertigung der Beschränkung

28 Eine solche Ungleichbehandlung ist nur dann mit den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind – wobei die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen ist –, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Felixstowe Dock and Railway Company u. a., EU:C:2014:200, Rz. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Zur Vergleichbarkeit ist festzustellen, dass die in den Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 das Ziel haben, einen aus

einer Muttergesellschaft und ihren Tochter- und Enkelgesellschaften bestehenden Konzern einem Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten dadurch so weit wie möglich gleichzustellen, dass die Möglichkeit einer steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse aller dieser Gesellschaften eröffnet wird.

30 Dieses Ziel lässt sich aber sowohl in der Situation erreichen, in der eine in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gleichfalls dort ansässige Enkelgesellschaften über eine ihrerseits gebietsansässige Tochtergesellschaft hält, als auch in der Situation einer im selben Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft, die gleichfalls dort ansässige Enkelgesellschaften, aber über eine oder mehrere Tochtergesellschaft(en) mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, hält (vgl. in diesem Sinne Urteil Papillon, EU:C:2008:659, Rz. 29).

31 Somit sind diese beiden Situationen objektiv vergleichbar, soweit die Inanspruchnahme der Vorteile der Regelung der steuerlichen Einheit in beiden Fällen für die aus der Muttergesellschaft und den Enkelgesellschaften gebildete Gesamtheit angestrebt wird.

32 Das vorliegende Gericht möchte wissen, ob die Beschränkung durch den zwingenden Grund des Allgemeininteresses der Wahrung der Kohärenz der niederländischen Steuerregelung i.V.m. der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt werden könnte.

33 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zwar die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Jedoch ist eine solche Rechtfertigung nur zulässig, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung dargetan ist (vgl. u. a. Urteil Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, Rz. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Der Gerichtshof hat im Urteil Papillon (EU:C:2008:659) tatsächlich anerkannt, dass zwischen der Möglichkeit der Verlustübertragung unter den Gesellschaften eines Konzerns auf der einen und der steuerlichen Neutralisierung bestimmter Transaktionen zwischen ihnen wie Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen oder für Risiken, Abtretungen von Forderungen, Subventionen, Rückstellungen für Wertverlust bei Beteiligungen sowie Übertragungen von Anlagevermögen auf der anderen Seite grundsätzlich ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht. Er hat in jenem Urteil darauf abgestellt, dass die Neutralisierung dieser konzerninternen Transaktionen in der Steuerregelung des damals betroffenen Mitgliedstaats zum Ziel hatte, eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten bei den unter die Regelung der steuerlichen Integration fallenden gebietsansässigen Gesellschaften zu verhindern und somit, die Kohärenz dieses Steuersystems zu wahren (Urteil Papillon, EU:C:2008:659, Rz. 6 und 43 bis 50).

35 Hätten nämlich die Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats um den es in der Rechtssache ging, in der das Urteil Papillon



(EU:C:2008:659) ergangen ist, den Vorteil der steuerlichen Integration in einer Konstellation gewährt, bei der die Zwischengesellschaft nicht gebietsansässig gewesen wäre, wäre es möglich gewesen, dass ein bei einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft entstandener Verlust ein erstes Mal bei der gebietsansässigen Muttergesellschaft aufgrund der steuerlichen Integration und ein zweites Mal bei der gebietsfremden Zwischentochtergesellschaft aufgrund der sich aus denselben Verlusten ergebenden Wertminderung ihrer Beteiligungen an der Enkelgesellschaft oder ihrer Forderungen dieser gegenüber berücksichtigt worden wäre. Dieser Wertverlust wäre nicht neutralisiert worden, da die zur Neutralisierung bestimmten Transaktionen auf die gebietsfremde Zwischengesellschaft keine Anwendung hätten finden können.

36 Jedoch besteht zwischen dem in dieser Vorläuferentscheidung vorgegebenen Rechtsrahmen und dem in den vorliegenden Ausgangsverfahren in Rede stehenden unter einem Gesichtspunkt ein deutlicher Unterschied.

37 Art. 13 des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 stellt nämlich mit der „Freistellung der Beteiligung“ eine allgemeine Regel auf, die für Beteiligungen von mehr als 5 % des Kapitals gilt. Diese Regel erfasst alle steuerlichen Einheiten, da für deren Bildung eine Kapitalbeteiligung von mindestens 95 % erforderlich ist.

38 Aufgrund der Freistellung der Beteiligung bleiben bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns einer steuerlichen Einheit die Gewinne oder Verluste aus dem Besitz, dem Erwerb oder der Veräußerung einer Beteiligung außer Ansatz. Das niederländische Steuersystem sucht daher durch diese allgemeine Befreiungsregel – und nicht durch Sonderbestimmungen zur Neutralisierung bestimmter Transaktionen wie bei der Regelung, um die es in der Rechtssache ging, in der das Urteil Papillon ergangen ist – die doppelte Berücksichtigung von Verlusten innerhalb einer steuerlichen Einheit zu verhindern.

39 Somit ist das System der Freistellung von Beteiligungen, worauf die niederländische Regierung in der mündlichen Verhandlung hingewiesen hat, so ausgestaltet, dass eine gebietsansässige Muttergesellschaft keinesfalls einen Verlust im Zusammenhang mit der Beteiligung an einer ihrer Tochtergesellschaften berücksichtigen kann, selbst wenn diese Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

40 Somit kann kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung des mit der Bildung einer steuerlichen Einheit verknüpften steuerlichen Vorteils und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung festgestellt werden.

41 Folglich kann die sich aus den nationalen Rechtsvorschriften ergebende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht als durch den zwingenden Grund des Allgemeininteresses der Wahrung der Kohärenz der Steuerregelung gerechtfertigt angesehen werden.

42 Im Übrigen hat die niederländische Regierung zwar versucht, die in den Ausgangsverfahren in Rede stehende Beschränkung mit der Gefahr der Steuerflucht zu rechtfertigen,

doch stellt nach ständiger Rechtsprechung dieser Grund für sich genommen keine selbständige Rechtfertigung für eine die Niederlassungsfreiheit beschränkende Steuermaßnahme dar, wenn sie nicht im Zusammenhang mit dem speziellen Ziel der Bekämpfung rein künstlicher, jeder wirtschaftlichen Realität barer Gestaltungen verknüpft ist, die darauf ausgerichtet sind, der normalerweise geschuldeten Steuer zu entgehen (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile ICI, C.264/96, EU:C:1998:370, Rz. 26, sowie Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C.196/04, EU:C:2006:544 = GmbHR 2006, 1049 m. Komm. *Kleinert*, Rz. 55). Dies ist jedoch offensichtlich nicht das Ziel dieser durch die Regelung der steuerlichen Einheit vorgesehenen Beschränkung.

43 Nach alledem sind die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft eine steuerliche Einheit bilden kann, wenn sie diese über eine oder mehrere gebietsansässige Gesellschaft(en) hält, dies aber nicht möglich ist, wenn sie die Enkelgesellschaft über gebietsfremde Gesellschaften hält, die in diesem Mitgliedstaat keine Betriebsstätte haben.

#### *Zu den Fragen in der Rechtssache C40/13*

44 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen eine Regelung der steuerlichen Einheit auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die gebietsansässige Tochtergesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf gebietsansässige Schwes-tergesellschaften, deren gemeinsame Muttergesellschaft ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat und dort keine Betriebsstätte hat.

#### Zum Vorliegen einer Beschränkung

45 Bei Gesellschaften dient ihr Sitz im Sinne des Art. 54 AEUV ebenso wie bei natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates zu bestimmen. Könnte der Ansässigkeitsmitgliedstaat nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, würde Art. 49 AEUV seines Sinnes entleert. Die Niederlassungsfreiheit soll somit die Inländerbehandlung im Aufnahmestaat gewährleisten, indem sie jede Diskriminierung aufgrund des Ortes des Sitzes einer Gesellschaft untersagt (vgl. Urteile *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C.374/04, EU:C:2006:773 = GmbHR 2007, 103 [LS], Rz. 43, *Denkavit Internationaal* und *Denkavit France*, C.170/05, EU:C:2006:783 = GmbHR 2007, 96 m. Komm. *Tromp/Nagler*, Rz. 22, sowie *Burda*, C.284/06, EU:C:2008:365 = GmbHR 2008, 824 m. Komm. *Rehm/Nagler*, Rz. 77).

46 Eine Regelung der steuerlichen Einheit wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende stellt für die betreffenden Gesellschaften eine Steuervergünstigung dar. Sie beschleunigt den Ausgleich der Verluste der defizitären Gesellschaften durch ihre unmittelbare Verrechnung mit den Gewinnen anderer Konzerngesellschaften und verschafft dem Konzern dadurch einen Liquiditätsvorteil (Urteil Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763 = GmbHR 2006, 153, Rz. 32).

47 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften führen somit zu einer Ungleichbehandlung von Muttergesellschaften mit Sitz in den Niederlanden, die dank der Regelung der steuerlichen Einheit insbesondere für die Zwecke der Ermittlung ihres steuerpflichtigen Gewinns die Verluste ihrer defizitären Tochtergesellschaften unmittelbar mit den Gewinnen ihrer profitablen Tochtergesellschaften verrechnen können, auf der einen und von Muttergesellschaften, die gleichfalls in den Niederlanden ansässige Tochtergesellschaften halten, ihren Sitz aber in einem anderen Mitgliedstaat und in den Niederlanden keine Betriebsstätte haben, denen die Inanspruchnahme der steuerlichen Einheit und somit der Liquiditätsvorteil, zu dem sie berechtigt, verwehrt ist, auf der anderen Seite.

48 Dadurch dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes von 1969 Sachverhalte mit Gemeinschaftsbezug gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligen, stellen sie daher eine durch die Vertragsvorschriften über die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich verbotene Beschränkung dar (Urteil Papillon, EU:C:2008:659, Rz. 32).

49 Das Vorliegen dieser Beschränkung wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass sich die gemeinsame Muttergesellschaft der zu konsolidierenden Tochtergesellschaften auf einer höheren Ebene der Kette der Konzernbeteiligungen befindet, da die Zwischengesellschaften, die ihren Sitz nicht in den Niederlanden und dort keine Betriebsstätte haben – wie aus Rz. 4 des vorliegenden Urteils hervorgeht – selbst nicht zu einer steuerlichen Einheit gehören können.

#### Zur Rechtfertigung der Beschränkung

50 Zur Vergleichbarkeit im Sinne der in Rz. 28 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung macht die deutsche Regierung geltend, dass die niederländische Regelung der steuerlichen Einheit auf die Konsolidierung der Gesamtheit der Ergebnisse einer Gruppe bei der Konzern-Muttergesellschaft abziele, so dass die Situation eines Konzerns, dessen Muttergesellschaft ihren Sitz in den Niederlanden habe, nicht mit der eines Konzerns vergleichbar sei, dessen Muttergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat habe.

51 Das Ziel der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung der steuerlichen Einheit, nämlich Gesellschaften ein und desselben Konzerns zu ermöglichen, steuerlich so betrachtet zu werden, als handelte es sich nur um einen einzigen Steuerpflichtigen, lässt sich jedoch ebenso gut bei Konzernen

mit gebietsansässiger Muttergesellschaft wie bei jenen erreichen, deren Muttergesellschaft gebietsfremd ist, zumindest was die Besteuerung allein der in den Niederlanden steuerpflichtigen Schwestergesellschaften angeht. Wie die Generalanwältin in Nr. 86 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, lässt das Körperschaftsteuergesetz von 1969 im Fall eines Konzerns, dessen Muttergesellschaft gebietsansässig ist, die Konsolidierung der Tochtergesellschaften zu.

52 Die unterschiedliche Behandlung hinsichtlich der Möglichkeit einer steuerlichen Integration von Schwestergesellschaften ist daher nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation gerechtfertigt.

53 Sie ist auch nicht durch den vom vorlegenden Gericht angeführten zwingenden Grund des Allgemeininteresses der Wahrung der Kohärenz der Steuerregelung i.V.m. der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt.

54 Es ist nämlich weder der Vorlageentscheidung, noch den beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen zu entnehmen, noch hat die mündliche Verhandlung ergeben, dass durch die Gewährung der Inanspruchnahme der Regelung der steuerlichen Einheit für Schwestergesellschaften irgendein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesem steuerlichen Vorteil und einer bestimmten steuerlichen Belastung im Sinne der in den Rz. 34 und 35 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung aufgelöst würde.

55 Im Übrigen kann, wie der Gerichtshof in Rz. 42 des vorliegenden Urteils ausgeführt hat, der zwingende Grund des Allgemeininteresses der Gefahr der Steuerflucht nicht selbständig geltend gemacht werden.

56 Nach alledem sind die Art. 49 AEUV und 54 AEUV dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen eine Regelung der steuerlichen Einheit auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die gebietsansässige Tochtergesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf gebietsansässige Schwestergesellschaften, deren gemeinsame Muttergesellschaft ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedstaat und dort keine Betriebsstätte hat. ...