Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

6. Oktober 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Art. 49 AEUV, 54 AEUV, 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV — Niederlassungsfreiheit — Staatliche Beihilfen — Gruppenbesteuerung — Erwerb einer Beteiligung am Kapital einer Tochtergesellschaft — Firmenwertabschreibung — Begrenzung auf Beteiligungen an inländischen Gesellschaften“

In der Rechtssache C-66/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Verwaltungsgerichtshof (Österreich) mit Entscheidung vom 30. Januar 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 10. Februar 2014, in dem Verfahren

Finanzamt Linz

gegen

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

Beteiligte:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten L. Bay Larsen, der Richterin K. Jürimäe, der Richter J. Malenovský und M. Safjan sowie der Richterin A. Prechal (Berichterstatterin),

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der IFN-Holding AG und IFN Beteiligungs GmbH, vertreten durch A. Damböck und B. Stürzlinger, Steuerberater,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

— der österreichischen Regierung, vertreten durch J. Bauer als Bevollmächtigten,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und R. Sauer als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 16. April 2015

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49 AEUV, 54 AEUV, 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt Linz (im Folgenden: Finanzamt) und dem Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (vormals: Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), wegen eines Bescheids des Finanzamts, mit dem einer Gesellschaft, die eine Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft erworben hatte, bei der Gruppenbesteuerung die Firmenwertabschreibung untersagt wurde.

Österreichisches Recht

3 Im österreichischen Recht sieht das Körperschaftsteuergesetz vom 7. Juli 1988 (BGBl. Nr. 401/1988) in seiner durch das Steuerreformgesetz 2005 (BGBl. I Nr. 57/2004) geänderten Fassung (im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz 1988) in § 9 eine Regelung zur Gruppenbesteuerung vor. Im Rahmen dieser Regelung kann sich eine Gesellschaft mit ihren Tochtergesellschaften und weiteren Untergesellschaften, soweit sie daran jeweils zu mindestens 50 % beteiligt ist, zu einer Gruppe zusammenschließen. In diesem Fall werden die steuerlichen Ergebnisse (Gewinne und Verluste) der zu dieser Gruppe gehörenden Gesellschaften als solche der Obergesellschaft (Gruppenträger) angesehen und bei dieser versteuert.

4 § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sieht vor:

„… Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung … durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft …, ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

— Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50 % dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

…

— Ergibt sich aufgrund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser … gewinnerhöhend anzusetzen.

— Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.“

5 § 10 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 betreffend internationale Schachtelbeteiligungen, bestimmt in seinen Abs. 2 und 3:

„(2) Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel beteiligt sind

a) an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

b) an anderen ausländischen Körperschaften, die die … Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie … 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 [über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten] (ABl. … L 255, S. 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt nicht für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste, die durch den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Gesellschaft (Körperschaft) veranlasst werden. Die Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung oder des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung durch die zusätzliche Anschaffung von Anteilen, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).

…“

Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen

6 Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass die IFN Beteiligungs GmbH (im Folgenden: IFN) 99,71 % der Anteile am Grundkapital der IFN-Holding AG (im Folgenden: IFN-Holding) hält, die ihrerseits wiederum an einer Reihe von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften mehrheitlich beteiligt ist. In den Jahren 2006 und 2007 hielt IFN-Holding 100 % des Kapitals der CEE Holding GmbH (im Folgenden: CEE), die 2005 100 % der Anteile an der HSF s.r.o. Slowakei (im Folgenden: HSF), einer in der Slowakei ansässigen Gesellschaft, erworben hatte. CEE ab 2005 und HSF ab 2006 waren Gruppenmitglieder im Sinne von § 9 des Körperschaftsteuergesetzes 1988. Infolge einer Verschmelzung von IFN-Holding mit CEE mit Wirkung vom 31. Dezember 2007 trat IFN-Holding in sämtliche Rechtspositionen von CEE einschließlich der Beteiligung an HSF ein.

7 Im Rahmen der Körperschaftsteuererklärungen 2006 bis 2010 wurde zunächst von CEE, später von IFN-Holding, im Zusammenhang mit dieser Beteiligung eine Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in Höhe von jeweils einem Fünfzehntel der Hälfte des Kaufpreises (von 5,5 Mio. Euro) geltend gemacht. In einer Beilage zu ihren Körperschaftsteuererklärungen wiesen sie darauf hin, dass die Einschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Beteiligungen gemäß dieser Vorschrift gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße und somit unionsrechtswidrig sei.

8 Das Finanzamt als Abgabenbehörde erster Instanz erkannte diese Firmenwertabschreibungen in seinen Steuerbescheiden nicht an, weil nach § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 das Recht auf eine solche Firmenwertabschreibung nur für Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften bestehe.

9 Den von IFN-Holding und IFN gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen gab der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz, mit Bescheid vom 16. April 2013 Folge und hob die Bescheide des Finanzamts auf. Er sah die Beschränkung der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit an, der nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden könne. Zur Herstellung der Unionsrechtskonformität müsse die Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an Körperschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgedehnt werden.

10 Das vorlegende Gericht, bei dem das Finanzamt gegen diesen Bescheid Beschwerde erhob, fragt sich erstens, ob die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 mit den Art. 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV vereinbar ist. Es ist der Auffassung, dass die Abschreibung den Betroffenen einen Vorteil verschaffe, fraglich sei jedoch, ob dieser Vorteil als selektive Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige zu beurteilen sei.

11 Zweitens fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 mit den Art. 49 AEUV und 54 AEUV vereinbar ist. Es möchte wissen, ob diese Maßnahme, die seiner Meinung nach eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, dennoch gerechtfertigt sein könne, weil sie nicht objektiv miteinander vergleichbare Situationen betreffe oder zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorlägen.

12 Was das Vorbringen des Finanzamts angeht, dass die Situation inländischer und ausländischer Gruppenmitglieder insoweit nicht vergleichbar sei, als bei Ersteren das Ergebnis (Gewinne und Verluste) vollständig der Muttergesellschaft zugerechnet werde, während bei Letzteren lediglich eine Zurechnung der Verluste erfolge, die überdies mit der Höhe der Beteiligungsquote beschränkt sei, hält es das vorlegende Gericht für fraglich, ob die Zuerkennung der Firmenwertabschreibung oder deren Versagung in einem Zusammenhang mit dieser unterschiedlichen Situation steht, in der sich die beiden Kategorien von Gruppenmitgliedern befinden. In einer Gruppe sei die Firmenwertabschreibung nämlich unabhängig davon zulässig, ob die Tochtergesellschaft Gewinne oder Verluste erziele und ob sich der Wert der Beteiligung geändert habe oder nicht.

13 Weiter führt das vorlegende Gericht aus, dass die Firmenwertabschreibung dazu führe, dass der steuerlich maßgebliche Buchwert der Beteiligung verringert werde und daher bei einer späteren Veräußerung dieser Beteiligung ein höherer steuerlicher Veräußerungsgewinn vorliege. Strategische Beteiligungen würden jedoch im Allgemeinen auf Dauer gehalten, und auch im Fall eines Weiterverkaufs der Beteiligung bringe die Firmenwertabschreibung der Muttergesellschaft einen Liquiditätsvorteil, so dass ihre Situation bei Anschaffung einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft günstiger sei als bei Anschaffung einer Beteiligung an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft.

14 Zum Vorbringen des Finanzamts, dass für internationale Schachtelbeteiligungen, für die von der Option der steuerlichen Berücksichtigung nach § 10 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 kein Gebrauch gemacht worden sei, keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliege, führt das vorlegende Gericht aus, dass sich der Steuerpflichtige mit diesem einmalig auszuübenden Wahlrecht entweder für eine steuerneutrale oder für eine steuerwirksame Behandlung der sich aus der Veräußerung der Beteiligung ergebenden Gewinne und Verluste entscheiden könne. Es weist jedoch darauf hin, dass die Firmenwertabschreibung selbst bei Ausübung der Option für die steuerwirksame Behandlung bei einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft nicht zustehe.

15 Unter diesen Umständen hat der Verwaltungsgerichtshof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Steht Art. 107 AEUV in Verbindung mit Art. 108 Abs. 3 AEUV einer nationalen Maßnahme entgegen, nach der eine – die Steuerbemessungsgrundlage und damit die Steuerlast verringernde – Firmenwertabschreibung bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung in anderen Fällen der Einkommens- und Körperschaftbesteuerung eine derartige Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist?

2. Steht Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung an einer nicht ansässigen Körperschaft (insbesondere mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat) eine derartige Firmenwertabschreibung nicht vorgenommen werden darf?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit der ersten Frage

16 IFN-Holding und die Kommission sind der Meinung, die erste Frage sei unzulässig, weil die Gründe, aus denen das vorlegende Gericht zur Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits einer Antwort auf diese Frage bedürfe, nicht klar seien.

17 Unter Bezugnahme auf das Urteil P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 39) macht IFN-Holding insbesondere geltend, dass sich die Aufgabe der nationalen Gerichte in staatliche Beihilfen betreffenden Fällen darauf beschränke, bis zu einer abschließenden Entscheidung der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV die Rechte der Einzelnen zu schützen. Eine solche Situation liege hier aber nicht vor, da keine der Parteien des Ausgangsverfahrens Ansprüche auf der Grundlage der Art. 107 ff. AEUV geltend gemacht habe.

18 Die Kommission ist der Meinung, IFN-Holding und IFN könnten sich vor dem nationalen Gericht jedenfalls nicht auf die Rechtswidrigkeit von § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 im Hinblick auf das Recht der staatlichen Beihilfen berufen.

19 Es ist darauf hinzuweisen, dass ein Vorabentscheidungsersuchen eines nationalen Gerichts nur dann für unzulässig erklärt werden kann, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteil Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 Die erste Frage betrifft die Vereinbarkeit einer steuerlichen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der eine Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft zur Firmenwertabschreibung berechtigt ist, mit den Art. 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV.

21 Allerdings ist es so, dass der Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen kann, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43).

22 Zudem enthält die Vorlageentscheidung keinen Anhaltspunkt, aus dem geschlossen werden könnte, dass – obwohl IFN und IFN-Holding keinen Nutzen aus einer etwaigen Verletzung der Art. 107 AEUV und 108 Abs. 3 AEUV ziehen könnten – die Beantwortung der ersten Vorlagefrage für das vorlegende Gericht erforderlich wäre, um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit zu entscheiden.

23 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die erste Frage offensichtlich in keinem Zusammenhang mit dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht.

24 Folglich ist die erste Frage unzulässig.

Zur zweiten Frage

25 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 49 AEUV einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die es im Rahmen der Gruppenbesteuerung einer Muttergesellschaft erlaubt, beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, die Mitglied einer solchen Gruppe wird, eine Firmenwertabschreibung von bis zu 50 % der Anschaffungskosten der Beteiligung vorzunehmen, ihr dies beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft aber versagt.

26 Auch wenn die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft – insbesondere durch eine Tochtergesellschaft - in einem anderen Mitgliedstaat behindert. Insbesondere wird die Niederlassungsfreiheit behindert, wenn nach einer Regelung eines Mitgliedstaats eine gebietsansässige Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem anderen Staat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3) unterhält, gegenüber einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat in nachteiliger Weise steuerlich unterschiedlich behandelt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 18 und 19).

27 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche ist geeignet, einen Steuervorteil für eine Muttergesellschaft zu schaffen, die eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft erwirbt, wenn deren Firmenwert positiv ist. Wie das vorlegende Gericht ausführt, werden durch die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung im Sinne von § 9 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 die Steuerbemessungsgrundlage und damit die Steuerlast der Muttergesellschaft verringert.

28 Indem einer Muttergesellschaft, die eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft erwirbt, unter denselben Umständen dieser Steuervorteil nicht gewährt wird, begründet diese Regelung eine steuerliche Ungleichbehandlung von Muttergesellschaften zum Nachteil derer, die eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft erwerben.

29 Diese Ungleichbehandlung ist geeignet, die Muttergesellschaft, die eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft erwirbt, in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit im Sinne des Art. 49 AEUV zu behindern, da sie dadurch vom Erwerb oder von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten wird (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich, C-172/13, EU:C:2015:50, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 Eine solche Ungleichbehandlung ist nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. u. a. Urteil Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23).

31 Zur Frage, ob die in Rede stehenden Situationen objektiv vergleichbar sind, ist darauf hinzuweisen, dass die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen ist (Urteil Kommission/Finnland, C-342/10, EU:C:2012:688, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Vorlageentscheidung ausführt, wollte der österreichische Gesetzgeber mit dem Erlass des Steuerreformgesetzes 2005 einen steuerlichen Anreiz zur Bildung von Unternehmensgruppen schaffen, indem er eine Gleichbehandlung des Kaufs eines Betriebs (Asset Deal) mit dem Kauf der Beteiligung an der Gesellschaft, die den Betrieb besitzt (Share Deal), sicherstellte.

33 Da aber nach einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen eine Gruppe sowohl aus inländischen als auch aus ausländischen Gesellschaften bestehen kann, sind die Situation einer Muttergesellschaft, die eine solche Gruppe mit einer inländischen Tochtergesellschaft bilden möchte, und die Situation einer Muttergesellschaft, die eine Gruppe mit einer ausländischen Tochtergesellschaft bilden möchte, im Hinblick auf das Ziel einer Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden objektiv vergleichbar, da sowohl die eine als auch die andere Muttergesellschaft danach streben, die Vorteile dieser Regelung in Anspruch zu nehmen (vgl. in diesem Sinne Urteil X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 24).

34 Diese Feststellung wird auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass – worauf die Republik Österreich hinweist – die Gewinne und Verluste inländischer Tochtergesellschaften einerseits und ausländischer Tochtergesellschaften andererseits den Einkünften der Muttergesellschaft im Rahmen der Gruppenbesteuerung in unterschiedlicher Weise zugerechnet werden.

35 Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche erlaubt der Muttergesellschaft – wie das vorlegende Gericht feststellt – die Vornahme der Firmenwertabschreibung nämlich unabhängig davon, ob die Gesellschaft, an der eine Beteiligung erworben wird, Gewinn oder Verluste erzielt.

36 Unter diesen Umständen kann, wie die Generalanwältin in Nr. 40 ihrer Schlussanträge ausführt, die Anrechnung oder Nichtanrechnung der Gewinne und Verluste einer Gesellschaft, an der eine Beteiligung erworben wird, auf die Einkünfte einer Muttergesellschaft im Hinblick auf das mit der im Ausgangsverfahren fraglichen Regelung verfolgte Ziel nicht als ein maßgebliches Kriterium für die Vergleichbarkeit der Situation der beiden betroffenen Kategorien von Muttergesellschaften angesehen werden.

37 Die in Rn. 33 des vorliegenden Urteils getroffene Feststellung wird auch nicht durch das Vorbringen der Republik Österreich in Frage gestellt, wonach das Ziel einer Rechtsvorschrift wie der im Ausgangsverfahren fraglichen darin bestehe, den „Share Deal“ genauso zu behandeln wie den „Asset Deal“. Dadurch, dass der Muttergesellschaft beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die Gruppenmitglied werde, die Firmenwertabschreibung gestattet würde, wäre der „Share Deal“ bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt besser gestellt als der „Asset Deal“.

38 Selbst wenn dies zuträfe, würde durch eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche eine Ungleichbehandlung geschaffen zwischen einer Muttergesellschaft, die eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft erwirbt, und einer Muttergesellschaft, die eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft erwirbt, obwohl sich diese beiden Kategorien von Gesellschaften im Hinblick auf das oben in Rn. 32 des vorliegenden Urteils dargestellte Ziel der Regelung, nämlich der Schaffung eines steuerlichen Anreizes zur Gruppenbildung, in einer vergleichbaren Situation befinden.

39 Die Rechtfertigung einer Ungleichbehandlung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden kann sich deshalb nur aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses ergeben. In diesem Fall muss die Ungleichbehandlung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des verfolgten Ziels zu gewährleisten, und sie darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (vgl. Urteil Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

40 Die Republik Österreich hält die Ungleichbehandlung, die durch eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche geschaffen wird, für durch den Grundsatz einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt, da ihr für die Besteuerung der Gewinne der ausländischen Gruppenmitglieder die Befugnis fehle.

41 Dazu ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung unionsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen befugt bleiben, insbesondere zur Beseitigung der Doppelbesteuerung die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit vertraglich oder einseitig festzulegen, und dass die Wahrung dieser Aufteilung ein vom Gerichtshof anerkanntes legitimes Ziel ist (vgl. Urteil Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Wie jedoch bereits in Rn. 35 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, erlaubt eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche der Muttergesellschaft die Vornahme der Firmenwertabschreibung unabhängig davon, ob die Gesellschaft, an der eine Beteiligung erworben wird, Gewinne oder Verluste erzielt. Was die Gewährung dieses Steuervorteils angeht, betrifft diese Regelung also nicht die Ausübung der Besteuerungshoheit in Bezug auf die Gewinne und Verluste der Gesellschaft, an der eine Beteiligung erworben wird, und damit auch nicht die Aufteilung einer Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten.

43 Außerdem macht die Republik Österreich geltend, dass die Ungleichbehandlung, die sich aus einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen ergebe, durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren.

44 Zwar hat der Gerichtshof bereits anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz eines Steuersystems zu wahren, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann. Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann jedoch nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (Urteil Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Die Republik Österreich macht erstens geltend, dass im Rahmen einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen ein solcher unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Vorteil in Form der Firmenwertabschreibung und der steuerlichen Zurechnung des Ergebnisses der inländischen Gesellschaft zur Muttergesellschaft bestehe.

46 Dieses Vorbringen kann jedoch keinen Erfolg haben. Aus demselben Grund, der bereits oben in den Rn. 35 und 42 des vorliegenden Urteils angeführt worden ist, kann nämlich nicht angenommen werden, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesem steuerlichen Vorteil und der

Steuerlast in Form der steuerlichen Zurechnung eines Gewinns der Gesellschaft, an der eine Beteiligung erworben wurde, zur Muttergesellschaft besteht, selbst wenn die Muttergesellschaft stets nur Gewinne und keine Verluste erzielen würde.

47 Zweitens macht die Republik Österreich geltend, es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der oben in Rn. 44 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und der Besteuerung des Gewinns im Fall der Veräußerung der Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft bei der Muttergesellschaft. Bei Steuerneutralität der Beteiligung, die eine Muttergesellschaft an einer ausländischen Gesellschaft halte, erfolge diese Besteuerung nicht, so dass es gerechtfertigt sei, den in einem unmittelbaren Zusammenhang zu dieser Besteuerung stehenden steuerlichen Vorteil nicht zu gewähren.

48 Jedoch ist zum einen darauf hinzuweisen, dass der steuerliche Vorteil in Form der Firmenwertabschreibung sich für die Muttergesellschaft unmittelbar auswirkt, während die Besteuerung der Gewinne bei einer Veräußerung der Beteiligung an der inländischen Gesellschaft entfernter und mehr vom Zufall abhängig ist. Das vorlegende Gericht weist insoweit zudem darauf hin, dass strategische Beteiligungen regelmäßig auf Dauer gehalten werden. Unter diesen Umständen ist die Tatsache, dass der Gewinn bei einer Veräußerung der Beteiligung besteuert werden kann, nicht als Erwägung der steuerlichen Kohärenz anzusehen, mit der die Verweigerung dieses steuerlichen Vorteils gerechtfertigt werden könnte, wenn die Muttergesellschaft eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft, die Gruppenmitglied wird, erwirbt (vgl. in diesem Sinne Urteile Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 67, und DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, Rn. 49).

49 Zum anderen ist, wie die Generalanwältin in Nr. 61 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, die Muttergesellschaft nach nationalem Recht selbst dann nicht zur Firmenwertabschreibung berechtigt, wenn sie gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ihre Option zugunsten der Steuerwirksamkeit einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft ausübt und somit die Veräußerung einer solchen Beteiligung besteuert wird.

50 Folglich begründet eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren fragliche als solche keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem steuerlichen Vorteil in Form der Firmenwertabschreibung und der Belastung in Form der Besteuerung des Gewinns bei der Muttergesellschaft im Fall der Veräußerung der Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft, so dass eine Ungleichbehandlung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems des betreffenden Mitgliedstaats zu wahren, gerechtfertigt ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 87).

51 Drittens ist nach Ansicht der Republik Österreich bei steuerneutralen Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften zur Wahrung der Kohärenz des österreichischen Steuersystems, das ein Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerbefreiten Erträgen vorsieht, die Versagung des oben angeführten steuerlichen Vorteils gerechtfertigt. Andernfalls würde nämlich eine systemwidrige Doppelbegünstigung für solche Beteiligungen gewährt.

52 Dieses Vorbringen, das auf die fehlende Besteuerungsbefugnis für die Gewinne ausländischer Gesellschaften abstellt, betrifft jedoch nicht das Vorliegen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem Vorteil und einer Belastung, sondern fällt vielmehr mit dem Vorbringen zusammen, das auf den in Rn. 40 des vorliegenden Urteils erwähnten Grundsatz einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten abstellt. Folglich ist es aus dem in Rn. 42 des vorliegenden Urteils genannten Grund zurückzuweisen.

53 Da somit aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten nicht hervorgeht, dass eine Ungleichbehandlung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt wäre, ist sie mit der Niederlassungsfreiheit unvereinbar.

54 Folglich ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 49 AEUV einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die es im Rahmen der Gruppenbesteuerung einer Muttergesellschaft erlaubt, beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, die Mitglied einer solchen Gruppe wird, eine Firmenwertabschreibung von bis zu 50 % der Anschaffungskosten der Beteiligung vorzunehmen, ihr dies beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft aber versagt.

Kosten

55 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 (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 AEUV steht einer Regelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, die es im Rahmen der Gruppenbesteuerung einer Muttergesellschaft erlaubt, beim Erwerb einer Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft, die Mitglied einer solchen Gruppe wird, eine Firmenwertabschreibung von bis zu 50 % der Anschaffungskosten der Beteiligung vorzunehmen, ihr dies beim Erwerb einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft aber versagt.

Unterschriften