Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 27. Februar 2014[1]

Verbundene Rechtssachen C-39/13, C-40/13 und C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen
gegen
SCA Group Holding BV (C-39/13),
X AG,X1 Holding GmbH,X2 Holding GmbH,
X3 Holding BV,D1 BV,D2 BV,D3 BV,gegen
Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)
und
Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam
gegenMSA International Holdings BV,
MSA Nederland BV (C-41/13)

(Vorabentscheidungsersuchen des Gerechtshof te Amsterdam [Niederlande])

„Steuerrecht — Niederlassungsfreiheit — Nationale Körperschaftsteuer — Regelung zur Konzernbesteuerung (fiscale eenheid) — Konzerne unter Beteiligung ausländischer Gesellschaften“

I – Einleitung

1. Wieder einmal geht es vor dem Gerichtshof um die Besteuerung von Konzernen durch die Mitgliedstaaten und ihre Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit. Obwohl Konzerne aus rechtlich selbständigen Gesellschaften bestehen, neigen die Mitgliedstaaten in unterschiedlicher Weise dazu, sie im Steuerrecht mehr oder weniger wie eine einzige Gesellschaft zu behandeln. Besteht ein Konzern aber aus Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten und unterliegt damit mehreren Steuerhoheiten, so ist die Behandlung wie eine einzige Gesellschaft ein Problem.

2. Die vorliegenden niederländischen Vorabentscheidungsersuchen bewegen sich im Spannungsfeld von zwei Entscheidungen, den Urteilen Papillon[2] und X Holding[3]. Im Urteil X Holding hatte der Gerichtshof der niederländischen Regelung zur „steuerlichen Einheit“ eines Konzerns zugestanden, dass sie in anderen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften ausschließt. Im Urteil Papillon hingegen beanstandete der Gerichtshof den Ausschluss einer inländischen Enkelgesellschaft aus der französischen „steuerlichen Integration“ für den Fall, dass die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Urteil vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, Slg. 2008, I-8947).

3 — Urteil vom 25. Februar 2010, X Holding (C-337/08, Slg. 2010, I-1215).

3. Nun befragt uns das vorlegende Gericht wiederum zur niederländischen steuerlichen Einheit. Es geht dabei in den drei verbundenen Rechtssachen um unterschiedliche Konzernstrukturen, denen allerdings gemeinsam ist, dass einige Gesellschaften des Konzerns in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Die Zulässigkeit des Ausschlusses dieser Gesellschaften aus der steuerlichen Einheit wird zwar vom vorlegenden Gericht nicht mehr in Frage gestellt. Allerdings verwehrt die niederländische Steuerverwaltung darüber hinaus auch den in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften des Konzerns einen solchen Zusammenschluss mit der Begründung, ohne die im Ausland ansässigen Gesellschaften bestehe ja in diesen Fällen gar kein Konzern.

4. Vom Gerichtshof erwartet das vorlegende Gericht deshalb nun zweierlei. Zum einen will es wissen, mit welchen inländischen Situationen derartige lückenhafte Konzerne nach dem System der niederländischen Regelung überhaupt vergleichbar sind. Zum anderen soll geklärt werden, ob die vielfältigen steuerlichen Probleme, die durch die Anerkennung einer grenzüberschreitenden lückenhaften steuerlichen Einheit entstehen würden, eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit rechtfertigen könnten.

II – Rechtlicher Rahmen

5. Das niederländische Körperschaftsteuerrecht sieht unter bestimmten Voraussetzungen für Konzerne die Möglichkeit vor, eine steuerliche Einheit zu bilden. Dazu bestimmt Art. 15 Abs. 1 der Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (im Folgenden: Körperschaftsteuergesetz) in der Fassung, die im Ausgangsverfahren anzuwenden ist:

„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."

6. Voraussetzung ist jedoch, dass „beide Steuerpflichtige in den Niederlanden ansässig sind" (Art. 15 Abs. 3 Buchst. c des Körperschaftsteuergesetzes). Hiervon sieht Art. 15 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes die folgende Ausnahme vor:

„… Ferner kann ein Steuerpflichtiger, der … nicht in den Niederlanden ansässig ist, aber über eine in den Niederlanden belegene Betriebsstätte ein Unternehmen betreibt, unter Voraussetzungen, die durch Verordnung festgelegt werden, zu einer steuerlichen Einheit gehören …"

7. Zu dieser Ausnahme enthalten die Art. 32 bis 35 des Besluit fiscale eenheid 2003 (im Folgenden: Verordnung zur steuerlichen Einheit) Bestimmungen, die im Ergebnis die Einbeziehung der inländischen Betriebsstätte einer im Ausland ansässigen Gesellschaft in eine steuerliche Einheit ermöglichen. Darüber hinaus enthalten sie detaillierte Regelungen zum Verhältnis der steuerlichen Einheit zur niederländischen Regelung der Beteiligungsfreistellung und zur Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung.

III – Ausgangsverfahren

8. Den Rechtssachen liegen drei Ausgangsverfahren zugrunde, deren Sachverhalte sich in zwei Gruppen zusammenfassen lassen.

A – *Rechtssachen C-39/13 und C-41/13*

9. In den Ausgangsverfahren der Rechtssachen C-39/13 und C-41/13 begehren die in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften SCA Group Holding BV bzw. MSA International Holdings BV die Bildung einer steuerlichen Einheit zusammen mit bestimmten ihrer Enkelgesellschaften, die ebenfalls in den Niederlanden ansässig sind. Ihre Tochtergesellschaften, welche die Beteiligung an diesen Enkelgesellschaften vermitteln und nicht in die steuerliche Einheit einbezogen werden sollen, sind hingegen in Deutschland ansässig und verfügen auch nicht über eine Betriebsstätte in den Niederlanden. Im Fall der SCA Group Holding BV handelt es sich teilweise auch um Urenkelgesellschaften, sie kontrolliert also ihre Beteiligung an ihnen nicht nur über eine, sondern über zwei Stufen deutscher Zwischengesellschaften.

10. Die niederländische Steuerverwaltung lehnte die Anträge mit der Begründung ab, dass die zwischengeschalteten Tochtergesellschaften nicht in den Niederlanden ansässig seien. Die von den Gesellschaften angerufene Rechtbank Haarlem sah in der Ablehnung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Hiergegen wendet sich nun die niederländische Steuerverwaltung vor dem Gerechtshof te Amsterdam.

B – *Rechtssache C-40/13*

11. Im Ausgangsverfahren der Rechtssache C-40/13 haben drei in den Niederlanden ansässige Schwestergesellschaften die Bildung einer steuerlichen Einheit beantragt, die unmittelbar bzw. mittelbar einer in Deutschland ansässigen Muttergesellschaft gehören, die über keine Betriebsstätte in den Niederlanden verfügt. Der im Verfahren vor dem Gerichtshof relevante Antrag sieht nur eine Einbeziehung dieser Schwestergesellschaften in die steuerliche Einheit vor.

12. Auch hier lehnte die niederländische Steuerverwaltung den Antrag ab. Sie begründete dies damit, dass die Muttergesellschaft der Antragsteller nicht in den Niederlanden ansässig ist. Die Rechtbank Haarlem wies in diesem Fall die Klage der Gesellschaften als unbegründet ab. Die Gesellschaften erhoben hiergegen Rechtsmittel vor dem Gerechtshof te Amsterdam.

IV – Verfahren vor dem Gerichtshof

13. Der mit den Ausgangsverfahren befasste Gerechtshof te Amsterdam hat dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV drei Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt. Deren Vorlagefragen stimmen in großen Teilen überein und lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Liegt, wenn den Steuerschuldnerinnen die Anwendung der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit auf die Tätigkeiten und das Vermögen der in den Niederlanden ansässigen (Ur-)Enkelgesellschaften (Rechtssachen C-39/13 und C-41/13)/Schwestergesellschaften (Rechtssache C-40/13) versagt wird, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Art. 43 EG in Verbindung mit 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 bzw. Schwestergesellschaften der Ausgangsverfahren objektiv vergleichbar mit

   (Rechtssachen C-39/13 und C-41/13:)

   (i) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Gesellschaften, die (Enkel-)Töchter einer in den Niederlanden ansässigen Zwischenholdinggesellschaft sind, welche 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 (Ur-)Enkelgesellschaften der Ausgangsverfahren 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 Zwischenholdinggesellschaft dafür optiert haben, eine steuerliche Einheit mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Großmuttergesellschaft zu bilden, und deren Tätigkeiten und Vermögen daher – anders als die Tätigkeiten und das Vermögen der (Ur-)Enkelgesellschaften der Ausgangsverfahren – steuerlich konsolidiert werden?

(Rechtssache C-40/13:)

(i) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Schwestergesellschaften, die nicht für die Einbeziehung in eine steuerliche Einheit mit ihrer in den Niederlanden ansässigen gemeinsamen Muttergesellschaft optiert haben, und als Schwestergesellschaften zusammen daher ebenso wenig wie die Schwestergesellschaften des Ausgangsverfahrens Zugang zur Regelung der steuerlichen Einheit haben, oder mit

(ii) der Situation von in den Niederlanden ansässigen Schwestergesellschaften, die zusammen mit ihrer in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft dafür optiert haben, eine steuerliche Einheit mit ihrer Muttergesellschaft zu bilden, und deren Tätigkeiten und Vermögen daher – anders als die Tätigkeiten und das Vermögen der Schwestergesellschaften des Ausgangsverfahrens – steuerlich konsolidiert werden?

2. Macht es bei der Beantwortung von Frage 1 Satz 1 noch einen Unterschied, ob

(Rechtssache C-39/13:)

die (Ur-)Enkelgesellschaften von einer einzigen Zwischenholdinggesellschaft (auf der nächsthöheren Ebene der Konzernstruktur) in dem anderen Mitgliedstaat oder – wie im Fall der (Ur-)Enkelgesellschaften des Ausgangsverfahrens – von zwei (oder mehr) Zwischenholdinggesellschaften (auf zwei oder mehr höheren Ebenen der Konzernstruktur) in diesem anderen Mitgliedstaat gehalten werden?

(Rechtssache C-41/13:)

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?

(Rechtssache C-40/13:)

die Schwestergesellschaften eine gemeinsame (unmittelbare) Muttergesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat haben oder 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?

14. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Klägerinnen der Ausgangsverfahren, die Bundesrepublik Deutschland, das Königreich der Niederlande sowie die Kommission schriftlich Stellung genommen. An der mündlichen Verhandlung hat zusätzlich die Französische Republik teilgenommen.

V – Rechtliche Würdigung

15. Die komplexen Vorlagefragen betreffen zwei recht übersichtliche Sachverhalte. In den Rechtssachen C-39/13 und C-41/13 handelt es sich um eine Konzernstruktur, bei der die zwischengeschalteten Tochtergesellschaften nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. In der Rechtssache C-40/13 hat hingegen die Muttergesellschaft des Konzerns ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat.

16. Mit seinen Fragen will das vorlegende Gericht nun im Wesentlichen wissen, ob das niederländische Recht, das in diesen beiden Fällen die Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen der niederländischen Mutter- und ihren niederländischen Enkelgesellschaften bzw. zwischen den niederländischen Schwestergesellschaften verwehrt, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Ob in den Ausgangsverfahren insoweit allein der vom vorlegenden Gericht angeführte Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG oder zusätzlich Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV zeitlich Anwendung findet, kann angesichts des identischen Inhalts der Bestimmungen dahingestellt bleiben.

17. Bevor nun beide Arten von Konzernstrukturen getrennt untersucht werden, lässt sich vorab feststellen, dass die Niederlassungsfreiheit im vorliegenden Fall die anzuwendende Grundfreiheit ist, weil die niederländische Regelung aufgrund ihres Erfordernisses einer 95%igen Beteiligung nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen [4].

A – *Steuerliche Einheit aus Mutter- und Enkelgesellschaften (Rechtssachen C-39/13 und C-41/13)*

18. In den Rechtssachen C-39/13 und C-41/13 ist zu prüfen, ob die Niederlassungsfreiheit so auszulegen ist, dass sie der niederländischen Regelung entgegensteht, nach der sich in den Niederlanden ansässige Mutter- und Enkelgesellschaften nur dann zu einer steuerlichen Einheit verbinden können, wenn die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft ebenfalls in den Niederlanden ansässig ist oder dort zumindest eine Betriebsstätte unterhält. Dies wäre der Fall, wenn die Regelung eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellte.

19. Dabei sind zwei verschiedene mögliche Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit zu prüfen. Denn sowohl die Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft (dazu unter 1) als auch diejenige der zwischengeschalteten ausländischen Tochtergesellschaft (dazu unter 2) kann im vorliegenden Fall beeinträchtigt sein.

4 — Vgl. nur Urteil vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, Rn. 91).

1. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft

20. Gemäß Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG bzw. Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV vermittelt die Niederlassungsfreiheit einer nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaft, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union hat, unter anderem das Recht, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft auszuüben [5].

21. Nach ständiger Rechtsprechung sind als Beschränkungen dieser Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen anzusehen, welche ihre Ausübung unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen [6]. Ebenfalls nach ständiger Rechtsprechung soll die Niederlassungsfreiheit dabei nicht nur die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern, sondern sie verbietet zugleich, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert [7]. Im Bereich des Steuerrechts nimmt der Gerichtshof in solchen Fällen eine Behinderung an, wenn eine nachteilige ungleiche Behandlung einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat im Vergleich zu einer rein inländischen Niederlassung gegeben ist [8].

a) Nachteilige Ungleichbehandlung

22. Somit ist zunächst zu prüfen, ob eine niederländische Muttergesellschaft vom niederländischen Herkunftsmitgliedstaat durch die Regelungen zur steuerlichen Einheit bei der Niederlassung mit einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat schlechter behandelt wird als eine Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft.

23. Das vorlegende Gericht wirft in diesem Zusammenhang zusätzlich die Frage auf, welche Situationen im vorliegenden Fall zu vergleichen sind. In der grenzüberschreitenden Situation gehe es um die Bildung einer steuerlichen Einheit mit den Enkelgesellschaften, ohne dass die ausländische Tochtergesellschaft einbezogen werde. Vergleiche man dies mit einer rein inländischen Situation, in der die Tochtergesellschaft nicht in eine steuerliche Einheit einbezogen sei, so bestehe keine Ungleichbehandlung, da eine niederländische Muttergesellschaft nicht isoliert mit ihren Enkelgesellschaften eine steuerliche Einheit bilden könne. Anders sei dies hingegen, wenn man die grenzüberschreitende Situation mit einer rein inländischen Situation vergleiche, in der die Tochtergesellschaft in eine steuerliche Einheit einbezogen sei.

24. Vor diesem Hintergrund verneinen sowohl die Bundesrepublik Deutschland als auch das Königreich der Niederlande eine Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Niederlassungen, weil nach der niederländischen Regelung niemand eine steuerliche Einheit mit Enkelgesellschaften ohne Einbeziehung der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft bilden könne.

25. Es ist jedoch entscheidend, dass nach der niederländischen Regelung eine Muttergesellschaft mit einer ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft gar keine Möglichkeit hat, mit ihren inländischen Enkelgesellschaften eine steuerliche Einheit zu bilden, weil die ausländische Tochtergesellschaft nicht Teil der steuerlichen Einheit sein kann. Hingegen besteht diese Möglichkeit für eine Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft. Diese unterschiedlichen Möglichkeiten hielt der Gerichtshof bereits im Urteil Papillon für maßgeblich [9]. Sie stellen eine nachteilige Ungleichbehandlung einer Muttergesellschaft dar, die von ihrer Niederlassungsfreiheit durch Gründung einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat Gebrauch macht.

5 — Siehe nur Urteil vom 20. Juni 2013, Impacto Azul (C-186/12, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

6 — Siehe nur Urteil vom 6. September 2012, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

7 — Siehe nur Urteil DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. (zitiert in Fn. 6, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 — Vgl. nur Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 16 bis 23).

9 — Vgl. Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 21).

26. Gegen diese Betrachtung hat das Königreich der Niederlande aber geltend gemacht, der Nachteil der fehlenden Möglichkeit der Bildung einer steuerlichen Einheit mit den niederländischen Enkelgesellschaften sei nach dem System der niederländischen Regelung die bloße Folge der nicht erlaubten Einbeziehung einer ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft. Dieser Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften aus der steuerlichen Einheit sei aber, wie der Gerichtshof im Urteil X Holding bereits festgestellt habe [10], mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar.

27. Dieser Sichtweise vermag ich mich insoweit anzuschließen, als die niederländische Regelung offenbar keine Bestimmung enthält, die ausdrücklich anordnet, dass inländische Muttergesellschaften mit ihren inländischen Enkelgesellschaften keine steuerliche Einheit bilden dürfen, *wenn* die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft im Ausland ansässig ist. Die Benachteiligung folgt vielmehr einfach daraus, dass die niederländische Regelung die Bildung einer steuerlichen Einheit nur zwischen Mutter- und Enkelgesellschaften allgemein nicht zulässt und gleichzeitig einer inländischen Muttergesellschaft die Bildung einer steuerlichen Einheit mit einer ausländischen Tochtergesellschaft verwehrt.

28. Im Hinblick auf das Urteil X Holding ist jedoch zu unterscheiden zwischen unterschiedlichen Nachteilen, die sich aus dem Ausschluss ausländischer Gesellschaften ergeben [11]. Dieser Ausschluss führt nämlich nicht nur dazu, dass eine ausländische Tochtergesellschaft nicht an der steuerlichen Einheit teilnehmen kann. Konsequenz dieses Ausschlusses ist zusätzlich, dass auch den inländischen Enkelgesellschaften die Teilnahme an der steuerlichen Einheit verwehrt ist. Im Urteil X Holding ging es jedoch allein um die Prüfung, ob der Nachteil, dass die im Ausland ansässigen Tochtergesellschaften nicht an der steuerlichen Einheit teilnehmen dürfen, als solcher zu beanstanden ist. Es wurde dort hingegen nicht die Frage untersucht, ob die weiteren Folgen des Ausschlusses, insbesondere der hier vorliegende Nachteil der Unmöglichkeit der Aufnahme der inländischen Enkelgesellschaften in eine steuerliche Einheit, ebenfalls mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sind.

29. Daher ist eine nachteilige Ungleichbehandlung einer inländischen Muttergesellschaft mit einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft gegenüber einer inländischen Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft insoweit festzustellen, als ihr aufgrund der nicht möglichen Einbeziehung der ausländischen Tochtergesellschaft in eine steuerliche Einheit auch die Einbeziehung ihrer inländischen Enkelgesellschaften verwehrt ist.

30. Dieser Nachteil entsteht der inländischen Muttergesellschaft im Übrigen in gleicher Weise, wenn es sich – wie vom vorlegenden Gericht in seiner zweiten Vorlagefrage in der Rechtssache C-39/13 angesprochen – um inländische Urenkelgesellschaften handelt, deren Einbeziehung in eine steuerliche Einheit einer inländischen Muttergesellschaft nicht möglich ist, weil sowohl die zwischengeschaltete Tochter- als auch die zwischengeschaltete Enkelgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

b) Objektive Vergleichbarkeit der Situationen

31. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit aufgrund dieser nachteiligen Ungleichbehandlung liegt allerdings nur dann vor, wenn die ungleich behandelten Situationen auch objektiv miteinander vergleichbar sind [12].

10 — Urteil X Holding (zitiert in Fn. 3).

11 — Vgl. insoweit auch Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 17).

12 — Vgl. insoweit die Urteile Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 27) und X Holding (zitiert in Fn. 3, Rn. 20).

32. Es bleibt zwar weiterhin unklar, was der Gerichtshof unter diesem Punkt eigentlich prüft [13]. Aufgrund der Urteile X Holding und Papillon lässt sich die objektive Vergleichbarkeit der vorliegenden Situationen jedoch in jedem Fall bejahen.

33. Denn im Urteil X Holding, das sich ebenfalls mit der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit beschäftigte, ließ es der Gerichtshof ausreichen, dass in beiden Situationen die Muttergesellschaften die Vorteile der Regelung in Anspruch nehmen wollten [14], was dem vorliegenden Fall entspricht.

34. Im Urteil Papillon stellte der Gerichtshof hingegen auf die Erreichung des mit der französischen Konzernbesteuerung verfolgten Ziels ab, nämlich den Konzern steuerlich einem einzelnen Unternehmen weitgehend gleichzustellen. Dieses Ziel, das auch mit der vorliegenden niederländischen Regelung verfolgt wird [15], ließe sich dem Gerichtshof zufolge auch dann erreichen, wenn nur die Mutter- und Enkelgesellschaften im Inland ansässig seien [16].

35. Die Situation einer inländischen Muttergesellschaft mit inländischen Enkelgesellschaften und einer im Ausland ansässigen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft ist folglich mit der Situation einer solchen inländischen Muttergesellschaft objektiv vergleichbar, deren Tochtergesellschaft im Inland ansässig ist.

c) Zwischenergebnis

36. Somit ist die Niederlassungsfreiheit einer niederländischen Muttergesellschaft, deren Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, dadurch beschränkt, dass ihr die niederländischen Regelungen die Bildung einer steuerlichen Einheit mit ihren niederländischen Enkelgesellschaften versagen.

2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Tochtergesellschaft

37. Darüber hinaus hat die SCA Group Holding BV zu Recht darauf hingewiesen, dass auch die Niederlassungsfreiheit ihrer deutschen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft durch die niederländische Regelung beschränkt sein kann.

38. Denn gemäß Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG bzw. Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV gewährt die Niederlassungsfreiheit auch das Recht, die geeignete Rechtsform für die Ausübung einer Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen [17]. Den Gesellschaften soll insbesondere ermöglicht werden, ihre Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat unter den gleichen Bedingungen entweder mit einer Zweigniederlassung oder einer Tochtergesellschaft auszuüben [18].

39. Dieses Recht wird aber durch die niederländischen Regelungen zur steuerlichen Einheit in Frage gestellt. Denn hätten die ausländischen Tochtergesellschaften ihre Niederlassungsfreiheit in den Niederlanden im vorliegenden Fall durch Zweigniederlassungen anstelle von eigenen Tochtergesellschaften ausgeübt, so hätten diese Zweigniederlassungen grundsätzlich als Betriebsstätten

13 — Siehe hierzu meine Schlussanträge vom 19. Juli 2012, A (C-123/11, Nr. 40).

14 — Vgl. Urteil X Holding (zitiert in Fn. 3, Rn. 24).

15 — Vgl. Urteil X Holding (zitiert in Fn. 3, Rn. 18).

16 — Vgl. Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 29).

17 — Vgl. u. a. Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich (270/83, Slg. 1986, 273, Rn 22), und vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Rn. 40), sowie Beschluss vom 4. Juni 2009, KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 und C-499/07, Slg. 2009, I-4409, Rn. 77).

18 — Vgl. Urteile vom 23. Februar 2006, CLT-UFA (C-253/03, Slg. 2006, I-1831, Rn. 15), und vom 6. September 2012, Philips Electronics (C-18/11, Rn. 14).

einer ausländischen Tochtergesellschaft gemäß Art. 15 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in eine steuerliche Einheit mit der niederländischen Muttergesellschaft einbezogen werden können. Hierauf weist auch das vorlegende Gericht ausdrücklich mit seiner zweiten Frage in der Rechtssache C-41/13 hin.

40. Die Ausübung der Niederlassungsfreiheit der ausländischen Tochtergesellschaft in den Niederlanden durch die Gründung einer eigenen Tochtergesellschaft wird somit im Vergleich zu einer Zweigniederlassung benachteiligt, weil die ausländische Tochtergesellschaft in diesem Fall nicht von den Vorteilen profitieren kann, die dadurch entstehen, dass ihre Tochtergesellschaften als Enkelgesellschaften eine steuerliche Einheit mit ihrer Muttergesellschaft bilden können. Dadurch wird die freie Wahl der Rechtsform bei der Niederlassung der ausländischen Tochtergesellschaft in den Niederlanden beschränkt.

41. Außerdem hat der Gerichtshof im Urteil Philips Electronics bereits festgestellt, dass die Situation einer im Aufnahmemitgliedstaat bestehenden Betriebsstätte und die einer dort gegründeten Tochtergesellschaft im Hinblick auf die Inanspruchnahme von Vorteilen des Verlustabzugs im Konzern objektiv miteinander vergleichbar sind [19]. Es sind keine Gesichtspunkte erkennbar, warum dies im Fall der niederländischen steuerlichen Einheit, die u. a. auch die Übertragung von Verlusten im Konzern ermöglicht, anders gesehen werden sollte.

42. Folglich beschränkt die niederländische Regelung durch die Versagung der Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen einer niederländischen Muttergesellschaft und ihren niederländischen Enkelgesellschaften auch die Niederlassungsfreiheit der zwischengeschalteten Tochtergesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist.

3. Rechtfertigung

43. Diese Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sowohl der inländischen Muttergesellschaften als auch der zwischengeschalteten ausländischen Tochtergesellschaften könnten aber durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.

44. Im Urteil X Holding wurde noch festgestellt, dass der Ausschluss gebietsfremder Tochtergesellschaften aus der niederländischen steuerlichen Einheit gerechtfertigt ist zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten [20].

45. Im vorliegenden Fall kann dieser Rechtfertigungsgrund jedoch nicht durchgreifen. Denn die steuerliche Einheit soll hier allein zwischen Steuerpflichtigen gebildet werden, die der niederländischen Besteuerung unterliegen. Die Steuerhoheit des Königreichs der Niederlande kann also nicht durch die Berücksichtigung ausländischer Sachverhalte beeinträchtigt werden, die nicht seiner Steuerhoheit unterliegen.

46. Mit seiner jeweils dritten Vorlagefrage will das vorlegende Gericht jedoch wissen, ob die nun festgestellten Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit durch die Notwendigkeit der Wahrung der steuerlichen Kohärenz einschließlich der Verhinderung einer unilateralen und bilateralen doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt sein könnten. Denn die niederländische Steuerverwaltung hatte im Ausgangsverfahren vorgetragen, dass die Zulassung einer steuerlichen Einheit nur zwischen der inländischen Muttergesellschaft und den inländischen Enkelgesellschaften eines Konzerns die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung sowohl im Inland als auch in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten heraufbeschwöre.

19 — Vgl. Urteil Philips Electronics (zitiert in Fn. 18, Rn. 19).

20 — Vgl. Urteil X Holding (zitiert in Fn. 3, Rn. 25 ff.).

a) Doppelte Verlustberücksichtigung

47. Zunächst ist zum Versuch einer Rechtfertigung durch das Ziel der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung festzustellen, dass ein solcher Rechtfertigungsgrund in eigenständiger Form nicht existiert, wie ich bereits an anderer Stelle dargelegt habe [21]. Ein Berufen nur auf dieses Ziel kann somit die Beschränkung einer Grundfreiheit nicht rechtfertigen.

48. Dieser Befund gilt unabhängig von der Frage, ob es um die Verhinderung einer unilateralen oder bilateralen Verlustberücksichtigung geht.

49. Im unilateralen Fall will der Mitgliedstaat im Rahmen seines eigenen Steuersystems eine doppelte Verlustberücksichtigung ausschließen. Hier liegt es aber in der Hand des Mitgliedstaats selbst, Derartiges durch eine beschränkungsfreie Gestaltung seines Steuersystems zu verhindern, indem er gegebenenfalls spezielle Vorschriften zur Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung erlässt.

50. Im bilateralen Fall will der Mitgliedstaat hingegen verhindern, dass ein Verlust sowohl im Rahmen seines eigenen Steuersystems als auch aufgrund der Steuervorschriften eines anderen Mitgliedstaats ebenfalls in diesem anderen Steuersystem Berücksichtigung findet. Das bloße Berufen auf das Ziel der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten hat der Gerichtshof jedoch schon einmal im Urteil Philips Electronics nicht als eigenständigen Rechtfertigungsgrund anerkannt [22]. Es entspricht im Übrigen den zwei Seiten derselben Medaille, wenn der Herkunftsmitgliedstaat auf der einen Seite anerkanntermaßen nicht verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine Ungleichbehandlung grenzüberschreitender Niederlassungen zu vermeiden [23], und er auf der anderen Seite auch nicht die Steuervorschriften eines anderen Mitgliedstaats zur Rechtfertigung eigener Ungleichbehandlung heranziehen kann.

51. Wenn damit das Ziel der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung als solches eine beschränkende nationale Steuerregelung von vornherein nicht rechtfertigen kann, werde ich gleichwohl im Folgenden auch zu den konkreten Möglichkeiten einer doppelten Verlustberücksichtigung im vorliegenden Fall inhaltlich Stellung nehmen, da sich die Verfahrensbeteiligten hiermit intensiv auseinandergesetzt haben.

52. Das Königreich der Niederlande hat zunächst vorgetragen, dass die Gefahr einer doppelten bilateralen Verlustberücksichtigung dadurch entstehe, dass im Fall des Verlustes einer niederländischen Enkelgesellschaft dieser Verlust sowohl bei der niederländischen Muttergesellschaft im Rahmen einer steuerlichen Einheit als auch bei der ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft Berücksichtigung finden könne, und zwar aufgrund bestimmter Wertminderungen infolge des Verlustes im Hinblick auf die Beteiligung an der Enkelgesellschaft oder einer Forderung ihr gegenüber. Im Rahmen einer steuerlichen Einheit, welche die Tochtergesellschaft umfasst, sei dies hingegen nicht zu befürchten, weil zwischen den Gesellschaften keinerlei Transaktionen zu berücksichtigen seien.

53. Es mag zunächst dahinstehen, ob es sich dabei überhaupt um denselben Verlust handelt. Der Gerichtshof scheint hierzu im Hinblick auf Wertminderungen einer Beteiligung in verschiedenen Urteilen sowohl die eine als auch die andere Auffassung vertreten zu haben [24].

21 — Siehe meine Schlussanträge vom 19. April 2012, Philips Electronics (C-18/11, Nrn. 58 ff.).

22 — Vgl. Urteil Philips Electronics (zitiert in Fn. 18, Rn. 31 f.).

23 — Vgl. Urteile vom 28. Februar 2008, Deutsche Shell (C-293/06, Slg. 2008, I-1129, Rn. 43), und vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, Slg. 2011, I-12273, Rn. 62).

24 — Vgl. Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 47) einerseits und Urteil vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Rn. 47), andererseits.

54. Jedenfalls aber vermag eine etwaige Möglichkeit der doppelten Verlustberücksichtigung die vorliegende Beschränkung schon deshalb nicht zu rechtfertigen, weil die Untersagung der Bildung einer steuerlichen Einheit einer niederländischen Mutter- mit ihren niederländischen Enkelgesellschaften gar nicht geeignet ist, diese zu verhindern. Die MSA International Holdings BV hat nämlich zu Recht darauf hingewiesen, dass die Untersagung einer steuerlichen Einheit nicht verhindert, dass der Verlust der Enkelgesellschaft in den Niederlanden – etwa durch Verlustvortrag bei dieser Gesellschaft – weiterhin genutzt werden kann, während gleichzeitig die Wertminderungen des Vermögens der ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft fortbestehen.

55. Darüber hinaus hat die niederländische Steuerverwaltung im Ausgangsverfahren geltend gemacht, eine doppelte Verlustberücksichtigung könne auch unilateral innerhalb der Niederlande entstehen und sei daher zu verhindern. Denn auch hier könne ein Verlust, der bei einer Enkelgesellschaft entstanden ist, über eine damit verbundene Verschlechterung der Vermögenslage der ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft zu Wertminderungen von Forderungen gegenüber der ausländischen Tochtergesellschaft oder zu einem Verlust bei ihrer Liquidation führen. Dies sei hingegen ausgeschlossen, wenn die Tochtergesellschaft Teil der steuerlichen Einheit sei.

56. Aber auch hier ist die Versagung der Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen inländischen Mutter- und Enkelgesellschaften weder geeignet noch erforderlich, um das Ziel einer Verhinderung der doppelten Verlustberücksichtigung in den Niederlanden zu erreichen. Ein etwaig als identisch anzusehender Verlust würde auch ohne Bestehen einer steuerlichen Einheit zwar nicht bei einem einzigen Steuerpflichtigen, aber dann verteilt auf Mutter- und Enkelgesellschaft doppelte Berücksichtigung finden. Außerdem liegt es in der Hand der niederländischen Gesetzgebung, eine solche doppelte Verlustberücksichtigung in den Niederlanden zu verhindern. So hat bereits die Rechtbank Haarlem als Vorinstanz der Ausgangsverfahren darauf hingewiesen, dass die Verordnung zur steuerlichen Einheit entsprechende Regelungen für den Fall einer ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft mit inländischer Betriebsstätte bereits enthalte.

57. Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Verhinderung einer bilateralen oder unilateralen doppelten Verlustberücksichtigung die vorliegenden Beschränkungen in keinem Fall rechtfertigen kann.

b) Kohärenz der nationalen Steuerregelung

58. Nach ständiger Rechtsprechung kann eine Beschränkung der Grundfreiheiten aber auch durch die Notwendigkeit, die Kohärenz einer nationalen Steuerregelung zu wahren, gerechtfertigt sein. Hierzu muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung festgestellt werden [25]. In einer solchen Konstellation kann dem Inhaber der Grundfreiheit der steuerliche Vorteil deshalb verwehrt werden, weil er auch nicht der damit unmittelbar zusammenhängenden steuerlichen Belastung unterliegt. Die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs muss dabei im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel beurteilt werden [26].

59. Im vorliegenden Fall stellt sich somit die Frage, ob die Verweigerung der Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen der niederländischen Muttergesellschaft und ihren niederländischen Enkelgesellschaften dadurch gerechtfertigt ist, dass der Muttergesellschaft eine damit unmittelbar zusammenhängende steuerliche Belastung erspart bleibt.

25 — Siehe nur Urteile Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 43 f.) und vom 17. Oktober 2013, Welte (C-181/12, Rn. 59).

26 — Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 44).

60. Zwar hat der Gerichtshof im Urteil Papillon im Hinblick auf die französische Regelung der „steuerlichen Integration“ grundsätzlich anerkannt, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Möglichkeit der Verlustübertragung unter den beteiligten Gesellschaften und der steuerlichen Neutralisierung bestimmter Transaktionen zwischen ihnen besteht, wodurch eine doppelte Verlustberücksichtigung verhindert werde [27]. Deshalb sei die Verweigerung der „steuerlichen Integration“ von inländischer Mutter- und Enkelgesellschaft im Fall einer ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft grundsätzlich durch die Wahrung der Kohärenz der nationalen Regelung zu rechtfertigen.

61. Gleiches könnte man nun auch für die niederländische Regelung der steuerlichen Einheit annehmen, da die Behandlung der beteiligten Gesellschaften als eine einzige Gesellschaft sowohl zur Folge hat, dass Verluste einzelner Gesellschaften für den Konzern insgesamt genutzt werden können, als auch zu einer vollkommenen steuerlichen Neutralisierung der Transaktionen zwischen sämtlichen Gesellschaften der steuerlichen Einheit führt. Eine solche Neutralisierung würde aber im Fall einer steuerlichen Einheit nur der inländischen Mutter- und Enkelgesellschaften nicht zwischen inländischer Mutter und ausländischer Tochter erfolgen, so dass der Muttergesellschaft insoweit die Nachteile der steuerlichen Einheit erspart bleiben könnten.

62. Es ist jedoch schon zweifelhaft, ob man im vorliegenden Fall im Hinblick auf die steuerliche Neutralisierung der Transaktionen zwischen inländischer Mutter- und ausländischer Tochtergesellschaft überhaupt im Sinne der steuerlichen Kohärenz von einer steuerlichen Belastung sprechen kann, die für den Ausgleich des steuerlichen Vorteils der konzernweiten Verlustnutzung sorgt. Denn die vollständige steuerliche Neutralisierung dieser Transaktionen im niederländischen System der steuerlichen Einheit kann sowohl Belastung als auch selbst Vorteil sein, je nachdem ob im Verhältnis zur Tochter ohne diese Neutralisierung durch Transaktionen ein Verlust oder Gewinn entsteht. Durch die Nichteinbeziehung der ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft in die steuerliche Einheit bleibt der Muttergesellschaft somit nicht zwangsläufig eine steuerliche Belastung erspart.

63. Jedenfalls aber hat der Gerichtshof im Hinblick auf die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer inländischen Muttergesellschaft im Urteil Papillon hervorgehoben, dass die steuerliche Kohärenz nicht auch durch Maßnahmen zu erreichen sein darf, welche die Niederlassungsfreiheit weniger stark beschränken [28]. Durch die niederländische Regelung werden die Vorteile der steuerlichen Einheit aber auch einer ausländischen Gesellschaft gewährt, die im Inland über eine Betriebsstätte verfügt. Hier behebt die niederländische Regelung die fehlende steuerliche Neutralisierung zwischen inländischer Mutter- und ausländischer Tochtergesellschaft durch die Bestimmungen der Verordnung zur steuerlichen Einheit. Lässt das niederländische Besteuerungssystem somit eine steuerliche Einheit auch dann zu, wenn die steuerliche Neutralisierung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft nicht automatisch durch ihre Einbeziehung in die steuerliche Einheit, sondern erst durch nachträgliche Korrekturen erfolgt, so besteht hierin ein milderes Mittel zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz. Wie bereits die Rechtbank Haarlem als Vorinstanz der Ausgangsverfahren konstatiert hat, könnten deshalb zur Vermeidung etwaiger Inkohärenzen im niederländischen Steuersystem die Enkelgesellschaften wie Betriebsstätten der ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft behandelt werden.

27 — Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 45 ff.).

28 — Urteil Papillon (zitiert in Fn. 2, Rn. 52 ff.).

64. Die Ungleichbehandlung von inländischen Tochtergesellschaften ausländischer Gesellschaften und ihren inländischen Betriebsstätten, welche die Niederlassungsfreiheit der ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft beschränkt, kann ebenso wenig durch die Wahrung der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt sein. Auch auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung konnte das Königreich der Niederlande nicht erklären, warum beide Niederlassungsformen im niederländischen Besteuerungssystem im Hinblick auf die Bildung einer steuerlichen Einheit unterschiedlich behandelt werden müssen.

65. Es überzeugt im Übrigen auch nicht, wenn die beteiligten Mitgliedstaaten gegenüber einer Orientierung am Urteil Papillon einwenden, die niederländische steuerliche Einheit sei in ihrer Funktionsweise von der französischen „steuerlichen Integration", die Gegenstand des Urteils Papillon war, zu unterscheiden. Das Königreich der Niederlande hat zwar in der mündlichen Verhandlung zu Recht vorgetragen, der wesentliche Unterschied bestehe darin, dass im französischen System jede Gesellschaft ihr eigenes Ergebnis feststelle und sich erst danach die Wirkungen der „steuerlichen Integration" in der Form von Verlustübertragungen und der steuerlichen Neutralisierung einzelner Transaktionen entfalteten, während das niederländische System dies durch die Behandlung als einen einzigen Steuerpflichtigen bewirke. Es wurde jedoch weder vorgetragen, noch ist anderweitig ersichtlich, auf welche Weise dieser Unterschied zu einer anderen Beurteilung der Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen soll.

66. Somit lassen sich weder die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der inländischen Muttergesellschaft noch diejenige der ausländischen zwischengeschalteten Tochtergesellschaft durch die Wahrung der steuerlichen Kohärenz rechtfertigen.

4. Ergebnis der Rechtssachen C-39/13 und C-41/13

67. Folglich ist für die Rechtssachen C-39/13 und C-41/13 festzustellen, dass die niederländische Regelung, nach der sich in den Niederlanden ansässige Mutter- und Enkelgesellschaften nur dann zu einer steuerlichen Einheit verbinden können, wenn die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft ebenfalls in den Niederlanden ansässig ist oder dort zumindest eine Betriebsstätte unterhält, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

B – *Steuerliche Einheit aus Schwestergesellschaften (Rechtssache C-40/13)*

68. Im Rahmen der Rechtssache C-40/13 ist nun zu prüfen, ob die Niederlassungsfreiheit der niederländischen Regelung auch insoweit entgegensteht, als sich danach in den Niederlanden ansässige Schwestergesellschaften nur dann zu einer steuerlichen Einheit verbinden können, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in den Niederlanden ansässig ist oder dort zumindest eine Betriebsstätte unterhält.

1. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft

69. Die in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft könnte von dieser niederländischen Regelung zur steuerlichen Einheit in ihrer Niederlassungsfreiheit beschränkt sein.

70. Die Niederlassungsfreiheit untersagt im Aufnahmemitgliedstaat die unterschiedliche steuerliche Behandlung gebietsfremder und gebietsansässiger Gesellschaften, sofern sich diese Gesellschaften im Hinblick auf die betreffende nationale Maßnahme in einer objektiv vergleichbaren Lage befinden [29].

29 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Rn. 46), und vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Rn. 36).

71. Deshalb müsste zunächst eine nachteilige Ungleichbehandlung der ausländischen Muttergesellschaft gegenüber einer inländischen Muttergesellschaft festzustellen sein.

72. Die Bundesrepublik Deutschland und das Königreich der Niederlande verneinen eine solche Ungleichbehandlung, weil nach der niederländischen Regelung niemand eine steuerliche Einheit ohne eine Muttergesellschaft bilden könne.

73. Auch hier ist jedoch wieder festzustellen [30], dass die nachteilige Ungleichbehandlung darin besteht, dass die ausländische Muttergesellschaft im Gegensatz zu einer inländischen keine Möglichkeit hat, eine steuerliche Einheit mit ihren Töchtern zu bilden. Dies ist die Folge der fehlenden Möglichkeit der niederländischen Regelung, ausländische Gesellschaften in eine steuerliche Einheit einzubeziehen. Durch diese Verweigerung der Einbeziehung entsteht für die ausländische Muttergesellschaft ein Nachteil aber auch insoweit, als sie nicht davon profitieren kann, dass wenigstens ihre niederländischen Tochtergesellschaften in einer steuerlichen Einheit zusammengefasst werden können. Eine nachteilige Ungleichbehandlung der ausländischen Muttergesellschaft ist somit gegeben.

74. Darüber hinaus müssten sich die inländische und die ausländische Muttergesellschaft im Hinblick auf die Regelung zur steuerlichen Einheit auch in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden.

75. Wiederum im Rückgriff auf die entsprechende Prüfung des Gerichtshofs im Urteil Papillon [31] lässt sich hier nur feststellen, dass sich das Ziel der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit, nämlich die Behandlung eines Konzerns wie ein einziges Unternehmen, im Fall einer ausländischen Muttergesellschaft auch dadurch teilweise erreichen lässt, dass nur ihre in den Niederlanden ansässigen Töchter konsolidiert werden.

76. Insbesondere die Bundesrepublik Deutschland hat gegen diese Sichtweise jedoch eingewandt, dass nach der niederländischen Regelung eine Konsolidierung auf der Ebene der Tochtergesellschaft gar nicht möglich sei, da diese bei der Muttergesellschaft erfolge. Die steuerliche Einheit beruhe zudem auf dem Gedanken, dass die Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaften beherrscht. Zwischen Tochtergesellschaften bestehe ein solches Beherrschungsverhältnis jedoch gerade nicht.

77. Wie zunächst die Kommission in der mündlichen Verhandlung zu Recht ausgeführt hat, ist die Frage, bei welcher Gesellschaft der steuerlichen Einheit die Konsolidierung erfolgt, rein technischer Natur und ohne Bedeutung für das Erreichen des Ziels der Regelung. Wenn die Wirkungen einer steuerlichen Einheit zwischen den Tochtergesellschaften grundsätzlich ermöglicht werden können, dann ist es von zweitrangiger Bedeutung, wem letztlich das Ergebnis als Steuerpflichtiger zugerechnet wird.

78. Darüber hinaus verkennt die Argumentation der Bundesrepublik Deutschland, dass zwischen einer ausländischen Muttergesellschaft und ihren inländischen Tochtergesellschaften ein Beherrschungsverhältnis besteht. Mit anderen Worten sollen im vorliegenden Fall nicht beliebige inländische Gesellschaften zu einer steuerlichen Einheit zusammengefasst werden. Vielmehr geht es gerade um die Konsolidierung von Tochtergesellschaften, die von einer gemeinsamen Muttergesellschaft beherrscht werden. Der einzige Unterschied in den vorliegend zu vergleichenden Situationen besteht darin, dass diese Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und daher nicht in die steuerliche Einheit einbezogen werden kann.

30 — Vgl. oben, Nr. 28.

31 — Vgl. oben, Nr. 34.

79. Die Annahme einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Versagung der Bildung einer steuerlichen Einheit aus Schwestergesellschaften scheitert auch nicht daran, dass – wie das vorlegende Gericht mit seiner zweiten Vorlagefrage ergänzt – die gemeinsame Muttergesellschaft der zu konsolidierenden Schwestergesellschaften erst auf einer höheren Ebene der Konzernstruktur zu finden ist, sofern die zwischengeschalteten Gesellschaften aufgrund ihrer Ansässigkeit in einem anderen Mitgliedstaat nicht selbst Teil der steuerlichen Einheit sein können.

80. Somit ist festzustellen, dass die niederländische Regelung, nach der sich in den Niederlanden ansässige Schwestergesellschaften nur dann zu einer steuerlichen Einheit verbinden können, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in den Niederlanden ansässig ist oder dort zumindest eine Betriebsstätte unterhält, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der ausländischen Muttergesellschaft darstellt.

2. Rechtfertigung

81. Eine Rechtfertigung dieser Beschränkung ist nicht ersichtlich. Im Wesentlichen sind insoweit alle Gesichtspunkte bereits im Rahmen der Rechtssachen C-39/13 und C-41/13 geprüft worden [32].

82. Auch im Fall der Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen den inländischen Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft ist die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten nicht betroffen, da allein die Konsolidierung inländischer Gesellschaften in Frage steht.

83. Die Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung bei inländischer Tochtergesellschaft und ausländischer Muttergesellschaft ist weder als eigenständiger Rechtfertigungsgrund anzuerkennen, noch wäre eine doppelte Verlustberücksichtigung durch die Versagung einer steuerlichen Einheit zwischen den Tochtergesellschaften zu verhindern.

84. Auch ist im Fall der Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen den inländischen Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft die Wahrung der steuerlichen Kohärenz erst recht kein durchgreifender Rechtfertigungsgrund. Anders als bei der Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen inländischen Mutter- und Enkelgesellschaften sind innerhalb der steuerlichen Einheit von Tochtergesellschaften nämlich keine Transaktionen erkennbar, die eine steuerliche Neutralisierung erforderten.

85. Soweit das Königreich der Niederlande ergänzend eine Gefahr steuerlichen Missbrauchs darin sieht, dass eine nicht verkehrswertangemessene, aber aufgrund der steuerlichen Einheit steuerlich neutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern unter den Schwestergesellschaften die steuerwirksame Wertminderung einer Forderung der ausländischen Muttergesellschaft gegenüber einer inländischen Schwestergesellschaft zur Folge haben könne, ist darauf hinzuweisen, dass insoweit allein der Sitzstaat der ausländischen Muttergesellschaft zur Missbrauchsbekämpfung berufen wäre.

86. Die Annahme einer verbotenen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führt im Übrigen auch nicht zu dem Ergebnis, dass das Königreich der Niederlande im Ergebnis ein Sonderrecht für Konzerne mit ausländischer Beteiligung einführen muss, wie die Bundesrepublik Deutschland beklagt. Denn auch bei einem Konzern mit inländischer Muttergesellschaft ist die Konsolidierung der inländischen Schwestergesellschaften im Rahmen der steuerlichen Einheit vorgesehen. Im Fall einer ausländischen Muttergesellschaft gewährleistet die Niederlassungsfreiheit daher nur, dass der ausländischen Muttergesellschaft die Vorteile der niederländischen Steuerregelung zumindest im Hinblick auf die inländischen Schwestergesellschaften zugutekommen, wenn sie schon nicht selbst Teil der steuerlichen Einheit sein kann.

32 — Vgl. oben, Nrn. 43 ff.

3. Ergebnis der Rechtssache C-40/13

87. Im Hinblick auf die Rechtssache C-40/13 ist deshalb festzustellen, dass die niederländische Regelung, nach der sich in den Niederlanden ansässige Schwestergesellschaften nur dann zu einer steuerlichen Einheit verbinden können, wenn die Muttergesellschaft ebenfalls in den Niederlanden ansässig ist oder dort zumindest eine Betriebsstätte unterhält, gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.

VI – Ergebnis

88. Nach alledem ist auf die Vorlagefragen wie folgt zu antworten:

Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG und Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV sind dahin gehend auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung, wie sie im Ausgangsverfahren anzuwenden ist, entgegenstehen, die im Rahmen der Ertragsbesteuerung von Gesellschaften

— inländischen Muttergesellschaften die Möglichkeit der Bildung einer steuerlichen Einheit mit ihren inländischen Enkelgesellschaften nur dann bietet, wenn die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft ebenfalls im Inland ansässig ist oder diese zwar in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, aber im Inland über eine Betriebsstätte verfügt;

— inländischen Tochtergesellschaften die Möglichkeit der Bildung einer steuerlichen Einheit untereinander nur dann bietet, wenn ihre Muttergesellschaft ebenfalls im Inland ansässig ist oder diese zwar in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, aber im Inland über eine Betriebsstätte verfügt.