Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

11. Mai 2023 *

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuer – Art. 49 AEUV – Niederlassungsfreiheit – Körperschaftsteuer – Konzernbesteuerung (französische ‚intégration fiscale') – Befreiung der von den Tochtergesellschaften eines steuerlichen Konzerns gezahlten Dividenden von der Steuer – Gebietsansässige Muttergesellschaft – Kapitalverflechtungen mit gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften ohne Bildung eines steuerlichen Konzerns – Befreiung der von gebietsfremden Tochtergesellschaften gezahlten Dividenden von der Steuer – Nicht abziehbare Ausgaben und Aufwendungen, die mit der Beteiligung zusammenhängen – Keine Neutralisierung der Hinzurechnung dieser Ausgaben und Aufwendungen"

In den verbundenen Rechtssachen C-407/22 und C-408/22

betreffend Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidungen vom 14. Juni 2022, beim Gerichtshof eingegangen am 20. Juni 2022, in den Verfahren

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

gegen

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Richter P. G. Xuereb, T. von Danwitz (Berichterstatter) und A. Kumin sowie der Richterin I. Ziemele,

Generalanwalt: P. Pikamäe,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

* Verfahrenssprache: Französisch.

– der Manitou BF SA, vertreten durch S. Joalland, S. Laisney, F. Locatelli und G. Menu-Lejeune, Avocats,

– der Bricolage Investissement France SA, vertreten durch M. Dervieux und F. Donnedieu de Vabres, Avocats,

– der französischen Regierung, vertreten durch R. Bénard und T. Stéhelin als Bevollmächtigte,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch A. Armenia und W. Roels als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 49 AEUV.

2 Sie ergehen im Rahmen zweier Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (Minister für Wirtschaft, Finanzen und Aufschwung, Frankreich) einerseits und der Manitou BF SA (C-407/22) bzw. der Bricolage Investissement France SA (C-408/22) andererseits wegen der Erstattung eines Teils der von diesen Gesellschaften für die Wirtschaftsjahre 2011 bzw. 2012 samt Zusatzabgaben entrichten Körperschaftsteuer, nämlich des Teils, der auf den Anteil für Ausgaben und Aufwendungen entfällt, der ihren Ergebnissen aufgrund der Dividenden, die sie von in anderen Mitgliedstaaten als Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften erhalten haben, hinzugerechnet worden war.

Französisches Recht

3 Art. 216 I des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch) in der auf die Sachverhalte der Ausgangsrechtsstreitigkeiten anwendbaren Fassung (im Folgenden: CGI) bestimmt:

„Die im Laufe eines Wirtschaftsjahrs von einer Muttergesellschaft erzielten Nettoerträge aus Beteiligungen, die zur Anwendung des Schachtelprivilegs berechtigen und in Art. 145 genannt sind, können nach Anrechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen vom Gesamtnettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden.

Der in Abs. 1 genannte Anteil für Ausgaben und Aufwendungen wird einheitlich auf 5 % des Gesamtertrags aus den Beteiligungen einschließlich der Steuergutschrift festgelegt."

4 Art. 223 A CGI bestimmt:

„Eine Gesellschaft kann für das Gesamtergebnis des Konzerns, der aus ihr selbst und den Gesellschaften besteht, an denen sie während des Rechnungsjahrs ununterbrochen mindestens 95 % des Kapitals unmittelbar oder mittelbar über Gesellschaften oder Betriebsstätten, die Teil des Konzerns sind, hält, allein körperschaftsteuerpflichtig sein. …

…

Teil des Konzerns können nur Gesellschaften oder Betriebsstätten sein, die eingewilligt haben und deren Ergebnisse der Körperschaftsteuer nach den Bedingungen des allgemeinen Steuerrechts oder nach den in Art. 214 vorgesehenen Modalitäten unterliegen. …“

5 Art. 223 B CGI bestimmt

„Das Gesamtergebnis wird von der Muttergesellschaft durch algebraische Addition der nach den Bedingungen des allgemeinen Steuerrechts festgestellten Ergebnisse jeder Gesellschaft des Konzerns oder nach den in Art. 214 vorgesehenen Modalitäten ermittelt.

Das Gesamtergebnis wird um den Anteil für Ausgaben und Aufwendungen gekürzt, der die Beteiligungserträge betrifft, die eine Konzerngesellschaft von einer Gesellschaft erhält, die seit mehr als einem Wirtschaftsjahr Mitglied des Konzerns ist, sowie diejenigen, die eine Konzerngesellschaft von einer Zwischengesellschaft erhält, für die die Muttergesellschaft den Nachweis erbringt, dass sie aus Beteiligungserträgen stammen, die von einer Gesellschaft, die seit mehr als einem Wirtschaftsjahr Mitglied des Konzerns ist, ausgeschüttet wurden und die noch nicht zu Berichtigungen nach diesem Absatz oder Abs. 3 geführt haben.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

Rechtssache C-407/22

6 Manitou BF erhielt 2011 von in anderen Mitgliedstaaten als Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften Dividenden, die sie gemäß den Art. 145 und 216 CGI dem Schachtelprivileg unterstellte und außer einem pauschal auf 5 % des Betrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen gemäß Art. 216 I CGI von ihrem Nettogewinn abzog.

7 Mit Einspruch vom 24. Dezember 2014 beantragte Manitou BF, die für das Wirtschaftsjahr 2011 entrichtete Körperschaftsteuer insoweit zu erstatten, als sie auf die Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zu ihrem steuerlichen Gewinn entfällt. Manitou BF machte geltend, dass diese Hinzurechnung gemäß innerstaatlichen Rechtsvorschriften erfolgt sei, die die Niederlassungsfreiheit verletzten.

8 Der Einspruch wurde von der Steuerbehörde zurückgewiesen. Manitou BF erhob daraufhin gegen den entsprechenden Bescheid Klage. Das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil, Frankreich) wies die Klage mit Urteil vom 26. September 2017 ab. Dieses Urteil hob die Cour administrative d’appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles, Frankreich) mit Urteil vom 27. Mai 2021 auf und sprach Manitou BF die geforderten Erstattungsbeträge zu. Zur Begründung führte die Cour administrative d’appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) aus, dass Art. 223 B CGI gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße, da er für eine Muttergesellschaft nicht die Möglichkeit vorsehe, den Anteil für Ausgaben und Aufwendungen zu neutralisieren, der aufgrund der Beteiligungserträge von in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften hinzugerechnet werde, die die in ihm festgelegten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Regelung zur Konzernbesteuerung erfüllten. Dass die Muttergesellschaft in Frankreich, obwohl sie dort Tochtergesellschaften habe, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllten, keinen steuerlichen Konzern gebildet habe, sei insoweit ohne Belang.

9 Der Minister für Wirtschaft, Finanzen und Aufschwung ist der Auffassung, dass die Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) zu Unrecht angenommen habe, dass Art. 223 B CGI gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße. Er hat deshalb beim Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) gegen deren Urteil ein Rechtsmittel eingelegt. Er macht insbesondere geltend, dass der Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) ein Rechtsfehler unterlaufen sei und dass sie den Sachverhalt nicht richtig subsumiert habe, indem sie entschieden habe, dass es für die Begründetheit des von Manitou BF gestellten Antrags auf Erstattung nicht von Belang sei, ob die Muttergesellschaft mit ihren französischen Tochtergesellschaften einen steuerlichen Konzern gebildet habe.

Rechtssache C-408/22

10 Bricolage Investissement France, eine 100%ige Tochtergesellschaft von Groupe Adeo, erhielt 2012 von einer 100%igen polnischen Tochtergesellschaft Dividenden, die sie für die Zwecke der Festsetzung der für das Wirtschaftsjahr 2012 zu zahlenden Körperschaftsteuer gemäß den Art. 145 und 216 CGI dem Schachtelprivileg unterstellte und außer einem pauschal auf 5 % des Betrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen gemäß Art. 216 I CGI von ihrem Nettogewinn abzog.

11 Mit einem in der Folge eingelegten Einspruch beantragte Bricolage Investissement France bei der Steuerbehörde, ihr zu gestatten, die von ihrer polnischen Tochtergesellschaft gezahlten Dividenden in vollem Umfang, d. h. ohne Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, abzuziehen.

12 Der Antrag wurde abgelehnt. Bricolage Investissement France erhob daraufhin beim Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) Klage. Sie beantragte, ihr die für das Wirtschaftsjahr 2012 samt Zusatzabgaben entrichtete Körperschaftsteuer in Höhe von 633 352 Euro gutzuschreiben. Das Tribunal administratif de Montreuil (Verwaltungsgericht Montreuil) wies die Klage mit Urteil vom 10. Oktober 2019 ab.

13 Auf die Berufung von Bricolage Investissement France hob die Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) dieses Urteil mit Urteil vom 19. Oktober 2021 auf und sprach Bricolage Investissement France aus den oben in Rn. 8 genannten Gründen die Gutschrift der betreffenden Abgaben bis zur Neutralisierung des zu ihrem Gewinn hinzugerechneten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zu.

14 Der Minister für Wirtschaft, Finanzen und Aufschwung legte gegen das Urteil der Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) beim vorliegenden Gericht ein Rechtsmittel ein. Er macht geltend, dass die Cour administrative d'appel de Versailles (Verwaltungsberufungsgericht Versailles) zu Unrecht angenommen habe, dass Art. 223 B CGI nicht mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sei, gegen die Bestimmungen dieses Artikels verstoßen habe und den Sachverhalt nicht richtig subsumiert habe, indem sie entschieden habe, dass eine Muttergesellschaft, die nicht Teil eines steuerlichen Konzerns sei, sämtliche von in einem anderen Mitgliedstaat als Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften gezahlten Dividenden, die in den Anwendungsbereich von Art. 216 CGI fielen, ohne Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen von ihrem steuerpflichtigen Gewinn abziehen könne.

Erwägungen, die sowohl die Rechtssache C-407/22 als auch die Rechtssache C-408/22 betreffen

15 In Anbetracht der Stellungnahmen der Parteien der Ausgangsverfahren fragt sich das vorlegende Gericht, ob für die Rechtsstreitigkeiten, über die es zu entscheiden hat, das Urteil vom 2. September 2015, Groupe Steria (C-386/14, im Folgenden: Urteil Groupe Steria, EU:C:2015:524), relevant ist. In diesem Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 49 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zur Konzernbesteuerung entgegensteht, wonach bei der Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns die Hinzurechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, der pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden, die sie von den in den steuerlichen Konzern einbezogenen gebietsansässigen Gesellschaften erhält, festgelegt ist, neutralisiert wird, während ihr nach diesen Rechtsvorschriften eine solche Neutralisierung für diejenigen Dividenden versagt wird, die von ihren Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen.

16 In Anbetracht der Erwägungen, die der Gerichtshof in diesem Urteil angestellt hat, hat der Conseil d'État (Staatsrat) entschieden, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende, in den Rechtssachen C-407/22 und C-408/22 gleichlautende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Steht Art. 49 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zur Konzernbesteuerung entgegen, wonach bei der Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns der Anteil für Ausgaben und Aufwendungen neutralisiert wird, der für die Dividenden, die sie von in den steuerlichen Konzern einbezogenen gebietsansässigen Gesellschaften erhält, sowie – um dem Urteil Groupe Steria Rechnung zu tragen – für die Dividenden hinzugerechnet wird, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften bezogen werden, die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, wonach eine solche Neutralisierung jedoch einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, die sich trotz des Bestehens von Kapitalverflechtungen mit anderen gebietsansässigen Einheiten, die die Bildung eines steuerlichen Konzerns ermöglichen, nicht für ihre Zugehörigkeit zu einem solchen Konzern entschieden hat, sowohl für die Dividenden, die von ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet werden, als auch für diejenigen, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften stammen, die andere Kriterien für die Inanspruchnahme der Konzernbesteuerung als den Sitz erfüllen, versagt wird?

17 Mit Entscheidung des Präsidenten des Gerichtshofs vom 21. Juli 2022 sind die Rechtssachen C-407/22 und C-408/22 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamem Endurteil verbunden worden.

Zur Vorlagefrage

18 Das vorlegende Gericht möchte mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über eine Regelung zur Konzernbesteuerung entgegensteht, nach denen

– eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die sich für die Konzernbesteuerung zusammen mit den gebietsansässigen Gesellschaften entschieden hat, bei Dividenden, die sie von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften erhält, die, wenn sie gebietsansässig wären,

objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, Anspruch auf die Neutralisierung der Hinzurechnung eines pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen hat,

– während einer Muttergesellschaft, die sich nicht für eine solche Konzernbesteuerung entschieden hat, obwohl sie dies aufgrund von Kapitalverflechtungen mit anderen gebietsansässigen Gesellschaften hätte tun können, eine solche Neutralisierung versagt wird.

19 Nach Art. 49 Abs. 1 AEUV sind die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats nach Maßgabe der Bestimmungen von Titel IV Kapitel 2 des AEU-Vertrags verboten.

20 Nach ständiger Rechtsprechung sind als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung der in Art. 49 AEUV garantierten Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (Urteil vom 7. September 2022, Cilevičs u. a., C-391/20, EU:C:2022:638, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Art. 49 AEUV schreibt demnach die Aufhebung von Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit vor. Deshalb verbieten die Bestimmungen des AEU-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit, auch wenn sie ihrem Wortlaut nach die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat gewährleisten sollen, es ebenso, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer im Einklang mit seinen Rechtsvorschriften errichteten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (Urteil Groupe Steria, Rn. 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs wird die Niederlassungsfreiheit behindert, wenn nach einer mitgliedstaatlichen Regelung eine gebietsansässige Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat unterhält, gegenüber einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat in nachteiliger Weise steuerlich unterschiedlich behandelt wird (Urteil Groupe Steria, Rn. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften, um die es in den Ausgangsverfahren geht, werden Dividenden, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft von einer Tochtergesellschaft erhält, unabhängig davon, ob die Tochtergesellschaft gebietsansässig oder gebietsfremd ist, vom Nettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen, außer einem pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen. Die Ausgaben und Aufwendungen für Beteiligungen, die steuerbefreiten Dividenden zugrunde liegen, gelten nämlich als nicht vom Gewinn der Muttergesellschaft abzugsfähig.

24 Die Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zum Gewinn der Muttergesellschaft wird zugunsten der Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns im Sinne von Art. 223 A CGI für die von den Konzerntöchtern ausgeschütteten Dividenden jedoch gemäß Art. 223 B CGI neutralisiert.

25 Diese Regelung hat zur Folge, dass die Dividenden, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns von Tochtergesellschaften erhält, die Teil desselben steuerlichen Konzerns sind, vollständig vom Nettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden und damit in dem betreffenden Mitgliedstaat vollständig von der Körperschaftsteuerbefreit sind.

26 Um diese Regelung ging es bereits in dem Urteil Groupe Steria, in dem der Gerichtshof entschieden hat, dass, da nach einer solchen Regelung nur gebietsansässige Gesellschaften einem steuerlichen Konzern angehören können, der in dem betreffenden Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuervorteil den Dividenden inländischen Ursprungs vorbehalten ist. Der Gerichtshof ist zu dem Schluss gelangt, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zur Konzernbesteuerung entgegensteht, wonach bei der Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns die Hinzurechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, der pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden, die sie von den in den steuerlichen Konzern einbezogenen gebietsansässigen Gesellschaften erhält, festgelegt ist, neutralisiert wird, während ihr nach diesen Rechtsvorschriften eine solche Neutralisierung für diejenigen Dividenden versagt wird, die von ihren Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen.

27 Aus den Vorabentscheidungsersuchen geht hervor, dass infolge des Urteils Groupe Steria eine Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns auch bei Dividenden, die sie von gebietsfremden Gesellschaften erhält, die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, Anspruch auf die Neutralisierung der Hinzurechnung eines pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen hat.

28 Demnach können nach der betreffenden Regelung, wie sie im Hinblick auf das Urteil Groupe Steria angewandt wird, Dividenden, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die Teil eines steuerlichen Konzerns ist, von gebietsansässigen Tochtergesellschaften, die Teil desselben steuerlichen Konzerns sind, und von gebietsfremden Tochtergesellschaften, die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, erhält, in vollem Umfang vom Nettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden und sind damit in dem betreffenden Mitgliedstaat in vollem Umfang von der Körperschaftsteuer befreit.

29 Hingegen werden Dividenden, die eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die nicht Teil eines steuerlichen Konzerns ist, von gebietsansässigen oder gebietsfremden Tochtergesellschaften erhält, wegen der Hinzurechnung des auf 5 % festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zum Gewinn der Muttergesellschaft nur teilweise von der Körperschaftsteuer befreit.

30 Im vorliegenden Fall sind Manitou BF und Bricolage Investissement France – insofern liegt der Fall hier anders als im Urteil Groupe Steria – nicht Teil eines steuerlichen Konzerns im Sinne von Art. 223 A CGI. Aufgrund von Kapitalverflechtungen mit anderen in Frankreich ansässigen Gesellschaften – bei Manitou BF mit ihren gebietsansässigen Tochtergesellschaften und bei Bricolage Investissement France mit der gebietsansässigen Muttergesellschaft – hätten sie sich aber für die Bildung eines steuerlichen Konzerns mit den in Frankreich ansässigen Gesellschaften entscheiden können.

31 Nach der nationalen Regelung, um die es in den Ausgangsverfahren geht, können sich jedoch nur in Frankreich ansässige Gesellschaften für die Konzernbesteuerung entscheiden und dort Teil eines steuerlichen Konzerns sein. Manitou BF und Bricolage Investissement France konnten mit ihren in anderen Mitgliedstaaten als Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften also keinen steuerlichen Konzern bilden.

32 Nach der nationalen Regelung, um die es in den Ausgangsverfahren geht, kann sich eine gebietsansässige Muttergesellschaft jederzeit für die Konzernbesteuerung zusammen mit ihren in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, entscheiden. Dabei kann sie den Umfang des steuerlichen Konzerns frei bestimmen; sie ist nicht verpflichtet, alle gebietsansässigen Tochtergesellschaften, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, in den steuerlichen Konzern einzubeziehen.

33 Hingegen kann sich eine gebietsansässige Muttergesellschaft nicht für die Konzernbesteuerung allein mit den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften entscheiden, die die entsprechenden Voraussetzungen – abgesehen vom Sitz – erfüllen. Sie muss zwingend mit mindestens einer der gebietsansässigen Gesellschaften, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, einen steuerlichen Konzern bilden.

34 Somit ist festzustellen, dass eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit in Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften immer die Möglichkeit hat, den Steuervorteil der Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zu erhalten, indem sie sich in einem von ihr frei bestimmten Umfang für die Konzernbesteuerung entscheidet, eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften diese Möglichkeit hingegen nicht hat, es sei denn, sie war vorher in Frankreich Teil eines steuerlichen Konzerns mit gebietsansässigen Gesellschaften.

35 Eine solche unterschiedliche Behandlung führt dazu, dass eine Muttergesellschaft, die eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft hat und nicht Teil eines steuerlichen Konzerns ist, von einem steuerlichen Vorteil wie der Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen ausgeschlossen wird, und kann es für eine solche Muttergesellschaft weniger attraktiv machen, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen, und sie davon abhalten, in anderen Mitgliedstaaten Tochtergesellschaften zu gründen (vgl. in diesem Sinne Urteil Groupe Steria Rn. 20).

36 Eine solche unterschiedliche Behandlung ist nur dann mit den Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Urteil vom 25. Februar 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Was die Vergleichbarkeit der Situationen angeht, hat der Gerichtshof zu den Rechtsvorschriften, um die es in den Ausgangsverfahren geht, bereits entschieden, dass dem Umstand, dass die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden, die in den Genuss der vollständigen Steuerbefreiung kommen, von Tochtergesellschaften eines steuerlichen Konzerns stammen, dem auch die betreffende Muttergesellschaft angehört, kein objektiver Unterschied in der Situation von Muttergesellschaften entspricht, der die festgestellte unterschiedliche Behandlung rechtfertigt (Urteil Groupe Steria, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Der Gerichtshof hat nämlich entschieden, dass hinsichtlich einer Regelung, nach der die bezogenen Dividenden durch Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zum Gewinn der Muttergesellschaft vollständig von der Steuer befreit werden, die Situation der Gesellschaften eines steuerlichen Konzerns mit der Situation von Gesellschaften, die einem solchen Konzern nicht angehören, sei es der Muttergesellschaft oder einer Tochtergesellschaft, vergleichbar ist. In beiden Fällen trägt die Muttergesellschaft mit ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft verbundene Ausgaben und Aufwendungen. Und in beiden

Fällen können die von der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne, aus denen die ausgeschütteten Dividenden stammen, grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder einer Kettenbesteuerung betroffen sein (vgl. in diesem Sinne Urteil Groupe Steria, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Unter Berufung auf die Urteile vom 25. Februar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 24), und vom 12. Juni 2014, SCA Group Holding u. a. (C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 31), macht die französische Regierung jedoch geltend, dass die Situation eines Steuerpflichtigen, der sich für die Konzernbesteuerung entschieden habe, objektiv nicht mit der Situation eines Steuerpflichtigen vergleichbar sei, der gar nicht darauf aus gewesen sei, in den Genuss der Konzernbesteuerung zu kommen, erst recht, wenn er die entsprechenden objektiven Voraussetzungen erfüllt habe.

40 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof in dem Urteil vom 25. Februar 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 24), zwar darauf hingewiesen, dass die Situation einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, die eine steuerliche Einheit mit einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft bilden will, und die Situation einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, die eine steuerliche Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft bilden will, im Hinblick auf das Ziel der Konzernbesteuerung objektiv vergleichbar sind, da sowohl die eine als auch die andere Muttergesellschaft danach streben, die Vorteile der Konzernbesteuerung in Anspruch zu nehmen, die es insbesondere ermöglicht, die Gewinne und Verluste der in die steuerliche Einheit einbezogenen Gesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren und innerhalb des Konzerns getätigte Transaktionen steuerlich neutral zu halten.

41 Weiter hat der Gerichtshof in dem Urteil vom 12. Juni 2014, SCA Group Holding u. a. (C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 29 bis 31), festgestellt, dass die Situationen von gebietsansässigen Muttergesellschaften mit gebietsansässigen Enkelgesellschaften im Hinblick auf ein solches Ziel unabhängig davon, ob sie die Enkelgesellschaften über gebietsansässige oder gebietsfremde Tochtergesellschaften halten, objektiv vergleichbar sind, soweit die Konzernbesteuerung in beiden Fällen für die aus der Muttergesellschaft und den Enkelgesellschaften gebildete Gesamtheit angestrebt wird.

42 Da eine in Frankreich ansässige Muttergesellschaft mit in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaften aber überhaupt keinen steuerlichen Konzern bilden kann, beweist der Umstand, dass sie einen solchen Konzern nicht mindestens mit einer ihrer etwaigen gebietsansässigen Tochtergesellschaften oder anderen Einheiten, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllen, gebildet hat, nicht, dass sie nicht bestrebt wäre, zusammen mit einer oder mehreren ihrer gebietsfremden Tochtergesellschaften einen steuerlichen Konzern zu bilden oder in den Genuss einer entsprechenden Regelung zu kommen.

43 Im Übrigen ist im vorliegenden Fall die Situation der Gesellschaften, die Teil eines steuerlichen Konzerns sind, hinsichtlich einer Regelung, die nicht die Konzernbesteuerung vorsieht, sondern über den steuerlichen Vorteil, um den es in den Ausgangsverfahren geht, die vollständige Befreiung der erhaltenen Dividenden von der Steuer, wie bereits ausgeführt (siehe oben, Rn. 38) mit der der Gesellschaften vergleichbar, die nicht Teil eines solchen Konzerns sind.

44 Die in den Ausgangsverfahren festgestellte unterschiedliche Behandlung betrifft mithin objektiv vergleichbare Situationen.

45 Was die Frage angeht, ob eine solche unterschiedliche Behandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, kann es mit der Feststellung sein Bewenden haben, dass weder das vorlegende Gericht noch die französische Regierung geltend gemacht haben, dass es solche Gründe gäbe.

46 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über eine Regelung zur Konzernbesteuerung entgegensteht, nach denen

– eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die sich für die Konzernbesteuerung zusammen mit den gebietsansässigen Gesellschaften entschieden hat, bei Dividenden, die sie von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften erhält, die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, Anspruch auf die Neutralisierung der Hinzurechnung eines pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen hat,

– während einer Muttergesellschaft, die sich nicht für eine solche Konzernbesteuerung entschieden hat, obwohl sie dies aufgrund von Kapitalverflechtungen mit anderen gebietsansässigen Gesellschaften hätte tun können, eine solche Neutralisierung versagt wird.

Kosten

47 Für die Beteiligten der Ausgangsverfahren ist das Verfahren Teil der bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahren; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats über eine Regelung zur Konzernbesteuerung entgegensteht, nach denen

– **eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die sich für die Konzernbesteuerung zusammen mit den gebietsansässigen Gesellschaften entschieden hat, bei Dividenden, die sie von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften erhält, die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen, Anspruch auf die Neutralisierung der Hinzurechnung eines pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden festgelegten Anteils für Ausgaben und Aufwendungen hat,**

– **während einer Muttergesellschaft, die sich nicht für eine solche Konzernbesteuerung entschieden hat, obwohl sie dies aufgrund von Kapitalverflechtungen mit anderen gebietsansässigen Gesellschaften hätte tun können, eine solche Neutralisierung versagt wird.**

Unterschriften