CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 16 april 2015 [1]

Zaak C-66/14

Finanzamt Linz
tegen
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[verzoek van het Verwaltungsgerichtshof (Oostenrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingrecht — Nationale vennootschapsbelasting — Vrijheid van vestiging overeenkomstig artikel 49 VWEU en artikel 43 EG — Verbod om staatssteun ten uitvoer te brengen overeenkomstig artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU en artikel 87, lid 3, derde volzin, EG — Groepsbelasting (Oostenrijkse belastingheffing naar het groepsinkomen) — Beperking van de afschrijving op de goodwill tot de verwerving van binnenlandse deelnemingen”

1. Variatio delectat. Nadat het Hof zich reeds vanuit verschillende invalshoeken over de Franse [2], de Nederlandse [3] en de Britse [4] regeling inzake de groepsbelasting heeft gebogen, biedt de onderhavige verwijzing het Hof ongetwijfeld de gelegenheid zijn rechtspraak verder te verrijken en te verfijnen.

2. Ook het Oostenrijkse belastingrecht kent namelijk de mogelijkheid van een groepsbelasting. Vennootschappen van een en dezelfde groep kunnen – hoewel juridisch gescheiden – als één enkele belastingplichtige worden behandeld. Krijgt een dergelijke groep nieuwe leden, dan wordt de goodwill van de nieuw verworven deelneming afgeschreven. Dit betekent in de regel een lineaire vermindering over een periode van 15 jaar van de inkomsten van de groep tot maximaal 50 % van de aankoopprijs van de deelneming. Uitgesloten van deze regeling zijn evenwel de verwerving van buitenlandse deelnemingen en de verwerving door belastingplichtigen die als natuurlijke personen noodgedwongen of als rechtspersonen vrijwillig niet aan de regeling inzake de groepsbelasting onderworpen zijn.

3. De hoogste bestuursrechter van de Republiek Oostenrijk vraagt zich thans af of deze verschillende uitsluitingen verenigbaar zijn met het Unierecht. Daarbij zijn naar zijn mening twee onderscheiden Unierechtelijke invalshoeken mogelijk. In de eerste plaats kan de beperking van de afschrijving op de goodwill tot de verwerving van binnenlandse deelnemingen door vennootschappen die aan de belastingheffing naar het groepsinkomen zijn onderworpen, staatssteun vormen die zonder de goedkeuring van de Europese Commissie in beginsel verboden is. In de tweede plaats kan volgens de verwijzende rechter ook sprake zijn van een inbreuk op de vrijheid van vestiging.

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Arrest Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); zie ook de thans aanhangige zaak Groupe Steria (C-386/14).

3 — Arresten X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) en SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Arresten ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50).

4. De onderhavige zaak, waarin ongelijke behandelingen in het belastingrecht van de lidstaten ter toetsing worden voorgelegd, biedt het Hof de unieke kans om de verhouding tussen de fundamentele vrijheden en het toezicht op staatssteun uit te diepen.

I – **Toepasselijke bepalingen**

A – *Unierecht*

5. In artikel 49 VWEU wordt de vrijheid van vestiging als volgt gewaarborgd:

„In het kader van de volgende bepalingen zijn beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat verboden. Dit verbod heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd.

De vrijheid van vestiging omvat, behoudens de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het kapitaal, de toegang tot werkzaamheden anders dan in loondienst en de uitoefening daarvan alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen, en met name van vennootschappen in de zin van de tweede alinea van artikel 54, overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld."

6. Artikel 54 VWEU bepaalt met betrekking tot de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging het volgende:

„De vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en welke hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, worden voor de toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk gelijkgesteld met de natuurlijke personen die onderdaan zijn van de lidstaten.

Onder vennootschappen worden verstaan maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, de coöperatieve verenigingen of vennootschappen daaronder begrepen, en de overige rechtspersonen naar publiek- of privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen."

7. De artikelen 49 VWEU en 54 VWEU komen overeen met de artikelen 43 EG en 48 EG, die tot en met 30 november 2009 geldig waren.

8. Met betrekking tot steunmaatregelen van de staten luidt artikel 107 VWEU als volgt:

„1. Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

2. Met de interne markt zijn verenigbaar:

[...]

3. Als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd:

[...]"

9. In aanvulling hierop bepaalt artikel 108, lid 3, VWEU het volgende:

„De Commissie wordt van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte gebracht, om haar opmerkingen te kunnen maken. Indien zij meent dat zulk een voornemen volgens artikel 107 onverenigbaar is met de interne markt, vangt zij onverwijld de in het vorige lid bedoelde procedure aan. De betrokken lidstaat kan de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering brengen voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid."

10. De artikelen 107 VWEU en 108 VWEU komen overeen met de artikelen 87 EG en 88 EG, die tot en met 30 november 2009 van kracht waren.

B – *Nationaal recht*

11. De Republiek Oostenrijk heft vennootschapsbelasting over de inkomsten van rechtspersonen. Hierbij biedt de belastingheffing naar het groepsinkomen („Gruppenbesteuerung") rechtspersonen die deel uitmaken van dezelfde groep, de mogelijkheid om als één persoon te worden belast. In het kader van deze belastingheffing naar het groepsinkomen worden de fiscale resultaten van alle groepsleden op het niveau van de moedervennootschap verrekend en daar belast.

12. Zowel binnen- als buitenlandse vennootschappen kunnen deel uitmaken van een dergelijke fiscale groep. In het geval van buitenlandse vennootschappen wordt evenwel geen winst, maar enkel – onder bepaalde voorwaarden – verlies verrekend.

13. Met betrekking tot de waardering van de deelnemingen binnen een fiscale groep bevat § 9, lid 7, van het Oostenrijkse Körperschaftsteuergesetz 1988 (wet op de vennootschapsbelasting 1988) in de versie van het Steuerreformgesetz 2005 (wet op de belastinghervorming 2005) (hierna: „KStG 1988") de navolgende regeling:

„(7) Bij de bepaling van de winst zijn afschrijvingen op de lagere actuele waarde [...] en het verlies uit de vervreemding van deelnemingen in groepsleden fiscaal niet aftrekbaar. Bij de verwerving van een deelneming [...] door een groepslid respectievelijk de moedervennootschap [...] in een economisch actieve, onbeperkt belastingplichtige deelnemingsvennootschap [...], dienen vanaf het moment dat deze vennootschap tot de ondernemingsgroep behoort, bij het onmiddellijk deelnemende groepslid respectievelijk bij de moedervennootschap afschrijvingen op de goodwill op de volgende wijze te worden geboekt:

— Als goodwill geldt het met het deelnemingspercentage overeenkomende verschil tussen het handelsrechtelijke eigen vermogen van de deelnemingsvennootschap vermeerderd met de stille reserves van de niet aan waardevermindering onderhevige vaste activa en de fiscaal in aanmerking te nemen verwervingsprijs, echter met een beperking van maximaal 50 % van deze verwervingsprijs. De afschrijfbare goodwill moet gelijkmatig over 15 jaar worden afgetrokken.

  [...]

  — [...] De afschrijving op de goodwill is beperkt tot de periode waarin de betrokken vennootschap [...] deel uitmaakt van de groep van ondernemingen.

[...]

  — De fiscaal verrekenbare bedragen ter hoogte van een vijftiende deel verminderen [...] de fiscaal in aanmerking te nemen boekwaarde."

14. § 10 KStG 1988 bevat een algemene regeling met betrekking tot de fiscale neutraliteit van deelnemingen in buitenlandse vennootschappen die zich niet beperkt tot fiscale groepen:

„(2) Winstaandelen van om het even welke aard uit internationale gekwalificeerde deelnemingen zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Van een internationale gekwalificeerde deelneming is sprake indien onder § 7, lid 3, vallende belastingplichtigen [...], aantoonbaar in de vorm van kapitaalaandelen gedurende een onafgebroken periode van ten minste één jaar voor ten minste één tiende deelnemen

a) in buitenlandse vennootschappen die vergelijkbaar zijn met een binnenlandse kapitaalvennootschap,

[...]

(3) Bij de vaststelling van de inkomsten worden winst, verlies en andere waardeveranderingen uit internationale gekwalificeerde deelnemingen in de zin van lid 2 niet in aanmerking genomen. [...] De fiscale neutraliteit van de deelneming geldt in overeenstemming met de onderstaande bepalingen niet wanneer:

1. de belastingplichtige in de aangifte in de vennootschapsbelasting over het jaar van de verwerving van een internationale gekwalificeerde deelneming [...] verklaart dat winst, verlies en andere waardeveranderingen fiscaal moeten worden verrekend (optie van fiscale inaanmerkingneming van de deelneming).

[...]”

II – **Hoofdgeding**

15. In het hoofdgeding gaat het om de vennootschapsbelasting van CEE Holding GmbH en haar rechtsopvolgster IFN-Holding AG over de jaren 2006 tot en met 2010.

16. Deze twee vennootschappen maakten in die jaren deel uit van een fiscale groep in de zin van § 9 KStG 1988. In 2005 verwierf CEE Holding 100 % van de aandelen in de Slowaakse vennootschap HSF s.r.o. Vanaf 2008 was IFN-Holding als gevolg van een fusie de rechtsopvolgster van CEE Holding.

17. Voor de deelneming in HSF schreven CEE Holding en IFN-Holding krachtens § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 jaarlijks de goodwill af voor een bedrag van ongeveer 183 000 EUR. Het Finanzamt Linz heeft deze afschrijvingen op de goodwill evenwel niet aanvaard omdat dergelijke afschrijvingen alleen mogelijk zijn voor deelnemingen in onbeperkt belastingplichtige vennootschappen. HSF heeft evenwel haar zetel in Slowakije en is daarom in Oostenrijk niet onbeperkt belastingplichtig.

18. Zowel IFN-Holding als haar moedervennootschap, IFN Beteiligungs GmbH, is opgekomen tegen de betrokken aanslagen van het Finanzamt Linz. Zij zijn in eerste aanleg in het gelijk gesteld op grond dat § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 inbreuk maakt op de vrijheid van vestiging. Tegen deze beslissing heeft het Finanzamt Linz thans hoger beroep ingesteld bij het Verwaltungsgerichtshof.

III – **Procesverloop voor het Hof**

19. Het Verwaltungsgerichtshof heeft het Hof op 11 februari 2014 krachtens artikel 267 VWEU de navolgende vragen gesteld:

„1) Staat artikel 107 VWEU (voorheen artikel 87 EG) juncto artikel 108, lid 3, VWEU (voorheen artikel 88, lid 3, EG) in de weg aan een nationale maatregel volgens welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen de goodwill bij de verwerving van een binnenlandse deelneming wordt afgeschreven, waardoor de belastbare grondslag en de belastingdruk verlagen, terwijl een dergelijke afschrijving op de goodwill bij de verwerving van een deelneming in andere gevallen van de inkomsten- en vennootschapsbelasting niet is toegestaan?

2) Staat artikel 49 VWEU (voorheen artikel 43 EG) juncto artikel 54 VWEU (voorheen artikel 48 EG) in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat, volgens welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen de goodwill bij de verwerving van een binnenlandse deelneming wordt afgeschreven, terwijl een dergelijke afschrijving op de goodwill bij de verwerving van een deelneming in een niet-ingezeten vennootschap (met name een vennootschap met zetel in een andere lidstaat van de Europese Unie) niet is toegestaan?”

20. In de procedure voor het Hof hebben in mei 2014 de andere partij in het hoofdgeding, IFN-Holding, de Republiek Oostenrijk alsmede de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend.

IV – **Juridische beoordeling**

21. De verwijzende rechter twijfelt in tweeërlei opzicht aan de verenigbaarheid van een regeling als de Oostenrijkse regeling inzake de afschrijving op de goodwill en ziet daarbij twee toetsingsnormen, het verbod om steunmaatregelen tot uitvoer te brengen en de vrijheid van vestiging. Voor de beantwoording van de prejudiciële vragen is uitlegging van zowel het VWEU als het EG-Verdrag noodzakelijk doordat het hoofdgeding binnen de temporele werkingssfeer van beide Verdragen valt. Omwille van de leesbaarheid worden hierna evenwel in beginsel enkel de bepalingen van het VWEU aangehaald.

22. Voordat de prejudiciële vragen kunnen worden beantwoord, moet worden onderzocht of zij ontvankelijk zijn.

A – *Ontvankelijkheid*

23. Volgens IFN-Holding en de Commissie is de eerste prejudiciële vraag over de invloed van de bepalingen inzake staatssteun niet-ontvankelijk omdat de beantwoording ervan niet noodzakelijk is voor de beslechting van het hoofdgeding.

24. Ingevolge artikel 267, tweede alinea, VWEU staat het weliswaar in beginsel aan de nationale rechter om te beoordelen of een vraag over de uitlegging van het Unierecht noodzakelijk is om uitspraak te doen in het hoofdgeding. Volgens vaste rechtspraak kan het Hof evenwel onder andere in die gevallen weigeren uitspraak te doen op een prejudiciële vraag van een nationale rechter, waarin de gevraagde uitlegging van het Unierecht kennelijk geen enkel verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding. [5]

5 — Zie bijvoorbeeld arresten Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punt 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punt 44) en FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punt 45).

25. Volgens de Commissie kunnen IFN-Holding en haar moedervennootschap in het hoofdgeding zich niet beroepen op een mogelijke inbreuk van de Oostenrijkse regeling op het in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU opgenomen verbod van uitvoering van steunmaatregelen teneinde gebruik te maken van de regeling inzake de afschrijving op de goodwill. Een dergelijk recht kan enkel voortvloeien uit een inbreuk van de regeling op de vrijheid van vestiging. Bijgevolg doet het voor het hoofdgeding niet ter zake of in casu sprake is van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

26. Het is weliswaar juist dat een belastingplichtige zich in beginsel niet kan beroepen op het uitvoeringsverbod van artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU, teneinde in aanmerking te komen voor een belastingvoordeel dat voor andere belastingplichtigen staatssteun vormt.[6] Dit betekent evenwel niet dat de vraag of de Oostenrijkse regeling in casu staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt, zonder belang is voor de beslechting van het hoofdgeding. Of een vraag over de uitlegging van het Unierecht van belang is voor de uitspraak in het hoofdgeding, hangt in beginsel niet ervan af of met de vraag aan de aanspraken van een partij in het hoofdgeding wordt tegemoetgekomen, maar of de vraag gevolgen heeft voor de uitkomst van het rechtsgeding.

27. Hoewel de verwijzende rechter heeft nagelaten om het belang van de eerste prejudiciële vraag voor de beslechting van het hoofdgeding zelf uiteen te zetten, zoals door artikel 94, onder c), van het Reglement voor de procesvoering van het Hof in beginsel wordt voorgeschreven, is het belang ervan voor het hoofdgeding evenwel onmiskenbaar. De verwijzende rechter zou immers genoodzaakt kunnen zijn om de belastingplichtige in weerwil van een mogelijke inbreuk van de Oostenrijkse regeling op de vrijheid van vestiging – hetgeen aan bod komt in de tweede prejudiciële vraag – het gevorderde belastingvoordeel te ontzeggen, teneinde in overeenstemming te handelen met het in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU opgenomen uitvoeringsverbod. Een nationale steunmaatregel die strijdig is met dit uitvoeringsverbod, is namelijk onwettig[7], wat in beginsel de ongeldigheid ervan tot gevolg heeft.[8]

28. IFN-Holding is evenwel van mening dat ook wanneer de Oostenrijkse regeling staatssteun vormt, haar het voordeel van de afschrijving op de goodwill niet kan worden ontzegd, voor zover zij op grond van de vrijheid van vestiging hiervoor in aanmerking komt. Inzake staatssteun heeft de nationale rechter enkel tot taak de rechten van het individu te beschermen, totdat de Commissie een besluit heeft genomen. Beoogt de verwijzende rechter met zijn eerste prejudiciële vraag de belastingplichtige op grond van het verbod van uitvoering van steunmaatregelen de uit de vrijheid van vestiging voortvloeiende rechtsbescherming te onthouden, dan overschrijdt hij dus de grenzen van zijn bevoegdheid.

29. Een dergelijke zienswijze miskent evenwel het normatieve gehalte van het in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU geregelde uitvoeringsverbod. De nationale rechter is weliswaar niet bevoegd om na te gaan of een nationale steunmaatregel volgens artikel 107, leden 2 en 3, VWEU verenigbaar is met de interne markt, aangezien een dergelijke beoordeling uitsluitend aan de Commissie staat.[9] Dit ligt evenwel juist anders voor het uitvoeringsverbod van artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU. Deze

6 — Zie in die zin onder andere arresten Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 43) en Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 51).

7 — Arresten Distribution Casino France e.a. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punt 30) en Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 28).

8 — Zie onder andere arresten Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punten 16 en 17), van Calster e.a. (C-261/01 en C-262/01, EU:C:2003:571, punt 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 41) en Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punt 40).

9 — Zie onder andere arresten Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punt 14), Lornoy e.a. (C-17/91, EU:C:1992:514, punt 30), van Calster e.a. (C-261/01 en C-262/01, EU:C:2003:571, punt 75) en Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 27).

bepaling heeft namelijk rechtstreekse werking.[10] De nationale rechter is daarom bijvoorbeeld gehouden om in het geval van onwettig ontvangen staatssteun de begunstigden tot de terugbetaling ervan te veroordelen.[11] Bijgevolg kan het uitvoeringsverbod voor de individuele betrokkene nadelig uitpakken, ook al heeft het Hof in een aantal van zijn arresten gewezen op de verplichting van de nationale rechter om „te waarborgen" dat ten aanzien van de justitiabelen de consequenties uit een schending van het uitvoeringsverbod worden getrokken.[12]

30. Zoals echter in het bijzonder uit de recentere rechtspraak blijkt, moeten de nationale rechterlijke instanties alle consequenties verbinden aan de schending van het uitvoeringsverbod[13] en daarbij ook het belang van de Unie ten volle in aanmerking nemen[14]. De nationale rechter dient bijgevolg – zoals ik reeds in de zaak Presidente del Consiglio dei Ministri heb uiteengezet – niet enkel de bescherming van individuele rechten te waarborgen, maar alles te doen om de naleving van het uitvoeringsverbod van artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU in het nationale recht te verzekeren.[15] Het is bijgevolg mogelijk dat het uitvoeringsverbod ook moet worden aangevoerd tegen een vordering als in casu – die strekt tot verruiming van het gebruik van niet-aangemelde steun – om zo de vergroting van de kring van ontvangers van onwettige staatssteun te verhinderen.[16]

31. Bijgevolg is de eerste prejudiciële vraag ontvankelijk.

32. Gebleken is evenwel dat de eerste prejudiciële vraag enkel van belang is voor het hoofdgeding, voor zover het Hof constateert dat de Oostenrijkse regeling een inbreuk vormt op de vrijheid van vestiging die de toetsingsnorm van de tweede prejudiciële vraag vormt. Enkel in dat geval rijst immers in het hoofdgeding sowieso de vraag of de belastingplichtige het voordeel van de afschrijving op de goodwill op grond van artikel 49 VWEU moet worden toegekend dan wel op grond van artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU moet worden geweigerd. Daarom moet eerst de tweede prejudiciële vraag worden besproken.

B – *Inbreuk op de vrijheid van vestiging*

33. Bijgevolg moet allereerst worden nagegaan of een regeling als in casu, volgens welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen de afschrijving op de goodwill enkel voor binnenlandse deelnemingen is toegestaan, een inbreuk op artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU vormt.

1. Beperking van de vrijheid van vestiging

34. Ingevolge de artikelen 49, eerste alinea, tweede volzin, VWEU en 54 VWEU zijn beperkingen betreffende de oprichting van dochterondernemingen door vennootschappen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat in beginsel verboden.

10 — Zie onder andere arresten Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punten 11 en 13), Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 26) en Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 41).

11 — Zie onder andere arrest Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punten 33-36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

12 — Zie arresten Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punt 12) en Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 27).

13 — Zie arresten Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punt 41) en Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punt 29).

14 — Arrest Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 48).

15 — Zie mijn conclusie in de zaak Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punten 119-122).

16 — Zie in die zin arrest Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punt 49).

35. Volgens vaste rechtspraak verbieden deze bepalingen niet alleen de lidstaat van ontvangst, maar ook de lidstaat van herkomst de vestiging in een andere lidstaat van een vennootschap te belemmeren.[17] Een dergelijke belemmering kan worden aangenomen wanneer een ingezeten moedervennootschap met een buitenlandse dochteronderneming ongunstiger wordt behandeld dan een ingezeten moedervennootschap met een binnenlandse dochteronderneming.[18]

36. In het onderhavige geval volgt uit § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 dat een Oostenrijkse vennootschap in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen bij de verwerving van een deelneming in een andere vennootschap enkel dan in aanmerking komt voor het fiscale voordeel van de afschrijving op de goodwill, wanneer de verkregen vennootschap in Oostenrijk onbeperkt belastingplichtig is, dat wil zeggen haar zetel in Oostenrijk heeft. De afschrijving op de goodwill is daarentegen niet mogelijk wanneer de verkregen vennootschap in een andere lidstaat is gevestigd. Deze ongelijke behandeling belemmert de verwerving van deelnemingen in dochtervennootschappen die in een andere lidstaat gevestigd zijn. Aangezien de verwerving van een dergelijke deelneming in het kader van de vrijheid van vestiging op één lijn moet worden geplaatst met de oprichting van een dochtervennootschap[19], belemmert de Oostenrijkse regeling dus de vestiging van Oostenrijkse vennootschappen in een andere lidstaat.

37. Aan het fiscale voordeel van de afschrijving op de goodwill wordt niet afgedaan door het betoog van de Republiek Oostenrijk dat ook de mogelijkheid bestaat van een negatieve goodwill die winstverhogend moet worden overgenomen en dus een fiscaal nadeel vormt. In de eerste plaats laat een dergelijke mogelijkheid onverlet dat in het geval van een positieve goodwill nog steeds sprake is van een belastingvoordeel. In de tweede plaats volgt uit de in § 9, lid 7, tweede volzin, eerste gedachtestreepje, KStG 1988 opgenomen definitie van de goodwill als het verschil tussen het eigen vermogen vermeerderd met bepaalde stille reserves en de verwervingskosten, dat enkel sprake is van een negatieve goodwill wanneer – eenvoudig gezegd – de aankoopprijs lager is dan de te verwachten opbrengst bij een onmiddellijke liquidatie van de vennootschap. Een negatieve goodwill wijst er dus op dat voor de verkregen vennootschap de opbrengstverwachtingen negatief zijn. De verwerving van een dergelijke vennootschap zal de hoge uitzondering zijn.

38. Bijgevolg beperkt de betrokken regeling de vrijheid van vestiging van Oostenrijkse vennootschappen als die in het hoofdgeding.

2. Objectieve situatievergelijkbaarheid

39. Het Hof aanvaardt in zijn rechtspraak deels dat een ongunstig verschil in behandeling van een moedervennootschap met een buitenlandse dochtervennootschap ten opzichte van een dergelijke vennootschap met een binnenlandse dochter verenigbaar is met de vrijheid van vestiging indien het gaat om situaties die niet objectief met elkaar vergelijkbaar zijn.[20]

40. Het Hof heeft reeds in het arrest Rewe Zentralfinanz verklaard dat moedervennootschappen zich met betrekking tot verlies als gevolg van afschrijvingen op de waarde van deelnemingen in dochtervennootschappen, ongeacht of het gaat om binnenlandse deelnemingen dan wel deelnemingen in een andere lidstaat, in een vergelijkbare situatie bevinden.[21] Weliswaar ging het Hof in die zaak –

17 — Zie onder andere arresten Daily Mail en General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punt 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 35) en Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 18).

18 — Zie bijvoorbeeld arresten Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 19) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50, punt 23).

19 — Zie in die zin arrest Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punten 25-31).

20 — Zie onder andere arresten Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punten 32-36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 20) en SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 28); zie anderzijds daarentegen onder andere arresten ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punten 23-30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punten 34 en 35) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50, punten 23 en 24), waarin een dergelijke mogelijkheid niet wordt vermeld.

21 — Arrest Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 34).

onder andere – ervan uit dat de winst van de dochtervennootschap in beide gevallen niet bij de moedervennootschap werd belast, hetgeen in het onderhavige geval in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen niet het geval is omdat volgens die regeling de winst van de binnenlandse dochtervennootschappen juist wel op het niveau van de moedervennootschap wordt belast. De Commissie heeft evenwel terecht erop gewezen dat de afschrijving op de goodwill in het onderhavige geval volledig losstaat van de vraag of de binnenlandse vennootschap in het geheel winst boekt. De toevoeging van de winst van een dochtervennootschap aan de inkomsten van de moedervennootschap speelt daarom geen rol voor de objectieve situatievergelijkbaarheid van binnen- en buitenlandse deelnemingen in het kader van de regeling die in casu onder vuur ligt.

41. Bovendien heeft het Hof in het arrest X Holding – eveneens met betrekking tot een regeling inzake groepsbelasting – het voor de objectieve situatievergelijkbaarheid voldoende geacht dat een moedervennootschap voor zowel haar buiten- als haar binnenlandse dochtervennootschappen in aanmerking wil komen voor een bepaalde belastingregeling.[22] Weliswaar leek het Hof recentelijk in het arrest Nordea Bank Danmark striktere maatstaven met betrekking tot de objectieve situatievergelijkbaarheid te hanteren door de situatie van binnen- en buitenlandse vaste inrichtingen in beginsel niet objectief vergelijkbaar te achten[23], maar gelet op zijn jongste arrest in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk blijkt het Hof deze maatstaven niet ook op dochtervennootschappen te willen toepassen.[24]

42. Volgens de Republiek Oostenrijk zijn de situaties daarentegen niet objectief vergelijkbaar doordat ingevolge § 10 KStG 1988 buitenlandse deelnemingen in tegenstelling tot binnenlandse deelnemingen in beginsel fiscaal neutraal worden behandeld. Dit standpunt kan evenwel pas worden besproken bij het navolgende onderzoek naar een rechtvaardigingsgrond voor de onderhavige beperking van de vrijheid van vestiging. Een verschil in behandeling van binnen- en buitenlandse dochtervennootschappen dat zijn oorsprong vindt in de samenhang van het belastingstelsel van een lidstaat, is namelijk uitsluitend toelaatbaar onder de voorwaarden die in de rechtspraak zijn geformuleerd met betrekking tot de rechtvaardigingsgrond waarmee wordt beoogd de fiscale samenhang te waarborgen.

43. Bijgevolg is het betrokken ongunstige verschil behandeling van de verwerving van buitenlandse dochtervennootschappen niet op grond dat het gaat om een situatie die niet objectief vergelijkbaar zou zijn met een binnenlandse situatie, verenigbaar met de vrijheid van vestiging.

3. Rechtvaardiging

44. Een beperking van de vrijheid van vestiging kan evenwel worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.[25]

45. Volgens vaste rechtspraak mogen de lidstaten ter verzekering van de samenhang van hun belastingstelsel de fundamentele vrijheden beperken.[26]

22 — Zie arrest X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punt 24).

23 — Zie arrest Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 24).

24 — Zie arrest Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50) tegen de achtergrond van mijn conclusie in deze zaak (EU:C:2014:2321, punten 25 en 26).

25 — Zie onder andere arresten Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punt 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 33) en Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punt 23).

26 — Zie onder andere arresten Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punt 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punt 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punt 43), SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punt 33) en Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punt 48).

46. Daartoe moet worden bewezen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de opheffing van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing [27] en zulks in beginsel bij dezelfde belastingplichtige en in het kader van dezelfde belasting. [28] In een dergelijke constellatie kan aan de begunstigde van een fundamentele vrijheid het belastingvoordeel worden onthouden wanneer hij niet ook onderworpen is aan de belasting die in het belastingstelsel onlosmakelijk verbonden is met het gevorderde belastingvoordeel. Een „ongerechtvaardigd" belastingvoordeel mag derhalve worden verhinderd. [29]

47. Of een rechtstreeks verband bestaat tussen het voordeel en de belasting moet aan de hand van de door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstelling worden beoordeeld. [30] Voor een rechtstreeks verband is daarbij op zijn minst vereist dat het belastingvoordeel afhangt van de belastingheffing. Het fiscale voordeel mag dus volgens het belastingstelsel van de lidstaat niet los van de betrokken belasting te verkrijgen zijn. [31]

48. Op dezelfde wijze eist het Hof ook in het btw-recht een rechtstreeks verband voor de constatering dat een goederenlevering of een dienst „onder bezwarende titel" [32], dus met een tegenprestatie, plaatsvindt en bijgevolg moet worden belast. [33] Advocaat-generaal Mengozzi heeft daarom terecht betoogd dat in het kader van de rechtvaardigingsgrond die verband houdt met het behoud van de samenhang van het belastingstelsel, moet worden bewezen dat „een fiscaal voordeel door een bepaalde heffing wordt gecompenseerd". [34] Het fiscale voordeel moet in het belastingstelsel van de lidstaat dus de door de staat geleverde „tegenprestatie" voor een bepaalde fiscale heffing zijn.

49. In het onderhavige geval worden een aantal belastingheffingen in het Oostenrijkse belastingstelsel aangevoerd die als de „tegenprestatie" voor het belastingvoordeel van de afschrijving op de goodwill zouden kunnen gelden.

a) Toerekening van de winst van de dochtervennootschap

50. In de eerste plaats ziet de Republiek Oostenrijk een rechtstreeks verband tussen de afschrijving op de goodwill en de fiscale toerekening van de resultaten van de dochtervennootschap aan de moedervennootschap. Deze resultatentoerekening verschilt namelijk naargelang het om een binnen- of een buitenlandse dochtervennootschap gaat. Om te beginnen wordt enkel de winst van binnenlandse dochtervennootschappen, evenwel niet de winst van buitenlandse dochtervennootschappen, in het

27 — Zie bijvoorbeeld arresten Svensson en Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punt 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punt 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punt 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punt 58) en Commissie/Duitsland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punt 36).

28 — Zie onder andere arresten Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punt 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punt 47) en Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punt 49); wat uitzonderingen op dit uitgangspunt betreft zie onder andere arresten Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punten 45 en 46) en Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punten 47-49); zie ook mijn conclusie in de zaak Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punten 50-65).

29 — Zie arrest Commissie/Hongarije (C-253/09, EU:C:2011:795, punt 75).

30 — Zie bijvoorbeeld arresten Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punt 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 47) en Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 92); zie in dezelfde zin eerder arrest Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punt 43).

31 — Zie in die zin arresten Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punt 73), Commissie/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, punt 39), Commissie/Duitsland (C-284/09, EU:C:2011:670, punt 87), Santander Asset Management SGIIC e.a. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punt 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punt 93) en Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punt 51).

32 — Zie artikel 2, lid 1, onder a) en c), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) en artikel 2, punt 1, van de voordien geldende Zesde Richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1).

33 — Zie onder andere arresten Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punten 13-20) en Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punten 12-17); zie ook de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punt 32).

34 — Conclusie van advocaat-generaal Mengozzi in de zaak Beker en Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, punt 56).

kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen aan de moedervennootschap fiscaal toegerekend. Voorts wordt het verlies van binnenlandse dochtervennootschappen altijd, maar het verlies van buitenlandse dochtervennootschappen slechts tijdelijk, bij de moedervennootschap verrekend.

51. Voor de beoordeling van de fiscale samenhang is enkel een bepaalde belastingheffing van belang. In het kader van de resultatentoerekening kan een compenserende heffing bijgevolg enkel in de belasting van de winst van de dochtervennootschap op het niveau van de moedervennootschap worden gezien aangezien de verliesverrekening bij de moedervennootschap zelf een fiscaal voordeel vormt.

52. De belasting over de winsttoerekening vindt weliswaar plaats bij dezelfde belastingplichtige, namelijk de moedervennootschap, en in het kader van dezelfde belasting, namelijk de Oostenrijkse vennootschapsbelasting. Naar Oostenrijks vennootschapsbelastingrecht geldt voor de afschrijving op de goodwill van de deelneming in een dochtervennootschap evenwel niet als voorwaarde dat de dochtervennootschap winst maakt die aan de moedervennootschap wordt toegerekend.

53. Ik ben weliswaar van mening dat ook de loutere mogelijkheid dat winst wordt belast, een belastingheffing in het kader van de fiscale samenhang kan vormen. [35] Maar ook uit deze optiek kan ik geen rechtstreeks verband met de afschrijving op de goodwill constateren. Ook in het geval van een door de moedervennootschap in het binnenland zelf opgerichte – dus niet verworven – dochtervennootschap wordt de winst van de dochtervennootschap immers toegerekend aan de moedervennootschap. In dat geval is evenwel bij gebreke van een verwerving geen afschrijving op de goodwill van de deelneming mogelijk. De toerekening van de winst van een dochtervennootschap staat dus los van de afschrijving op de goodwill van de deelneming. In zoverre bestaat er tussen beide geen rechtstreeks verband in de zin van de rechtspraak.

54. Dit wordt nog duidelijker als men in aanmerking neemt dat de toerekening van de winst van een dochtervennootschap in rechtstreeks verband staat met een ander belastingvoordeel dan de afschrijving op de goodwill. Volgens de rechtspraak weerspiegelt de inaanmerkingneming van winst en verlies namelijk een „symmetrische logica”. [36] Daarom bestaat er een rechtstreeks verband tussen de toerekening van de winst van een dochtervennootschap aan haar moedervennootschap en de verrekening van het verlies van die dochtervennootschap. De toerekening van de winst van uitsluitend binnenlandse dochtervennootschappen kan dus alleen rechtvaardigen dat het verlies van buitenlandse dochtervennootschappen enkel onder bepaalde voorwaarden in het kader van de Oostenrijkse belastingheffing naar het groepsinkomen aan de moedervennootschap wordt verrekend. [37]

55. Bijgevolg houdt de toerekening van de winst van een dochtervennootschap geen rechtstreeks verband met de afschrijving op de goodwill van een deelneming in deze dochter. Dat de winst van buitenlandse dochtervennootschappen in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen niet wordt toegerekend, kan de betrokken beperking dus niet rechtvaardigen.

35 — Zie in die zin mijn conclusie in de zaak X (C-686/13, EU:C:2015:31, punten 49-55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 — Zie arrest K (C-322/11, EU:C:2013:716, punten 65-69).

37 — Zie in die zin onder andere arresten Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) en Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) Fiscale neutraliteit van de deelneming in buitenlandse dochtervennootschappen

56. Als tweede rechtvaardigingsgrond die de betrokken beperking noodzakelijk kan maken ter verzekering van de fiscale samenhang, voert de Republiek Oostenrijk aan dat deelnemingen in buitenlandse vennootschappen in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen fiscaal volledig neutraal worden behandeld. Ingevolge § 10, leden 2 en 3, KStG 1988 met betrekking tot internationale gekwalificeerde deelnemingen worden noch opbrengsten noch vervreemdingswinst of -verlies noch veranderingen in de waarde van de deelneming in een buitenlandse dochtervennootschap fiscaal in aanmerking genomen.

57. Deze fiscaal neutrale behandeling houdt in het bijzonder in dat bij de vervreemding van een deelneming in een buitenlandse dochtervennootschap de winst niet wordt belast. De belasting over de vervreemdingswinst die daarentegen bij deelnemingen in binnenlandse dochtervennootschappen wel wordt geheven, is evenwel noodzakelijk om de eerdere afschrijving op de goodwill te compenseren.

58. Het betoog van de Republiek Oostenrijk steunt op de symmetrie tussen de belasting van winst en de verrekening van verlies, zoals die ook in de rechtsspraak herhaaldelijk is besproken.[38] Het Hof heeft in het bijzonder in het arrest K aanvaard dat tussen de verrekening van het verlies uit een vermogensbelegging enerzijds en de heffing van belasting over de winst op deze belegging anderzijds een rechtstreeks verband in de zin van de fiscale samenhang kan bestaan.[39]

59. Teneinde de fiscale samenhang te waarborgen kan het bijgevolg in beginsel gerechtvaardigd zijn om het belastingvoordeel van verliesverrekening – zoals in casu de afschrijving op de goodwill bij de verwerving van een deelneming – te weigeren wanneer de betrokken belastingplichtige niet tevens belasting over de hiermee corresponderende winst – zoals in casu de winst bij vervreemding – hoeft te betalen. Ook de belastingplichtige IFN-Holding erkent dat wanneer de afschrijving op de goodwill voor haar buitenlandse deelneming wordt toegestaan, ook eventuele winst zou moeten worden belast.

60. Niettemin is een dergelijke rechtvaardiging in casu niet mogelijk.

61. Naar Oostenrijks vennootschapsbelastingrecht geldt namelijk helemaal niet als voorwaarde voor het belastingvoordeel in de vorm van de afschrijving op de goodwill, dat de belastingplichtige is onderworpen aan een belastingheffing in de vorm van de belasting over vervreemdingswinst. Een belastingplichtige kan namelijk ook dan niet in aanmerking komen voor de afschrijving op de goodwill wanneer hij overeenkomstig § 10, lid 3, punt 1, KStG 1988 ervoor kiest een buitenlandse deelneming fiscaal in aanmerking te laten nemen en de vervreemding van een dergelijke deelneming bijgevolg wordt belast. Wanneer aldus ingevolge het Oostenrijkse stelsel de afschrijving op de goodwill voor buitenlandse deelnemingen wordt geweigerd, ongeacht of deze deelneming fiscaal neutraal wordt behandeld, heeft de litigieuze regeling klaarblijkelijk niet tot doel een verband tot stand te brengen tussen de weigering van de afschrijving op de goodwill en de fiscale neutraliteit van de deelneming.

62. Ook al zou – overeenkomstig het betoog van de Republiek Oostenrijk – ervan worden uitgegaan dat een dergelijk doel wordt nagestreefd, dan mag niet worden voorbijgegaan aan de vaste rechtspraak dat een nationale wetgeving slechts geschikt is om de verwezenlijking van het betrokken doel te waarborgen wanneer de verwezenlijking ervan coherent en systematisch wordt nagestreefd[40], dat wil

38 — Zie onder andere arresten Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punt 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 58) en Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punten 32 en 33).

39 — Arrest K (C-322/11, EU:C:2013:716, punt 69).

40 — Zie onder andere arresten Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, punt 55), Commissie/Italië (C-531/06, EU:C:2009:315, punt 66), Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, punt 53) en Blanco (C-344/13 en C-367/13, EU:C:2014:2311, punt 39).

zeggen wanneer deze wetgeving logisch en consistent is. Doordat § 10, lid 3, punt 1, KStG 1988 een keuzerecht biedt, is hoe dan ook aan dit vereiste niet voldaan. Het zou gelet op het veronderstelde doel van de regeling immers niet coherent zijn om ingeval voor fiscale inaanmerkingneming van de deelneming wordt geopteerd, ook dan de afschrijving op de goodwill te weigeren.

63. Bijgevolg kan ook de naar Oostenrijks recht in beginsel bestaande fiscale neutraliteit van de deelneming in een buitenlandse dochtervennootschap niet rechtvaardigen dat de afschrijving op de goodwill voor dergelijke deelnemingen wordt geweigerd.

c) Gelijkstelling van de verwerving van vaste inrichtingen en dochtervennootschappen

64. Tot slot moet de rechtvaardigingsgrond die verband houdt met het behoud van de fiscale samenhang nog worden onderzocht tegen de achtergrond van het doel dat de Oostenrijkse regering voor ogen had met haar wetsvoorstel voor de invoering van de afschrijving op de goodwill bij binnenlandse dochtervennootschappen.

65. Volgens de toelichting van de verwijzende rechter had dit voorstel tot doel de verwerving van een deelneming in een juridisch zelfstandige dochtervennootschap gelijk te stellen met de verwerving van een juridisch onzelfstandige vaste inrichting. Terwijl namelijk bij de verwerving van een vaste inrichting naar Oostenrijks recht de afschrijving van de goodwill in beginsel mogelijk is, werd met de litigieuze regeling deze mogelijkheid voor de verwerving van een dochtervennootschap ook in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen gecreëerd.

66. Tegen de achtergrond van dit doel betoogt de Republiek Oostenrijk dat op grond dat ook bij de verwerving van een buitenlandse vaste inrichting geen afschrijving op de goodwill mogelijk is, de afschrijving op de goodwill bij deelnemingen in buitenlandse dochtervennootschappen terecht wordt geweigerd. Dit geldt in elk geval wanneer in het toepasselijke dubbelbelastingverdrag de vrijstellingsmethode voor de inkomsten van de buitenlandse vaste inrichting is overeengekomen en Oostenrijk bijgevolg in zoverre niet heffingsbevoegd is.

67. Los van de vraag of het doel van gelijkstelling van de verwerving van binnen- en buitenlandse dochtervennootschappen en vaste inrichtingen eigenlijk wel beantwoordt aan de voorwaarden die gelden voor de rechtvaardigingsgrond van het behoud van de fiscale samenhang, dit doel is evenwel hoe dan ook niet op coherente en systematische wijze verwezenlijkt, zoals door de rechtspraak is voorgeschreven.[41] Zoals IFN-Holding immers terecht heeft benadrukt, blijft een gelijkstelling in het bijzonder in die gevallen achterwege, waarin de inkomsten van een buitenlandse vaste inrichting overeenkomstig het toepasselijke dubbelbelastingverdrag in Oostenrijk volgens de verrekeningsmethode worden belast. In dat geval wordt ook bij buitenlandse vaste inrichtingen de afschrijving op de goodwill in aanmerking genomen, omdat de inkomsten van die vaste inrichtingen – met gelijktijdige verrekening van de buitenlandse belastingen – in Oostenrijk worden belast. Volgens de litigieuze regeling hangt de uitsluiting van de afschrijving op de goodwill bij deelnemingen in buitenlandse dochtervennootschappen evenwel niet ervan af of met de staat van vestiging van de dochtervennootschap met betrekking tot de inkomsten van vaste inrichtingen de vrijstellings- of de verrekeningsmethode is overeengekomen.

68. Bijgevolg kan evenmin uit het oogpunt van het doel van gelijkstelling van de verwerving van een deelneming in een juridisch zelfstandige dochtervennootschap met de verwerving van een juridisch niet-zelfstandige vaste inrichting een beroep worden gedaan op de rechtvaardigingsgrond die verband houdt met het behoud van de samenhang van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat.

41 — Zie punt 62 van deze conclusie.

d) Slotsom

69. Aangezien geen andere rechtvaardigingsgronden in overweging komen, kom ik tot de slotsom dat de betrokken beperking van de vrijheid van vestiging niet kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

4. Beantwoording van de tweede prejudiciële vraag

70. Bijgevolg moet de tweede prejudiciële vraag aldus worden beantwoord dat een regeling als die in het hoofdgeding, volgens welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen de afschrijving op de goodwill enkel voor binnenlandse deelnemingen is toegestaan, inbreuk maakt op artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU respectievelijk artikel 43 EG juncto artikel 48 EG.

C – *Schending van het verbod van uitvoering van steunmaatregelen*

71. Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter bovendien te vernemen of een regeling als die van § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 inzake de afschrijving op de goodwill in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen ingaat tegen het verbod van uitvoering van steunmaatregelen van artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU juncto artikel 107, lid 1, VWEU. Aangezien bij het onderzoek van de tweede prejudiciële vraag is geconstateerd dat de Oostenrijkse regeling een schending van de vrijheid van vestiging vormt, moet ook de eerste prejudiciële vraag worden beantwoord teneinde te achterhalen of een belastingplichtige als IFN-Holding krachtens het Unierecht uiteindelijk aanspraak kan maken op de afschrijving op de goodwill. [42]

72. Artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU schrijft voor dat een lidstaat een voorgenomen steunmaatregel niet tot uitvoering kan brengen voordat de Commissie een eindbeslissing heeft genomen. Dit uitvoeringsverbod geldt ook voor steunmaatregelen die een lidstaat na zijn toetreding tot de Unie heeft ingevoerd en niet heeft aangemeld. Aan de twee laatste voorwaarden is wat de regeling van § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 betreft voldaan aangezien zij volgens de toelichting van de verwijzende rechter in 2004 in het Oostenrijkse staatsblad is gepubliceerd en tot het tijdstip van de verwijzingsbeslissing ook niet bij de Commissie is aangemeld.

73. Het in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU opgenomen uitvoeringsverbod staat derhalve in de weg aan de litigieuze regeling inzake de afschrijving op de goodwill, voor zover deze afschrijving staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt. Hiertoe moet het om een door de staat verleend of met staatsmiddelen bekostigd voordeel gaan [43] dat de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalst of dreigt te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

1. Belastingvoordeel

74. Ook een belastingvoordeel dat – hoewel daarbij geen staatsmiddelen worden overgedragen – de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, valt onder artikel 107, lid 1, VWEU. [44]

42 — Zie punt 32 van deze conclusie.

43 — Zie onder andere arresten Spanje/Commissie (C-342/96, EU:C:1999:210, punt 41), Altmark Trans en Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, punt 84) en Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

44 — Zie onder andere arresten Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14), Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72) en Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23).

75. De litigieuze regeling inzake de afschrijving op de goodwill valt bijgevolg in beginsel onder artikel 107, lid 1, VWEU omdat zij voor een aantal belastingplichtigen over een periode van 15 jaar de belastbare grondslag in de Oostenrijkse vennootschapsbelasting verlaagt en aldus leidt tot een vermindering van de belasting voor verschillende belastbare tijdvakken.

76. IFN-Holding en de Republiek Oostenrijk betwijfelen evenwel of uiteindelijk in het geheel sprake is van een voordeel. § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 maakt weliswaar de afschrijving op de goodwill in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen mogelijk, maar tegelijk is ingevolge de eerste volzin van deze bepaling de afschrijving van de deelneming op grond van andere latere waardeverminderingen uitgesloten.

77. Dit betoog doet evenwel niet af aan het feit dat de afschrijving op de goodwill als zodanig een belastingvoordeel vormt. Dit voordeel wordt niet tenietgedaan doordat andere afschrijvingen bij een deelneming in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen uitgesloten zijn. Terwijl de goodwill wordt afgeschreven bij elke verwerving van een deelneming, worden andere latere waardeverminderingen van een deelneming slechts in specifieke gevallen geboekt. Bovendien geldt de uitsluiting van andere afschrijvingen in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen voor alle deelnemingen en niet enkel voor die deelnemingen die recht geven op de afschrijving op de goodwill. De afschrijving op de goodwill vormt dus in bepaalde gevallen een voordelige afwijking van deze algemene regel.

78. Bijgevolg houdt de Oostenrijkse regeling een voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU in.

2. Selectiviteit van het voordeel

79. De verwijzende rechter heeft terecht vooral twijfels omtrent de vraag of met de regeling inzake de afschrijving op de goodwill een „begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU gepaard gaat, dat wil zeggen of met deze regeling een „selectief” voordeel in de zin van de rechtspraak wordt toegekend.

a) Selectiviteit in het belastingrecht

80. De beoordeling of een belastingregeling van een lidstaat uit het oogpunt van het belastingrecht selectief is, levert een aantal problemen op.

81. In de rechtspraak wordt steeds ervan uitgegaan dat een belastingregeling niet selectief is wanneer zij zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing is.[45] Volgens vaste rechtspraak brengt het enkele feit dat een belastingregeling slechts die ondernemingen een voordeel verleent die de voorwaarden vervullen om hiervoor in aanmerking te komen, op zich echter nog niet mee dat het een selectieve maatregel betreft.[46] Anderzijds kan de selectiviteit klaarblijkelijk ook niet altijd worden ontkend met het argument dat alle marktdeelnemers zonder onderscheid in aanmerking kunnen komen voor het met de belastingregeling verbonden voordeel, voor zover zij aan de voorwaarden daarvoor voldoen. In dat geval zou immers in alle gevallen de selectiviteit van een belastingregeling moeten worden ontkend.

45 — Zie bijvoorbeeld arresten Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35), Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39) en Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23).

46 — Zie in die zin in het bijzonder arrest 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

82. De rechtspraak heeft daarom met betrekking tot belastingvoordelen bijzondere voorwaarden geformuleerd voor de beoordeling van hun selectiviteit. Volgens deze voorwaarden gaat het uiteindelijk om de vraag of de voorwaarden voor de toekenning van het belastingvoordeel naar de maatstaven van het nationale belastingstelsel zodanig zijn gekozen dat zij op niet-discriminerende wijze van toepassing zijn. [47] Hiertoe moet in eerste instantie worden bepaald en onderzocht welke algemene of „normale" belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Aan de hand van deze algemene of „normale" belastingregeling moet in tweede instantie worden beoordeeld en vastgesteld of het door de betrokken belastingmaatregel verschafte voordeel selectief is ten opzichte van die algemene belastingregeling, doordat die maatregel van de algemene regeling afwijkt, voor zover zij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, niettemin in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. [48] Zelfs wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, kan het verleende voordeel evenwel door de aard en de algemene doelstellingen van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, gerechtvaardigd zijn, in het bijzonder wanneer een belastingmaatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van het nationale belastingstelsel voortvloeit. [49]

83. Een dergelijk onderzoek van de gelijke behandeling is bij belastingregelingen voor de vaststelling van de selectiviteit ervan noodzakelijk, omdat belastingvoordelen – anders dan subsidies in strikte zin in de vorm van verstrekkingen in geld – deel uitmaken van een belastingstelsel waaraan de ondernemingen voortdurend en noodzakelijkerwijs onderworpen zijn. Binnen een belastingstelsel worden evenwel op velerlei wijze voordelen verleend die vaak enkel erop zijn gericht uitvoering te geven aan het precieze doel van de belasting. Volgens de rechtspraak kunnen voordelen die geen subsidies in strikte zin zijn, evenwel enkel dan als staatssteun worden aangemerkt indien zij van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben subsidies in strikte zin. [50] Bijgevolg is er enkel wanneer een lidstaat zijn belastingstelsel tevens aanwendt als middel voor verstrekkingen in geld ten behoeve van doelen die vreemd zijn aan het belastingstelsel, voldoende grond om deze belastingvoordelen op één lijn te plaatsen met subsidies in strikte zin. [51]

84. Hieruit volgt evenwel ook dat een in het kader van een nationaal belastingstelsel niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling geen voldoende grond is om te constateren dat een belastingvoordeel selectief is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Uit deze constatering vloeit immers enkel voort dat de belastingregeling van dezelfde aard is en identieke gevolgen heeft als een subsidie in strikte zin.

85. Daarenboven moeten ingevolge artikel 107, lid 1, VWEU de begunstigden van een subsidie „bepaalde ondernemingen" of „bepaalde producties" zijn. Daarom heeft het Hof verklaard – in het bijzonder in het Gibraltar-arrest – dat een belastingregeling de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie moet aanduiden. [52] Bijgevolg moet na het onderzoek van de gelijke behandeling ook nog worden nagegaan of het bij de groep van belastingplichtigen die door een belastingregeling wordt begunstigd, gaat om in voldoende mate bepaalde ondernemingen of bepaalde producties in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

47 — Zie in die zin ook arrest Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53).

48 — Zie arresten Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19) en Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35).

49 — Zie arresten Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 65 en 69) en P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22); zie in die zin onder andere ook arresten Italië/Commissie (173/73, EU:C:1974:71, punt 33), Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42), Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 145) en Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punten 42 en 43).

50 — Zie onder andere arresten De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit (30/59, EU:C:1961:2, blz. 40), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 29), Bouygues en Bouygues Télécom/Commissie (C-399/10 P en C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101) en Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22).

51 — Zie in die zin ook arrest P (C-6/12, EU:C:2013:525, punten 22-27).

52 — Zie arrest Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).

b) Selectiviteit van de afzonderlijke ongelijke behandelingen

86. Bijgevolg moet in het onderhavige geval om te beginnen worden onderzocht of de regeling inzake de afschrijving op de goodwill een ongelijke behandeling vormt die vreemd is aan het Oostenrijkse belastingstelsel. Vervolgens moet in voorkomend geval nog worden nagegaan of de begunstigde belastingplichtigen „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU zijn.

87. De verwijzende rechter acht een selectieve begunstiging door de onderhavige regeling in verschillende opzichten mogelijk, namelijk door de ongelijke behandeling van rechtspersonen ten opzichte van natuurlijke personen [zie hierna onder i)], van aan vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen die wel of niet in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen worden belast, [zie hierna onder ii)], en van belastingplichtigen met een binnenlandse deelneming die in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen worden belast, ten opzichte van dergelijke belastingplichtigen met een buitenlandse deelneming [zie hierna onder iii)].

88. Zodoende heeft de verwijzende rechter niet minder dan drie verschillende „normale" belastingregelingen als vertrekpunt gekozen. Vermoedt hij namelijk dat de selectiviteit van de afschrijving op de goodwill ligt in het feit dat enkel rechtspersonen maar niet natuurlijke personen hiervoor in aanmerking komen, dan gaat hij uit van het Oostenrijkse inkomstenbelastingrecht in zijn geheel beschouwd. Gaat de verwijzende rechter daarentegen uit van de begunstiging van ondernemingen die in de vennootschapsbelasting aan de belastingheffing naar het groepsinkomen zijn onderworpen, dan hanteert hij het vennootschapsbelastingrecht als referentiekader. Wanneer hij zich tot slot binnen de belastingheffing naar het groepsinkomen richt op de begunstiging van ondernemingen met binnenlandse deelnemingen ten opzichte van ondernemingen met buitenlandse deelnemingen, dan fungeert de regeling inzake de belastingheffing naar het groepsinkomen als normatief uitgangspunt. Bijgevolg verschilt het referentiekader naargelang de onderzochte ongelijke behandeling. Hieruit blijkt dat – zoals ook het Hof reeds in het Gibraltar-arrest heeft geconstateerd [53] – de bepaling van wat een „normale" belasting is, niet doorslaggevend kan zijn. Van belang is uitsluitend de beoordeling van de betrokken ongelijke behandeling.

i) Begunstiging van rechtspersonen

89. De eerste ongelijke behandeling die door de verwijzende rechter onder de loep wordt genomen, ligt hierin dat de afschrijving op de goodwill enkel ten goede kan komen aan rechtspersonen die zijn onderworpen aan het KStG 1988, maar niet aan natuurlijke personen die onder de Oostenrijkse wet op de inkomstenbelasting vallen.

90. Daartoe moeten natuurlijke en rechtspersonen zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

91. Om te beginnen verschillen de criteria naargelang de vergelijkbaarheid van de feitelijke en juridische situatie wordt beoordeeld in het kader van artikel 107, lid 1, VWEU dan wel uit het oogpunt van een fundamentele vrijheid. Terwijl wat de fundamentele vrijheden betreft de situatievergelijkbaarheid in het bijzonder in het belastingrecht volgens de rechtspraak in beginsel moet worden aangenomen [54], ligt dat anders voor de selectiviteit van belastingvoordelen. Anders dan bij de beperking van een fundamentele vrijheid betreft de selectiviteit namelijk in de regel een ongelijke

53 — Zie arrest Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 90, 91 en 131).

54 — Zie mijn conclusie in de zaak Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

behandeling van ondernemingen van dezelfde staat en niet een ongelijke behandeling van binnenlandse ten opzichte van buitenlandse ondernemingen. [55] Enkel wanneer benadeling van grensoverschrijdende situaties ten opzichte van zuiver binnenlandse situaties speelt, is overeenkomstig de opzet van de Verdragen een bijzonder strikte benadering geboden.

92. Naar deze maatstaf bevinden natuurlijke en rechtspersonen zich volgens het Oostenrijkse belastingstelsel niet in een vergelijkbare situatie. Naar Oostenrijks recht vallen natuurlijke en rechtspersonen namelijk ieder onder aparte belastingwetten die klaarblijkelijk nogal uiteenlopende voorschriften ter bepaling van de belastbare grondslag bevatten. Daarenboven bestaat een wezenlijk feitelijk verschil tussen deze twee categorieën hierin dat enkel rechtspersonen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, aandeelhouders hebben die delen in de inkomsten van de vennootschap en op hun beurt weer aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen.

93. De omstandigheid dat enkel rechtspersonen en niet ook natuurlijke personen aanspraak kunnen maken op de afschrijving op de goodwill vormt bijgevolg geen selectieve begunstiging van rechtspersonen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

ii) Begunstiging van fiscale groepen

94. Vervolgens rijst de vraag of de afschrijving op de goodwill een selectieve begunstiging inhoudt van vennootschappen die naar het groepsinkomen worden belast, ten opzichte van vennootschappen die niet volgens deze heffingsregeling worden belast.

95. De Republiek Oostenrijk acht beide categorieën ondernemingen niet vergelijkbaar op grond dat een toerekening van de resultaten van de dochtervennootschap enkel in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen plaatsvindt.

96. Volgens het doel en de opzet van de belastingheffing naar het groepsinkomen dient een moedervennootschap samen met haar deelnemende vennootschappen als één belastingplichtige te worden behandeld. Daartoe worden de door de juridisch zelfstandige dochtervennootschappen gerealiseerde resultaten geteld bij de resultaten van de moedervennootschap. In deze omstandigheden heeft het Hof reeds in het Papillon-arrest – met betrekking tot een beperking van de vrijheid van vestiging – in beginsel erkend dat in het kader van de groepsbelasting een behoefte kan bestaan om de waardering van deelnemingen anders te regelen dan buiten de groepsbelasting, teneinde dubbele verliesverrekening te voorkomen. [56] Dit moet a fortiori bij de beoordeling van de selectiviteit gelden. [57]

97. Bovendien heeft de verwijzende rechter uiteengezet dat de Oostenrijkse regeling inzake de afschrijving op de goodwill onder andere beoogt de verschillen tussen de verwerving van een vaste inrichting en de verwerving van een dochtervennootschap weg te nemen. [58] Terwijl in het eerste geval bij de verwerving van het vermogen van een vaste inrichting in beginsel de goodwill kan worden afgeschreven, is dit bij de verwerving van een deelneming in een juridisch zelfstandige vennootschap in de regel niet mogelijk. Doordat de Oostenrijkse belastingheffing naar het groepsinkomen in belastingrechtelijk opzicht de juridische zelfstandigheid van de verworven vennootschap door de toerekening van haar resultaat aan de moedervennootschap gedeeltelijk opheft, komt de verwerving van een deelneming evenwel in de buurt van de verwerving van een vaste inrichting. In zoverre bevinden deelnemingen in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen zich uit het oogpunt van het doel van de regeling in een andere juridische situatie dan deelnemingen die buiten de regeling van belastingheffing naar het groepsinkomen vallen.

55 — Zie arrest Spanje/Commissie (C-73/03, EU:C:2004:711, punt 28).

56 — Zie arrest Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punten 45-47).

57 — Zie punt 91 van deze conclusie.

58 — Zie punt 65 van deze conclusie.

98. Daarbij komt nog dat volgens IFN-Holding – hetgeen in voorkomend geval door de verwijzende rechter moet worden beoordeeld – elke vennootschap die een deelneming verwerft de keuze heeft om met de verworven vennootschap een fiscale groep te vormen en op deze wijze gebruik kan maken van de afschrijving op de goodwill. Besluit een vennootschap binnen deze context evenwel om geen fiscale groep te vormen, dan bevindt zij zich louter als gevolg van dit besluit niet in een vergelijkbare situatie.

99. Bijgevolg dient de regeling inzake de afschrijving op de goodwill evenmin op grond dat dit belastingvoordeel enkel openstaat voor vennootschappen die onderworpen zijn aan de belastingheffing naar het groepsinkomen, als selectief te worden beschouwd.

iii) Begunstiging van ondernemingen met binnenlandse deelnemingen

100. Tot slot zou de beperking van de afschrijving op de goodwill tot de verwerving van binnenlandse deelnemingen – welke, zoals hierboven is uiteengezet, reeds een inbreuk op de vrijheid van vestiging vormt [59] – bovendien een selectieve begunstiging kunnen inhouden ten opzichte van ondernemingen die buitenlandse deelnemingen verwerven.

101. Binnen deze context moeten om te beginnen ondernemingen die binnenlandse en ondernemingen die buitenlandse deelnemingen verwerven, zich in een vergelijkbare situatie bevinden en mag de begunstiging niet op grond van de aard en de algemene doelstellingen van het stelsel gerechtvaardigd zijn.

102. Deze vraag lijkt reeds te zijn beantwoord, voor zover zij betrekking heeft op deelnemingen in dochtervennootschappen in andere lidstaten. Zo werd bij het onderzoek van een inbreuk op de vrijheid van vestiging om te beginnen geconstateerd dat moedervennootschappen die een binnenlandse deelneming verwerven zich in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen die een deelneming in een andere lidstaat verwerven. [60] Voorts kon de ongelijke behandeling van de moedervennootschappen ook niet uit hoofde van de noodzaak van het behoud van de samenhang van het Oostenrijkse belastingstelsel worden gerechtvaardigd. [61]

103. Ik heb reeds in de zaak Presidente del Consiglio dei Ministri erop gewezen dat op grond van de criteria die in de rechtspraak zijn geformuleerd voor de beoordeling van de selectiviteit, inzake staatssteun in wezen dezelfde vragen rijzen als met betrekking tot de beoordeling van een inbreuk op de fundamentele vrijheden. Om bij de beoordeling tegenstrijdigheden tussen het recht inzake de fundamentele vrijheden en het recht inzake staatssteun te voorkomen, heb ik alsdan in overweging gegeven om in beide gevallen dezelfde maatstaven toe te passen. [62] Hierbij gaat het evenwel uitsluitend om gevallen waarin de selectiviteit van een steunmaatregel kan schuilen in de begunstiging van binnenlandse ten opzichte van buitenlandse situaties. In een dergelijke constellatie zou het namelijk niet logisch zijn om enerzijds een inbreuk op een fundamentele vrijheid te constateren en anderzijds gelet op het verbod van staatssteun vast te stellen dat de ongelijke behandeling in het kader van het nationale belastingstelsel gerechtvaardigd is. In zoverre gaat het om een uitzondering op het beginsel dat bij de beoordeling van de selectiviteit strengere eisen moeten gelden voor de constatering van de situatievergelijkbaarheid. [63]

59 — Zie de punten 33-70 van deze conclusie.

60 — Zie de punten 39-43 van deze conclusie.

61 — Zie de punten 44-69 van deze conclusie.

62 — Zie mijn conclusie in de zaak Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punt 134).

63 — Zie punt 91 van deze conclusie.

104. Bijgevolg is de afschrijving op de goodwill een begunstiging van ondernemingen die binnenlandse deelnemingen verwerven ten opzichte van ondernemingen die buitenlandse deelnemingen verwerven en zich daarbij in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. Deze ongelijke behandeling kan geen rechtvaardiging vinden in de basis- of hoofdbeginselen van het Oostenrijkse belastingstelsel. Bijgevolg moet de Oostenrijkse regeling inzake de afschrijving op de goodwill in zoverre op één lijn worden geplaatst met een subsidie in strikte zin.

105. Deze begunstiging kan evenwel enkel als selectief worden aangemerkt wanneer de begunstigde ondernemingen – dat wil zeggen die ondernemingen welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen binnenlandse deelnemingen verwerven – „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU zijn.

106. In het arrest Presidente del Consiglio dei Ministri is het Hof uitgegaan van de selectiviteit van een belastingregeling die tegelijk een inbreuk op een fundamenteel recht door de staat van ontvangst vormde, op grond dat enkel buitenlandse exploitanten van vliegtuigen en pleziervaartuigen aan de belasting onderworpen waren.[64] Zodoende heeft het Hof erkend dat de binnenlandse ondernemingen die tot een specifieke bedrijfstak behoren „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU zijn.

107. In het onderhavige geval gaat het evenwel om een beperking van een fundamentele vrijheid door de staat van herkomst. De Oostenrijkse regeling inzake de afschrijving op de goodwill begunstigt niet binnenlandse ondernemingen die tot een bepaalde bedrijfstak behoren ten opzichte van buitenlandse ondernemingen. De begunstiging komt veeleer neer op een subsidiëring van alle binnenlandse ondernemingen ongeacht hun bedrijfstak bij de verwerving van binnenlandse deelnemingen.

108. Het Gerecht heeft laatstelijk bij de beoordeling van twee besluiten inzake staatssteun die door de Commissie waren vastgesteld met betrekking tot de omgekeerde constellatie van de in het Spaanse belastingrecht ingevoerde beperking van de afschrijving op de goodwill tot de verwerving van *buitenlandse* deelnemingen, de selectiviteit van deze regeling ontkend. Ter motivering van zijn beslissing heeft het Gerecht erop gewezen dat de regeling in beginsel voor elke onderneming openstaat en geen enkele categorie ondernemingen uitsluit.[65] Het Hof zal in het kader van de hogere voorziening die de Commissie tegen de arresten van het Gerecht heeft ingesteld[66], wellicht oordelen of deze beslissing rechtmatig is.

109. Los van de vraag of zijn motivering in alle opzichten overtuigend is, is het Gerecht wel terecht ervan uitgegaan dat het moet gaan om een belastingregeling die – zoals het Hof in het Gibraltar-arrest heeft verklaard[67] – ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie aanduidt.

110. In het onderhavige geval is hiervan geen sprake.

111. In de eerste plaats blijkt nergens uit dat de Oostenrijkse regeling inzake de afschrijving op de goodwill bepaalde producties begunstigt. De verwerving van binnenlandse deelnemingen beperkt zich immers niet tot bepaalde bedrijfstakken, maar kan in beginsel in elke branche. In de tweede plaats blijkt voorts nergens uit dat enkel bepaalde ondernemingen van deze regeling gebruik kunnen maken.

64 — Arrest Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Zie arresten Banco Santander en Santusa/Commissie (T-399/11, EU:T:2014:938, punten 56-66) en Autogrill España/Commissie (T-219/10, EU:T:2014:939, punten 52-62).

66 — Zaken C-20/15 P (Commissie/Autogrill España) en C-21/15 P (Commissie/Banco Santander en Santusa).

67 — Zie arrest Commissie/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).

In een dergelijk geval zou het moeten gaan om duidelijk te onderscheiden afzonderlijke ondernemingen. Mijns inziens kan evenwel in beginsel elke onderneming een binnenlandse deelneming verwerven, zodat het van meet af aan onmogelijk is om afzonderlijke ondernemingen die van de Oostenrijkse regeling gebruik maken kunnen, aan te duiden.

112. Ik ben mij ervan bewust dat het Hof in een aantal gevallen een nogal ruime opvatting heeft gehanteerd van wat een op basis van hun specifieke eigenschappen bevoorrechte categorie is. Zo heeft het Hof bijvoorbeeld de categorie ondernemingen die in hoofdzaak stoffelijke goederen produceert [68] en de categorie ondernemingen die exporteert en bepaalde in de litigieuze bepalingen geregelde investeringen doet, uiteindelijk als bevoorrecht aangemerkt. [69]

113. In een te ruime opvatting van de selectiviteit van nationale regelingen schuilt evenwel het gevaar dat de in de artikelen 2 VWEU tot en met 6 VWEU opgenomen verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten en de Unie alsmede de verdeling van de interne bevoegdheid tussen het Europees Parlement en de Raad overeenkomstig artikel 14 VWEU enerzijds alsook de Commissie overeenkomstig artikel 17 VWEU anderzijds in het gedrang komt. Is sprake van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, dan heeft de Commissie immers krachtens artikel 107, lid 3, VWEU in de regel een ruime discretionaire bevoegdheid om te bepalen of en onder welke omstandigheden zij de in de lidstaten genomen beleidsbeslissingen al dan niet steunt, zonder dat zij krachtens de Verdragen op de betrokken beleidsterreinen autonoom regelgeving kan uitvaardigen.

114. In het bijzonder in het belastingrecht is evenwel de selectiviteit van een regeling het doorslaggevende criterium aangezien de overige voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU nagenoeg altijd zijn vervuld. Zo hoeft volgens vaste rechtspraak niet te worden vastgesteld of de betrokken staatssteun werkelijk de handel tussen lidstaten beïnvloedt en de mededinging daadwerkelijk vervalst, maar enkel te worden onderzocht of de steunmaatregel dat handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging kan vervalsen. [70] Hiertoe is het niet noodzakelijk dat de begunstigde ondernemingen zelf aan het handelsverkeer tussen de lidstaten deelnemen, aangezien het voldoende is dat zij dit in de toekomst zouden kunnen doen of dat hun buitenlandse concurrenten zouden kunnen proberen om op de binnenlandse markt uit te breiden. [71]

115. Daarom moet voorzichtig worden omgesprongen met het criterium van de selectiviteit van een nationale regeling. Betreft de regeling noch een of verschillende afzonderlijk identificeerbare bedrijfstakken die aan de hand van hun economische activiteit kunnen worden afgebakend, noch afzonderlijk identificeerbare ondernemingen zoals bepaald in artikel 107, lid 1, VWEU, dan kan in beginsel niet worden uitgegaan van de selectiviteit van de regeling.

116. Bijgevolg vormt in het onderhavige geval de beperking van de afschrijving op de goodwill tot de verwerving van binnenlandse deelnemingen geen begunstiging van „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

iv) Slotsom

117. Een regeling als § 9, lid 7, tweede volzin, KStG 1988 inzake de afschrijving op de goodwill in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen kan bijgevolg – doordat zij niet selectief is – niet als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt.

68 — Arrest Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Zie arrest Spanje/Commissie (C-501/00, EU:C:2004:438, punten 120-128).

70 — Zie onder andere arresten Italië/Commissie (C-372/97, EU:C:2004:234, punt 44), Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 78) en Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 65).

71 — Zie arresten Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punt 143) en Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 80).

3. Antwoord op de eerste prejudiciële vraag

118. De eerste prejudiciële vraag moet daarom aldus worden beantwoord dat een regeling als in casu volgens welke de afschrijving op de goodwill beperkt is tot de verwerving van binnenlandse deelnemingen door rechtspersonen in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen, niet in strijd is met artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU juncto artikel 107, lid 1, VWEU respectievelijk artikel 88, lid 3, derde volzin, EG juncto artikel 87, lid 1, EG.

V – **Conclusie**

119. Gelet op het voorgaande, geef ik het Hof in overweging de twee prejudiciële vragen van het Verwaltungsgerichtshof te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU juncto artikel 107, lid 1, VWEU en artikel 88, lid 3, derde volzin, EG juncto artikel 87, lid 1, EG staan niet in de weg aan een nationale maatregel als die in het hoofdgeding, volgens welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen de goodwill bij de verwerving van een binnenlandse deelneming wordt afgeschreven, waardoor de belastbare grondslag en de belastingdruk verlagen, terwijl een dergelijke afschrijving op de goodwill bij de verwerving van een deelneming in andere gevallen van de inkomsten- en vennootschapsbelasting niet is toegestaan.

2) Artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU en artikel 43 EG juncto artikel 48 EG staan in de weg aan een wettelijke regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke in het kader van de belastingheffing naar het groepsinkomen de goodwill bij de verwerving van een binnenlandse deelneming wordt afgeschreven, terwijl een dergelijke afschrijving op de goodwill bij de verwerving van een deelneming in een niet-ingezeten vennootschap niet is toegestaan.”