Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
av den 16 april 2015 [1]

Mål C-66/14

Finanzamt Linz
mot
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(begäran om förhandsavgörande från Verwaltungsgerichtshof (Österrike))

”Skattelagstiftning — Nationell bolagsskatt — Etableringsfrihet enligt artikel 49 FEUF och artikel 43 EG — Förbudet att genomföra stödåtgärder enligt artikel 108.3 tredje meningen FEUF och artikel 87.3 tredje meningen EG — Koncernbeskattning (österrikisk ’gruppbeskattning’) — Begränsning av goodwillavskrivningen till förvärv av andelar i företag med hemvist inom landet”

1. Variatio delectat (omväxling förnöjer). Efter det att domstolen tidigare behandlat de franska [2], de nederländska [3] och de brittiska [4] reglerna för beskattning av koncerner ur många olika synvinklar kommer det aktuella målet utan tvivel att ytterligare berika vår rättspraxis och tillfoga nya aspekter till denna.

2. Även enligt den österrikiska skattelagstiftningen är koncernbeskattning nämligen möjlig. Bolag i en koncern kan enligt denna behandlas som en enda skattskyldig – även om de är juridiskt åtskilda. Om nya företag tillkommer i en sådan koncern avskrivs den nyförvärvade andelens goodwillvärde. Detta innebär en kontinuerlig minskning av koncernens inkomster under en period på 15 år, en minskning som kan motsvara upp till hälften av köpeskillingen för andelen. Förvärv av utländska andelar är emellertid undantagna från denna regel liksom förvärv som genomförs av skattskyldiga som i egenskap av fysiska personer inte kan omfattas av reglerna för koncernbeskattning eller som i egenskap av juridiska personer som på egen begäran inte omfattas av dessa regler.

3. Republiken Österrikes högsta förvaltningsdomstol har nu ställt frågan huruvida dessa olika undantag är förenliga med unionsrätten. Den har två olika frågor som avser unionsrätten. För det första undrar den huruvida begränsningen av goodwillavskrivning till förvärv av andelar i företag inom landet som genomförs av bolag som omfattas av koncernbeskattning skulle kunna utgöra stöd vars genomförande i princip skulle vara förbjudet utan Europeiska kommissionens godkännande. För det andra anser den hänskjutande domstolen också att ett åsidosättande av etableringsfriheten är möjligt.

4. Domstolen har i förevarande mål ett enastående tillfälle att förklara förhållandet mellan de grundläggande friheterna och kontrollen av statliga stöd i den mån särbehandling i medlemsstaternas skattelagstiftning utgör föremål för förfaranden.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); se även det för närvarande anhängiggjorda målet Groupe Steria (C-386/14).

3 — Dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) och dom SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Dom ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), dom Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), dom Felixstowe Dock och Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200) och dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *De unionsrättsliga bestämmelserna*

5. I artikel 49 FEUF regleras etableringsfriheten enligt följande:

”Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.”

6. I artikel 54 FEUF regleras tillämpningsområdet för etableringsfriheten:

”Bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen ska vid tillämpningen av bestämmelserna i detta kapitel likställas med fysiska personer som är medborgare i medlemsstaterna.

Med ’bolag’ förstås bolag enligt civil- eller handelslagstiftning, inbegripet kooperativa sammanslutningar samt andra offentligrättsliga eller privaträttsliga juridiska personer, med undantag av sådana som inte drivs i vinstsyfte.”

7. Artiklarna 49 och 54 FEUF motsvarar artiklarna 43 EG och 48 EG, som gällde till den 30 november 2009.

8. Beträffande statligt stöd föreskrivs följande i artikel 107 FEUF:

”1. Om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

2. Förenligt med den inre marknaden är

…

3. Som förenligt med den inre marknaden kan anses

…”

9. Beträffande detta läggs följande till i artikel 108.3 FEUF:

”3. Kommissionen ska underrättas i så god tid att den kan yttra sig om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Om den anser att någon sådan plan inte är förenlig med den inre marknaden enligt artikel 107, ska den utan dröjsmål inleda det förfarande som anges i punkt 2. Medlemsstaten i fråga får inte genomföra åtgärden förrän detta förfarande lett till ett slutgiltigt beslut.”

10. Artiklarna 107 och 108 FEUF motsvarar artiklarna 87 EG och 88 EG, som gällde till den 30 november 2009.

B – *Nationell rätt*

11. I Republiken Österrike tas bolagsskatt ut på juridiska personers inkomster. Genom ”gruppbeskattningen” kan juridiska personer som ingår i en koncern låta beskatta sig tillsammans. Det skattepliktiga resultatet för alla bolag som ingår i gruppen beräknas på moderbolagsnivå och beskattas där inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper.

12. Både företag inom landet och företag utomlands kan ingå i en sådan skattegrupp. För utländska bolag beräknas dock inga vinster, utan – under vissa villkor – bara förluster.

13. För värderingen av andelarna inom en skattegrupp finns följande regel i 9 § stycke 7 i 1988 års österrikiska lag om bolagsskatt (Körperschaftsteuergesetz) i dess lydelse enligt 2005 års skattereformlag (Steuerreformgesetz) (nedan kallad KStG 1988):

”7) När vinsten beräknas är avskrivningar av det lägre delvärdet .. och realisationsförluster inte avdragsgilla när det gäller andelar i bolag som ingår i en skattegrupp. Om andelar förvärvas .. av ett bolag som ingår i en skattegrupp eller som utgör moderbolag i en sådan grupp .. i en rörelsedrivande och obegränsat skattskyldig juridisk person .. får goodwillavskrivning göras av det bolaget som ingår i skattegruppen respektive moderbolaget på följande sätt så snart den juridiska personen ingår i gruppen:

— Goodwillvärdet är den ägarandelsjusterade differensen mellan dels det handelsrättsliga egna kapitalet i den delägda juridiska personen plus dolda reserver i anläggningstillgångar med obegränsad nyttjandeperiod, dels den skattemässiga anskaffningskostnaden, dock högst 50 procent av denna anskaffningskostnad. Goodwillunderlaget skrivs av linjärt under 15 år.

…

— … Goodwillavskrivningen begränsas till den tid då den ingående juridiska personen … hör till företagsgruppen.

…

— Skattemässig aktivering av dessa femtondelar medför att det skattemässiga bokförda värdet minskar …”

14. I 10 § KStG 1988 finns en allmän bestämmelse om skatteneutralitet för andelar i utländska bolag som inte är begränsad till skattegrupper:

”2) Inkomstskatt för juridiska personer utgår inte på vinstandelar som härrör från internationella kvalificerade andelsinnehav. Ett internationellt kvalificerat andelsinnehav föreligger när skattskyldiga som omfattas av 7 § stycke 3 … i minst ett år utan avbrott bevisligen i form av kapitalandelar innehar minst en tiondel

a) i bolag som inte är hemmahörande i landet och är jämförbara med ett i landet hemmahörande kapitalbolag

…

3) I inkomsten ingår inte vinster, förluster eller andra värdeförändringar som härrör från internationella kvalificerade innehav i den mening som avses i punkt 2. … Skatteneutralitet för innehavet gäller inte i följande fall:

1. Den skattskyldige förklarar då inkomstdeklarationen för den juridiska personen lämnas in för det år då ett internationellt kvalificerat innehav förvärvades … att vinster, förluster och övriga värdeförändringar ska aktiveras skattemässigt (alternativ för skattemässig aktivering av innehav).

…”

II – **Det nationella målet**

15. Det nationella målet avser bolagsskatt för CEE Holding GmbH och dess efterträdare IFN Holding AG för åren 2006–2010.

16. Under nämnda år ingick de båda bolagen i en skattegrupp i den mening som avses i 9 § KStG 1988. År 2005 hade CEE Holding förvärvat samtliga andelar i det slovakiska bolaget HSF s.r.o. Sedan år 2008 var IFN Holding efterträdare till CEE Holding genom en fusion.

17. För andelarna i HSF gjorde CEE Holding och IFN Holding en årlig goodwillavskrivning på cirka 183 000 euro i enlighet med artikel 9 stycke 7 andra meningen KStG 1988 gällande. Finanzamt Linz godkände dock inte avskrivningarna, eftersom de bara är möjliga för andelar i obegränsat skattskyldiga juridiska personer. HSF hade emellertid sitt säte i Slovakien och är därför inte obegränsat skattskyldigt i Österrike.

18. Både IFN Holding och dess moderbolag, IFN Beteiligungs GmbH, överklagade de beslut som meddelades av Finanzamt Linz. De fick rätt i första instans, eftersom det fastslogs att 9 § stycke 7 andra meningen KStG 1988 stred mot etableringsfriheten. Finanzamt Linz har nu överklagat detta beslut till Verwaltungsgerichtshof.

III – **Förfarandet vid domstolen**

19. Verwaltungsgericht hänsköt den 11 februari 2014 följande frågor till domstolen i enlighet med artikel 267 FEUF:

”1. Utgör artikel 107 FEUF (tidigare artikel 87 EG) jämförd med artikel 108.3 FEUF (tidigare artikel 88.3 EG) hinder för nationella bestämmelser som inom ramen för reglerna om beskattning av skattegrupper tillåter goodwillavskrivning vid förvärv av andelar i företag med hemvist inom landet, varigenom beskattningsunderlaget och därmed den skatt som ska betalas minskar, medan en goodwillavskrivning enligt inkomst- och företagsbeskattningsreglerna inte är tillåten vid förvärv av andelar i andra fall?

2. Utgör artikel 49 FEUF (tidigare artikel 43 EG) jämförd med artikel 54 FEUF (tidigare artikel 48 EG) hinder mot att reglerna för beskattning av skattegrupper i en medlemsstats lagstiftning föreskriver att goodwillavskrivning får göras vid förvärv av andelar i företag med hemvist inom landet, medan sådan goodwillavskrivning inte medges vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist utanför landet (särskilt med säte i en annan medlemsstat)?”

20. IFN Holding, som var ytterligare deltagare i det nationella målet, Republiken Österrike och kommissionen inkom med skriftliga yttrandet i förfarandet vid domstolen i maj 2014.

IV – **Bedömning**

21. Den hänskjutande domstolen ifrågasätter av två skäl – etableringsfriheten och förbudet att genomföra stöd – att en lagstiftning såsom den österrikiska rörande goodwillavskrivning skulle vara förenlig med EU-rätten. För att besvara frågorna ska både EUF-fördraget och EG-fördraget tolkas, eftersom det nationella målet avser båda fördragens giltighetstid. För att göra texten mer lättläst ska jag emellertid i det följande genomgående bara citera bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

22. Innan tolkningsfrågorna kan besvaras, ska jag dock undersöka huruvida de kan tas upp till sakprövning.

A – *Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning*

23. Enligt IFN Holding och kommissionen kan den första tolkningsfrågan beträffande inverkan av bestämmelserna om statligt stöd inte prövas i sak, eftersom den inte behöver besvaras för att avgöra det nationella målet.

24. Enligt artikel 267 andra stycket FEUF ankommer det visserligen alltid på den nationella domstolen att bedöma om svaret på en fråga om tolkningen av unionsrätten är nödvändigt för att avgöra det nationella målet. Enligt fast rättspraxis kan domstolen emellertid vägra att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt, i synnerhet när det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen.[5]

25. Kommissionen anser att IFN Holding och dess moderbolag i det nationella målet inte kan göra gällande att den österrikiska bestämmelsen strider mot förbudet att genomföra stödåtgärder enligt artikel 108.3 tredje meningen FEUF, för att utnyttja bestämmelsen om goodwillavskrivning. En sådan rätt kan bara uppkomma om bestämmelsen strider mot etableringsfriheten. Det saknar därför betydelse för det nationella målet huruvida stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF föreligger.

26. Det är visserligen riktigt att en skattskyldig aldrig kan hänvisa till förbudet att genomföra stödåtgärder enligt artikel 108.3 tredje meningen FEUF för att utnyttja en skattefördel som utgör stöd till förmån för en annan skattskyldig.[6] Det innebär dock inte att frågan huruvida den österrikiska bestämmelsen i det aktuella fallet utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF saknar betydelse för avgörandet av det nationella målet. Huruvida en fråga om tolkningen av unionsrätten är avgörande för utgången i målet beror i princip inte på om begäran är till fördel för en viss part i det nationella målet, utan på om den påverkar utgången i målet.

27. Även om den hänskjutande domstolen inte själv förklarade närmare vilken betydelse den första tolkningsfrågan har för utgången i målet, vilket i princip krävs i artikel 94 c i rättegångsreglerna, är det dock uppenbart att frågan är relevant för utgången i det nationella målet. Den hänskjutande domstolen skulle nämligen kunna vara tvungen att neka den skattskyldiga personen en begärd skattefördel för att iaktta förbudet mot genomförande av stöd enligt artikel 108.3 tredje meningen

5 — Se dom Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punkt 17), dom Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 44) och dom FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punkt 45).

6 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80), dom Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43) och Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 51).

FEUF, trots att den österrikiska bestämmelsen eventuellt strider mot etableringsfriheten – vilket är föremålet för den andra tolkningsfrågan. Rättsverkan av att nationella stödåtgärder strider mot detta förbud mot genomförande av stöd är nämligen att stödåtgärderna blir olagliga,[7] vilket i princip får till följd att de är ogiltiga.[8]

28. IFN Holding anser dock att bolaget, om den österrikiska bestämmelsen utgör en stödåtgärd, inte får nekas goodwillavskrivning, om etableringsfriheten skulle tillåta en sådan avskrivning. De nationella domstolarna har enligt stödreglerna endast till uppgift att skydda enskildas rättigheter tills kommissionen har fattat beslut. Om den hänskjutande domstolen med den första tolkningsfrågan avser att med stöd av förbudet att genomföra stödåtgärder neka den skattskyldiga personen det rättsliga skydd som följer av etableringsfriheten överskrider den därför sina befogenheter.

29. Med ett sådant synsätt missförstås emellertid förbudet att genomföra stödåtgärder enligt artikel 108.3 tredje meningen FEUF. De nationella domstolarna har visserligen inte befogenhet att bedöma huruvida en stödåtgärd är förenlig med den inre marknaden enligt artikel 107.2 och 107.3 FEUF, eftersom detta är en uppgift enbart för kommissionen.[9] Det förhåller sig emellertid annorlunda med förbudet att genomföra stödåtgärder i artikel 108.3 tredje meningen FEUF. Den bestämmelsen har nämligen direkt verkan.[10] Det åligger därför den nationella domstolen att exempelvis besluta att den som tar emot olagligt stöd ska återbetala detta.[11] Förbudet att genomföra stödåtgärder kan följaktligen få negativa konsekvenser för enskilda, även om domstolen i sin praxis delvis har framhållit att de nationella domstolarna ska ”tillförsäkra” enskilda att följderna av ett åsidosättande av förbudet att genomföra stödåtgärder beaktas.[12]

30. Det framgår emellertid särskilt av senare rättspraxis att de nationella domstolarna allmänt och i stor omfattning ska iaktta förbudet att genomföra stödåtgärder,[13] och härvid också måste beakta unionens intressen fullt ut.[14] Den nationella domstolen ska därför – vilket jag tidigare förklarade i mitt förslag till avgörande i målet Presidente del Consiglio dei Ministri – inte bara säkerställa individuellt rättsskydd, utan göra allt för att i den nationella rätten genomföra förbudet mot stöd i artikel 108.3 tredje meningen FEUF.[15] Förbudet att genomföra stödåtgärder skulle därför också kunna anföras i samband med ett överklagande som det som är i fråga i det aktuella fallet och som avser utökat utnyttjande av en icke-anmäld stödåtgärd, för att på så sätt förhindra att kretsen av mottagare av olagligt stöd utvidgas.[16]

31. Den första tolkningsfrågan kan således tas upp till sakprövning.

7 — Dom Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 30) och dom Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 28).

8 — Se, bland annat, dom Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkterna 16 och17), dom van Calster m.fl. (C-261/01 och C-262/01, EU:C:2003:571, punkt 63), dom Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 41) och dom CELF et ministre de la Culture et de la Communication(C-199/06, EU:C:2008:79, punkt 40).

9 — Se, bland annat, dom Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkt 14), dom Lornoy m.fl. (C-17/91, EU:C:1992:514, punkt 30), dom van Calster m.fl. (C-261/01 och C-262/01, EU:C:2003:571, punkt 75) och dom Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 27).

10 — Se, bland annat, dom Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkterna 11 och 13), dom Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 26) och domTransalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 41).

11 — Se, bland annat, dom Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkterna 33–36 och där angiven rättspraxis).

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

13 — Se dom CELF et ministre de la Culture et de la Communication (C-199/06, EU:C:2008:79, punkt 41) och dom Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 29).

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

15 — Se mitt förslag till avgörande Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punkterna 119–122).

16 — Se, för ett liknande resonemang, dom Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 49).

32. Det har dock visat sig att den första tolkningsfrågan bara är relevant för det nationella målet om domstolen fastslår att den österrikiska bestämmelsen strider mot etableringsfriheten, vilket den andra tolkningsfrågan avser. Bara då uppkommer i det nationella målet över huvud taget frågan huruvida goodwillavskrivning ska beviljas de skattskyldiga med stöd av artikel 49 FEUF, eller om den ändå ska nekas i enlighet med artikel 108.3 tredje meningen FEUF. Jag ska därför först undersöka den andra tolkningsfrågan.

B – *Åsidosättande av etableringsfriheten*

33. Därmed ska det till att börja med undersökas huruvida en bestämmelse som den aktuella som i samband med gruppbeskattning tillåter goodwillavskrivning bara när det gäller andelar i bolag hemmahörande i landet strider mot artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF.

1. Inskränkning av etableringsfriheten

34. Enligt artikel 49 första stycket andra meningen FEUF och artikel 54 FEUF ska inskränkningar i rätten för bolag i en medlemsstat att bilda dotterbolag i en annan medlemsstat i princip förbjudas.

35. Enligt fast rättspraxis ska det därmed vara förbjudet inte bara för den mottagande medlemsstaten utan också för ursprungsstaten att hindra ett bolag från att etablera sig i en annan medlemsstat.[17] Ett sådant hinder kan anses föreligga när ett i landet hemmahörande moderbolag som har ett dotterbolag hemmahörande utomlands behandlas mer oförmånligt än ett bolag med ett dotterbolag hemmahörande i landet.[18]

36. I det aktuella fallet framgår det av 9 § stycke 7 andra meningen KStG 1988 att ett österrikiskt bolag i samband med gruppbeskattning vid förvärv av en andel i ett annat bolag bara har rätt till en skattefördel i form av goodwillavskrivning om det förvärvade bolaget är obegränsat skattskyldigt i Österrike, alltså har hemvist i landet. En sådan avskrivning är däremot inte möjlig när det förvärvade bolaget har hemvist i en annan medlemsstat. En sådan särbehandling hindrar förvärv av andelar i dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat. Eftersom förvärvet av en sådan andel inom ramen för etableringsrätten ska jämställas med bildande av ett dotterbolag,[19] hindrar den österrikiska bestämmelsen således bolaget från att etablera sina bolag i en annan medlemsstat.

37. Republiken Österrike kan inte ifrågasätta skattefördelen i form av goodwillavskrivning genom att förklara att också ett negativt goodwillvärde som kan öka vinsten och därmed utgör en nackdel i skattehänseende är möjligt. För det första hindrar en sådan möjlighet inte att en skattefördel ändå existerar i händelse av ett positivt goodwillvärde. För det andra följer det av definitionen av goodwillvärdet som skillnaden mellan det egna kapitalet plus vissa vilande reserver och anskaffningskostnaderna enligt 9 § stycke 7 andra meningen första strecksatsen KStG 1988 att ett negativt goodwillvärde bara uppkommer när köpeskillingen – enkelt uttryckt – är lägre än den behållning som kan förväntas vid en omedelbar likvidation av bolaget. Ett negativt goodwillvärde tyder därför på att förväntningarna på avkastningen är negativa beträffande det förvärvade bolaget. Ett förvärv av ett sådant bolag torde höra till undantagen.

38. Den aktuella bestämmelsen inskränker således etableringsfriheten för österrikiska bolag som de som är i fråga i det nationella målet.

17 — Se, bland annat, dom Daily Mail och General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punkt 16), dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 18).

18 — Se dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19) och dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 23).

19 — Se, för ett liknande resonemang, dom Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkterna 25–31).

2. Objektivt jämförbara situationer

39. Domstolen har i rättspraxis ibland utgått från att en särbehandling av ett moderbolag som har ett dotterbolag hemmahörande utomlands i förhållande till ett moderbolag med ett i landet hemmahörande dotterbolag är förenlig med etableringsfriheten om den avser situationer som inte är objektivt jämförbara med varandra. [20]

40. Domstolen har redan tidigare, i domen Rewe Zentralfinanz, fastslagit att moderbolag befinner sig i en jämförbar situation när det gäller deras förluster på grund av nerskrivningar av värdet på deras andelar i dotterbolagen, oavsett om det rör sig om andelar i företag hemmahörande i landet eller andelar i företag i en annan medlemsstat. [21] I det målet fastslog domstolen visserligen – bland annat – att vinsterna i dotterbolaget i inget av fallen var skattepliktiga för moderbolagen, något som i det aktuella målet inte gäller inom ramen för gruppbeskattningen, eftersom vinsterna i de i landet hemmahörande dotterbolagen där ska beskattas på moderbolagsnivå. Kommissionen har emellertid helt riktigt påpekat att goodwillavskrivningen i det aktuella fallet görs helt oberoende av om det i landet hemmahörande dotterbolaget över huvud taget genererar vinst. Huruvida vinsten i ett dotterbolag räknas in i moderbolagets inkomster spelar därför ingen roll för frågan huruvida situationerna är objektivt jämförbara när det gäller innehav i landet och utomlands i samband med den omtvistade bestämmelsen.

41. I domen X Holding fann domstolen också i samband med en bestämmelse om koncernbeskattning att det för att situationerna skulle anses vara objektivt jämförbara räckte att ett moderbolag söker komma i åtnjutande av de förmåner som beskattningssystemet ger både för dotterbolag som är hemmahörande utomlands och för dotterbolag hemmahörande i landet. [22] Om domstolen senast i domen Nordea Bank Danmark tycktes tillämpa strängare kriterier för objektivt jämförbara situationer när den fann att situationen för fasta driftsställen som är belägna i landet i princip inte är objektivt jämförbar med situationen för fasta driftsställen belägna utomlands, [23] tycks den enligt den senaste domen kommissionen/Förenade kungariket inte ha velat tillämpa dessa kriterier på dotterbolag. [24]

42. Republiken Österrike anser att situationerna inte är objektivt jämförbara, eftersom andelar i bolag hemmahörande utomlands i motsats till andelar i bolag hemmahörande i landet enligt 10 § KStG 1988 alltid ska behandlas neutralt i skattehänseende. Denna uppfattning kan dock endast prövas vid den följande prövningen av en grund för motivering av den aktuella inskränkningen i etableringsfriheten. Olika behandling av i landet och utomlands hemmahörande dotterbolag på grund av sambanden i en medlemsstats skattesystem kan bara vara tillåten under de villkor som har uppställts i rättspraxis för rättfärdigandegrunden ”upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang”.

43. Den aktuella skillnaden i behandling av förvärv av dotterbolag hemmahörande i utomlands är således inte förenlig med etableringsfriheten, eftersom den skulle avse en situation som inte var objektivt jämförbar med en situation inom landet.

20 — Se, bland annat, dom Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkterna 32–36), dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20) och dom SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28); se däremot även bland annat dom ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punkterna 23–30), dom Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkterna 34 och 35) och dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50, punkterna 23 och 24), i vilka ingen sådan möjlighet nämns.

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

22 — Se dom X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24).

23 — Se dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24).

24 — Se dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50) mot bakgrund av mitt förslag till avgörande i det målet (EU:C:2014:2321, punkterna 25 och 26).

3. Huruvida bestämmelsen är berättigad

44. En inskränkning i etableringsfriheten kan dock motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. [25]

45. Domstolen har i fast praxis slagit fast att medlemsstaterna får inskränka de grundläggande friheterna för att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet. [26]

46. För detta måste ett direkt samband mellan en skattefördel och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag fastställas. [27] Detta måste alltid ske med avseende på samma skattskyldiga person och i samband med samma skatt. [28] I en sådan situation kan en person som har rätt till en grundläggande frihet nekas en skattefördel, om vederbörande inte också påförs den skatt som i medlemsstatens skattesystem är oskiljbart förknippad med den begärda skattefördelen. En ”otillbörlig” skattefördel får följaktligen förhindras. [29]

47. Bedömningen av huruvida sambandet är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande skatteregeln. [30] Ett villkor för att ett direkt samband ska anses föreligga är åtminstone att skattefördelen betingas av ett skatteuttag. Det får alltså inte vara möjligt enligt medlemsstatens skattesystem att uppnå skattefördelen utan att skatt påförs. [31]

48. På samma sätt kräver domstolen att det ska finnas ett direkt samband också i mervärdesskattelagstiftningen för att fastställa att en leverans av varor eller en tjänst sker ”mot ersättning”, [32] alltså med en motprestation och därmed ska beskattas. [33] Generaladvokaten Mengozzi hade därför rätt när han talade om en ”exakt kompensationseffekt” som inom ramen för rättfärdigandegrunden ”upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang” måste fastställas i förhållandet mellan en skattefördel och skatteuttag. [34] I medlemsstatens skattesystem måste skattefördelen alltså vara statens ”motprestation” för ett visst skatteuttag.

49. I förevarande mål har en rad skatteuttag i det österrikiska skattesystemet anförts som skulle kunna utgöra en ”motprestation” för skattefördelen i form av goodwillavskrivning.

25 — Se, bland annat, dom Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punkt 33), dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 33) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23).

26 — Se, bland annat, dom Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 28), dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), dom Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 68), dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 43), dom SCA Group Holding m.fl. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 33) och dom Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 48).

27 — Se dom Svensson och Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punkt 18), dom ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 29), dom Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 62), dom Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 58) och dom kommissionen/Tyskland (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 36).

28 — Se, bland annat, dom Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 57), dom Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punkt 30), dom DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 47) och dom Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 49); se, beträffande undantag från denna princip, bland annat dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkterna 45 och 46) och dom Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkterna 47–49); se dessutom mitt förslag till avgörande Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punkterna 50–65).

29 — Se dom kommissionen/Ungern (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 75).

30 — Se dom Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punkt 39), dom Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 47) och dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 92); se, för ett liknande resonemang, dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 43).

31 — Se, för ett liknande resonemang, dom Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 73), dom kommissionen/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, punkt 39), dom kommissionen/Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 87), dom Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 52), dom Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 93) och dom Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 51).

32 — Se artikel 2.1 a och c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) och artikel 2.1 i det tidigare gällande rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

33 — Se, bland annat, dom Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punkterna 13–20) och dom Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punkterna 12–17); se även generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

34 — Generaladvokaten Mengozzis förslag till avgörande Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, punkt 56).

a) Hänförande av dotterbolagets vinst

50. För det första anser Republiken Österrike att det finns ett direkt samband mellan goodwillavskrivningen och hänförandet av dotterbolagets resultat till moderbolaget i skattehänseende. Detta hänförande av resultatet skiljer sig nämligen åt beroende på om det rör sig om ett dotterbolag som är hemmahörande i landet eller ett dotterbolag hemmahörande utomlands. Dels hänförs vinsten för i landet hemmahörande dotterbolag, men inte vinsten för dotterbolag hemmahörande utomlands, till moderbolaget i skattehänseende, inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper, dels skulle förluster för dotterbolag hemmahörande i landet alltid hänföras till moderbolaget, men förluster för dotterbolag hemmahörande utomlands bara tillfälligt.

51. För bedömningen av skattesystemets inre sammanhang har endast ett visst skatteuttag betydelse. När resultatet hänförs skulle ett kompenserande skatteuttag därför bara vara möjligt när dotterbolagets vinst beskattas på moderbolagsnivå, eftersom hänförandet av förlusten utgör en skattefördel för moderbolaget.

52. Skatteuttaget på vinsten uppkommer visserligen hos samma skattskyldiga person, nämligen moderbolaget, och inom ramen för samma skatt, nämligen den österrikiska bolagsskatten. Att dotterbolaget genererar vinst som hänförs till moderbolaget är dock inte ett villkor för goodwillavskrivningen av andelen i ett dotterbolag enligt de österrikiska bestämmelserna om bolagsskatt.

53. Jag anser visserligen att blotta möjligheten till beskattning av en vinst kan utgöra skatteuttag inom ramen för skattesystemets inre sammanhang. [35] Men det kan i detta avseende inte heller fastslås att goodwillavskrivningen har ett direkt samband. Även när moderbolaget har ett dotterbolag som det själv har bildat, alltså inte förvärvat, hänförs nämligen dotterbolagets vinst till moderbolaget. I det fallet är en avskrivning av goodwillvärdet emellertid inte möjlig. Ett dotterbolags vinst hänförs således till moderbolaget oberoende av goodwillavskrivningen för andelen. Det finns såtillvida inget direkt samband mellan de båda enligt rättspraxis.

54. Detta blir ännu tydligare om man tänker på att hänförandet av ett dotterbolags vinst har ett direkt samband med en annan skattefördel än goodwillavskrivningen. Enligt rättspraxis finns det nämligen en ”logisk symmetri” i beaktandet av vinster och förluster. [36] Det finns därför ett direkt samband mellan hänförandet av ett dotterbolags vinst till dess moderbolag med hänsyn tagen också till detta dotterbolags förlust. Den omständigheten att endast i landet hemmahörande dotterbolags vinst hänförs till moderbolaget kan alltså endast motivera att i utlandet hemmahörande dotterbolags förluster bara under vissa villkor hänförs till moderbolaget inom ramen för den österrikiska gruppbeskattningen. [37]

55. När ett dotterbolags vinst hänförs till moderbolaget har det således inget direkt samband med avskrivningen av goodwillvärdet för andelen i dotterbolaget. Att i utlandet hemmahörande dotterbolags vinster inte hänförs till moderbolaget inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper kan följaktligen inte motivera inskränkningen.

35 — Se, för ett liknande resonemang, mitt förslag till avgörande X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkterna 49–55 och där angiven rättspraxis).

36 — Se dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkterna 65–69).

37 — Se, för ett liknande resonemang, dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) och dom kommissionen/Förenade kungariket (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) Skatteneutralitet för andelar i ett dotterbolag hemmahörande utomlands

56. Som ytterligare ett skäl till att inskränkningen skulle kunna vara nödvändig för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang har Republiken Österrike förklarat att andelar i bolag hemmahörande utomlands i stor utsträckning behandlas neutralt i skattehänseende, inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper. Enligt 10 § styckena 2 och 3 KStG 1988 beträffande internationella kvalificerade andelsinnehav beaktas varken vinst eller resultat av avyttringar eller värdeförändringar i samband med andelar i ett dotterbolag hemmahörande utomlands i skattehänseende.

57. En följd av denna neutrala behandling i skattehänseende är i synnerhet att ingen vinst ska beskattas vid en avyttring av en andel i ett dotterbolag hemmahörande utomlands. En beskattning av realisationsvinsten, vilken däremot görs för andelar i dotterbolag hemmahörande i landet, är dock nödvändig för att kompensera en tidigare goodwillavskrivning.

58. Tanken bakom Republiken Österrikes argument är att det ska råda symmetri mellan beskattningen av vinst och beaktandet av förluster, till vilket hänsyn också har tagits i rättspraxis vid flera tillfällen. [38] Särskilt i domen K slog domstolen fast att det kan finnas ett direkt samband mellan beaktandet av förluster som har uppkommit genom en investering och beskattningen av den vinst som har erhållits genom investeringen i den mening som avses med skattesystemets inre sammanhang. [39]

59. Det kan således för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang vara motiverat att neka en skattefördel i form av att en förlust beaktas – såsom den förevarande goodwillavskrivningen vid förvärv av en andel – när den skattskyldiga personen i fråga inte heller påförs skatt för den motsvarande vinsten – som realisationsvinsten i det aktuella fallet. Även det skattskyldiga IFN Holding medger att också en eventuell realisationsvinst ska beskattas, om goodwillavskrivning för dess andel i det utomlands hemmahörande bolaget beviljas.

60. Trots detta är en sådan motivering utesluten i det aktuella fallet.

61. I den österrikiska lagen om bolagsskatt anges en skattefördel i form av goodwillavskrivning och skatteuttag i form av beskattning av realisationsvinsten nämligen inte alls som villkor. Goodwillavskrivning kan inte heller utnyttjas när den skattskyldiga personen i enlighet med 10 § stycke 3 punkt 1 KStG 1988 utnyttjar sitt alternativ för skattemässig aktivering av innehav i ett företag hemmahörande utomlands och avyttringen av ett sådant innehav således beskattas. Om goodwillavskrivning för andelar i företag utomlands därmed enligt det österrikiska skattesystemet nekas, oberoende av om andelen behandlas neutralt i skattehänseende, är syftet med bestämmelsen uppenbarligen inte att upprätta ett samband mellan goodwillavskrivningen och andelens skatteneutralitet.

62. Även om man gjorde gällande detta syfte, i enlighet med Republiken Österrikes påståenden, skulle det vara nödvändigt att beakta fast rättspraxis enligt vilken en nationell bestämmelse bara kan anses vara ägnad att säkerställa förverkligandet av ett eftersträvat mål om den uppnår detta mål på ett sammanhängande och systematiskt sätt, [40] alltså om den är konsekvent. Detta krav är i vart fall inte uppfyllt på grund av valmöjligheten i 10 § stycke 3 punkt 1 KStG 1988. Mot bakgrund av det påstådda syftet med bestämmelsen skulle det inte vara konsekvent att fortfarande utesluta goodwillavskrivning när alternativet för skattemässig aktivering utnyttjas.

38 — Se, bland annat, dom Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45), dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 58) och dom Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkterna 32 och 33).

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

40 — Se bland annat dom Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, punkt 55), dom kommissionen/Italien (C-531/06, EU:C:2009:315, punkt 66), dom Blanco Pérez och Chao Gómez (C-570/07 och C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 94), dom Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, punkt 53) och dom Blanco et Fabretti (C-344/13 och C-367/13, EU:C:2014:2311, punkt 39).

63. Den skatteneutralitet som enligt österrikisk rätt i princip gäller för andelar i ett dotterbolag hemmahörande utomlands kan följaktligen inte heller motivera att goodwillavskrivning nekas för sådana andelar.

c) Jämställande av förvärv av fasta driftsställen och dotterbolag

64. Slutligen ska rättfärdigandegrunden ”upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang” dessutom bedömas mot bakgrund av det mål som Österrikes regering har knutit till sitt lagförslag avseende införande av goodwillavskrivning för dotterbolag hemmahörande i landet.

65. Enligt den hänskjutande domstolen är avsikten enligt detta att jämställa förvärv av en andel i ett rättsligt fristående dotterbolag med förvärv av ett rättsligt underordnat fast driftsställe. Medan en goodwillavskrivning generellt är möjlig vid förvärv av ett fast driftsställe enligt österrikisk rätt, skapas denna möjlighet för förvärv av dotterbolag också inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper genom den omtvistade bestämmelsen.

66. Mot bakgrund av detta syfte har Republiken Österrike anfört att en goodwillavskrivning för andelar i dotterbolag hemmahörande utomlands helt riktigt har nekats, eftersom goodwillavskrivning inte heller är möjlig vid förvärv av ett fast driftsställe utomlands. Detta gäller i varje fall när undantagandemetoden har avtalats i dubbelbeskattningsavtalet i fråga för det utomlands belägna driftsställets inkomster och följaktligen ingen österrikisk beskattningsrätt föreligger.

67. Oberoende av om syftet att jämställa förvärv av dotterbolag utomlands och fasta driftsställen belägna utomlands över huvud taget kan uppfylla kraven för rättfärdigandegrunden ”upprätthållande av skattesystemets inneboende sammanhang” är detta syfte dock i vart fall inte förverkligat på ett sammanhängande och systematiskt sätt, vilket krävs i rättspraxis.[41] Såsom IFN Holding helt riktigt har påpekat jämställs förvärven nämligen i synnerhet inte när ett utomlands beläget fast driftsställes inkomster enligt dubbelbeskattningsavtalet i fråga ska beskattas enligt avräkningsmetoden i Österrike. I det fallet beaktas en goodwillavskrivning också för fasta driftsställen utomlands, eftersom detta fasta driftsställes inkomster beskattas i Österrike – med avräkning av den utländska skatten. Den förevarande bestämmelsen gör emellertid inte uteslutande av goodwillavskrivning för andelar i dotterbolag hemmahörande utomlands beroende av om undantagandemetoden eller avräkningsmetoden har avtalats med dotterbolagets hemviststat för de fasta driftsställenas inkomster.

68. Rättfärdigandegrunden ”upprätthållande av det inre sammanhanget i medlemsstaternas skattesystem” kan således inte heller tillämpas när det gäller syftet att jämställa förvärv av en andel i ett rättsligt fristående dotterbolag med förvärv av ett rättsligt underordnat fast driftsställe.

d) Slutsats i denna del

69. Eftersom det inte går att finna några ytterligare rättfärdigandegrunder kan den förevarande inskränkningen i etableringsfriheten följaktligen inte motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

4. Svar på den andra tolkningsfrågan

70. Den andra tolkningsfrågan ska följaktligen besvaras så, att en bestämmelse som den förevarande som inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper tillåter goodwillavskrivning enbart för andelar i bolag hemmahörande i landet, strider mot artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF och mot artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG.

41 — Se punkt 62 ovan.

C – *Åsidosättande av förbudet att genomföra stödåtgärder*

71. Med den första frågan vill den hänskjutande domstolen vidare få klarhet i huruvida en bestämmelse som 9 § stycke 7 andra meningen KStG 1988 om goodwillavskrivning inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper strider mot förbudet att genomföra stödåtgärder enligt artikel 108.3 tredje meningen jämförd med artikel 107.1 FEUF. Eftersom det vad gäller den andra tolkningsfrågan har fastslagits att den österrikiska bestämmelsen strider mot etableringsfriheten, ska också den första tolkningsfrågan besvaras för att klarlägga huruvida de unionsrättsliga bestämmelserna slutligen ger en skattskyldig person som IFN Holding rätt att utnyttja goodwillskrivning. [42]

72. I artikel 108.3 tredje meningen FEUF föreskrivs att en medlemsstat inte får genomföra en planerad stödåtgärd förrän kommissionen har fattat slutgiltigt beslut. I ett sådant beslut ingår också ett förbud att genomföra stödåtgärder som en medlemsstat har infört efter sin anslutning till unionen och inte anmält. De båda sista villkoren är uppfyllda för bestämmelsen i 9 § stycke 7 andra meningen KStG 1988, eftersom den enligt den hänskjutande domstolen tillkännagavs i den österrikiska författningssamlingen år 2004 och inte heller anmäldes till kommissionen före tidpunkten för beslutet att begära ett förhandsavgörande.

73. Förbudet mot genomförande i artikel 108.3 tredje meningen FEUF skulle därmed utgöra hinder för den förevarande bestämmelsen om goodwillavskrivning i den mån den utgör stöd enligt definitionen i artikel 107.1 FEUF. För detta måste det vara frågan om en fördel i form av statliga åtgärder eller åtgärder som vidtas med hjälp av statliga medel [43] som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, i den mån de påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

1. Skattefördel

74. Även en skatteförmån som visserligen inte är förknippad med överföring av statliga medel, men som försätter den som gynnas i en mer fördelaktig situation än övriga skattskyldiga, omfattas av artikel 107.1 FEUF. [44]

75. Den förevarande bestämmelsen om goodwillavskrivning omfattas därför i princip av artikel 107.1 FEUF, eftersom den sänker beräkningsgrunden för den österrikiska bolagsskatten för vissa skattskyldiga under en period på 15 år och därmed medför lägre skatt under flera beskattningsperioder.

76. IFN Holding och Republiken Österrike har dock ifrågasatt att en fördel över huvud taget uppkommer i slutändan. En goodwillavskrivning inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper är visserligen möjlig enligt 9 § stycke 7 andra meningen KStG 1988, men samtidigt är då enligt första meningen i bestämmelsen en avskrivning av andelen på grund av andra värdeminskningar i efterhand utesluten.

42 — Se punkt 32 ovan.

43 — Se, bland annat, dom Spanien/kommissionen (C-342/96, EU:C:1999:210, punkt 41), dom Altmark Trans och Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, punkt 84) och dom Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

44 — Se, bland annat, dom Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14), dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72) och dom Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23).

77. Med ovanstående argument går det emellertid inte att motbevisa att goodwillavskrivningen som sådan utgör en skattefördel. Denna fördel upphävs inte genom att andra avskrivningar utesluts för en andel inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper. Då en goodwillavskrivning görs vid varje förvärv av en andel sker sådana värdeminskningar av andelar i efterhand endast i undantagsfall. Dessutom gäller uteslutandet av sådana avskrivningar inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper för samtliga andelar och inte bara för de andelar som ger rätt till goodwillavskrivning. Goodwillavskrivningen leder därför i särskilda fall till ett fördelaktigt undantag från huvudregeln.

78. Följaktligen ges en fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF genom den österrikiska bestämmelsen.

2. Fördelens selektivitet

79. Den hänskjutande domstolen har helt riktigt framför allt ifrågasatt huruvida ”vissa företag eller viss produktion [gynnas]” genom bestämmelsen i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och alltså ges en ”selektiv” fördel i den mening som avses i rättspraxis.

a) Selektivitet i skattelagstiftningen

80. Att pröva denna selektivitet bereder vissa problem när det gäller medlemsstaternas skattelagstiftning.

81. I rättspraxis har det vid upprepade tillfällen påpekats att en skatteregel inte är selektiv när den kan tillämpas på alla ekonomiska aktörer utan åtskillnad.[45] En regels selektivitet kan enligt rättspraxis inte fastställas enbart på grundval av den omständigheten att en skatteregel bara ger de företag som uppfyller villkoren en fördel.[46] Att selektivitet inte föreligger kan å andra sidan uppenbarligen inte alltid hävdas med motiveringen att alla ekonomiska aktörer utan åtskillnad kan utnyttja den fördelaktiga skatteregeln om de uppfyller villkoren i denna. I så fall skulle en skatteregel aldrig vara selektiv.

82. I rättspraxis har därför speciella villkor uppställts för att fastställa skattefördelars selektivitet. Det som till sist är avgörande är enligt rättspraxis huruvida villkoren för skattefördelen har valts på ett icke diskriminerande sätt enligt kriterierna i det nationella skattesystemet.[47] Jag ska för detta i ett första steg undersöka vilken som är den allmänna eller ”normala” skatteregeln i den berörda medlemsstaten. Med hjälp av denna allmänna eller ”normala” skatteregel ska jag sedan i ett andra steg bedöma om den fördel som ges genom den omtvistade skatteåtgärden är selektiv genom att den avviker från det allmänna systemet såtillvida som den gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer, vilka emellertid befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation vad gäller syftet med denna medlemsstats skatteregel.[48] Även om dessa villkor är uppfyllda kan den förmånliga behandlingen vara motiverad av systemets natur eller de allmänna syftena med systemet där de ingår, särskilt när en skatteregel är baserad direkt på det nationella skattesystemets grundläggande eller styrande principer.[49]

45 — Se dom Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35), dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73), dom 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39) och dom Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23).

46 — Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

47 — Se, för ett liknande resonemang, dom Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53).

48 — Se dom Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49), dom P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19) och dom Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35).

49 — Dom Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 65 och 69) och dom P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22); se, för ett liknande resonemang, också dom Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33), dom Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42), dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145) samt Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkterna 42 och 43).

83. En sådan likabehandlingsprövning är nödvändig för att fastställa huruvida skatteregler är selektiva, eftersom skattefördelar – till skillnad från subventioner i strikt mening i form av kontantförmåner – uppkommer inom ramen för ett skattesystem som företagen ständigt och nödvändigtvis omfattas av. Skattesystemen ger emellertid på många sätt fördelar som ofta bara tjänar till att förverkliga skattens exakta syfte. Fördelar som inte är subventioner i strikt mening kan emellertid bara klassificeras som stöd när de är av samma beskaffenhet och har samma effekter som subventioner i strikt mening. [50] Endast i det fall en medlemsstat alltså även utnyttjar sitt befintliga skattesystem som ett medel för att fördela kontantförmåner för syften som ligger utanför skattesystemet finns det tillräcklig anledning att jämställa dessa skattefördelar med subventioner i strikt mening. [51]

84. Av ovanstående följer emellertid också att en särbehandling som inte kan motiveras inom ramen för medlemsstatens skattesystem inte är tillräcklig för att fastställa att en skattefördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF är selektiv. En sådan fastställelse visar bara att skattebestämmelsen är av samma beskaffenhet och har samma effekter som subventioner i strikt mening.

85. Dessutom måste dock enligt artikel 107.1 FEUF de företag som gynnas av en subvention vara antingen ”vissa företag” eller ”viss produktion”. Därför fastslog domstolen särskilt i domen kommissionen och Spanien/Government Gibraltar och Förenade kungariket att en skatteregel måste kännetecknа de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori. [52] Efter likabehandlingsprövningen ska det följaktligen i ytterligare ett steg klarläggas huruvida den kategori av skattskyldiga som gynnas av en skatteregel är tillräckligt klart definierade företag eller produktion i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

b) Enskilda särbehandlingars selektiva karaktär

86. Jag ska således i det aktuella fallet till att börja med undersöka om bestämmelsen om goodwillavskrivning utgör särbehandling som inte har sin grund i det österrikiska skattesystemet, utan har andra syften än skatterättsliga. Därefter ska det eventuellt dessutom klarläggas huruvida de skattskyldiga som gynnas utgörs av ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

87. Den hänskjutande domstolen anser att en selektiv förmån genom den aktuella regeln är möjlig i flera avseenden, nämligen genom att juridiska personer och fysiska personer behandlas olika (se punkt i), genom att företag som är skyldiga att betala bolagsskatt inom och utanför gruppbeskattningen behandlas olika (se punkt ii) och genom att skattskyldiga inom gruppbeskattningen som har andelar i företag inom landet och skattskyldiga som har andelar i företag utomlands behandlas olika (se punkt iii).

88. Den hänskjutande domstolen valde därmed tre olika ”normala” skatteregler som grund. Om den nämligen antar att goodwillavskrivningen är selektiv, eftersom bara juridiska och inte fysiska personer har rätt till denna, väljer den hela den österrikiska lagstiftningen om vinstbeskattning som referenssystem. Om den däremot utgår från den omständigheten att de företag som omfattas av gruppbeskattning gynnas i samband med bolagsskatten, använder den hänskjutande domstolen regelverket för beskattning av juridiska personer som referenssystem. Om den slutligen vid gruppbeskattningen jämför gynnande av bolag med andelar i företag inom landet med bolag som har andelar i företag utomlands, måste bestämmelserna om gruppbeskattning användas som

50 — Se bland annat dom De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Höga myndigheten (30/59, EU:C:1961:2, s. 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 29), dom Bouygues och Bouygues Télécom/kommissionen m.fl. och kommissionen/Frankrike m.fl. (C-399/10 P och C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101) och dom Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

51 — Se, för ett liknande resonemang, dom P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkterna 22–27).

52 — Se dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

referenssystem. Beroende på vilken typ av särbehandling som undersöks är därmed olika referenssystem berörda. Av detta framgår det att bestämmelsen om ”normal” beskattning inte kan vara avgörande – vilket domstolen tidigare också fastslog i domen kommissionen och Spanien/Government Gibraltar och Förenade kungariket[53]. Ensamt avgörande är en prövning av respektive särbehandling.

i) Gynnande av juridiska personer

89. Den första typen av särbehandling som den hänskjutande domstolen har ifrågasatt består i att goodwillavskrivning bara kan utnyttjas av juridiska personer som omfattas av KStG 1988, men inte av fysiska personer som beskattas i enlighet med den österrikiska lagen om inkomstskatt.

90. För detta måste juridiska och fysiska personer befinna sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation.

91. Det ska till att börja med klarläggas att olika kriterier ska användas för att undersöka om personerna befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation inom ramen för artikel 107.1 FEUF å ena sidan, och inom ramen för en grundläggande frihet å den andra. Medan det särskilt i skatterättsliga mål normalt har fastslagits att situationerna är jämförbara enligt rättspraxis,[54] kan detsamma inte gälla för skattefördelars selektivitet. Till skillnad från en inskränkning i en grundläggande frihet innebär selektiviteten normalt att företag i samma stat behandlas olika, inte att företag hemmahörande i landet och företag hemmahörande utomlands behandlas olika.[55] Endast när gränsöverskridande situationer missgynnas jämfört med helt och hållet nationella situationer kräver fördragen i enlighet med sitt syfte en särskilt sträng behandling.

92. Utifrån detta kriterium befinner sig juridiska och fysiska personer inte i en jämförbar situation enligt det österrikiska skattesystemet. I den österrikiska rätten har nämligen juridiska och fysiska personer var sina skattelagar med regler för hur beräkningsgrunden ska bestämmas, och reglerna skiljer sig åt i många avseenden. Dessutom är en väsentlig faktisk skillnad mellan de båda kategorierna att bara juridiska personer som omfattas av bolagsskatt har andelsinnehavare som får del av bolagets inkomster och i sin tur omfattas av vinstbeskattning.

93. Den omständigheten att bara juridiska personer och inte fysiska personer kan utnyttja goodwillavskrivning utgör således inte någon selektiv fördel för juridiska personer i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

ii) Gynnande av skattegrupper

94. Härefter uppkommer frågan huruvida goodwillavskrivningen selektivt gynnar bolag som omfattas av gruppbeskattning i förhållande till bolag som beskattas utanför gruppbeskattningen.

95. Republiken Österrike anser att de båda grupperna av företag inte är jämförbara, eftersom dotterbolagets resultat bara kan hänföras till moderbolaget inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper.

53 — Se dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 90, 91 och 131).

54 — Se mitt förslag till avgörande Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

55 — Se dom Spanien/kommissionen (C-73/03, EU:C:2004:711, punkt 28).

96. Enligt gruppbeskattningens mening och syfte ska ett moderbolag tillsammans med sina andelar behandlas som en enda skattskyldig. För detta räknas det resultat som de rättsligt fristående dotterbolagen genererar samman med moderbolagets resultat. Under dessa omständigheter fastslog domstolen tidigare i domen Papillon – rörande en inskränkning i etableringsfriheten – att det inom ramen för koncernbeskattning kan finnas behov av att reglera bedömningen av andelar på annat sätt än utanför koncernbeskattningen för att förhindra dubbelt utnyttjande av förluster.[56] Detta måste i synnerhet gälla för bedömningen av selektivitet.[57]

97. Dessutom har den hänskjutande domstolen förklarat att ett av syftena med den österrikiska bestämmelsen om goodwillavskrivning är att jämställa förvärv av ett fast driftsställe med förvärv av ett dotterbolag.[58] Medan goodwillvärdet alltid kan skrivas av i det första fallet med förvärv av ett fast driftsställes tillgångar, är detta aldrig möjligt vid förvärv av en andel i ett rättsligt fristående bolag. Genom att den österrikiska gruppbeskattningen delvis upphäver det förvärvade bolagets i rättsligt hänseende fristående ställning genom att dess resultat hänförs till moderbolaget, kommer förvärv av en andel och förvärv av ett fast driftsställe emellertid närmare varandra. I detta avseende befinner sig, mot bakgrund av bestämmelsens syfte, andelar inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper i en annan rättslig situation än andelar utanför gruppbeskattningen.

98. IFN Holding har dessutom – vilket om nödvändigt ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva – gjort gällande att alla bolag som förvärvar en andel kan välja om det ska bilda en skattegrupp tillsammans med det förvärvade bolaget och därmed komma i åtnjutande av goodwillavskrivning. Om ett bolag mot denna bakgrund ändå bestämmer sig för att inte bilda en skattegrupp befinner det sig enbart på grund av detta beslut inte i en jämförbar situation.

99. Förevarande bestämmelse om goodwillavskrivning ska således inte heller klassificeras som selektiv, eftersom denna skattefördel bara är tillgänglig för bolag som omfattas av reglerna för beskattning av skattegrupper.

iii) Gynnande av bolag med andelar i företag inom landet

100. Slutligen skulle den begränsning av goodwillavskrivningen till förvärv av andelar i företag inom landet som ovan har konstaterats strida mot etableringsfriheten[59] dessutom kunna utgöra en selektiv fördel i förhållande till bolag som förvärvar andelar i företag utomlands.

101. Vidare måste bolag som förvärvar andelar i företag inom landet och utomlands för det första befinna sig i en jämförbar situation, och den förmånliga behandlingen skulle inte få vara motiverad av systemets natur eller allmänna syften.

102. Denna fråga tycks redan vara besvarad i den mån den avser andelar i dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater. Det har i samband med prövningen av åsidosättande av etableringsfriheten för det första konstaterats att moderbolag som förvärvar en andel i ett företag inom landet befinner sig i en situation som är jämförbar med den situation som moderbolag som förvärvar en andel i ett företag i en annan medlemsstat befinner sig i.[60] För det andra kunde skillnaden i behandling av moderbolagen inte heller motiveras av upprätthållandet av det inre sammanhanget i det österrikiska skattesystemet.[61]

56 — Se dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkterna 45–47).

57 — Se ovan punkt 91.

58 — Se ovan punkt 65.

59 — Se ovan, punkterna 33–70.

60 — Se ovan, punkterna 39–43.

61 — Se ovan, punkterna 44–69.

103. Jag påpekade tidigare i målet Presidente del Consiglio dei Ministri att, på grund av de kriterier som har uppställts för prövning av selektivitet, samma frågor uppkommer med avseende på bestämmelserna om statligt stöd som med avseende på de grundläggande rättigheterna vid prövning av åsidosättande av de grundläggande friheterna. Jag föreslog att samma måttstockar skulle tillämpas i båda fallen för att undvika motstridiga bedömningar.[62] Det rör sig dock enbart om fall där en stödåtgärds selektivitet kan grunda sig på att inhemska situationer gynnas i förhållande till utländska. Det skulle nämligen i en sådan situation inte vara rimligt att å ena sidan konstatera ett åsidosättande av en grundläggande frihet och att å andra sidan mot bakgrund av förbudet mot statligt stöd fastslå att olika behandling inom ramen för det nationella skattesystemet sker på goda grunder. Det rör sig i detta avseende om ett undantag från principen att man vid prövningen av selektivitet ska ställa högre krav när man fastställer att situationer är jämförbara.[63]

104. Den förevarande goodwillavskrivningen utgör följaktligen förmånlig behandling för bolag som förvärvar andelar i företag inom landet jämfört med bolag som förvärvar dotterbolag hemmahörande utomlands och därvid befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation. Denna skillnad i behandling är inte motiverad av grundläggande eller styrande principer i det österrikiska skattesystemet. Den österrikiska regeln för goodwillavskrivning ska i detta avseende jämställas med en subvention i strikt mening.

105. Den förmånliga behandlingen är emellertid bara selektiv om de gynnade företagen, det vill säga de bolag som förvärvar andelar i företag inom landet inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper, är ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

106. I domen Presidente del Consiglio dei Ministri utgick domstolen från att en skatteregel som samtidigt innebar att värdmedlemsstaten åsidosatte en grundläggande frihet var selektiv, eftersom bara utländska företag som bedrev verksamhet med luftfartyg och fritidsbåtar påfördes skatten.[64] Domstolen har därmed fastslagit att inhemska företag i en speciell bransch är ”vissa företag eller viss produktion” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

107. Det aktuella fallet gäller emellertid ursprungsstatens inskränkning av en grundläggande frihet. Genom den österrikiska bestämmelsen om goodwillavskrivning gynnas inte inhemska företag i en viss bransch i förhållande till utländska företag. Den förmånliga behandlingen består i stället i att förvärv av andelar i företag inom landet subventioneras för alla inhemska företag oberoende av vilken bransch de tillhör.

108. Tribunalen har senast, i samband med bedömning av två beslut om statligt stöd från kommissionen vilka meddelades beträffande den omvända situationen med begränsning av goodwillavskrivning till förvärv av andelar *utomlands* i den spanska skattelagstiftningen, slagit fast att denna bestämmelse inte är selektiv. Som motivering anförde tribunalen att bestämmelsen i princip är tillgänglig för alla företag och inte utesluter någon kategori av företag.[65] Domstolen har inom ramen för kommissionens överklagande av tribunalens domar[66] eventuellt att avgöra om detta beslut är lagenligt.

62 — Se mitt förslag till avgörande Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punkt 134).

63 — Se ovan punkt 91.

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

65 — Se dom Banco Santander och Santusa/kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938, punkterna 56–66) och dom Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939, punkterna 52–62).

66 — Mål C-20/15 P (kommissionen/Autogrill España) och C-21/15 P (kommissionen/Banco Santander och Santusa).

109. Oberoende av om tribunalens motivering kan godtas i varje avseende är dess utgångspunkt berättigad, nämligen att det genom motsvarande skatteregel – så som domstolen uttryckte det i domen kommissionen och Spanien/Government Gibraltar och Förenade kungariket[67] – ska krävas egenskaper som är specifika för företagen som en privilegierad kategori.

110. Detta har emellertid inte skett i förevarande fall.

111. Dels framgår det inte att den österrikiska regeln för goodwillavskrivning gynnar viss produktion. Förvärv av andelar i företag inom landet är nämligen inte begränsat till vissa branscher, utan torde i princip förekomma i alla branscher, dels framgår det inte heller att bara vissa företag kan dra nytta regeln. För detta ska det vara fråga om klart identifierbara enskilda företag. Förvärv av en andel i ett företag inom landet tycks mig dock vara potentiellt genomförbart för alla bolag, varför det redan från början är uteslutet att enskilda företag som drar nytta av den österrikiska regeln ska identifieras.

112. Jag är medveten om att domstolen i några fall har förespråkat en ganska vid tolkning när det gäller företag som gynnas utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori. Domstolen har till exempel fastslagit att företag som framför allt tillverkar materiella varor[68] och företag som bedriver exportverksamhet och gör vissa investeringar som avses i de omtvistade bestämmelserna[69] är sådana kategorier.

113. Risken med en alltför vid tolkning av nationella reglers selektivitet är dock att den uppdelning av befogenheterna mellan medlemsstaterna och unionen som stadgas i artiklarna 2–6 FEUF och uppdelningen av de interna befogenheterna mellan Europaparlamentet och rådet i enlighet med artikel 14 FEUF å ena sidan och kommissionen i enlighet med artikel 17 FEUF å den andra påverkas. Om stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF föreligger har kommissionen enligt artikel 107.3 FEUF i regel ett stort utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller frågan huruvida och under vilka omständigheter den, utan att enligt fördragen ha rätt att på egen hand utöva normativa befogenheter inom politikområdena i fråga, ska, eller ska inte, dela ansvaret för de politiska beslut som har fattats i medlemsstaterna.

114. Särskilt i skattelagstiftningen är emellertid en regels selektivitet det avgörande kriteriet, eftersom de övriga villkoren i artikel 107.1 FEUF nästan alltid är uppfyllda. Det behöver till exempel enligt fast rättspraxis inte styrkas att det omtvistade stödet faktiskt snedvrider konkurrensen och inte heller att handeln mellan medlemsstaterna faktiskt påverkas, utan det behöver bara undersökas huruvida stödåtgärden kan ha en sådan inverkan.[70] De gynnade företagen behöver inte ens själva delta i handeln mellan medlemsstaterna, eftersom det räcker att de skulle kunna göra det i framtiden eller att deras utländska konkurrenter skulle kunna försöka expandera till den inhemska marknaden.[71]

115. Kriteriet rörande nationella reglers selektivitet ska följaktligen användas med försiktighet. Om regeln varken avser en eller flera var för sig identifierbara branscher som kan avgränsas utifrån sin ekonomiska verksamhet eller var för sig identifierbara företag, vilket anges i artikel 107.1 FEUF, kan man i princip inte utgå från att regeln är selektiv.

116. Därför innebär inte heller begränsningen av goodwillavskrivningen till förvärv av andelar i företag inom landet att ”vissa företag eller viss produktion” gynnas i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

67 — Se dom kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

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

69 — Se dom Spanien/kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, punkterna 120–128).

70 — Se, bland annat, dom Italien/kommissionen (C-372/97, EU:C:2004:234, punkt 44), dom Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 78) och dom Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 65).

71 — Se dom Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 143) och dom Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 80).

iv) Slutsats i denna del

117. En bestämmelse som 9 § stycke 7 andra meningen KStG 1988 om goodwillavskrivning inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper kan därmed – eftersom den inte är selektiv – inte klassificeras som stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

3. Svar på den första tolkningsfrågan

118. Den första tolkningsfrågan ska följaktligen besvaras så, att en bestämmelse som den förevarande som inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper begränsar goodwillavskrivning till juridiska personers förvärv av andelar i företag inom landet inte strider mot artikel 108.3 tredje meningen FEUF jämförd med artikel 107.1 FEUF och artikel 88.3 tredje meningen EG jämförd med artikel 87.1 EG.

V – **Förslag till avgörande**

119. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna från Verwaltungsgerichtshof på följande sätt:

1. Artikel 108.3 tredje meningen FEUF jämförd med artikel 107.1 FEUF och artikel 88.3 tredje meningen EG jämförd med artikel 87.1 EG utgör inte hinder för nationella bestämmelser som de som är i fråga i det nationella målet vilka inom ramen för reglerna för beskattning av skattegrupper tillåter goodwillavskrivning vid förvärv av andelar i företag med hemvist inom landet, varigenom beskattningsunderlaget och därmed den skatt som ska betalas minskar, medan en goodwillavskrivning enligt inkomst- och företagsbeskattningsreglerna inte är tillåten vid förvärv av andelar i andra fall.

2. Artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF och artikel 43 EG jämförd med artikel 48 EG utgör hinder mot att reglerna för beskattning av skattegrupper i en medlemsstats lagstiftning föreskriver att goodwillavskrivning får göras vid förvärv av andelar i företag med hemvist inom landet, medan sådan goodwillavskrivning inte medges vid förvärv av andelar i juridiska personer med hemvist utanför landet.