Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

2. September 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Niederlassungsfreiheit — Richtlinie 90/435/EWG — Art. 4 Abs. 2 — Grenzüberschreitende Dividendenausschüttungen — Körperschaftsteuer — Konzernbesteuerung (französische ‚intégration fiscale') — Steuerbefreiung für von den Tochtergesellschaften eines steuerlichen Konzerns ausgeschüttete Dividenden — Sitzerfordernis — Dividendenausschüttungen gebietsfremder Tochtergesellschaften — Nicht abziehbare Ausgaben und Aufwendungen, die mit der Beteiligung zusammenhängen"

In der Rechtssache C-386/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour administrative d'appel de Versailles (Frankreich) mit Entscheidung vom 29. Juli 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 13. August 2014, in dem Verfahren

**Groupe Steria SCA**

gegen

**Ministère des Finances et des Comptes publics**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta, des Vizepräsidenten des Gerichtshofs K. Lenaerts (Berichterstatter) sowie der Richter J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev und C. Lycourgos,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: V. Tourrès, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. Mai 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Groupe Steria SCA, vertreten durch R. Schneider, avocat,

— der französischen Regierung, vertreten durch J.-S. Pilczer und D. Colas als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze, J. Möller und K. Petersen als Bevollmächtigte,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch M. de Ree und M. Bulterman als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. Kraehling als Bevollmächtigte im Beistand von S. Ford, Barrister,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch J.-F. Brakeland und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 11. Juni 2015

folgendes

## Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 49 AEUV.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Groupe Steria SCA und dem Ministère des Finances et des Comptes publics über dessen Weigerung, dieser Gesellschaft einen Teil der Körperschaftsteuer und der Zusatzabgaben zu dieser Steuer zu erstatten, die sie für die abgeschlossenen Geschäftsjahre 2005 bis 2008 entrichtet hatte und die der Besteuerung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen entsprachen, der ihren Ergebnissen aufgrund der von ihren Tochtergesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten als Frankreich bezogenen Dividenden hinzugerechnet worden war.

### Rechtlicher Rahmen

*Unionsrecht*

3 Art. 4 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 225, S. 6) in der durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 (ABl. L 7, S. 41) geänderten Fassung, die in dem Zeitraum galt, auf den sich der Ausgangsrechtsstreit bezieht, bestimmte:

„(1) Fließen einer Muttergesellschaft oder ihrer Betriebsstätte aufgrund ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft Gewinne zu, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft ausgeschüttet werden, so

— besteuern der Staat der Muttergesellschaft und der Staat der Betriebsstätte diese Gewinne entweder nicht oder

— lassen im Falle einer Besteuerung zu, dass die Muttergesellschaft und die Betriebsstätte auf die geschuldete Steuer den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft und jegliche Enkelgesellschaft für diesen Gewinn entrichtet, bis zur Höhe der entsprechenden Steuerschuld anrechnen können …

…

(2) Jeder Mitgliedstaat kann bestimmen, dass Kosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft und Minderwerte, die sich aufgrund der Ausschüttung ihrer Gewinne ergeben, nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Wenn in diesem Fall die mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten pauschal festgesetzt werden, darf der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen.“

4 Durch Art. 9 der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 345, S. 8) wurde die Richtlinie 90/435 aufgehoben.

*Französisches Recht*

5 Nach Art. 145 des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) ist das Schachtelprivileg auf Gesellschaften anwendbar, die der Körperschaftsteuer zum Normalsatz unterliegen und deren Beteiligungen mindestens 5 % des Kapitals der emittierenden Gesellschaft entsprechen.

6 Art. 216 CGI bestimmt im Hinblick auf die Erträge aus Beteiligungen:

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

Der in Abs. 1 genannte Anteil für Ausgaben und Aufwendungen wird einheitlich auf 5 % des Gesamtertrags aus den Beteiligungen einschließlich der Steuergutschrift festgelegt. Dieser Anteil darf im einzelnen Besteuerungszeitraum den Gesamtbetrag sämtlicher von der beteiligten Gesellschaft in demselben Zeitraum getätigter Ausgaben und Aufwendungen nicht übersteigen."

7 Hinsichtlich der Konzernbesteuerung bestimmt Art. 223 A CGI:

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

…

Mitglieder des Konzerns können nur Gesellschaften sein, die eingewilligt haben und deren Ergebnisse der Körperschaftsteuer nach den Bedingungen des allgemeinen Steuerrechts unterliegen. …"

8 Art. 223 B CGI sieht vor:

„Das Gesamtergebnis wird von der Muttergesellschaft durch algebraische Addition der nach den Bedingungen des allgemeinen Steuerrechts festgestellten Ergebnisse jeder Gesellschaft des Konzerns ermittelt …

Für die Ermittlung der Ergebnisse der vor dem 1. Januar 1993 beginnenden oder ab dem 31. Dezember 1998 abgeschlossenen Geschäftsjahre wird das Gesamtergebnis um den Anteil für Ausgaben und Aufwendungen gekürzt, der in ihre Ergebnisse durch eine Gesellschaft des Konzerns aufgrund ihrer Beteiligung an einer anderen Konzerngesellschaft einbezogen ist …

…"

## Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist die Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns im Sinne von Art. 223 A CGI. Steria, die eine Gesellschaft dieses Konzerns ist, hält selbst Beteiligungen von über 95 % an Tochtergesellschaften, die sowohl in Frankreich als auch in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind. Nach Art. 216 CGI sind die Dividenden, die Steria von ihren in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften bezogen hat, von ihrem Gesamtnettogewinn abgezogen worden, mit Ausnahme eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, der pauschal auf 5 % des Nettobetrags der

Dividenden festgelegt wurde (im Folgenden: Anteil für Ausgaben und Aufwendungen) und für die von der Muttergesellschaft getragenen Ausgaben und Aufwendungen steht, die sich auf deren Beteiligung an der Tochtergesellschaft, die diese Dividenden ausgeschüttet hat, beziehen.

10 Nachdem sie auf dieser Grundlage die Körperschaftsteuer und die zusätzlichen Beiträge zu dieser Steuer unaufgefordert entrichtet hatte, beantragte die Klägerin des Ausgangsverfahrens für die Jahre 2005 bis 2008 die Erstattung des Teils dieser Steuern, der dem Anteil für Ausgaben und Aufwendungen entspricht. Sie stützte ihren Antrag auf die Unvereinbarkeit der fraglichen nationalen Regelung mit Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV). In diesem Zusammenhang machte sie die unterschiedliche Behandlung zwischen den von einer Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns bezogenen Dividenden geltend, je nachdem, ob die Dividenden von Gesellschaften stammten, die selbst Mitglieder dieses steuerlichen Konzerns seien, was bedeute, dass diese ihren Sitz in Frankreich hätten, oder von Tochtergesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig seien. Die Dividenden seien nämlich nur im erstgenannten Fall vollständig von der Körperschaftsteuer befreit, aufgrund der Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zum Gewinn der Muttergesellschaft gemäß Art. 223 B CGI.

11 Da die Finanzverwaltung dem Antrag der Klägerin des Ausgangsverfahrens nicht stattgab, erhob diese Klage beim Tribunal administratif de Montreuil. Gegen deren Abweisung mit Urteil vom 4. Oktober 2012 legte die Klägerin des Ausgangsverfahrens Berufung bei der Cour administrative d'appel de Versailles ein.

12 Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass der Gerichtshof im Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) entschieden habe, dass die Art. 49 AEUV und 54 AEUV nicht den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstünden, die es einer Muttergesellschaft ermöglichten, mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine steuerliche Einheit zu bilden, die Bildung einer solchen steuerlichen Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft aber nicht zuließen, weil deren Gewinne nicht den Steuervorschriften dieses Mitgliedstaats unterlägen. In diesem Urteil sei jedoch nicht geprüft worden, ob alle den Gesellschaften eines steuerlichen Konzerns vorbehaltenen Vorteile mit dem Unionsrecht vereinbar seien.

13 Vor diesem Hintergrund hat die Cour administrative d'appel de Versailles beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) über die Niederlassungsfreiheit dahin auszulegen, dass er den Rechtsvorschriften zur französischen Konzernbesteuerung entgegensteht, die der Muttergesellschaft die Möglichkeit eröffnen, die Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zu neutralisieren, der pauschal auf 5 % des Nettobetrags nur derjenigen Dividenden festgelegt ist, die an diese Muttergesellschaft von den in den steuerlichen Konzern einbezogenen gebietsansässigen Gesellschaften ausgeschüttet werden, während der Muttergesellschaft dieses Recht aufgrund der genannten Rechtsvorschriften für diejenigen Dividenden versagt wird, die von ihren Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen?

## Zur Vorlagefrage

14 Art. 49 AEUV schreibt die Aufhebung von Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit vor. Auch wenn die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit ihrem Wortlaut nach die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat gewährleisten sollen, verbieten sie es ebenso, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer im Einklang mit seinen Rechtsvorschriften errichteten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (Urteil X, C-686/13, EU:C:2015:375, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

15 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs wird die Niederlassungsfreiheit behindert, wenn nach einer mitgliedstaatlichen Regelung eine gebietsansässige Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft oder eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat unterhält, gegenüber einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft im erstgenannten Mitgliedstaat in nachteiliger Weise steuerlich unterschiedlich behandelt wird (vgl. Urteil Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 19 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 Nach der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung werden die von einer gebietsansässigen Muttergesellschaft bezogenen und von einer Tochtergesellschaft, sei sie gebietsansässig oder gebietsfremd, stammenden Dividenden vom Nettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen, mit Ausnahme des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen. Die Ausgaben und Aufwendungen für Beteiligungen, die steuerbefreiten Dividenden zugrunde liegen, gelten nämlich als nicht abzugsfähig vom Gewinn der Muttergesellschaft.

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

18 Eine mitgliedstaatliche Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende hat daher zur Folge, dass die Dividenden, die von einer gebietsansässigen Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns bezogen werden und die von ihren Tochtergesellschaften ausgeschüttet wurden, die derselben Steuereinheit angehören, vollständig vom Nettogewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden und damit vollständig von der Körperschaftsteuer in diesem Mitgliedstaat befreit sind, wohingegen die Dividenden, die die Muttergesellschaft von dieser Steuereinheit nicht angehörenden Tochtergesellschaften bezieht, aufgrund der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zu ihrem Gewinn nur teilweise von der Körperschaftsteuer befreit sind.

19 Da nach einer solchen Regelung nur gebietsansässige Gesellschaften einem steuerlichen Konzern angehören können, ist der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuervorteil den Dividenden inländischen Ursprungs vorbehalten.

20 Dass eine Muttergesellschaft mit einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft diesen Vorteil nicht hat, kann es für diese Gesellschaft weniger attraktiv machen, von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch zu machen, und sie davon abhalten, in anderen Mitgliedstaaten Tochtergesellschaften zu gründen.

21 Diese Ungleichbehandlung ist nur dann mit den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. Urteil X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 20).

22 Dem Umstand, dass die von einer Muttergesellschaft bezogenen Dividenden, die in den Genuss der vollständigen Steuerbefreiung kommen, von Tochtergesellschaften eines steuerlichen Konzerns stammen, dem auch die betreffende Muttergesellschaft angehört, entspricht aber kein objektiver Unterschied in der Situation von Muttergesellschaften, der die festgestellte unterschiedliche Behandlung rechtfertigt (vgl. in diesem Sinne Urteile Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 23 bis 30, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 21 bis 24, und SCA Group Holding u. a., C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 29 bis 31). Denn hinsichtlich einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nach der die bezogenen Dividenden durch Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen zum Gewinn der Muttergesellschaft vollständig von der Steuer befreit werden, ist die Situation der Gesellschaften eines steuerlichen Konzerns mit der Situation von Gesellschaften, die einem solchen Konzern nicht angehören, insofern vergleichbar, als in beiden Fällen zum einen die Muttergesellschaft mit ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft verbundene Ausgaben und Aufwendungen trägt und zum anderen die von der

Tochtergesellschaft erzielten Gewinne, aus denen die ausgeschütteten Dividenden stammen, grundsätzlich von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder einer Kettenbesteuerung betroffen sein können (vgl. in diesem Sinne Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rn. 113, und Santander Asset Management SGIIC u. a., C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 42).

23 Zu prüfen ist außerdem, ob eine unterschiedliche Behandlung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.

24 Die französische und die niederländische Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs machen geltend, dass die Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen einen untrennbaren Bestandteil der Regelung zur Konzernbesteuerung darstelle, der durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sei, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

25 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 18 und 43), nachdem er darauf hingewiesen hatte, dass eine Regelung zur Konzernbesteuerung es insbesondere ermöglicht, die Gewinne und Verluste der in die steuerliche Einheit einbezogenen Gesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren und innerhalb der Gruppe getätigte Transaktionen steuerlich neutral zu halten, entschieden hat, dass die Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit der Regelung eines Mitgliedstaats, die es einer Muttergesellschaft ermöglicht, mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine steuerliche Einheit zu bilden, die Bildung einer solchen steuerlichen Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft aber nicht zulässt, weil deren Gewinne nicht den Steuervorschriften dieses Mitgliedstaats unterliegen, nicht entgegenstehen.

26 Der Ausschluss gebietsfremder Gesellschaften von einer solchen Regelung ist nach Auffassung des Gerichtshofs nämlich im Hinblick auf das Erfordernis gerechtfertigt, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Da die Muttergesellschaft nach Belieben entscheiden kann, eine steuerliche Einheit mit ihrer Tochtergesellschaft zu bilden, und es ihr ebenso freisteht, diese Einheit von einem Jahr zum anderen aufzulösen, liefe die Möglichkeit, eine gebietsfremde Tochtergesellschaft in die steuerliche Einheit einzubeziehen, darauf hinaus, dass die Muttergesellschaft die freie Wahl hätte, welches Steuersystem auf die Verluste ihrer Tochtergesellschaft anwendbar ist und wo die Verluste berücksichtigt werden (Urteil X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 31 bis 33).

27 Aus dem Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) lässt sich allerdings nicht ableiten, dass jede unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften eines steuerlichen Konzerns und von Gesellschaften, die einem solchen Konzern nicht angehören, mit Art. 49 AEUV vereinbar ist. Der Gerichtshof hat in diesem Urteil nämlich nur das Sitzerfordernis als Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Regelung zur Konzernbesteuerung geprüft und entschieden, dass dieses Erfordernis in Anbetracht dessen gerechtfertigt war, dass eine solche Regelung die Übertragung von Verlusten innerhalb des steuerlichen Konzerns ermöglicht.

28 In Bezug auf andere Steuervorteile als die Übertragung von Verlusten innerhalb des steuerlichen Konzerns ist daher, wie die Generalanwältin in Nr. 34 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, gesondert zu prüfen, ob ein Mitgliedstaat diese Vorteile den Gesellschaften eines steuerlichen Konzerns vorbehalten und sie daher in grenzüberschreitenden Situationen ausschließen kann.

29 Eine unterschiedliche Behandlung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende kann aber nicht mit dem Erfordernis gerechtfertigt werden, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren. Sie betrifft nämlich nur eingehende Dividenden, die von

gebietsansässigen Muttergesellschaften bezogen werden, so dass die Steuerhoheit ein und desselben Mitgliedstaats betroffen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 39 und 40).

30 Die französische und die deutsche Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs haben sich außerdem auf das Erfordernis berufen, die Kohärenz des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuersystems zu wahren.

31 Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann nur dann Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen wird, wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs anhand des Ziels der fraglichen Regelung beurteilt werden muss (Urteil Bouanich, C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 69 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Hierzu hat die französische Regierung vorgetragen, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuervorteil dem Ziel einer Gleichstellung des aus der Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften bestehenden Konzerns mit einem Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten entspreche.

33 Eine solche Gleichstellung verlangt zwar, dass die von der Muttergesellschaft an der Spitze eines steuerlichen Konzerns gehaltene Beteiligung am Kapital ihrer Tochtergesellschaften außer Ansatz bleibt, was verlangt, dass einzelne Transaktionen innerhalb des Konzerns steuerlich als inexistent betrachtet werden. Der Gerichtshof hat im Urteil Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 50) anerkannt, dass bei der Regelung zur Konzernbesteuerung ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem den Gesellschaften eines steuerlichen Konzerns gewährten Steuervorteil und einem steuerlichen Nachteil bestehen könne, der sich aus einer solchen Neutralisierung von Transaktionen innerhalb des Konzerns ergibt. In der Rechtssache, die diesem Urteil zugrunde lag, wurde die unmittelbare Berücksichtigung von Verlusten der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft dadurch ausgeglichen, dass im Rahmen eines steuerlichen Konzerns das Bestehen einer Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft außer Ansatz blieb, was es der Muttergesellschaft unmöglich machte, Rückstellungen für den Wertverlust ihrer Beteiligung an der Verluste erleidenden Tochtergesellschaft zu bilden (vgl. Urteile Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 48, und SCA Group Holding u. a., C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 34 und 35).

34 Anders als in dem Fall, der der Rechtssache, in der das Urteil Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659) ergangen ist, zugrunde lag, hat jedoch kein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der in Rn. 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung festgestellt werden können zwischen dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervorteil und einem steuerlichen Nachteil, der sich aus der Neutralisierung der konzerninternen Transaktionen ergibt.

35 Denn auch wenn die Neutralisierung der Hinzurechnung des Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, wie die französische Regierung vorträgt, aus der Gleichstellung des aus der Muttergesellschaft und ihren Tochtergesellschaften bestehenden Konzerns mit einem einzigen Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten folgt, entsteht der Muttergesellschaft an der Spitze eines steuerlichen Konzerns durch diese Neutralisierung kein steuerlicher Nachteil, sondern im Gegenteil, wie aus den Rn. 17 bis 19 des vorliegenden Urteils hervorgeht, der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuervorteil.

36 Daher kann der Argumentation mit dem Erfordernis einer Wahrung der Kohärenz des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuersystems nicht gefolgt werden.

37 Die französische und die deutsche Regierung machen schließlich darüber hinaus geltend, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuervorteil im Einklang stehe mit Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435, wonach die Mitgliedstaaten bestimmen können, dass Kosten der Beteiligung einer Muttergesellschaft an ihrer Tochtergesellschaft nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgesetzt werden können. Mit Art. 216 CGI werde diese Möglichkeit umgesetzt.

38 Auch dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden.

39 Nach ständiger Rechtsprechung darf nämlich von der den Mitgliedstaaten durch Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie 90/435 eingeräumten Möglichkeit nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrags, im vorliegenden Fall des Art. 49 AEUV, Gebrauch gemacht werden (vgl. Urteile Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, Rn. 26, Keller Holding, C-471/04, EU:C:2006:143, Rn. 45, und Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 46).

40 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zur Konzernbesteuerung entgegensteht, wonach bei der Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns die Hinzurechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, der pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden, die sie von den in den steuerlichen Konzern einbezogenen gebietsansässigen Gesellschaften erhält, festgelegt ist, neutralisiert wird, während ihr nach diesen Rechtsvorschriften eine solche Neutralisierung für diejenigen Dividenden versagt wird, die von ihren Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen.

## Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

**Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats zur Konzernbesteuerung entgegensteht, wonach bei der Muttergesellschaft eines steuerlichen Konzerns die Hinzurechnung eines Anteils für Ausgaben und Aufwendungen, der pauschal auf 5 % des Nettobetrags der Dividenden, die sie von den in den steuerlichen Konzern einbezogenen gebietsansässigen Gesellschaften erhält, festgelegt ist, neutralisiert wird, während ihr nach diesen Rechtsvorschriften eine solche Neutralisierung für diejenigen Dividenden versagt wird, die von ihren Tochtergesellschaften an sie ausgeschüttet werden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und die, wenn sie gebietsansässig wären, objektiv für die Wahl der Konzernbesteuerung in Betracht kämen.**

Unterschriften