

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

Juliane Kokott
vom 16. April 2015(1)

Rechtssache C-66/14

Finanzamt Linz
gegen
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs [Österreich])

„Steuerrecht – Nationale Körperschaftsteuer – Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und Art. 43 EG – Durchführungsverbot für Beihilfen gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV und Art. 87 Abs. 3 Satz 3 EG – Konzernbesteuerung (österreichische ‚Gruppenbesteuerung‘) – Begrenzung der Firmenwertabschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen“

1. *Variatio delectat.* Nachdem den Gerichtshof bereits die französischen(2), niederländischen(3) und britischen(4) Regelungen zur Besteuerung von Konzernen unter vielerlei Gesichtspunkten beschäftigt haben, wird das vorliegende Verfahren unsere Rechtsprechung zweifelsohne weiter bereichern und neue Aspekte hinzufügen.
2. Auch das österreichische Steuerrecht sieht nämlich die Möglichkeit einer Konzernbesteuerung vor. Gesellschaften eines Konzerns können danach – obwohl rechtlich getrennt – wie ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden. Erhält ein solcher Konzern neue Mitglieder, wird der sogenannte Firmenwert der neu erworbenen Beteiligung abgeschrieben. Das bedeutet in der Regel über einen Zeitraum von 15 Jahren eine stetige Minderung der Einkünfte des Konzerns, die bis zur Hälfte des Kaufpreises der Beteiligung ausmachen kann. Von dieser Regelung ausgeschlossen ist jedoch der Erwerb ausländischer Beteiligungen sowie der Erwerb durch Steuerpflichtige, die als natürliche Personen gezwungenermaßen oder als juristische Personen aus eigenem Entschluss den Regelungen zur Konzernbesteuerung nicht unterliegen.
3. Ob diese verschiedenen Ausschlüsse mit dem Unionsrecht vereinbar sind, stellt nun das oberste Verwaltungsgericht der Republik Österreich in Frage. Dabei sieht es zwei verschiedene unionsrechtliche Fragestellungen. Zum einen könnte die Begrenzung der Firmenwertabschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen durch Gesellschaften, die der Konzernbesteuerung unterliegen, eine Beihilfe darstellen, deren Durchführung ohne Genehmigung der Europäischen Kommission grundsätzlich verboten wäre. Zum anderen

hält das vorliegende Gericht auch einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit für möglich.

4. Dem Gerichtshof bietet sich in der vorliegenden Rechtssache die außergewöhnliche Gelegenheit, das Verhältnis zwischen den Grundfreiheiten und der Beihilfenkontrolle zu klären, soweit Ungleichbehandlungen im Steuerrecht der Mitgliedstaaten auf dem Prüfstand stehen.

I – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

5. Art. 49 AEUV gewährt die Niederlassungsfreiheit wie folgt:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.“

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.“

6. Art. 54 AEUV regelt zum Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit:

„Für die Anwendung dieses Kapitels stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind.“

Als Gesellschaften gelten die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.“

7. Die Art. 49 und 54 AEUV entsprechen den Art. 43 und 48 EG, die bis zum 30. November 2009 galten.

8. Zu den staatlichen Beihilfen bestimmt Art. 107 AEUV:

„(1) Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“

(2) Mit dem Binnenmarkt vereinbar sind:

...

(3) Als mit dem Binnenmarkt vereinbar können angesehen werden:

...“

9. Hierzu ergänzt Art. 108 Abs. 3 AEUV:

„(3) Die Kommission wird von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig unterrichtet, dass sie sich dazu äußern kann. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Artikel 107 mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Absatz 2 vorgesehene Verfahren ein. Der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.“

10. Die Art. 107 und 108 AEUV entsprechen den Art. 87 und 88 EG, die bis zum 30. November 2009 in Kraft waren.

B – Nationales Recht

11. Die Republik Österreich erhebt eine Körperschaftsteuer auf die Einkünfte juristischer Personen. Dabei bietet die „Gruppenbesteuerung“ juristischen Personen, die in einem Konzern verbunden sind, die Möglichkeit, sich gemeinsam besteuern zu lassen. Im Rahmen dieser Gruppenbesteuerung werden die steuerlichen Ergebnisse aller Gruppenmitglieder auf der Ebene der Konzernmutter verrechnet und dort besteuert.

12. Mitglied einer solchen steuerlichen Gruppe können sowohl inländische als auch ausländische Gesellschaften sein. Bei ausländischen Gesellschaften werden allerdings keine Gewinne, sondern lediglich – unter bestimmten Voraussetzungen – Verluste verrechnet.

13. Zur Bewertung der Beteiligungen innerhalb einer steuerlichen Gruppe trifft § 9 Abs. 7 des österreichischen Körperschaftsteuergesetzes 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 (im Folgenden: KStG 1988) folgende Regelung:

„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert ... und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung ... durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger ... an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft ... ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

– Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50 % dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

...

– ... Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft ... zur Unternehmensgruppe beschränkt.

...

– Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern ... den steuerlich maßgeblichen Buchwert.“

14. § 10 KStG 1988 enthält eine allgemeine Regelung zur Steuerneutralität von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, die nicht auf steuerliche Gruppen beschränkt ist:

„(2) Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige ... nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel beteiligt sind

a) an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

...

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. ... Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

1. Der Steuerpflichtige erklärt bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung ..., dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung).

...“

II – Ausgangsrechtsstreit

15. Der Ausgangsrechtsstreit betrifft die Körperschaftsteuer der CEE Holding GmbH und ihrer Rechtsnachfolgerin IFN-Holding AG für die Jahre 2006 bis 2010.

16. Die beiden Gesellschaften waren in jenen Jahren Mitglieder einer steuerlichen Gruppe im Sinne von § 9 KStG 1988. Im Jahr 2005 hatte die CEE Holding sämtliche Anteile an der slowakischen Gesellschaft HSF s.r.o. erworben. Seit dem Jahr 2008 war die IFN-Holding aufgrund einer Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der CEE Holding.

17. Im Hinblick auf die Anteile an der HSF machten CEE Holding und IFN-Holding eine jährliche Firmenwertabschreibung gemäß Art. 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 in Höhe von rund 183 000 Euro geltend. Das Finanzamt Linz erkannte die Abschreibungen jedoch nicht an, weil diese nur bei Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften möglich seien. Die HSF aber habe ihren Sitz in der Slowakei und sei deshalb in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

18. Gegen die entsprechenden Bescheide des Finanzamts Linz klagten sowohl IFN-Holding als auch ihre Muttergesellschaft, die IFN Beteiligungs GmbH. Sie bekamen in erster Instanz Recht, da ein Verstoß des Art. 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 gegen die Niederlassungsfreiheit festgestellt wurde. Hiergegen wendet sich nun das Finanzamt Linz vor dem Verwaltungsgerichtshof.

III – Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Der Verwaltungsgerichtshof hat dem Gerichtshof am 11. Februar 2014 gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen gestellt:

1. Steht Art. 107 AEUV (früher Art. 87 EG) in Verbindung mit Art. 108 Abs. 3 AEUV (früher Art. 88 Abs. 3 EG) einer nationalen Maßnahme entgegen, nach der eine – die Steuerbemessungsgrundlage und damit die Steuerlast verringernde – Firmenwertabschreibung bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung in anderen Fällen der Einkommens- und Körperschaftbesteuerung eine derartige Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist?
 2. Steht Art. 49 AEUV (früher Art. 43 EG) in Verbindung mit Art. 54 AEUV (früher Art. 48 EG) Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegen, nach denen bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung an einer nicht ansässigen Körperschaft (insbesondere mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat) eine derartige Firmenwertabschreibung nicht vorgenommen werden darf?
20. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben im Mai 2014 die mitbeteiligte Partei des Ausgangsrechtsstreits IFN-Holding, die Republik Österreich sowie die Kommission schriftliche Stellungnahmen eingereicht.

IV – Rechtliche Würdigung

21. Das vorliegende Gericht stellt die Vereinbarkeit einer Regelung wie der österreichischen zur Firmenwertabschreibung in zweierlei Hinsicht in Frage: zum einen in Bezug auf das Durchführungsverbot für Beihilfen, zum anderen im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit. Zur Beantwortung der Fragen ist sowohl der AEU-Vertrag als auch der EG-Vertrag auszulegen, da der Ausgangsrechtsstreit den Geltungszeitraum beider Verträge betrifft. Zur besseren Lesbarkeit werden im Folgenden jedoch grundsätzlich allein die Normen des AEU-Vertrags zitiert.

22. Bevor allerdings die Vorlagefragen beantwortet werden können, ist ihre Zulässigkeit zu prüfen.

A – Zulässigkeit

23. Nach Ansicht von IFN-Holding und der Kommission ist die erste Vorlagefrage zum Einfluss der Vorschriften über staatliche Beihilfen unzulässig, weil ihre Beantwortung zur Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht benötigt werde.

24. Gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV ist es zwar grundsätzlich Sache des nationalen Gerichts, zu beurteilen, ob die Beantwortung einer Frage zur Auslegung des Unionsrechts für den Erlass einer Entscheidung im Ausgangsrechtsstreit erforderlich ist. Nach ständiger Rechtsprechung kann der Gerichtshof jedoch die Beantwortung einer Vorlagefrage u. a. dann ablehnen, wenn die vom nationalen Gericht erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht⁽⁵⁾.

25. Nach Auffassung der Kommission können sich IFN-Holding und ihre Muttergesellschaft im Ausgangsrechtsstreit nicht auf einen etwaigen Verstoß der österreichischen Regelung gegen das Durchführungsverbot für Beihilfen gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV berufen, um ihrerseits die Regelung zur Firmenwertabschreibung in Anspruch zu nehmen. Ein solches Recht könne sich nur aus einem Verstoß der Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit ergeben. Deshalb sei es für den Ausgangsrechtsstreit

unerheblich, ob im vorliegenden Fall eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegt.

26. Zwar trifft es zu, dass sich ein Steuerpflichtiger grundsätzlich nicht auf das Durchführungsverbot gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV berufen kann, um seinerseits einen Steuervorteil in Anspruch zu nehmen, der zugunsten anderer Steuerpflichtiger eine Beihilfe darstellt(6). Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Frage, ob die österreichische Regelung im vorliegenden Fall eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt, ohne Einfluss auf die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits ist. Denn die Entscheidungserheblichkeit einer Frage zur Auslegung des Unionsrechts hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob sie dem Begehren einer bestimmten Partei des Ausgangsrechtsstreits entgegenkommt, sondern davon, ob sie Einfluss auf den Ausgang des Rechtsstreits hat.

27. Obwohl das vorlegende Gericht versäumt hat, die Entscheidungserheblichkeit der ersten Vorlagefrage selbst näher zu erläutern, wie es Art. 94 Buchst. c der Verfahrensordnung grundsätzlich verlangt, ist ihre Relevanz für den Ausgangsrechtsstreit doch offensichtlich. Denn das vorlegende Gericht könnte gezwungen sein, den Steuerpflichtigen trotz eines etwaigen Verstoßes der österreichischen Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit – der Gegenstand der zweiten Vorlagefrage ist – den begehrten Steuervorteil zu versagen, um dem Durchführungsverbot gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV zu entsprechen. Rechtsfolge eines Verstoßes nationaler Beihilfemaßnahmen gegen dieses Durchführungsverbot ist nämlich ihre Rechtswidrigkeit(7), die grundsätzlich ihre Ungültigkeit zur Folge hat(8).

28. IFN-Holding ist allerdings der Auffassung, dass ihr auch für den Fall, dass die österreichische Regelung eine Beihilfe darstellt, die Firmenwertabschreibung nicht versagt werden könne, sofern ihr die Niederlassungsfreiheit diese Abschreibung erlauben sollte. Denn die nationalen Gerichte hätten im Beihilfenrecht allein die Aufgabe, die Rechte eines Einzelnen bis zur Entscheidung der Kommission zu schützen. Wenn das vorlegende Gericht mit seiner ersten Vorlagefrage darauf abziele, dem Steuerpflichtigen aufgrund des Durchführungsverbots für Beihilfen den Rechtsschutz, der aus der Niederlassungsfreiheit folge, zu versagen, überschreite es daher seine Kompetenzen.

29. Eine solche Sichtweise missversteht jedoch den Regelungsgehalt des Durchführungsverbots gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Zwar sind die nationalen Gerichte nicht befugt, die Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt gemäß Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV zu beurteilen, weil dies allein Aufgabe der Kommission ist(9). Anders ist dies jedoch gerade im Hinblick auf das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV. Denn diese Vorschrift hat unmittelbare Wirkung(10). Das nationale Gericht ist deshalb z. B. gehalten, die Rückzahlung einer rechtswidrigen Beihilfe gegenüber deren Empfängern anzuordnen(11). Folglich können für den Einzelnen negative Konsequenzen aus dem Durchführungsverbot resultieren, auch wenn der Gerichtshof teilweise in seiner Rechtsprechung hervorgehoben hat, dass die nationalen Gerichte „zugunsten“ der Einzelnen die Konsequenzen aus einer Verletzung des Durchführungsverbots zu ziehen haben(12).

30. Wie insbesondere aber der jüngeren Rechtsprechung zu entnehmen ist, haben die nationalen Gerichte das Durchführungsverbot allgemein und umfassend zu beachten(13) und müssen dabei auch das Unionsinteresse voll berücksichtigen(14). Das nationale Gericht hat daher – wie ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri* dargelegt habe – nicht nur den Individualrechtsschutz zu gewährleisten, sondern alles zu tun, um das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV im nationalen Recht durchzusetzen(15). Das Durchführungsverbot könnte deshalb auch einem Klagebegehren wie dem vorliegenden entgegenzuhalten sein, das auf die

erweiterte Inanspruchnahme einer nicht angemeldeten Beihilfe gerichtet sein könnte, um so die Ausweitung des Kreises der Empfänger einer rechtswidrigen Beihilfe zu verhindern(16).

31. Somit ist die erste Vorlagefrage zulässig.

32. Allerdings hat sich gezeigt, dass die erste Vorlagefrage für den Ausgangsrechtsstreit nur dann relevant ist, wenn der Gerichtshof einen Verstoß der österreichischen Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit feststellen sollte, der Gegenstand der zweiten Vorlagefrage ist. Denn nur dann stellt sich im Ausgangsrechtsstreit überhaupt die Frage, ob den Steuerpflichtigen auf der Grundlage von Art. 49 AEUV die Firmenwertabschreibung zu gewähren oder gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV doch zu verwehren ist. Deshalb ist die zweite Vorlagefrage als Erstes zu untersuchen.

B – *Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit*

33. Damit ist zunächst zu prüfen, ob eine Regelung wie die vorliegende, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung nur im Hinblick auf inländische Beteiligungen zulässt, einen Verstoß gegen Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV darstellt.

1. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

34. Gemäß Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV und Art. 54 AEUV sind Beschränkungen der Gründung von Tochtergesellschaften durch Gesellschaften eines Mitgliedstaats in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich verboten.

35. Nach ständiger Rechtsprechung verbietet dies nicht nur dem Aufnahmestaat, sondern auch dem Herkunftsstaat, die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern(17). Eine solche Behinderung ist bei einer nachteiligen Ungleichbehandlung einer inländischen Muttergesellschaft mit einer ausländischen Tochtergesellschaft gegenüber einer solchen mit einer inländischen Tochtergesellschaft anzunehmen(18).

36. Im vorliegenden Fall ergibt sich aus § 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988, dass einer österreichischen Gesellschaft im Rahmen der Gruppenbesteuerung beim Erwerb einer Beteiligung an einer anderen Gesellschaft nur dann der steuerliche Vorteil einer Firmenwertabschreibung zusteht, wenn die erworbene Gesellschaft in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig, sie also im Inland ansässig ist. Eine solche Abschreibung ist hingegen nicht möglich, wenn die erworbene Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist. Diese Ungleichbehandlung behindert den Erwerb von Beteiligungen an Tochtergesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind. Da der Erwerb einer solchen Beteiligung im Rahmen der Niederlassungsfreiheit der Gründung einer Tochtergesellschaft gleichzustellen ist(19), behindert die österreichische Regelung somit die Niederlassung ihrer Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat.

37. Die Republik Österreich kann den steuerlichen Vorteil der Firmenwertabschreibung nicht durch ihren Vortrag in Frage stellen, dass auch die Möglichkeit eines negativen Firmenwerts bestehe, der den Gewinn erhöhend aufzulösen sei und damit einen steuerlichen Nachteil darstelle. Zum einen ändert eine solche Möglichkeit nichts daran, dass in den Fällen eines positiven Firmenwerts gleichwohl ein steuerlicher Vorteil existiert. Zum anderen folgt aus der Definition des Firmenwerts als Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital zuzüglich bestimmter stiller Reserven und den Anschaffungskosten gemäß § 9 Abs. 7 Satz 2 erster Gedankenstrich KStG 1988, dass ein negativer Firmenwert nur dann entsteht, wenn – vereinfacht gesagt – der Kaufpreis niedriger ist als der zu erwartende Erlös

bei einer sofortigen Liquidation der Gesellschaft. Ein negativer Firmenwert deutet deshalb darauf hin, dass die Ertragsersparungen für die erworbene Gesellschaft negativ sind. Der Erwerb einer solchen Gesellschaft dürfte die seltene Ausnahme sein.

38. Somit beschränkt die vorliegende Regelung die Niederlassungsfreiheit österreichischer Gesellschaften wie der des Ausgangsrechtsstreits.

2. Objektive Vergleichbarkeit der Situationen

39. Der Gerichtshof nimmt in seiner Rechtsprechung teilweise an, dass eine nachteilige ungleiche Behandlung einer Muttergesellschaft mit einer ausländischen Tochtergesellschaft gegenüber einer solchen mit einer inländischen Tochtergesellschaft mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind(20).

40. Bereits im Urteil *Rewe Zentralfinanz* hat der Gerichtshof festgestellt, dass sich Muttergesellschaften hinsichtlich ihrer Verluste aus Abschreibungen auf Beteiligungswerte an Tochtergesellschaften unabhängig davon, ob es sich um inländische oder Beteiligungen in einem anderen Mitgliedstaat handelt, in einer vergleichbaren Situation befinden(21). Zwar stellte der Gerichtshof dort – unter anderem – darauf ab, dass die Gewinne der Tochtergesellschaft in beiden Fällen nicht bei der Muttergesellschaft besteuert werden, was vorliegend im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht der Fall ist, weil dort eine Besteuerung der Gewinne der inländischen Tochtergesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft gerade vorgesehen ist. Die Kommission hat jedoch zu Recht darauf hingewiesen, dass die Firmenwertabschreibung im vorliegenden Fall völlig unabhängig davon erfolgt, ob die inländische Tochtergesellschaft überhaupt Gewinne erzielt. Die Zurechnung der Gewinne einer Tochtergesellschaft zu den Einkünften der Muttergesellschaft spielt deshalb für die objektive Vergleichbarkeit der Situation in- und ausländischer Beteiligungen im Rahmen der hier umstrittenen Regelung keine Rolle.

41. Darüber hinaus hat der Gerichtshof im Urteil *X Holding* ebenfalls bei einer Regelung zur Konzernbesteuerung für die Annahme objektiver Vergleichbarkeit der Situationen ausreichen lassen, dass eine Muttergesellschaft sowohl bei ausländischen als auch bei inländischen Tochtergesellschaften den Vorteil einer Steuerregelung anstrebt(22). Soweit der Gerichtshof zuletzt im Urteil *Nordea Bank Danmark* strengere Maßstäbe an die objektive Vergleichbarkeit der Situationen anzulegen schien, als er die Situation inländischer und ausländischer Betriebsstätten grundsätzlich nicht für objektiv vergleichbar hielt(23), scheint er diese Maßstäbe nach dem jüngsten Urteil *Kommission/Vereinigtes Königreich* nicht auf Tochtergesellschaften übertragen zu wollen(24).

42. Die Republik Österreich verneint demgegenüber eine objektive Vergleichbarkeit der Situationen, weil nach § 10 KStG 1988 ausländische Beteiligungen im Gegensatz zu inländischen Beteiligungen grundsätzlich steuerneutral behandelt werden. Dieser Gedanke kann jedoch nur im Rahmen der folgenden Prüfung eines Rechtfertigungsgrundes für die vorliegende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erörtert werden. Denn eine unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Tochtergesellschaften aufgrund der Zusammenhänge des Steuersystems eines Mitgliedstaats kann allein unter den Voraussetzungen zulässig sein, welche die Rechtsprechung für den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der steuerlichen Kohärenz aufgestellt hat.

43. Somit ist die vorliegende nachteilige ungleiche Behandlung des Erwerbs ausländischer Tochtergesellschaften nicht deshalb mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar, weil sie eine Situation beträfe, die nicht objektiv mit einer inländischen Situation vergleichbar wäre.

3. Rechtfertigung

44. Allerdings kann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein(25).

45. Der Gerichtshof erkennt in ständiger Rechtsprechung an, dass die Mitgliedstaaten zur Wahrung der Kohärenz ihres Steuersystems die Grundfreiheiten beschränken dürfen(26).

46. Dazu muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung festgestellt werden(27), und zwar grundsätzlich bei demselben Steuerpflichtigen und im Rahmen derselben Steuer (28). In einer solchen Konstellation kann dem Berechtigten einer Grundfreiheit der steuerliche Vorteil verwehrt werden, falls er auch nicht der Belastung unterliegt, die im Besteuerungssystem des Mitgliedstaats untrennbar mit dem begehrten steuerlichen Vorteil verbunden ist. Ein „ungerechtfertigter“ steuerlicher Vorteil darf somit verhindert werden (29).

47. Die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs zwischen dem Vorteil und der Belastung muss im Hinblick auf das mit der Steuerregelung verfolgte Ziel beurteilt werden(30). Zumindest setzt ein unmittelbarer Zusammenhang dabei voraus, dass der steuerliche Vorteil durch die steuerliche Belastung bedingt ist. Der steuerliche Vorteil darf also nach dem Steuersystem des Mitgliedstaats nicht ohne die steuerliche Belastung zu erlangen sein(31).

48. In gleicher Weise fordert der Gerichtshof einen unmittelbaren Zusammenhang auch im Mehrwertsteuerrecht für die Feststellung, dass eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung „gegen Entgelt“(32), also mit einer Gegenleistung erfolgt, und damit zu besteuern ist(33). Generalanwalt Mengozzi hat deshalb zu Recht von einer „konkreten Kompensationswirkung“ gesprochen, die im Rahmen des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung der steuerlichen Kohärenz im Verhältnis zwischen steuerlichem Vorteil und steuerlicher Belastung festgestellt werden muss(34). Der steuerliche Vorteil muss im Besteuerungssystem des Mitgliedstaats also die staatliche „Gegenleistung“ für eine bestimmte steuerliche Belastung sein.

49. Im vorliegenden Verfahren werden eine Reihe von steuerlichen Belastungen des österreichischen Steuersystems vorgetragen, für die der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung die „Gegenleistung“ darstellen könnte.

a) Zurechnung des Gewinns der Tochtergesellschaft

50. Als Erstes sieht die Republik Österreich einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Firmenwertabschreibung und der steuerlichen Zurechnung des Ergebnisses der Tochtergesellschaft zur Muttergesellschaft. Diese Ergebniszurechnung sei nämlich unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um eine inländische oder um eine ausländische Tochtergesellschaft handle. So werde zum einen nur der Gewinn inländischer Tochtergesellschaften, nicht aber der Gewinn ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung der Muttergesellschaft steuerlich zugerechnet. Zum anderen würden Verluste inländischer Tochtergesellschaften stets, Verluste ausländischer Tochtergesellschaften hingegen nur vorübergehend der Muttergesellschaft zugerechnet.

51. Für die Beurteilung steuerlicher Kohärenz ist allein eine bestimmte steuerliche Belastung von Bedeutung. Im Rahmen der Ergebniszurechnung könnte eine kompensierende Belastung deshalb nur in der Besteuerung des Gewinns der Tochtergesellschaft auf der Ebene der Muttergesellschaft gesehen werden, da die Verlustzurechnung bei der Muttergesellschaft selbst einen steuerlichen Vorteil darstellt.

52. Die Belastung der Gewinnzurechnung entsteht zwar bei demselben Steuerpflichtigen, nämlich der Muttergesellschaft, und im Rahmen derselben Steuer, nämlich der österreichischen Körperschaftsteuer. Allerdings ist die Firmenwertabschreibung der Beteiligung an einer Tochtergesellschaft nach dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht nicht dadurch bedingt, dass die Tochtergesellschaft Gewinne erzielt, die der Muttergesellschaft zugerechnet werden.

53. Zwar bin ich der Auffassung, dass auch die bloße Möglichkeit der Besteuerung eines Gewinns eine steuerliche Belastung im Rahmen der steuerlichen Kohärenz darstellen kann (35). Aber auch insoweit ist ein unmittelbarer Zusammenhang der Firmenwertabschreibung nicht festzustellen. Denn auch im Fall einer von der Muttergesellschaft im Inland selbst gegründeten, also nicht erworbenen Tochtergesellschaft erfolgt eine Zurechnung des Gewinns der Tochter. In diesem Fall ist aber mangels Erwerbs eine Abschreibung des Firmenwerts der Beteiligung nicht möglich. Die Zurechnung des Gewinns einer Tochtergesellschaft erfolgt somit unabhängig von der Firmenwertabschreibung der Beteiligung. Insoweit besteht zwischen beiden kein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der Rechtsprechung.

54. Dies wird noch deutlicher, wenn man bedenkt, dass die Zurechnung des Gewinns einer Tochtergesellschaft einen unmittelbaren Zusammenhang mit einem anderen steuerlichen Vorteil als der Firmenwertabschreibung aufweist. Nach der Rechtsprechung besteht nämlich eine „spiegelbildliche Logik“ der Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten(36). Deshalb besteht ein unmittelbarer Zusammenhang der Zurechnung des Gewinns einer Tochtergesellschaft zu ihrer Muttergesellschaft mit der Berücksichtigung auch des Verlusts dieser Tochtergesellschaft. Aus der Zurechnung des Gewinns nur inländischer Tochtergesellschaften kann sich also allein eine Rechtfertigung dafür ergeben, dass die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften nur unter bestimmten Bedingungen der Muttergesellschaft im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung zugerechnet werden(37).

55. Somit steht die Zurechnung des Gewinns einer Tochtergesellschaft nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Abschreibung des Firmenwerts der Beteiligung an ihr. Dass die Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht zugerechnet werden, vermag somit die vorliegende Beschränkung nicht zu rechtfertigen.

b) Steuerliche Neutralität der Beteiligung an ausländischer Tochtergesellschaft

56. Als weiteren Grund, der zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz die vorliegende Beschränkung erfordern könnte, führt die Republik Österreich an, dass Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung umfassend steuerlich neutral behandelt würden. Aufgrund der Regelung des § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 zu internationalen Schachtelbeteiligungen würden weder Erträge, noch Veräußerungsergebnisse, noch Wertveränderungen der Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft steuerlich berücksichtigt.

57. Folge dieser steuerneutralen Behandlung sei im Speziellen, dass bei der Veräußerung einer Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft kein Gewinn zu versteuern sei. Eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns, die im Gegensatz dazu bei Beteiligungen an inländischen Tochtergesellschaften erfolge, sei jedoch erforderlich, um eine zuvor erfolgte Firmenwertabschreibung zu kompensieren.

58. Hinter dem Vorbringen der Republik Österreich steht der Gedanke der Symmetrie zwischen der Besteuerung von Gewinnen und der Berücksichtigung von Verlusten, wie er

auch in der Rechtsprechung mehrfach Beachtung fand⁽³⁸⁾. Speziell im Urteil K hat der Gerichtshof anerkannt, dass zwischen der Berücksichtigung der durch eine Kapitalanlage entstandenen Verluste einerseits und der Besteuerung der mit ihr erzielten Gewinne andererseits ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der steuerlichen Kohärenz bestehen kann⁽³⁹⁾.

59. Somit kann es grundsätzlich zur Wahrung der steuerlichen Kohärenz gerechtfertigt sein, den steuerlichen Vorteil der Berücksichtigung eines Verlusts – wie der vorliegenden Firmenwertabschreibung beim Erwerb einer Beteiligung – zu verweigern, wenn der betreffende Steuerpflichtige auch nicht der Belastung einer Besteuerung des korrespondierenden Gewinns – wie vorliegend des Veräußerungsgewinns – unterliegt. Auch die Steuerpflichtige IFN-Holding gesteht zu, dass für den Fall der Gewährung der Firmenwertabschreibung für ihre ausländische Beteiligung auch ein etwaiger Veräußerungsgewinn besteuert werden müsste.

60. Gleichwohl ist im vorliegenden Fall eine solche Rechtfertigung ausgeschlossen.

61. Denn im österreichischen Körperschaftsteuerrecht ist eine Bedingung von steuerlichem Vorteil in Form der Firmenwertabschreibung und steuerlicher Belastung in Form der Besteuerung des Veräußerungsgewinns gar nicht vorgesehen. Die Firmenwertabschreibung kann nämlich auch dann nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige gemäß § 10 Abs. 3 Nr. 1 KStG 1988 seine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit einer ausländischen Beteiligung ausübt und somit die Veräußerung einer solchen Beteiligung besteuert wird. Wenn damit nach dem österreichischen Regelungssystem die Firmenwertabschreibung für ausländische Beteiligungen unabhängig davon versagt wird, ob diese Beteiligung steuerlich neutral behandelt wird, verfolgt die vorliegende Regelung erkennbar nicht das Ziel, zwischen der Versagung der Firmenwertabschreibung und der Steuerneutralität der Beteiligung einen Zusammenhang herzustellen.

62. Selbst wenn man dieses Ziel entsprechend dem Vortrag der Republik Österreich unterstellen würde, wäre die ständige Rechtsprechung zu beachten, der zufolge eine nationale Regelung nur dann als geeignet angesehen wird, die Erreichung eines angestrebten Ziels zu gewährleisten, wenn sie dieses Ziel in kohärenter und systematischer Weise erreicht⁽⁴⁰⁾, sie also folgerichtig ist. Jedenfalls diese Anforderung ist aufgrund des Optionsrechts des § 10 Abs. 3 Nr. 1 KStG 1988 nicht erfüllt. Denn es wäre vor dem Hintergrund des unterstellten Regelungsziels nicht kohärent, die Firmenwertabschreibung bei Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit weiterhin auszuschließen.

63. Folglich kann auch die nach österreichischem Recht grundsätzlich bestehende Steuerneutralität der Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht die Versagung einer Firmenwertabschreibung für solche Beteiligungen rechtfertigen.

c) Gleichstellung des Erwerbs von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften

64. Zuletzt ist der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der steuerlichen Kohärenz noch im Hinblick auf das Ziel zu beurteilen, das die österreichische Regierung mit ihrer Gesetzesvorlage zur Einführung einer Firmenwertabschreibung bei inländischen Tochtergesellschaften verbunden hat.

65. Nach den Angaben des vorliegenden Gerichts ist danach die Gleichstellung des Erwerbs einer Beteiligung an einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft mit dem Erwerb einer rechtlich unselbständigen Betriebsstätte bezweckt. Während nämlich beim Erwerb einer Betriebsstätte nach österreichischem Recht eine Abschreibung des

Firmenwerts allgemein möglich sei, werde diese Möglichkeit für den Erwerb einer Tochtergesellschaft durch die vorliegend umstrittene Regelung ebenso im Rahmen der Gruppenbesteuerung geschaffen.

66. Vor dem Hintergrund dieses Ziels argumentiert die Republik Österreich, dass eine Firmenwertabschreibung bei Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften zu Recht deshalb versagt werde, weil auch beim Erwerb einer ausländischen Betriebsstätte keine Firmenwertabschreibung möglich sei. Dies gelte jedenfalls dann, wenn im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellungsmethode für die Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte vereinbart sei und folglich insoweit kein österreichisches Besteuerungsrecht bestehe.

67. Unabhängig davon, ob das Ziel der Gleichstellung des Erwerbs in- und ausländischer Tochtergesellschaften und Betriebsstätten die Voraussetzungen des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung der steuerlichen Kohärenz überhaupt zu erfüllen vermag, ist dieses Ziel jedoch in jedem Fall nicht in kohärenter und systematischer Weise verwirklicht, wie es die Rechtsprechung verlangt(41). Denn wie IFN-Holding zu Recht betont hat, erfolgt eine Gleichstellung insbesondere dann nicht, wenn die Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen in Österreich nach der Anrechnungsmethode besteuert werden. In diesem Fall wird auch bei ausländischen Betriebsstätten eine Firmenwertabschreibung berücksichtigt, weil die Einkünfte dieser Betriebsstätte – unter Anrechnung der ausländischen Steuer – in Österreich besteuert werden. Die vorliegende Regelung macht den Ausschluss der Firmenwertabschreibung bei Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften aber nicht davon abhängig, ob mit dem jeweiligen Sitzstaat der Tochtergesellschaft die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode hinsichtlich der Einkünfte von Betriebsstätten vereinbart ist.

68. Somit kann der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz des mitgliedstaatlichen Steuersystems auch nicht im Hinblick auf das Ziel der Gleichstellung des Erwerbs einer Beteiligung an einer rechtlich selbständigen Tochtergesellschaft mit dem Erwerb einer rechtlich unselbständigen Betriebsstätte zur Anwendung gelangen.

d) Ergebnis

69. Da weitere Rechtfertigungsgründe nicht ersichtlich sind, ist die vorliegende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Ergebnis nicht durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

4. Antwort auf die zweite Vorlagefrage

70. Somit ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass eine Regelung wie die vorliegende, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung nur im Hinblick auf inländische Beteiligungen zulässt, gegen Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV bzw. Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG verstößt.

C – Verstoß gegen das Durchführungsverbot für Beihilfen

71. Mit seiner ersten Frage will das vorlegende Gericht zusätzlich wissen, ob eine Regelung wie § 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 zur Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung gegen das Durchführungsverbot für Beihilfen gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV in Verbindung mit Art. 107 Abs. 1 AEUV verstößt. Da im Hinblick auf die zweite Vorlagefrage ein Verstoß der österreichischen Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit festgestellt wurde, ist auch die erste Vorlagefrage zu beantworten,

um zu klären, ob das Unionsrecht einem Steuerpflichtigen wie IFN-Holding im Ergebnis ein Recht zur Inanspruchnahme der Firmenwertabschreibung gibt(42).

72. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV sieht vor, dass ein Mitgliedstaat eine geplante Beihilfemaßnahme nicht durchführen darf, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat. Dies beinhaltet ein Durchführungsverbot auch für Beihilfen, die ein Mitgliedstaat nach seinem Beitritt zur Union neu eingeführt und nicht angemeldet hat. Die letzten beiden Voraussetzungen sind für die Regelung des § 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 erfüllt, da sie nach den Angaben des vorlegenden Gerichts im Jahr 2004 im österreichischen Gesetzblatt veröffentlicht und bis zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses auch nicht bei der Kommission angemeldet wurde.

73. Das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV stünde damit der vorliegenden Regelung zur Firmenwertabschreibung entgegen, sofern diese eine Beihilfe nach der Definition des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Dazu müsste es sich um einen staatlichen oder aus staatlichen Mitteln gewährten Vorteil(43) handeln, der durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt.

1. Steuerlicher Vorteil

74. Auch eine steuerliche Vergünstigung, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, fällt unter Art. 107 Abs. 1 AEUV(44).

75. Die vorliegende Regelung zur Firmenwertabschreibung wird daher grundsätzlich von Art. 107 Abs. 1 AEUV erfasst, weil sie für einige Steuerpflichtige über einen Zeitraum von 15 Jahren die Bemessungsgrundlage der österreichischen Körperschaftsteuer senkt und damit eine niedrigere Steuer für mehrere Steuerzeiträume bewirkt.

76. IFN-Holding und die Republik Österreich stellen jedoch in Frage, dass im Ergebnis überhaupt ein Vorteil entsteht. Zwar sei gemäß § 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 eine Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung möglich. Gleichzeitig sei dann aber nach Satz 1 der Vorschrift eine Abschreibung der Beteiligung aufgrund sonstiger nachträglicher Wertminderungen ausgeschlossen.

77. Dieses Vorbringen kann jedoch nicht widerlegen, dass die Firmenwertabschreibung als solche einen steuerlichen Vorteil darstellt. Dieser Vorteil wird durch den Ausschluss sonstiger Abschreibungen bei einer Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht aufgehoben. Denn während die Firmenwertabschreibung bei jedem Erwerb einer Beteiligung erfolgt, sind sonstige nachträgliche Wertminderungen einer Beteiligung nur in Einzelfällen vorhanden. Außerdem gilt der Ausschluss sonstiger Abschreibungen im Rahmen der Gruppenbesteuerung für sämtliche Beteiligungen und nicht nur für jene, die zur Firmenwertabschreibung berechtigen. Die Firmenwertabschreibung führt damit in speziellen Fällen zu einer vorteilhaften Abweichung von dieser allgemeinen Regel.

78. Folglich wird durch die österreichische Regelung ein Vorteil im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV gewährt.

2. Selektivität des Vorteils

79. Das vorlegende Gericht zweifelt zu Recht vor allem daran, ob mit der Regelung zur Firmenwertabschreibung eine „Begünstigung bestimmter Unternehmen oder

Produktionszweige“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV verbunden ist, sie also im Sinne der Rechtsprechung einen „selektiven“ Vorteil gewährt.

a) Selektivität im Steuerrecht

80. Die Prüfung dieser Selektivität bereitet bei steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten einige Schwierigkeiten.

81. In der Rechtsprechung wird als Ausgangspunkt beständig wiederholt, dass eine Steuerregelung dann nicht selektiv ist, wenn sie unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbar ist(45). Aufgrund des Umstands allein aber, dass eine Steuerregelung nur denjenigen Unternehmen einen Vorteil gewährt, die ihre Voraussetzungen erfüllen, kann nach der Rechtsprechung die Selektivität der Regelung noch nicht festgestellt werden(46). Auf der anderen Seite kann die Selektivität offensichtlich auch nicht stets mit der Begründung verneint werden, dass unterschiedslos alle Wirtschaftsteilnehmer den Vorteil der Steuerregelung in Anspruch nehmen können, sofern sie deren Voraussetzungen erfüllen. Denn in diesem Fall wäre die Selektivität einer Steuerregelung immer abzulehnen.

82. Die Rechtsprechung hat deshalb bei steuerlichen Vorteilen für die Feststellung ihrer Selektivität spezielle Voraussetzungen aufgestellt. Danach ist letztlich entscheidend, ob die Voraussetzungen für den steuerlichen Vorteil nach den Maßstäben des nationalen Steuersystems diskriminierungsfrei gewählt sind(47). Dazu soll in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt werden. Anhand dieser allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung soll dann in einem zweiten Schritt beurteilt werden, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte Vorteil selektiv ist, indem diese Maßnahme vom allgemeinen System insofern abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich aber im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden(48). Selbst wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, kann die Begünstigung aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt sein, insbesondere wenn eine Steuerregelung unmittelbar auf Grund- oder Leitprinzipien des nationalen Steuersystems beruht(49).

83. Eine solche Gleichheitsprüfung ist bei Steuerregelungen zur Feststellung ihrer Selektivität erforderlich, weil sich steuerliche Vorteile – anders als Subventionen im engeren Sinne in Form von Geldleistungen – im Rahmen eines Steuersystems ergeben, dem die Unternehmen ständig und zwangsläufig unterworfen sind. Steuersysteme gewähren aber in vielfältiger Weise Vorteile, die oft nur dazu dienen, die genaue Zielrichtung der Steuer umzusetzen. Vorteile, die keine Subventionen im engeren Sinne sind, können aber nach der Rechtsprechung nur dann als Beihilfe eingeordnet werden, wenn sie diesen nach Art und Wirkung gleichstehen(50). Nur wenn also ein Mitgliedstaat sein vorhandenes Steuersystem auch als Mittel benutzt, um Geldleistungen zu Zwecken zu verteilen, die außerhalb des Steuersystems liegen, besteht Grund genug, diese steuerlichen Vorteile den Subventionen im engeren Sinne gleichzustellen(51).

84. Aus dieser Erkenntnis folgt aber auch, dass eine im Rahmen des mitgliedstaatlichen Steuersystems nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung nicht ausreichend ist, um die Selektivität eines steuerlichen Vorteils im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV festzustellen. Denn aus dieser Feststellung ergibt sich nur, dass die Steuerregelung nach Art und Wirkung einer Subvention im engeren Sinne gleichzustellen ist.

85. Darüber hinaus muss es sich aber gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV bei den Begünstigten einer Subvention entweder um „bestimmte Unternehmen“ oder um „bestimmte

Produktionszweige“ handeln. Deshalb hat der Gerichtshof insbesondere im Gibraltar-Urteil festgestellt, dass eine Steuerregelung die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe kennzeichnen muss⁽⁵²⁾. Somit ist im Anschluss an die Gleichheitsprüfung in einem zusätzlichen Schritt zu klären, ob die Gruppe von Steuerpflichtigen, die durch eine Steuerregelung begünstigt werden, hinreichend spezifizierte Unternehmen oder Produktionszweige im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen.

b) Zum selektiven Charakter der einzelnen Ungleichbehandlungen

86. Somit ist im vorliegenden Fall zunächst zu prüfen, ob die Regelung zur Firmenwertabschreibung eine Ungleichbehandlung darstellt, die ihren Grund nicht im österreichischen Steuersystem findet, sondern außersteuerliche Zwecke verfolgt. Danach müsste gegebenenfalls noch geklärt werden, ob die dadurch begünstigten Steuerpflichtigen „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen.

87. Das vorliegende Gericht hält eine selektive Begünstigung durch die vorliegende Regelung in mehrfacher Hinsicht für möglich, nämlich durch die unterschiedliche Behandlung juristischer gegenüber natürlichen Personen (dazu unter i), Körperschaftsteuerpflichtiger innerhalb gegenüber solchen außerhalb der Gruppenbesteuerung (dazu unter ii) sowie Steuerpflichtiger innerhalb der Gruppenbesteuerung mit einer inländischen gegenüber solchen mit einer ausländischen Beteiligung (dazu unter iii).

88. Damit hat das vorliegende Gericht gleich drei verschiedene „normale“ Steuerregelungen als Grundlage gewählt. Vermutet es nämlich die Selektivität der Firmenwertabschreibung, weil sie nur juristischen, nicht aber natürlichen Personen zusteht, so wählt es als Bezugssystem das gesamte österreichische Ertragsteuerrecht. Thematisiert es hingegen die Bevorzugung derjenigen Unternehmen im Rahmen der Körperschaftsteuer, die der Gruppenbesteuerung unterliegen, so bezieht sich das vorliegende Gericht auf das Bezugssystem des Körperschaftsteuerrechts. Stellt es schließlich innerhalb der Gruppenbesteuerung die Begünstigung von Unternehmen mit inländischen gegenüber ausländischen Beteiligungen heraus, so muss als Bezugssystem das Recht der Gruppenbesteuerung dienen. Je nach betrachteter Ungleichbehandlung ist damit ein anderes Bezugssystem betroffen. Daraus wird deutlich, dass – wie es auch der Gerichtshof bereits im Gibraltar-Urteil festgestellt hat⁽⁵³⁾ – die Bestimmung einer „normalen“ Besteuerung nicht entscheidend sein kann. Entscheidend ist allein die Prüfung der jeweiligen Ungleichbehandlung.

i) Begünstigung juristischer Personen

89. Die erste Ungleichbehandlung, die das vorliegende Gericht moniert, besteht darin, dass die Firmenwertabschreibung nur juristischen Personen zugutekommen kann, die dem KStG 1988 unterliegen, nicht aber natürlichen Personen, die nach dem österreichischen Einkommensteuergesetz besteuert werden.

90. Dazu müssten sich juristische und natürliche Personen in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

91. Zunächst ist klarzustellen, dass sich die Maßstäbe unterscheiden, die bei der Prüfung der Vergleichbarkeit der tatsächlichen und rechtlichen Situation im Rahmen des Art. 107 Abs. 1 AEUV einerseits und im Rahmen einer Grundfreiheit andererseits zu verwenden sind. Während bei den Grundfreiheiten die Vergleichbarkeit der Situationen insbesondere im

Steuerrecht nach der Rechtsprechung regelmäßig zu bejahen ist(54), kann Gleiches nicht für die Selektivität steuerlicher Vorteile gelten. Denn anders als bei der Beschränkung einer Grundfreiheit betrifft die Selektivität regelmäßig eine Ungleichbehandlung von Unternehmen desselben Staates und nicht zwischen in- und ausländischen Unternehmen (55). Nur bei der Benachteiligung grenzüberschreitender gegenüber rein inländischen Sachverhalten gebieten aber die Verträge ihrer Bestimmung gemäß eine besonders strenge Sicht.

92. Anhand dieses Maßstabs befinden sich nach dem österreichischen Steuersystem juristische und natürliche Personen nicht in einer vergleichbaren Situation. Denn im österreichischen Recht bestehen für juristische und natürliche Personen je eigene Steuergesetze, die offenbar vielfältig unterschiedliche Bestimmungen hinsichtlich der Bestimmung der Bemessungsgrundlage enthalten. Darüber hinaus besteht ein wesentlicher tatsächlicher Unterschied zwischen beiden Gruppen darin, dass nur juristische Personen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, Anteilseigner haben, die an den Einkünften der Gesellschaft partizipieren und ihrerseits wieder der Ertragsbesteuerung unterliegen.

93. Der Umstand, dass die Firmenwertabschreibung nur juristische, nicht aber auch natürliche Personen in Anspruch nehmen können, stellt somit keine selektive Begünstigung juristischer Personen im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

ii) Begünstigung steuerlicher Gruppen

94. Als Nächstes stellt sich die Frage, ob die Firmenwertabschreibung Gesellschaften, die der Gruppenbesteuerung unterliegen, gegenüber Gesellschaften selektiv begünstigt, die außerhalb der Gruppenbesteuerung besteuert werden.

95. Die Republik Österreich hält beide Gruppen von Unternehmen insoweit nicht für vergleichbar, weil nur im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Zurechnung des Ergebnisses der Tochtergesellschaft erfolgt.

96. Nach dem Sinn und Zweck der Gruppenbesteuerung soll eine Konzernmutter zusammen mit ihren Beteiligungen wie ein einziger Steuerpflichtiger behandelt werden. Dazu werden die Ergebnisse, welche die rechtlich eigenständigen Tochtergesellschaften erwirtschaften, mit dem Ergebnis der Muttergesellschaft zusammengerechnet. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof bereits im Urteil *Papillon* – in Bezug auf eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit – grundsätzlich anerkannt, dass im Rahmen der Konzernbesteuerung ein Bedürfnis bestehen kann, die Bewertung von Beteiligungen anders zu regeln als außerhalb der Konzernbesteuerung, um eine doppelte Verlustberücksichtigung zu verhindern(56). Bei der Beurteilung der Selektivität muss dies erst recht gelten(57).

97. Außerdem hat das vorliegende Gericht ausgeführt, dass eines der Ziele der österreichischen Regelung zur Firmenwertabschreibung die Gleichstellung des Erwerbs einer Betriebsstätte mit dem Erwerb einer Tochtergesellschaft ist(58). Während im ersten Fall des Erwerbs der Vermögensgegenstände einer Betriebsstätte grundsätzlich eine Abschreibung des Firmenwerts erfolgen kann, ist dies beim Erwerb einer Beteiligung an einer rechtlich selbständigen Gesellschaft grundsätzlich nicht möglich. Indem die österreichische Gruppenbesteuerung für das Steuerrecht die rechtliche Selbständigkeit der erworbenen Gesellschaft durch die Zurechnung ihres Ergebnisses zur Muttergesellschaft teilweise aufhebt, wird aber der Erwerb einer Beteiligung dem Erwerb einer Betriebsstätte angenähert. Insofern befinden sich im Hinblick auf das Ziel der Regelung Beteiligungen im Rahmen der Gruppenbesteuerung in einer anderen rechtlichen Situation als solche außerhalb der Gruppenbesteuerung.

98. Es kommt hinzu, dass nach dem Vortrag von IFN-Holding – was gegebenenfalls das vorliegende Gericht zu prüfen hätte – jede Gesellschaft, die eine Beteiligung erwirbt, wählen kann, ob sie mit der erworbenen Gesellschaft eine steuerliche Gruppe bildet und damit den Vorteil einer Firmenwertabschreibung genießt. Entscheidet sich eine Gesellschaft vor diesem Hintergrund jedoch gegen die Bildung einer steuerlichen Gruppe, so befindet sie sich allein aufgrund dieser Entscheidung nicht in einer vergleichbaren Situation.

99. Somit ist die vorliegende Regelung zur Firmenwertabschreibung auch nicht aus dem Grund als selektiv einzustufen, weil dieser steuerliche Vorteil nur Gesellschaften zugänglich ist, die der Gruppenbesteuerung unterliegen.

iii) Begünstigung von Unternehmen mit inländischen Beteiligungen

100. Schließlich könnte die Begrenzung der Firmenwertabschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen, die wie gesehen bereits einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit begründet(59), außerdem eine selektive Begünstigung gegenüber Unternehmen darstellen, die ausländische Beteiligungen erwerben.

101. Dazu müssten sich zunächst Unternehmen, die inländische und ausländische Beteiligungen erwerben, in einer vergleichbaren Situation befinden, und die Begünstigung dürfte nicht durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems gerechtfertigt sein.

102. Diese Frage scheint bereits beantwortet, soweit sie Beteiligungen an Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten betrifft. So wurde im Rahmen der Prüfung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit erstens festgestellt, dass sich Muttergesellschaften, die eine inländische Beteiligung erwerben, in einer vergleichbaren Situation befinden wie solche, die eine Beteiligung in einem anderen Mitgliedstaat erwerben (60). Zweitens konnte die Ungleichbehandlung der Muttergesellschaften auch nicht zur Wahrung der Kohärenz des österreichischen Steuersystems gerechtfertigt werden(61).

103. Bereits im Rahmen der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri* habe ich darauf hingewiesen, dass sich aufgrund der Kriterien, welche die Rechtsprechung für die Prüfung der Selektivität aufgestellt hat, im Beihilfenrecht letztlich dieselben Fragen stellen wie im Rahmen der Prüfung eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten. Dabei hatte ich vorgeschlagen, zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen in beiden Fällen die gleichen Maßstäbe anzulegen(62). Hierbei handelt es sich jedoch ausschließlich um Fälle, in denen die Selektivität einer Beihilfe in einer Begünstigung inländischer gegenüber ausländischen Sachverhalten begründet sein kann. In einer solchen Konstellation wäre es nämlich nicht verständlich, einerseits einen Verstoß gegen eine Grundfreiheit zu konstatieren, andererseits im Hinblick auf das Beihilfenverbot festzustellen, dass die Ungleichbehandlung im Rahmen des nationalen Steuersystems aus gutem Grund erfolgt. Insofern handelt es sich um eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass im Rahmen der Prüfung der Selektivität höhere Anforderungen an die Feststellung der Vergleichbarkeit der Situationen zu stellen sind(63).

104. Folglich stellt die vorliegende Firmenwertabschreibung eine Begünstigung für Unternehmen dar, die inländische Beteiligungen erwerben, gegenüber Unternehmen, die ausländische Beteiligungen erwerben und sich dabei in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Diese Ungleichbehandlung ist nicht durch Grund- oder Leitprinzipien des österreichischen Steuersystems gerechtfertigt. Deshalb ist die österreichische Regelung zur Firmenwertabschreibung insoweit einer Subvention im engeren Sinne gleichzustellen.

105. Selektiv ist diese Begünstigung allerdings nur, wenn die begünstigten Unternehmen, nämlich solche, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung inländische Beteiligungen

erwerben, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind.

106. Im Urteil *Presidente del Consiglio dei Ministri* hat der Gerichtshof die Selektivität einer Steuerregelung angenommen, die gleichzeitig einen Verstoß gegen eine Grundfreiheit durch den Aufnahmestaat darstellte, weil nur ausländische Betreiber von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten der Steuer unterlagen(64). Damit hat der Gerichtshof anerkannt, dass die inländischen Unternehmen im Rahmen einer speziellen Branche „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind.

107. Allerdings geht es im vorliegenden Fall um die Beschränkung einer Grundfreiheit durch den Herkunftsstaat. Durch die österreichische Regelung zur Firmenwertabschreibung werden nicht inländische Unternehmen einer gewissen Branche gegenüber ausländischen Unternehmen begünstigt. Die Begünstigung besteht vielmehr darin, dass unabhängig von jeder Branchenzugehörigkeit für alle inländischen Unternehmen der Erwerb inländischer Beteiligungen subventioniert wird.

108. Das Gericht hat zuletzt bei der Beurteilung von zwei Beihilfe-Beschlüssen der Kommission, die zur umgekehrten Konstellation der Begrenzung einer Firmenwertabschreibung auf den Erwerb *ausländischer* Beteiligungen im spanischen Steuerrecht ergangen sind, die Selektivität dieser Regelung verneint. Als Begründung führte das Gericht an, dass die Regelung grundsätzlich jedem Unternehmen zugänglich ist und keine Gruppe von Unternehmen ausschließt(65). Der Gerichtshof wird im Rahmen der Rechtsmittel, welche die Kommission gegen die Urteile des Gerichts eingelegt hat(66), unter Umständen über die Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung zu befinden haben.

109. Unabhängig davon, ob die Begründung des Gerichts in jeglicher Hinsicht überzeugen kann, ist doch ihr Ausgangspunkt berechtigt, eine durch die entsprechende Steuerregelung – wie es der Gerichtshof im Gibraltar-Urteil ausdrückte(67) – anhand ihrer spezifischen Eigenarten privilegierte Gruppe von Unternehmen zu fordern.

110. Daran fehlt es aber im vorliegenden Fall.

111. Zum einen ist nicht erkennbar, dass die österreichische Regelung zur Firmenwertabschreibung bestimmte Produktionszweige begünstigt. Denn der Erwerb inländischer Beteiligungen ist nicht auf bestimmte Branchen beschränkt, sondern dürfte prinzipiell in jeder Branche vorkommen. Zum anderen ist auch nicht ersichtlich, dass lediglich bestimmte Unternehmen von dieser Regelung profitieren können. Hierfür müsste es sich um klar identifizierbare einzelne Unternehmen handeln. Der Erwerb einer inländischen Beteiligung erscheint mir jedoch potenziell für jede Gesellschaft durchführbar, so dass eine Identifizierung einzelner Unternehmen, die von der österreichischen Regelung profitieren, von vornherein ausgeschlossen ist.

112. Mir ist bewusst, dass der Gerichtshof in einigen Fällen ein recht weites Verständnis von einer anhand ihrer spezifischen Eigenarten privilegierten Gruppe vertreten hat. So hat er beispielsweise im Ergebnis als solche anerkannt die Gruppe der Unternehmen, deren Schwerpunkt in der Herstellung körperlicher Güter besteht(68), und die Gruppe von Unternehmen, die Ausfuhr betreiben und bestimmte, in den streitigen Bestimmungen geregelte Investitionen tätigen(69).

113. Ein zu weitgehendes Verständnis der Selektivität nationaler Regelungen birgt jedoch die Gefahr, dass die in den Art. 2 bis 6 AEUV niedergelegte Aufteilung der Kompetenzen zwischen den Mitgliedstaaten und der Union sowie die Aufteilung der Binnenkompetenz zwischen dem Europäischen Parlament und dem Rat gemäß Art. 14 AEUV einerseits sowie

der Kommission gemäß Art. 17 AEUV andererseits beeinträchtigt wird. Denn liegt eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor, besitzt die Kommission in der Regel gemäß Art. 107 Abs. 3 AEUV ein weitgehendes Ermessen, ob und unter welchen Umständen sie die in den Mitgliedstaaten getroffenen politischen Entscheidungen mitträgt oder nicht, ohne dass sie nach den Verträgen in den betreffenden Politikbereichen eigenständig zur Normsetzung befugt wäre.

114. Insbesondere im Steuerrecht ist aber die Selektivität einer Regelung das entscheidende Kriterium, weil die übrigen Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV nahezu immer erfüllt sind. So bedarf es nach ständiger Rechtsprechung keines Nachweises einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung durch die fragliche Beihilfe und auch keiner tatsächlichen Auswirkung auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten, sondern nur der Prüfung, ob die Beihilfe geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handel zwischen Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen⁽⁷⁰⁾. Die begünstigten Unternehmen müssen dazu nicht einmal selbst am Handel zwischen den Mitgliedstaaten teilnehmen, da es ausreicht, dass sie dies in Zukunft tun könnten oder dass ihre ausländischen Konkurrenten versuchen könnten, auf den inländischen Markt zu expandieren⁽⁷¹⁾.

115. Infolgedessen ist ein behutsamer Umgang mit dem Kriterium der Selektivität einer nationalen Regelung geboten. Betrifft die Regelung weder eine oder mehrere einzeln identifizierbare Branchen, die nach ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit abgegrenzt werden können, noch einzeln identifizierbare Unternehmen, wie es der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgibt, so kann grundsätzlich nicht von der Selektivität der Regelung ausgegangen werden.

116. Deshalb stellt im vorliegenden Fall auch die Begrenzung der Firmenwertabschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen keine Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“ im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

iv) Ergebnis

117. Eine Regelung wie § 9 Abs. 7 Satz 2 KStG 1988 zur Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung kann damit – mangels selektiven Charakters – nicht als Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV eingeordnet werden.

3. Antwort auf die erste Vorlagefrage

118. Auf die erste Vorlagefrage ist folglich zu antworten, dass eine Regelung wie die vorliegende, die eine Firmenwertabschreibung auf den Erwerb inländischer Beteiligungen durch juristische Personen im Rahmen der Gruppenbesteuerung begrenzt, nicht gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV in Verbindung mit Art. 107 Abs. 1 AEUV bzw. Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG in Verbindung mit Art. 87 Abs. 1 EG verstößt.

V – Entscheidungsvorschlag

119. Nach alledem schlage ich vor, auf die beiden Vorlagefragen des Verwaltungsgerichtshofs wie folgt zu antworten:

1. Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV in Verbindung mit Art. 107 Abs. 1 AEUV sowie Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EG in Verbindung mit Art. 87 Abs. 1 EG stehen einer nationalen Maßnahme wie der im Ausgangsverfahren maßgeblichen nicht entgegen, nach der eine – die Steuerbemessungsgrundlage und damit die Steuerlast verringernde – Firmenwertabschreibung bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer

Beteiligung in anderen Fällen der Einkommens- und Körperschaftbesteuerung eine derartige Firmenwertabschreibung nicht zulässig ist.

2. Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV sowie Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats wie denen im Ausgangsverfahren maßgeblichen entgegen, nach denen bei Anschaffung einer inländischen Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Firmenwertabschreibung vorzunehmen ist, während bei Anschaffung einer Beteiligung an einer nicht ansässigen Körperschaft eine derartige Firmenwertabschreibung nicht vorgenommen werden darf.

1 – Originalsprache: Deutsch.

2 – Urteil Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); siehe auch die derzeit noch anhängige Rechtssache Groupe Steria (C-386/14).

3 – Urteile X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) und SCA Group Holding u. a. (C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 – Urteile ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company u. a. (C-80/12, EU:C:2014:200) und Kommission/Vereinigtes Königreich (C-172/13, EU:C:2015:50).

5 – Siehe nur Urteile Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, Rn. 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, Rn. 44) und FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, Rn. 45).

6 – Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, Rn. 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 43) und Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 51).

7 – Urteile Distribution Casino France u. a. (C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04, EU:C:2005:657, Rn. 30) und Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, Rn. 28).

8 – Vgl. u. a. Urteile Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 16 und 17), van Calster u. a. (C-261/01 und C-262/01, EU:C:2003:571, Rn. 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 41) und Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, Rn. 40).

9 – Vgl. u. a. Urteile Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 14), Lornoy u. a. (C-17/91, EU:C:1992:514, Rn. 30), van Calster u. a. (C-261/01 und C-262/01, EU:C:2003:571, Rn. 75) und Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, Rn. 27).

[10](#) – Vgl. u. a. Urteile *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 11 und 13), *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 26) und *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 41).

[11](#) – Vgl. u. a. Urteil *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, Rn. 33 bis 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[12](#) – Vgl. Urteile *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, Rn. 12) sowie *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 27).

[13](#) – Vgl. Urteile *Centre d'exportation du livre français* (C-199/06, EU:C:2008:79, Rn. 41) und *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, Rn. 29).

[14](#) – Urteil *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 48).

[15](#) – Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, Nrn. 119 bis 122).

[16](#) – Vgl. in diesem Sinne Urteil *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, Rn. 49).

[17](#) – Vgl. u. a. Urteile *Daily Mail und General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, Rn. 16), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 35) und *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 18).

[18](#) – Vgl. nur Urteile *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 19) und *Kommission/Vereinigtes Königreich* (C-172/13, EU:C:2015:50, Rn. 23).

[19](#) – Vgl. in diesem Sinne Urteil *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 25 bis 31).

[20](#) – Vgl. u. a. Urteile *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 32 bis 36), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 20) und *SCA Group Holding u. a.* (C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 28); vgl. andererseits hingegen u. a. Urteile *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, Rn. 23 bis 30), *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, Rn. 34 und 35) und *Kommission/Vereinigtes Königreich* (C-172/13, EU:C:2015:50, Rn. 23 und 24), die eine solche Möglichkeit nicht erwähnen.

[21](#) – Urteil *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 34).

[22](#) – Vgl. Urteil X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, Rn. 24).

[23](#) – Vgl. Urteil Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 24).

[24](#) – Vgl. Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (C-172/13, EU:C:2015:50) vor dem Hintergrund meiner Schlussanträge in dieser Rechtssache (EU:C:2014:2321, Nrn. 25 und 26).

[25](#) – Vgl. u. a. Urteile Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, Rn. 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 33) und Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23).

[26](#) – Vgl. u. a. Urteile Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, Rn. 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 43), SCA Group Holding u. a. (C-39/13 bis C-41/13, EU:C:2014:1758, Rn. 33) und Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 48).

[27](#) – Siehe nur Urteile Svensson und Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, Rn. 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, Rn. 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 58) und Kommission/Deutschland (C-211/13, EU:C:2014:2148, Rn. 36).

[28](#) – Vgl. u. a. Urteile Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, Rn. 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, Rn. 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, Rn. 47) und Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 49); zu Ausnahmen von diesem Grundsatz vgl. u. a. Urteile Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 45 und 46) und Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, Rn. 47 bis 49); vgl. zudem meine Schlussanträge in der Rechtssache Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, Nrn. 50 bis 65).

[29](#) – Vgl. Urteil Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 75).

[30](#) – Siehe nur Urteile Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, Rn. 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, Rn. 47) und Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 92); vgl. ähnlich bereits Urteil Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 43).

[31](#) – Vgl. in diesem Sinne Urteile Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, Rn. 73), Kommission/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, Rn. 39), Kommission/Deutschland (C-284/09, EU:C:2011:670, Rn. 87), Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 93) und Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, Rn. 51).

[32](#) – Siehe Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) sowie Art. 2 Nr. 1 der zuvor geltenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1).

[33](#) – Vgl. u. a. Urteile Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, Rn. 13 bis 20) und Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, Rn. 12 bis 17); siehe ebenso die Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl in der Rechtssache Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, Rn. 32).

[34](#) – Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache Beker und Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, Nr. 56).

[35](#) – Vgl. in diesem Sinne meine Schlussanträge in der Rechtssache X (C-686/13, EU:C:2015:31, Nrn. 49 bis 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[36](#) – Vgl. Urteil K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 65 bis 69).

[37](#) – Vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) und Kommission/Vereinigtes Königreich (C-172/13, EU:C:2015:50).

[38](#) – Vgl. u. a. Urteile Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 58) und Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 32 und 33).

[39](#) – Urteil K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 69).

[40](#) – Siehe u. a. Urteile Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, Rn. 55), Kommission/Italien (C-531/06, EU:C:2009:315, Rn. 66), Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 und C-571/07, EU:C:2010:300, Rn. 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, Rn. 53) und Blanco (C-344/13 und C-367/13, EU:C:2014:2311, Rn. 39).

[41](#) – Vgl. oben, Nr. 62.

[42](#) – Siehe oben, Nr. 32.

[43](#) – Vgl. u. a. Urteile Spanien/Kommission (C-342/96, EU:C:1999:210, Rn. 41), Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, Rn. 84) und Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 21).

[44](#) – Vgl. u. a. Urteile Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14), Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und

C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 72) und Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23).

[45](#) – Vgl. nur Urteile *Adria-Wien Pipeline* und *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 35), *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 73), *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39) und *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 23).

[46](#) – Vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42).

[47](#) – Vgl. in diesem Sinne auch Urteil *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 53).

[48](#) – Vgl. Urteile *Paint Graphos u. a.* (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49), *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 19) sowie *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 35).

[49](#) – Vgl. Urteile *Paint Graphos u. a.* (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 65 und 69) sowie *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22); vgl. in diesem Sinne u. a. auch Urteile *Italien/Kommission* (173/73, EU:C:1974:71, Rn. 33), *Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 42), *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 145) sowie *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 42 und 43).

[50](#) – Vgl. u. a. Urteile *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hohe Behörde* (30/59, EU:C:1961:2, S. 43), *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 und C-41/05, EU:C:2006:403, Rn. 29), *Bouygues und Bouygues Télécom/Kommission* (C-399/10 P und C-401/10 P, EU:C:2013:175, Rn. 101) sowie *Ministerio de Defensa und Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 22).

[51](#) – Vgl. in diesem Sinne auch Urteil *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22 bis 27).

[52](#) – Vgl. Urteil *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 104).

[53](#) – Vgl. Urteil *Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich* (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 90 und 91 sowie 131).

[54](#) – Vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, Nr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[55](#) – Vgl. Urteil *Spanien/Kommission* (C-73/03, EU:C:2004:711, Rn. 28).

[56](#) – Vgl. Urteil Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 45 bis 47).

[57](#) – Vgl. oben, Nr. 91.

[58](#) – Vgl. oben, Nr. 65.

[59](#) – Siehe oben, Nrn. 33 bis 70.

[60](#) – Siehe oben, Nrn. 39 bis 43.

[61](#) – Siehe oben, Nrn. 44 bis 69.

[62](#) – Siehe meine Schlussanträge in der Rechtssache Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, Nr. 134).

[63](#) – Vgl. oben, Nr. 91.

[64](#) – Urteil Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

[65](#) – Vgl. Urteile Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938, Rn. 56 bis 66) und Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939, Rn. 52 bis 62).

[66](#) – Rechtssachen C-20/15 P (Kommission/Autogrill España) und C-21/15 P (Kommission/Banco Santander und Santusa).

[67](#) – Vgl. Urteil Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 104).

[68](#) – Urteil Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

[69](#) – Vgl. Urteil Spanien/Kommission (C-501/00, EU:C:2004:438, Rn. 120 bis 128).

[70](#) – Siehe u. a. Urteile Italien/Kommission (C-372/97, EU:C:2004:234, Rn. 44), Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 78) und Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, Rn. 65).

[71](#) – Vgl. Urteile Cassa di Risparmio di Firenze u. a. (C-222/04, EU:C:2006:8, Rn. 143) sowie Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 80).
