



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 16. april 2015¹

Sag C-66/14

**Finanzamt Linz
mod
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Verwaltungsgerichtshof (Østrig))

»Skatteret — national selskabsskat — etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF og artikel 43 EF — forbud mod gennemførelse af støtte i henhold til artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF og artikel 87, stk. 3, tredje punktum, EF — koncernbeskatning (østrigsk »Gruppenbesteuerung«) — begrænsning af afskrivning på goodwill til at omfatte erhvervelse af indenlandske kapitalandele«

1. *Variatio delectat*. Efter at Domstolen allerede har behandlet de franske², nederlandske³ og britiske⁴ regler om koncernbeskatning ud fra mange forskellige perspektiver, vil den foreliggende sag utvivlsomt berige denne retspraksis yderligere og tilføre den nye aspekter.

2. Også østrigsk skatteret indeholder nemlig mulighed for koncernbeskatning. Selskaber i en koncern kan herefter behandles som ét – omend juridisk separat – skattesubjekt. Såfremt en sådan koncern får nye medlemmer, afskrives den såkaldte goodwill på de nyerehvervede kapitalandele. Det betyder normalt en konstant reduktion af koncernens indtægter over en periode på 15 år; denne kan andrage indtil halvdelen af kapitalandelenes købspris. Undtaget fra denne ordning er imidlertid erhvervelse af udenlandske kapitalandele samt erhvervelser, der foretages af skattepligtige, der som fysiske personer nødvendigvis, eller som juridiske personer efter eget valg ikke er omfattet af reglerne om koncernbeskatning.

3. Den øverste forvaltningsdomstol i Østrig har nu rejst tvivl om, hvorvidt disse forskellige undtagelser er forenelige med EU-retten. Den finder, at der opstår to forskellige EU-retlige spørgsmål. Dels ville begrænsning af afskrivning på goodwill til at omfatte erhvervelse af indenlandske kapitalandele, der foretages af selskaber, der er omfattet af koncernbeskatning, kunne udgøre statsstøtte, hvis gennemførelse principielt er forbudt uden Europa-Kommissionens godkendelse. For det andet finder den forelæggende ret, at der også kan være mulighed for en krænkelse af etableringsfriheden.

4. Den foreliggende retssag giver Domstolen en enestående mulighed for at afklare forholdet mellem de grundlæggende frihedsrettigheder og statsstøttekontrollen, for så vidt som genstanden for prøvelsen er forskelsbehandling i medlemsstaternes skattelovgivninger.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); jf. ligeledes den endnu verserende sag Groupe Steria (C-386/14).

3 — Domme X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) og SCA Group Holding m.fl. (C-39/13, C-40/13 og C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Domme 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 m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – Retsforskrifter

A – EU-retten

5. Etableringsfriheden garanteres i artikel 49 TEUF således:

»Inden for rammerne af nedennævnte bestemmelser er der forbud mod restriktioner, som hindrer statsborgere i en medlemsstat i frit at etablere sig på en anden medlemsstats område. Dette forbud omfatter også hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitlet vedrørende kapitalen indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 54 anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.«

6. Anvendelsesområdet for etableringsfriheden er reguleret i artikel 54 TEUF:

»Selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, ligestilles, for så vidt angår anvendelsen af bestemmelserne i dette kapitel, med personer, der er statsborgere i medlemsstaterne.

Ved selskaber forstås privatretlige selskaber, heri indbefattet kooperative selskaber, samt alle andre juridiske personer, der henhører under den offentlige ret eller privatretten, med undtagelse af selskaber, som ikke arbejder med gevinst for øje.«

7. Artikel 49 TEUF og 54 TEUF svarer til artikel 43 EF og 48 EF, der var gældende indtil den 30. november 2009.

8. For så vidt angår statsstøtte bestemmer artikel 107 TEUF:

»1. Bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

2. Forenelige med det indre marked er:

[...]

3. Som forenelige med det indre marked kan betragtes:

[...]«

9. Artikel 108, stk. 3, TEUF indeholder følgende supplerende bestemmelse:

»3. Kommissionen skal underrettes så betids om enhver påtænkt indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger, at den kan fremsætte sine bemærkninger hertil. Er Kommissionen af den opfattelse, at det påtænkte er uforeneligt med det indre marked i henhold til artikel 107, iværksætter den uopholdeligt den i stk. 2 fastsatte fremgangsmåde. Den pågældende medlemsstat må ikke gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før den nævnte fremgangsmåde har ført til endelig afgørelse.«

10. Artikel 107 TEUF og 108 TEUF svarer til artikel 87 EF og 88 EF, der var gældende indtil den 30. november 2009.

B – *National ret*

11. Republikken Østrig opkræver selskabsskat af juridiske personers indkomst. Den østrigske »Gruppenbesteuerung« giver i denne forbindelse juridiske personer, der er sluttet sammen i en koncern, mulighed for at lade sig beskatte i fællesskab. Som led i denne koncernbeskatning henføres samtlige koncernmedlemmers skattemæssige resultater til koncernens moderselskab, hvor de beskattes.

12. Såvel indenlandske som udenlandske selskaber kan være medlem af en sådan skattemæssig koncern. For så vidt angår udenlandske selskaber medregnes imidlertid ikke overskud, men kun – på visse betingelser – tab.

13. § 9, stk. 7, i den østrigske Körperschaftsteuergesetz 1988, som affattet ved Steuerreformgesetz 2005 (østrigsk selskabsskattelov, herefter »KStG 1988«), indeholder følgende bestemmelser om værdiansættelse af kapitalandele i en skattemæssig koncern:

»7. Ved opgørelse af overskud er afskrivninger på den lavere delværdi [...] samt tab ved afståelse af kapitalandele i koncernmedlemmer ikke fradragsberettigede. Såfremt et koncernmedlem eller koncernens moderselskab [...] erhverver kapitalandele i et erhvervsdrivende, fuldt skattepligtigt investeringsselskab [...] skal en afskrivning på goodwill fra og med selskabets deltagelse i virksomhedskoncernen foretages hos det direkte deltagende koncernmedlem eller koncernens moderselskab på følgende måde:

— Som goodwill anses forskellen mellem den handelsretlige egenkapital i investeringsselskabet med tillæg af skjulte reserver i anlægskapital, der ikke værdiforringes, og den skattemæssige anskaffelsespris, dog højst 50% af anskaffelsesprisen. Den fradragsberettigede goodwill skal afskrives ligeligt over 15 år.

[...]

— [...] Afskrivning på goodwill er begrænset til at omfatte den periode, i hvilken det deltagende selskab [...] har tilhørt virksomhedskoncernen.

[...]

— Den skattemæssigt bogførte værdi nedsættes [...] med en femtendedel, hvilken skal tages i betragtning i skattemæssig henseende.«

14. § 10 KStG 1988 indeholder en generel bestemmelse om skatteneutralitet med hensyn til kapitalandele i udenlandske selskaber, der ikke er begrænset til skattemæssige koncerner:

»2. Der svares ikke selskabsskat af nogen form for overskudsandele i internationale finanskonsortier. Der foreligger en international finanskonsortiumsandel, såfremt skattepligtige i henhold til § 7, stk. 3, i KStG [...] bevisligt deltager i form af kapitalandele i et uafbrudt tidsrum på mindst et år med mindst en tiendedel

a) i udenlandske selskaber, der kan sammenlignes med et indenlandsk kapitalselskab

[...]

3. Ved indkomstansættelsen tages der ikke hensyn til overskud, tab og andre værdiændringer i internationale finanskonsortier som omhandlet i stk. 2 [...] Skatteneutralitet for kapitalandelen omfatter i overensstemmelse med følgende bestemmelser ikke:

1. Den skattepligtige erklærer ved indgivelse af selvangivelse for selskabet for erhvervsåret af en kapitalandel i et internationalt finanskonsortium [...] at overskud, tab og andre værdiændringer skal være skattepligtige for dem (skattepligtsoption vedrørende kapitalandelen).

[...]«

II – Tvisten i hovedsagen

15. Tvisten i hovedsagen angår selskabsskat for CEE Holding GmbH og selskabets retssuccessor, IFN-Holding AG, for årene 2006-2010.

16. Begge selskaber var i de pågældende år medlemmer af en skattemæssig koncern som omhandlet i § 9 KStG 1988. I 2005 erhvervede CEE Holding samtlige kapitalandele i det slovakiske selskab HSF s.r.o. Som følge af en fusion har IFN-Holding siden 2008 været retssuccessor for CEE Holding.

17. For så vidt angår kapitalandelene i HSF foretog CEE Holding og IFN-Holding en afskrivning på goodwill i henhold til artikel 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988 på ca. 183 000 EUR årligt. Finanzamt Linz anerkendte imidlertid ikke afskrivningerne, da disse kun kan foretages for så vidt angår kapitalandele i fuldt skattepligtige selskaber. HSF har imidlertid hjemsted i Slovakiet og er derfor ikke fuldt skattepligtig i Østrig.

18. Såvel IFN-Holding som dets moderselskab, IFN Beteiligungs GmbH, påklagede af de af Finanzamt Linz truffede afgørelser. De fik medhold i første instans, da det blev fastslået, at artikel 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988 udgjorde en krænkelse af etableringsfriheden. Dette resultat anfægtes nu af Finanzamt Linz for Verwaltungsgerichtshof.

III – Retsforhandlingerne for Domstolen

19. Verwaltungsgerichtshof forelagde den 11. februar 2014 Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»1) Er artikel 107 TEUF (tidligere artikel 87 EF), sammenholdt med artikel 108, stk. 3, TEUF (tidligere artikel 88, stk. 3, EF), til hinder for en national foranstaltning, hvorefter der ved koncernbeskatning kan foretages afskrivning på goodwill – hvorved skatteberegningsgrundlaget og følgelig skattebyrden reduceres – ved erhvervelse af en indenlandsk kapitalandel, mens en sådan afskrivning på goodwill ikke er lovlig ved erhvervelse af en kapitalandel i andre indkomst- og selskabsskatteretlige situationer?

2) Er artikel 49 TEUF (tidligere artikel 43 EF), sammenholdt med artikel 54 TEUF (tidligere artikel 48 EF), til hinder for retsforskrifter i en medlemsstat, hvorefter der ved koncernbeskatning kan foretages afskrivning på goodwill ved erhvervelse af en indenlandsk kapitalandel, mens der ved erhvervelse af en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab (navnlig med hjemsted i en anden EU-medlemsstat) ikke må foretages en sådan afskrivning på goodwill?»

20. Under proceduren for Domstolen indgav procesdeltageren i tvisten i hovedsagen, IFN-Holding, Republikken Østrig samt Kommissionen skriftlige indlæg i maj 2014.

IV – Retlig bedømmelse

21. Den forelæggende ret rejser tvivl om foreneligheden af en ordning som den østrigske vedrørende afskrivning på goodwill på to punkter: i forhold til forbuddet mod statsstøtte og i forhold til etableringsfriheden. Med henblik på besvarelsen skal såvel EUF-traktaten som EF-traktaten fortolkes, da tvisten i hovedsagen vedrører gyldighedsperioden for begge traktater. Af hensyn til læsbarheden citeres i det følgende som udgangspunkt alene bestemmelserne i EUF-traktaten.

22. Inden besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål er det imidlertid nødvendigt at tage stilling til sagens formalitet.

A – Formaliteten

23. Ifølge IFN-Holding og Kommissionen kan det første præjudicielle spørgsmål angående betydningen af bestemmelserne om statsstøtte ikke admitteres, idet en besvarelse af dette ikke er nødvendig af hensyn til afgørelsen af tvisten i hovedsagen.

24. I henhold til artikel 267, stk. 2, TEUF tilkommer det ganske vist principielt den nationale ret at vurdere, om besvarelsen af et spørgsmål vedrørende fortolkning af EU-retten er nødvendig for, at den kan afsige dom i tvisten i hovedsagen. Ifølge fast retspraksis kan Domstolen imidlertid afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, bl.a. når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand⁵.

25. Ifølge Kommissionen kan IFN-Holding og dets moderselskab i tvisten i hovedsagen ikke påberåbe sig, at den østrigske ordning eventuelt er i strid med forbuddet mod gennemførelse af statsstøtte i henhold til artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF, med henblik på at opnå, at reglerne om afskrivning på goodwill finder anvendelse for deres vedkommende. En sådan ret kan alene afledes af en krænkelse af reglerne om etableringsfrihed. Det er derfor irrelevant for tvisten i hovedsagen, om der i den foreliggende sag er tale om en statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

26. Det er ganske vist korrekt, at en skattepligtig principielt ikke kan påberåbe sig gennemførelsesforbuddet i henhold til artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF, med henblik på at opnå en skattefordel, der udgør en støtte til fordel for andre skattepligtige⁶. Dette betyder imidlertid ikke, at spørgsmålet om, hvorvidt den østrigske ordning i den foreliggende sag udgør en statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, er uden betydning for afgørelsen af tvisten i hovedsagen. Hvorvidt et spørgsmål vedrørende fortolkningen af EU-retten er relevant for sagens afgørelse, afhænger principielt ikke af, om en begæring, som en bestemt part i hovedsagen har gjort gældende, herved imødekommes, men af dets betydning for udfaldet af retstvisten.

27. Selv om den forelæggende ret har undladt selv nærmere at belyse det første præjudicielle spørgsmåls relevans for sagens afgørelse, således som procesreglementets artikel 94, litra c), principielt kræver, er dets relevans for tvisten i hovedsagen imidlertid klar. Den forelæggende ret kan være tvunget til at nægte den skattepligtige den begærede skattefordel, uanset om den østrigske ordning

5 — Jf. eksempelvis domme Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, præmis 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, præmis 44) og FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, præmis 45).

6 — Jf. i denne retning bl.a. domme Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, præmis 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43) og Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 51).

strider mod etableringsfriheden – som er genstand for det andet præjudicielle spørgsmål – for at respektere gennemførelsesforbuddet i henhold til artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF. Retsfølgen af, at nationale støtteforanstaltninger iværksættes i strid med dette forbud, er nemlig, at de bliver retsstridige⁷, hvilket principielt medfører ugyldighed⁸.

28. IFN-Holding finder imidlertid, at selv for det tilfælde, at den østrigske ordning udgør en støtte, kan selskabet ikke nægtes afskrivning på goodwill, såfremt etableringsfriheden tillader det at foretage denne afskrivning. På det støtteretlige område har de nationale domstole nemlig alene til opgave at beskytte borgernes rettigheder, indtil Kommissionen træffer afgørelse. Såfremt den forelæggende ret med sit første præjudicielle spørgsmål tilsigter at nægte den skattepligtige den retsbeskyttelse, der følger af etableringsfriheden, af hensyn til forbuddet mod gennemførelse af støtte, overskrider den således sine beføjelser.

29. En sådan betragtning mistolker imidlertid indholdet af gennemførelsesforbuddet i artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF. De nationale domstole har ganske vist ikke kompetence til at efterprøve, hvorvidt en støtte er forenelig med det indre marked ifølge artikel 107, stk. 2 og 3, TEUF, da denne opgave alene tilkommer Kommissionen⁹. Det forholder sig imidlertid netop anderledes med hensyn til gennemførelsesforbuddet i artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF. Denne bestemmelse har nemlig direkte virkning¹⁰. De nationale domstole har eksempelvis således pligt til at anordne, at modtagerne tilbagebetaler en ulovlig støtte¹¹. Følgelig kan gennemførelsesforbuddet have negative følger for borgeren, selv om Domstolen til dels i sin retspraksis har understreget, at de nationale retter skal drage konsekvenserne af en tilsidesættelse af gennemførelsesforbuddet »over for« borgerne¹².

30. Som det imidlertid kan udledes navnlig af nyere retspraksis, skal de nationale domstole sikre en generel og omfattende overholdelse af gennemførelsesforbuddet¹³ og skal herved ligeledes tage fuldstændigt hensyn til unionsinteressen¹⁴. Den nationale ret skal således – som jeg allerede redegjorde for i mit forslag til afgørelse i sagen *Presidente del Consiglio dei Ministri* – ikke alene sikre beskyttelsen af individuelle rettigheder, men derimod gøre alt for effektivt at virkeliggøre gennemførelsesforbuddet i artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF, i national ret¹⁵. Gennemførelsesforbuddet ville derfor også kunne gøres gældende over for en begæring som den foreliggende, der kunne være rettet mod, at en uanmeldt støtte gøres gældende i videre omfang, for herved at forhindre, at kredsen af modtagere af en ulovlig støtte udvides¹⁶.

31. Det første præjudicielle spørgsmål kan følgelig antages til realitetsbehandling.

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

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

9 — Jf. bl.a. domme *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* og *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, præmis 14), *Lornoy* m.fl. (C-17/91, EU:C:1992:514, præmis 30), *van Calster* m.fl. (C-261/01 og C-262/01, EU:C:2003:571, præmis 75) og *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, præmis 27).

10 — Jf. bl.a. domme *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* og *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, præmis 11 og 13), *Adria-Wien Pipeline* og *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 26) og *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 41).

11 — Jf. bl.a. dom *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, præmis 33-36 og den deri nævnte retspraksis).

12 — Jf. domme *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* og *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, præmis 12) og *Adria-Wien Pipeline* og *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 27).

13 — Jf. domme *Centre d'exportation du livre français* (C-199/06, EU:C:2008:79, præmis 41) og *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, præmis 29).

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

15 — Jf. mit forslag til afgørelse *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, punkt 119-122).

16 — Jf. i denne retning dom *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 49).

32. Det fremgår imidlertid, at det første præjudicielle spørgsmål kun har relevans for tvisten i hovedsagen, såfremt Domstolen måtte fastslå, at den østrigske ordning er i strid med etableringsfriheden, der er genstand for det andet præjudicielle spørgsmål. Kun i dette tilfælde opstår der i tvisten i hovedsagen overhovedet spørgsmål om, hvorvidt den skattepligtige skal indrømmes ret til afskrivning på goodwill i henhold til artikel 49 TEUF, eller om denne ret derimod skal nægtes i henhold til artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF. Det andet præjudicielle spørgsmål skal derfor undersøges først.

B – Krænkelser af etableringsfriheden

33. Det skal derfor indledningsvist efterprøves, hvorvidt en ordning som den foreliggende, der alene tillader afskrivning på goodwill for så vidt angår indenlandske kapitalandele, udgør en krænkelse af artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF.

1. Restriktion for etableringsfriheden

34. I henhold til artikel 49, stk. 1, andet punktum, TEUF og artikel 54 TEUF er restriktioner for, at selskaber i en medlemsstat opretter datterselskaber i en anden medlemsstat, principielt forbudt.

35. Ifølge fast retspraksis indebærer dette ikke alene et forbud mod, at værtsstaten, men også oprindelsesstaten, lægger hindringer i vejen for etablering af et selskab i en anden medlemsstat¹⁷. En sådan hindring må antages at foreligge i tilfælde af en negativ forskelsbehandling af et indenlandsk moderselskab, der har et udenlandsk datterselskab, til forskel fra et sådant, der har et indenlandsk datterselskab¹⁸.

36. I den foreliggende sag følger det af § 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988, at et østrigsk selskab ifølge koncernbeskatningsreglerne ved erhvervelse af en kapitalandel i et andet selskab kun har ret til skattefordelen i form af afskrivning på goodwill, såfremt det erhvervede selskab er fuldt skattepligtigt i Østrig, og således er hjemmehørende på statens område. En sådan afskrivning er derimod ikke mulig, såfremt det erhvervede selskab er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Denne forskelsbehandling hindrer erhvervelse af kapitalandele i datterselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat. Da erhvervelse af en sådan kapitalandel i relation til etableringsfriheden skal sidestilles med oprettelse af et datterselskab¹⁹, lægger den østrigske ordning således hindringer i vejen for, at der etableres selskaber i en anden medlemsstat.

37. Republikken Østrigs argument om, at der ligeledes er mulighed for en negativ goodwill, der vil udløse en øget fortjeneste og følgelig udgøre en skattemæssig ulempe, formår ikke at rejse tvivl om, at afskrivning på goodwill udgør en skattefordel. En sådan mulighed ændrer dels ikke den omstændighed, at der ved en positiv goodwill desuagtet findes en skattemæssig fordel. For det andet følger det af definitionen af goodwill i henhold til § 9, stk. 7, andet punktum, første led, i KStG 1988, nemlig forskellen mellem egenkapitalen med tillæg af skjulte reserver og anskaffelsesprisen, at der alene opstår en negativ goodwill, såfremt købsprisen – enkelt formuleret – er lavere end det forventede provenu ved en omgående likvidation af selskabet. En negativ goodwill tyder således på, at forventningerne til afkastet i det erhvervede selskab er negative. Erhvervelse af et sådant selskab turde være en sjælden undtagelse.

17 — Jf. bl.a. domme *Daily Mail og General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, præmis 16), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 35) og *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 18).

18 — Jf. eksempelvis domme *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 19) og *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige* (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 23).

19 — Jf. i denne retning dom *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 25-31).

38. Den foreliggende ordning begrænser således etableringsfriheden for østrigske selskaber som dem, tvisten i hovedsagen angår.

2. Objektivt sammenlignelige situationer

39. Det antages til dels i Domstolens retspraksis, at en negativ forskelsbehandling af et moderselskab med et udenlandsk datterselskab, til forskel fra et sådant selskab, der har et indenlandsk datterselskab, er forenelig med etableringsfriheden, såfremt den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige²⁰.

40. Domstolen fastslog allerede i Rewe Zentralfinanz-dommen, at moderselskaber på grund af afskrivning på værdien af deres kapitalandele i datterselskaber befinder sig i en sammenlignelig situation, uanset om det drejer sig om kapitalandele i datterselskaber med hjemsted i indlandet eller i andre medlemsstater²¹. Domstolen lagde ganske vist i denne sag – bl.a. – til grund, at datterselskabets overskud ikke ville blive beskattet hos moderselskabet i nogen af de to situationer, hvilket ikke er tilfældet i den foreliggende sag, hvor der er tale om koncernbeskatning, idet beskatning af de indenlandske datterselskaber netop skal finde sted hos moderselskabet. Kommissionen har imidlertid med rette henvist til, at der i den foreliggende sag finder afskrivning på goodwill sted fuldstændig uafhængigt af, om det indenlandske datterselskab overhovedet opnår overskud. Medregning af et datterselskabs overskud i moderselskabets indkomst har derfor ingen betydning for, om situationen med hensyn til inden- og udenlandske kapitalandele er objektivt sammenlignelig i relation til den ordning, der er omtvistet her.

41. Domstolen fandt endvidere i X Holding-dommen, at det i relation til en koncernbeskatningsordning ligeledes var tilstrækkeligt for at antage, at situationerne var objektivt sammenlignelige, at et moderselskab såvel ved udenlandske som ved indenlandske datterselskaber søger at opnå fordelene ved en skatteordning²². For så vidt som Domstolen senest i dommen i sagen Nordea Bank Danmark synes at anlægge strengere kriterier for, at situationerne er objektivt sammenlignelige, idet den i princippet ikke anser situationen for indenlandske og udenlandske driftssteder for objektivt sammenlignelig²³, synes den ikke i sin seneste dom i sagen Kommissionen mod Det Forenede Kongerige at ville overføre dette kriterium på datterselskaber²⁴.

42. Republikken Østrig har derimod bestridt, at situationerne er objektivt sammenlignelige, idet udenlandske kapitalandele i henhold til § 10 i KStG 1988 i modsætning til indenlandske kapitalandele principielt behandles skattemæssigt neutralt. Denne opfattelse kan dog udelukkende gøres gældende under den følgende efterprøvelse af en begrundelse for den foreliggende restriktion for etableringsfriheden. En forskelsbehandling af indenlandske og udenlandske datterselskaber som følge af sammenhænge inden for en medlemsstats skatteordning kan nemlig kun være lovlig på de betingelser, som retspraksis har opstillet vedrørende begrundelsen om at sikre sammenhængen i skatteordningen.

43. Den foreliggende negative forskelsbehandling af erhvervelse af udenlandske datterselskaber er derfor ikke forenelig med etableringsfriheden, da den vedrører en situation, der ikke er objektivt sammenlignelig med en indenlandsk situation.

20 — Jf. bl.a. domme Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, præmis 32-36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 20) og SCA Group Holding m.fl. (C-39/13, C-40/13 og C-41/13, EU:C:2014:1758, præmis 28); jf. på den anden side bl.a. domme ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, præmis 23-30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 34 og 35) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50, præmis 23 og 24), der ikke nævner en sådan mulighed.

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

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

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

24 — Jf. dom Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50) under hensyn til mit forslag til afgørelse i denne sag (EU:C:2014:2321, punkt 25 og 26).

3. Begrundelse

44. En restriktion for etableringsfriheden kan imidlertid være begrundet i tvingende almene hensyn²⁵.

45. Domstolen anerkender i sin faste retspraksis, at medlemsstaterne kan begrænse de grundlæggende friheder for at sikre sammenhængen i deres skatteordning²⁶.

46. Dette kræver, at det skal være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning²⁷, og dette skal tillige principielt vedrøre én og samme skattepligtige inden for rammerne af samme skat²⁸. I en sådan situation kan skattefordelen nægtes en person, der har ret til en grundrettighed, såfremt den byrde, der inden for medlemsstatens beskatningsordning er uadskilleligt forbundet med den ønskede skattefordel, heller ikke påhviler den pågældende. En »uretmæssig« skattefordel kan dermed forhindres²⁹.

47. Den direkte karakter af sammenhængen mellem fordelene og beskattningen skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med skatteordningen³⁰. En direkte sammenhæng forudsætter i hvert fald, at skattefordelen er betinget af beskatning. I henhold til medlemsstatens skatteordning må skattefordelen således ikke kunne opnås uafhængigt af beskattningen³¹.

48. På tilsvarende måde kræver Domstolen ligeledes inden for momsretten en direkte sammenhæng som betingelse for at konstatere, at en levering af varer eller en tjenesteydelse sker »mod vederlag«³², altså mod en modydelse, og følgelig skal pålægges afgift³³. Generaladvokat Mengozzi har derfor med rette talt om en »bestemt kompensationsvirkning«, der skal være fastslået i forbindelse med hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen mellem en skattemæssig fordel og en beskatning³⁴. Inden for medlemsstatens beskatningsordning skal den skattemæssige fordel således være den statslige »modydelse« for en bestemt beskatning.

49. I den foreliggende sag nævnes der en række beskatninger i den østrigske skatteordning, der kunne udgøre »modydelsen« for den skattemæssige fordel afskrivning på goodwill.

25 — Jf. bl.a. domme Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, præmis 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 33) og Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 23).

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

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

28 — Jf. bl.a. domme Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, præmis 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 47) og Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 49); jf. vedrørende undtagelser fra dette princip bl.a. domme Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 45 og 46) og Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, præmis 47-49); jf. endvidere mit forslag til afgørelse Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punkt 50-65).

29 — Jf. dom Kommissionen mod Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, præmis 75).

30 — Jf. eksempelvis domme Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, præmis 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, præmis 47) og Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 92); jf. tilsvarende allerede dom Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 43).

31 — Jf. i denne retning domme Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 73), Kommissionen mod Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, præmis 39), Kommissionen mod Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 87), Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, præmis 93) og Grünwald (C-559/13, EU:C:2015:109, præmis 51).

32 — Jf. artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) samt artikel 2, nr. 1), i det tidligere gældende sjette momsdirektiv, Rådets direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

33 — Jf. bl.a. domme Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13-20) og Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 12-17); jf. ligeledes generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

34 — Generaladvokat Mengozzis forslag til afgørelse Beker og Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, punkt 56).

a) Medregning af datterselskabets overskud

50. Republikken Østrig ser for det første en direkte sammenhæng mellem afskrivningen på goodwill og den skattemæssige medregning hos moderselskabet af datterselskabets resultat. Denne resultatmedregning varierer nemlig afhængig af, om der er tale om et indenlandsk eller et udenlandsk datterselskab. For det første medregnes alene overskud i indenlandske datterselskaber, men ikke overskud i udenlandske datterselskaber, skattemæssigt som led i koncernbeskatningen af moderselskabet. For det andet medregnes tab i indenlandske datterselskaber altid, mens tab i udenlandske datterselskaber derimod kun medregnes midlertidigt hos moderselskabet.

51. Kun en bestemt skattemæssig byrde har betydning ved vurderingen af skattemæssig sammenhæng. I forbindelse med resultatmedregningen kan en kompenserende byrde derfor alene antages at forekomme ved beskatning af datterselskabets overskud hos moderselskabet, da henførsel af tab til moderselskabet selv udgør en skattemæssig fordel.

52. Byrden som følge af overskudsmedregning påhviler ganske vist den samme skattepligtige, nemlig moderselskabet, og inden for rammerne af samme skat, nemlig den østrigske selskabsskat. Imidlertid er afskrivning på goodwill på kapitalandele i et datterselskab i henhold til østrigsk selskabsskatteret ikke betinget af, at datterselskabet opnår overskud, som medregnes hos moderselskabet.

53. Jeg er ganske vist af den opfattelse, at alene muligheden for at beskatte et overskud også kan udgøre en skattemæssig byrde i forbindelse med skattemæssig sammenhæng³⁵. Der kan dog herved heller ikke konstateres at være en direkte sammenhæng med afskrivningen på goodwill. Forholdet er nemlig det, at datterselskabets overskud også medregnes for så vidt angår et datterselskab, som moderselskabet selv har etableret i indlandet, altså ikke et datterselskab, der er blevet erhvervet. I dette tilfælde er en afskrivning på goodwill på kapitalandelen ikke mulig i mangel af erhvervelse. Medregning af overskud, som et datterselskab har opnået, finder således sted uafhængigt af afskrivningen på goodwill på kapitalandelen. Der er dermed ikke nogen direkte sammenhæng mellem de to elementer som omhandlet i retspraksis.

54. Dette bliver endnu tydeligere, når man betænker, at medregning af datterselskabets overskud har en direkte sammenhæng med en anden skattemæssig fordel end afskrivning på goodwill. Ifølge retspraksis findes der nemlig en »logisk symmetri« for så vidt angår hensyntagen til overskud og tab³⁶. Der findes derfor en direkte sammenhæng mellem medregning hos moderselskabet af overskud, som et datterselskab har opnået, og ligeledes hensyntagen til tab, som datterselskabet har lidt. Den omstændighed, at der alene medregnes overskud, der er opnået af indenlandske datterselskaber, kan derfor kun ses som begrundelse for, at tab, som udenlandske datterselskaber har lidt, ifølge den østrigske koncernbeskatning alene medregnes hos moderselskabet under bestemte forudsætninger³⁷.

55. Medregning af overskud opnået i et datterselskab har således ikke direkte sammenhæng med afskrivning på goodwill på kapitalandele i dette. Den omstændighed, at overskud, som er blevet opnået af udenlandske datterselskaber, ikke medregnes som led i koncernbeskatningen, kan følgelig ikke begrunde den foreliggende begrænsning.

35 — Jf. i denne retning mit forslag til afgørelse X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 49-55 og den deri nævnte retspraksis).

36 — Jf. dom K (C-322/11, EU:C:2013:716, præmis 65-69).

37 — Jf. i denne retning bl.a. domme Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) og Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) Skattemæssig neutralitet af kapitalandele i udenlandske datterselskaber

56. Republikken Østrig har som en yderligere grund, der kunne nødvendiggøre den foreliggende begrænsning af hensyn til den skattemæssige sammenhæng, henvist til, at kapitalandele i udenlandske selskaber inden for koncernbeskatningen i vidt omfang behandles skattemæssigt neutralt. Som følge af ordningen i § 10, stk. 2 og 3, i KStG 1988 vedrørende internationale finanskonsortier tages der i skattemæssig henseende hverken hensyn til indkomst, kapitalgevinster eller -tab eller værdiændringer for kapitalandelen i et udenlandsk datterselskab.

57. Følgen af denne skatteneutrale behandling er særligt, at der ved afhændelse af en kapitalandel i et udenlandsk datterselskab ikke findes noget overskud, der skal beskattes. Det er derimod nødvendigt at beskatte en kapitalgevinst, der i modsætning hertil opnås på kapitalandele i indenlandske datterselskaber, for at kompensere for en tidligere foretaget afskrivning på goodwill.

58. Baggrunden for Republikken Østrigs argumentation er tanken om symmetri mellem beskatning af overskud og hensyntagen til tab, hvilket retspraksis ligeledes har tillagt betydning gentagne gange³⁸. Domstolen anerkendte særligt i dom K, at der mellem dels medregningen af tab genereret af en kapitalinvestering, dels beskatningen af gevinsterne fra den nævnte investering kan være en direkte forbindelse som omhandlet af begrebet skattemæssig sammenhæng³⁹.

59. Af hensyn til at sikre den skattemæssige sammenhæng kan det således i princippet være begrundet at nægte skattefordelen i form af hensyntagen til et tab – som den foreliggende afskrivning på goodwill ved erhvervelse af en kapitalandel – når byrden som følge af beskatning af det tilsvarende overskud heller ikke påhviler den pågældende skattepligtige – som den foreliggende kapitalgevinst. FN-Holding, der er skattepligtig, har ligeledes medgivet, at der ved indrømmelse af ret til afskrivning på goodwill på dets udenlandske kapitalandele også skal ske beskatning af en eventuel kapitalgevinst på disse.

60. En sådan begrundelse er desuagtet udelukket i den foreliggende situation.

61. Den østrigske selskabsskatteret indeholder nemlig overhovedet ingen betingelse om skattefordel i form af afskrivning på goodwill og skattemæssig byrde i form af beskatning af kapitalgevinster. Der kan således heller ikke kræves ret til afskrivning på goodwill, såfremt den skattepligtige i henhold til § 10, stk. 3, nr. 1), i KStG 1988 udnytter sin mulighed for skattepligt for så vidt angår en udenlandsk kapitalandel, således at afhændelsen af en sådan kapitalandel følgelig beskattes. Når den østrigske ordning således nægter ret til afskrivning på goodwill på udenlandske kapitalandele uden hensyn til, om denne kapitalandel behandles skattemæssigt neutralt, har den omhandlede ordning klart ikke til formål at etablere en sammenhæng mellem nægtelse af afskrivning på goodwill og skatteneutralitet for kapitalandelen.

62. Selv hvis man følger Republikken Østrigs argumentation og lægger dette formål til grund, skal der tages hensyn til fast retspraksis, hvorefter en national lovgivning således kun kan anses for egnet til at sikre gennemførelsen af et mål, hvis den opfylder hensynet om at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde⁴⁰, og således er konsekvent. Henset til valgmuligheden i § 10, stk. 3, nr. 1), i KStG 1988 er dette krav ikke opfyldt. I betragtning af det angivelige lovgivningsformål er det nemlig ikke logisk fortsat at udelukke afskrivning på goodwill ved udøvelse af muligheden for skattepligt.

38 — Jf. bl.a. domme Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 58) og Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 32 og 33).

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

40 — Jf. bl.a. domme Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, præmis 55), Kommissionen mod Italien (C-531/06, EU:C:2009:315, præmis 66), Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, præmis 53) og Blanco (C-344/13 og C-367/13, EU:C:2014:2311, præmis 39).

63. Den skattemæssige neutralitet med hensyn til kapitalandele i et udenlandsk datterselskab, der ligeledes principielt findes i østrigsk ret, kan følgelig ikke begrunde en nægtelse af ret til afskrivning på goodwill for så vidt angår sådanne kapitalandele.

c) Ligestilling mellem erhvervelse af driftssteder og datterselskaber

64. Endelig skal begrundelsen om at sikre den skattemæssige sammenhæng efterprøves i relation til det formål, som den østrigske regering har knyttet til sit lovforslag om indførelse af ret til afskrivning på goodwill for så vidt angår indenlandske datterselskaber.

65. Ifølge det af den forelæggende ret oplyste er formålet at opnå ligestilling mellem erhvervelse af en kapitalinteresse i et retligt selvstændigt datterselskab og erhvervelse af et retligt uselvstændigt fast driftssted. Mens det nemlig i henhold til østrigsk ret generelt er muligt at foretage afskrivning på goodwill ved erhvervelse af et fast driftssted, indføres denne mulighed ved den her omtvistede ordning ligeledes inden for koncernbeskatningen for så vidt angår erhvervelse af et datterselskab.

66. Med henvisning dette formål har Republikken Østrig gjort gældende, at afskrivning på goodwill på kapitalandele i udenlandske datterselskaber med rette nægtes, da der heller ikke ved erhvervelse af et udenlandsk driftssted er mulighed for afskrivning på goodwill. Dette er i hvert fald tilfældet, når den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder aftale om eksemptionsmetoden for indkomster fra det udenlandske driftssted, og Østrig følgelig ikke har beskatningsretten.

67. Uanset om formålet om ligestilling mellem erhvervelse af inden- og udenlandske datterselskaber og driftssteder overhovedet opfylder kravene til begrundelse om at sikre skattemæssig sammenhæng, er dette formål imidlertid ikke blevet gennemført på sammenhængende og systematisk måde, således som det kræves ifølge retspraksis⁴¹. Som IFN-Holding nemlig med rette har påpeget, er der navnlig ikke tale om ligestilling, når indkomsten fra et udenlandsk driftssted ifølge de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster beskattes i Østrig efter creditmetoden. I dette tilfælde tages der ligeledes hensyn til afskrivning på goodwill vedrørende udenlandske driftssteder, idet indkomst fra disse driftssteder – efter fradrag af udenlandsk skat – beskattes i Østrig. Den foreliggende ordning lader imidlertid ikke nægtelsen af afskrivning på goodwill ved kapitalandele i udenlandske datterselskaber afhænge af, om der med datterselskabets hjemstedsstat er blevet indgået aftale om anvendelse af eksemptionsmetoden eller creditmetoden for så vidt angår indkomst fra driftssteder.

68. Begrundelsen om at sikre sammenhængen mellem medlemsstaternes skatteordninger kan således heller ikke finde anvendelse med hensyn til formålet om ligestilling mellem erhvervelse af en kapitalandel i et retligt selvstændigt datterselskab og erhvervelse af et retligt uselvstændigt driftssted.

d) Konklusion

69. Da der ikke ses at findes yderligere begrundelser, er den foreliggende restriktion for etableringsfriheden i sidste instans ikke begrundet i tvingende almene hensyn.

4. Besvarelse af det andet præjudicielle spørgsmål

70. Det andet præjudicielle spørgsmål skal følgelig besvares med, at en ordning som den foreliggende, der ved koncernbeskatning kun tillader afskrivning på goodwill for så vidt angår indenlandske kapitalandele, udgør en tilsidesættelse af henholdsvis artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, og artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF.

⁴¹ — Jf. ovenfor i punkt 62.

C – Tilsidesættelse af forbuddet mod gennemførelse af støtte

71. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret yderligere oplyst, om en ordning som § 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988 om afskrivning på goodwill ved koncernbeskatning strider mod forbuddet mod gennemførelse af støtte i henhold til artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF, sammenholdt med artikel 107, stk. 1, TEUF. Da det i relation til det andet præjudicielle spørgsmål blev fastslået, at den østrigske ordning krænker etableringsfriheden, er det ligeledes nødvendigt at besvare det første præjudicielle spørgsmål for at afklare, om EU-retten i sidste instans giver en skattepligtig som IFN-Holding ret til at foretage afskrivning på goodwill⁴².

72. Artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF bestemmer, at en medlemsstat ikke må gennemføre påtænkte støtteforanstaltninger, inden Kommissionen har truffet en endelig afgørelse. Dette indebærer et gennemførelsesforbud tillige for støtte, som en medlemsstat først indfører efter sin tiltrædelse af Unionen, og som den ikke har meddelt. De to sidste betingelser er opfyldt for så vidt angår ordningen i § 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988, da den ifølge den forelæggende rets oplysninger blev offentliggjort i det østrigske lovtidende i 2004 og endnu ikke var blevet meddelt Kommissionen på tidspunktet for den præjudicielle forelæggelse.

73. Gennemførelsesforbuddet ifølge artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF er til hinder for den foreliggende ordning om afskrivning på goodwill, såfremt denne udgør en støtte i henhold til definitionen i artikel 107, stk. 1, TEUF. Der skal herved være tale om en fordel, der ydes som statsstøtte eller ved hjælp af statsmidler⁴³, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, og som påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

1. Skattefordel

74. En fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, er ligeledes omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF⁴⁴.

75. Den foreliggende ordning vedrørende afskrivning på goodwill er derfor principielt omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den over en periode på 15 år sænker beregningsgrundlaget for den østrigske selskabsskat for visse skattepligtige, og dermed fører til en lavere skat i flere skatteår.

76. IFN-Holding og Republikken Østrig har imidlertid rejst tvivl om, hvorvidt der i sidste instans overhovedet opstår en fordel. § 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988 giver ganske vist mulighed for at foretage afskrivning på goodwill ved koncernbeskatning. Samtidig er det i så tilfælde imidlertid i henhold til bestemmelsens første punktum udelukket at foretage en afskrivning på kapitalandelene ved andre senere værdiforringelser.

42 — Jf. ovenfor i punkt 32.

43 — Jf. bl.a. domme Spanien mod Kommissionen (C-342/96, EU:C:1999:210, præmis 41), Altmark Trans og Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, præmis 84) og Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21).

44 — Jf. bl.a. domme Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14), Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 72) og Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23).

77. Dette argument formår imidlertid ikke at tilbagevise, at afskrivning på goodwill som sådan udgør en skattefordel. Denne fordel ophæves ikke, idet øvrige afskrivninger på en kapitalandel er udelukket ved koncernbeskatning. Mens afskrivningen på goodwill sker ved enhver erhvervelse af en kapitalandel, sker andre senere afskrivninger på en kapitalandel kun i enkelte tilfælde. Ved koncernbeskatning omfatter udelukkelsen samtlige kapitalandele, og ikke alene andele, der giver ret til afskrivning på goodwill. Afskrivningen på goodwill indebærer således i enkelte tilfælde en fordelagtig undtagelse til denne hovedregel.

78. Den østrigske ordning indrømmer følgelig en begunstigelse som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

2. Begunstigelsens selektivitet

79. Den forelæggende ret nærer med rette navnlig tvivl om, hvorvidt reglerne om afskrivning på goodwill er forbundet med »at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 107, stk. 1, TEUF, således at der herved ifølge retspraksis opnås en »sektiv« fordel.

a) Skatteretlig selektivitet

80. Efterprøvelsen af denne selektivitet indebærer visse vanskeligheder i relation til medlemsstaternes skattelovgivninger.

81. Det er til stadighed blevet gentaget i retspraksis, at udgangspunktet er, at en skatteordning ikke er selektiv, når den finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende⁴⁵. Imidlertid er den omstændighed, at en skatteordning kun giver de virksomheder, der opfylder betingelserne for den, en fordel, ifølge retspraksis ikke i sig selv fuldt ud tilstrækkelig til at fastslå, at den er selektiv⁴⁶. På den anden side er det heller ikke muligt konsekvent at afvise selektivitet med henvisning til, at alle erhvervsdrivende uden forskel kan anvende den skattemæssige fordel, såfremt de opfylder betingelserne for den. I så tilfælde ville det nemlig altid skulle afvises, at en skattemæssig ordning er selektiv.

82. Retsspraksis har derfor opstillet særlige betingelser for selektivitet i relation til skattefordele. Herefter er det i sidste instans afgørende, om betingelserne for skattefordelen ifølge den nationale skatteordning indrømmes på en ikke-diskriminerende måde⁴⁷. Med henblik herpå er det nødvendigt først at fastslå, hvilken generel eller »normal« skatteordning, der gælder i den pågældende medlemsstat. Ud fra denne generelle eller »normale« skatteordning skal det derefter vurderes, om den fordel, som den omtvistede skatteforanstaltning indrømmer, er selektiv, idet denne foranstaltning fraviger den generelle ordning, da den udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem de aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den

45 — Jf. eksempelvis domme *Adria-Wien Pipeline* og *Wietorsdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35), *Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 73), *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39) og *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23).

46 — Jf. i denne retning navnlig dom *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42).

47 — Jf. i denne retning tillige dom *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53).

pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation⁴⁸. Selv om disse betingelser er opfyldt, kan fordelene imidlertid være begrundet som følge af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, navnlig såfremt den er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i den nationale skatteordning⁴⁹.

83. En sådan efterprøvelse af ligebehandling er nødvendig i relation til skatteordninger med henblik på at fastslå, om de er selektive, da skattefordele – til forskel fra tilskud i snæver forstand i form af pengeydelse – forekommer inden for en skatteordning, som virksomhederne varigt og nødvendigvis er underlagt. Skatteordninger indebærer imidlertid mange forskellige fordele, der hyppigt alene skal sikre, at den præcise målsætning for skatten gennemføres. Ifølge retspraksis kan fordele, der ikke er tilskud i snæver forstand, imidlertid kun kvalificeres som statsstøtte, såfremt de er af samme art og har tilsvarende virkninger⁵⁰. Kun for det tilfælde, at en medlemsstat tillige benytter sin eksisterende skatteordning som et middel til at overføre pengeydelse til formål, der falder uden for skatteordningen, er der tilstrækkelig grund til at sidestille disse skattefordele med tilskud i snæver forstand⁵¹.

84. Denne konklusion indebærer imidlertid tillige, at en ubegrundet forskelsbehandling inden for medlemsstatens skatteordning ikke er tilstrækkelig til at, det kan fastslås, at en skattefordel er selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Det følger alene af denne konstatering, at skatteordningen ifølge sin art og virkninger må sidestilles med et tilskud i snæver forstand.

85. I henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF kræves det endvidere, at et tilskud begunstiger enten »visse virksomheder« eller »visse produktioner«. Domstolen fastslog således navnlig i Gibraltar-dommen, at en skatteordning skal udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori⁵². I tilslutning til efterprøvelsen af ligebehandling skal det således i en følgende fase afklares, om den kategori af skattepligtige, der begunstiges af en skatteordning, udgøres af tilstrækkeligt specifikke virksomheder eller produktioner som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

b) Selektiv karakter af de enkelte former for forskelsbehandling

86. I den foreliggende sag skal det således for det første efterprøves, om reglerne om afskrivning på goodwill udgør en forskelsbehandling, der ikke er begrundet i den østrigske skatteordning, men forfølger formål, der ikke er af skattemæssig karakter. Derefter skal det i givet fald endvidere afklares, om »visse virksomheder eller visse produktioner« begunstiges, som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

87. Den forelæggende ret anser en selektiv begunstigelse som følge af den foreliggende ordning for mulig i flere henseender, nemlig som følge af den forskellige behandling af juridiske og fysiske personer (jf. punkt i)), selskabsskattepligtige omfattet af koncernbeskatningsreglerne i modsætning til ikke-omfattede (jf. punkt ii)) samt skattepligtige med indenlandske, ikke udenlandske kapitalandele, som er omfattet af koncernbeskatningsreglerne (jf. punkt iii)).

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

49 — Jf. domme *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08, C-79/08 og C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og 69) og P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22); jf. i denne retning bl.a. domme *Italien mod Kommissionen* (173/73, EU:C:1974:71, præmis 33), *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 42), *Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 145) og *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 42 og 43).

50 — Jf. bl.a. domme *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed* (30/59, Sml. 1954-1964, s. 211, EU:C:1961:2, s. 43), *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 29), *Bouygues og Bouygues Télécom mod Kommissionen* (C-399/10 P og C-401/10 P, EU:C:2013:175, præmis 101) og *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22).

51 — Jf. i denne retning tillige dom P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22-27).

52 — Jf. dom *Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).

88. Hermed har den forelæggende ret allerede valgt tre forskellige »normale« skatteordninger som grundlag. Såfremt det antages, at afskrivning på goodwill er selektiv, idet den kun kan benyttes af juridiske, ikke fysiske, personer, er den valgte referenceramme den østrigske indkomstskattelovgivning i sin helhed. Såfremt spørgsmålet derimod angår en favorisering af de virksomheder, der i selskabsskattemæssig sammenhæng er omfattet af koncernbeskatningsordningen, henviser den forelæggende ret til selskabsskatteretten som referenceramme. Såfremt retten endelig for så vidt angår koncernbeskatning påviser, at virksomheder med indenlandske kapitalandele begunstiges i forhold til virksomheder med udenlandske kapitalandele, er referencerammen koncernbeskatningsreglerne. Afhængig af hvilken form for forskelsbehandling, der er genstand for dens betragtning, vælger den således en forskellig referenceramme. Dette viser – således som Domstolen fastslog allerede i dom Gibraltar⁵³ – klart at konstatering af en »normal« beskatning ikke kan være afgørende. Afgørende er alene efterprøvelsen af den pågældende forskelsbehandling.

i) Begunstigelse af juridiske personer

89. Den første form for forskelsbehandling, som den forelæggende ret har kritiseret, består i, at alene juridiske personer, der er omfattet af KStG 1988, kan opnå ret til afskrivning på goodwill, men ikke fysiske personer, der beskattes i henhold til den østrigske indkomstskattelov.

90. Herved skulle juridiske og fysiske personer befinde sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

91. For det første er det nødvendigt at præcisere, at der skal anvendes forskellige kriterier ved efterprøvelsen af, om de faktiske og retlige situationer er sammenlignelige, dels i henseende til artikel 107, stk. 1, TEUF, dels i henseende til en grundlæggende frihed. Mens retspraksis typisk antager, at situationerne er sammenlignelige i relation til de grundlæggende friheder, navnlig inden for skatteretten⁵⁴, gælder det tilsvarende ikke med hensyn til selektiviteten af skattefordele. Til forskel fra restriktioner af en grundlæggende frihed, vedrører selektivitet normalt en forskelsbehandling af virksomheder inden for samme stat, ikke af inden- og udenlandske virksomheder⁵⁵. Kun i tilfælde af forskelsbehandling af grænseoverskridende omstændigheder i forhold til rent indenlandske kræver traktaterne ifølge deres formål, at der anlægges en særlig streng betragtning.

92. Ud fra dette kriterium befinder juridiske og fysiske personer sig ikke i en sammenlignelig situation ifølge den østrigske skatteordning. Østrigsk ret indeholder nemlig særskilte skattelove for juridiske og for fysiske personer, hvilke indeholder en lang række klart forskellige bestemmelser for så vidt angår opgørelsen af beskatningsgrundlaget. En væsentlig faktisk forskel mellem de to kategorier består endvidere i, at alene juridiske personer, der er omfattet af selskabsbeskatning, har aktionærer, som får del i selskabets indtægter og selv indkomstbeskattes igen.

93. Den omstændighed, at afskrivning på goodwill kun kan gøres gældende for så vidt angår juridiske, men ikke fysiske, personer, udgør således ikke en selektiv begunstigelse af juridiske personer som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

ii) Begunstigelse af skattemæssige koncerner

94. Der opstår derefter spørgsmål om, hvorvidt afskrivning på goodwill selektivt begunstiger selskaber, der er omfattet af koncernbeskatningsreglerne, i forhold til selskaber, der beskattes uden for rammerne af koncernbeskatningsreglerne.

53 — Jf. dom Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 90, 91 og 131).

54 — Jf. mit forslag til afgørelse Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 25 og den deri nævnte retspraksis).

55 — Jf. dom Spanien mod Kommissionen (C-73/03, EU:C:2004:711, præmis 28).

95. Ifølge Republikken Østrig er de to kategorier af virksomheder ikke sammenlignelige, idet datterselskabets resultat kun medregnes som led i koncernbeskatningsreglerne.

96. Ifølge koncernbeskatningsreglernes idé og formål skal koncernens moderselskab og dets kapitalinteresser behandles som én skattepligtig. Med henblik herpå lægges de resultater, som de retligt selvstændige datterselskaber opnår, sammen med moderselskabets resultat. Under disse omstændigheder anerkendte Domstolen allerede i dom Papillon – angående en restriktion for etableringsfriheden – principielt, at der som led i koncernbeskatningsreglerne kan være behov for at regulere værdiansættelsen af kapitalandele anderledes end uden for koncernbeskatningsreglerne, for at forhindre, at der tages hensyn til tab to gange⁵⁶. Dette gælder så meget desto mere ved vurderingen af selektivitet⁵⁷.

97. Den forelæggende ret har endvidere anført, at et af formålene med den østrigske ordning om afskrivning på goodwill er at ligestille erhvervelse af et driftssted og erhvervelse af et datterselskab⁵⁸. Mens der i første tilfælde ved erhvervelse af et driftssteds formuegoder principielt kan foretages afskrivning på goodwill, er dette principielt ikke muligt ved erhvervelse af en kapitalandel i et retligt selvstændigt selskab. I og med at de østrigske koncernbeskatningsregler i skatteretlig henseende til dels ophæver det erhvervede selskabs retlige selvstændighed, idet dets resultat medregnes hos moderselskabet, sker der imidlertid en tilnærmelse mellem erhvervelse af en kapitalandel og erhvervelse af et driftssted. I relation til ordningens formål er kapitalandele inden for rammerne af koncernbeskatningsreglerne således omfattet af en anden retlig situation end uden for disse.

98. Hertil kommer, at ethvert selskab, der erhverver en kapitalandel, ifølge IFN-Holding – hvilket den forelæggende ret i givet fald skal efterprøve – kan vælge, om det vil danne en skattemæssig koncern sammen med det erhvervede selskab, og således nyde fordel af en afskrivning på goodwill. Såfremt et selskab på denne baggrund derimod beslutter ikke at danne en skattemæssig koncern, befinder det sig ikke i en sammenlignelig situation alene som følge af denne beslutning.

99. Den omhandlede ordning vedrørende afskrivning på goodwill skal følgelig heller ikke kvalificeres som selektiv, da denne skattefordel kun er tilgængelig for selskaber, der er omfattet af koncernbeskatningsreglerne.

iii) Begunstigelse af virksomheder med indenlandske kapitalandele

100. Endelig vil begrænsning af afskrivning på goodwill til at omfatte erhvervelse af indenlandske kapitalandele, hvilket som allerede anført udgør en restriktion af etableringsfriheden⁵⁹, endvidere kunne udgøre en selektiv begunstigelse i forhold til virksomheder, der erhverver udenlandske kapitalandele.

101. Dette kræver for det første, at virksomheder, der erhverver indenlandske og udenlandske kapitalandele, befinder sig i en sammenlignelig situation, og at begunstigelsen ikke er begrundet som følge af ordningens art eller generelle formål.

⁵⁶ — Jf. dom Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, præmis 45-47).

⁵⁷ — Jf. ovenfor i punkt 91.

⁵⁸ — Jf. ovenfor i punkt 65.

⁵⁹ — Jf. ovenfor i punkt 33-70.

102. Dette spørgsmål synes allerede at være blevet besvaret, i det omfang det vedrører kapitalandele i datterselskaber i andre medlemsstater. Det blev således for det første konstateret som led i efterprøvelsen af en krænkelse af etableringsfriheden, at moderselskaber, der erhverver en indenlandsk kapitalandel, befinder sig i en tilsvarende situation som moderselskaber, der erhverver en kapitalandel i en anden medlemsstat⁶⁰. For det andet kunne forskelsbehandlingen af moderselskaber heller ikke anses for begrundet af hensyn til at sikre sammenhængen inden for den østrigske skatteordning⁶¹.

103. Jeg henviste allerede i sagen *Presidente del Consiglio dei Ministri* til, at der som følge af de kriterier, som er blevet opstillet i retspraksis vedrørende efterprøvelse af selektivitet, i sidste instans opstår samme spørgsmål inden for statsstøtteren som i forbindelse med efterprøvelsen af en tilsidesættelse af de grundlæggende friheder. I denne forbindelse foreslog jeg, at der for at undgå modstridende vurderinger anvendes samme kriterier i begge tilfælde⁶². Herved er der imidlertid udelukkende tale om tilfælde, hvor selektiviteten af en statsstøtte kan være begrundet i en begunstiggelse af indenlandske situationer i forhold til udenlandske. I en sådan situation er det nemlig ikke klart, hvorfor der på den ene side må konstateres en krænkelse af en grundlæggende frihed, og det på den anden side for så vidt angår forbuddet mod statsstøtte må konstateres, at forskelsbehandlingen inden for den nationale skatteordning sker med god grund. Der er herved tale om en undtagelse fra princippet om, at der ved efterprøvelsen af selektivitet skal stilles strengere krav til konstateringen af, at situationerne er sammenlignelige⁶³.

104. Den foreliggende afskrivning på goodwill udgør følgelig en begunstiggelse af virksomheder, der erhverver indenlandske kapitalandele, i forhold til virksomheder, der erhverver udenlandske kapitalandele, og dermed befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Denne forskelsbehandling er ikke begrundet som følge af grundlæggende eller ledende principper i den østrigske skatteordning. De østrigske regler om afskrivning på goodwill må følgelig sidestilles med et tilskud i snæver forstand.

105. Denne begunstiggelse er imidlertid kun selektiv, såfremt de begunstigede virksomheder, nemlig virksomheder, der erhverver indenlandske kapitalandele inden for koncernbeskatningsordningen, omfatter »visse virksomheder eller visse produktioner« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 107, stk. 1, TEUF.

106. Domstolen antog i dommen i sagen *Presidente del Consiglio dei Ministri*, at en skatteordning, der samtidig udgjorde en tilsidesættelse af en grundlæggende frihed fra værtsstatens side, var selektiv, idet skatten alene påhvilede udenlandske operatører af luftfartøjer og fritidsfartøjer⁶⁴. Domstolen anerkendte dermed, at indenlandske virksomheder inden for en særlig branche er »visse virksomheder eller visse produktioner« i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 107, stk. 1, TEUF.

107. Den foreliggende sag angår imidlertid oprindelsesstatens restriktion af en grundlæggende frihed. Den østrigske ordning om afskrivning på goodwill begunstiger ikke indenlandske virksomheder inden for en bestemt branche i forhold til udenlandske virksomheder. Begunstigelsen består derimod i, at alle indenlandske virksomheder, uanset branchetilhørsforhold, opnår tilskud ved erhvervelse af indenlandske kapitalandele.

60 — Jf. ovenfor i punkt 39-43.

61 — Jf. ovenfor i punkt 44-69.

62 — Jf. mit forslag til afgørelse *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, punkt 134).

63 — Jf. ovenfor i punkt 91.

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

108. Retten har senest ved efterprøvelsen af to kommissionsafgørelser angående støtte, der angik den omvendte situation i spansk skatteret, hvor afskrivning på goodwill var begrænset til erhvervelse af *udenlandske* kapitalandele, afvist, at denne ordning er selektiv. Retten anførte som begrundelse, at ordningen principielt er umiddelbart tilgængelig for alle virksomheder og ikke udelukker nogen kategori af virksomheder⁶⁵. Domstolen vil under de appelsager, som Kommissionen har iværksat til prøvelse af Rettens domme⁶⁶, skulle tage stilling til, om denne afgørelse er retmæssig.

109. Uanset om Rettens begrundelse er overbevisende i enhver henseende, er dens udgangspunkt, hvorefter de begunstigede virksomheder skal kunne udpeges ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori – således som Domstolen udtrykte det i Gibraltar-dommen⁶⁷ – imidlertid berettiget.

110. Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.

111. Det fremgår dels ikke, at den østrigske ordning om afskrivning på goodwill begunstiger visse produktioner. Erhvervelse af indenlandske kapitalandele er nemlig ikke begrænset til visse brancher, men kan principielt forekomme inden for alle brancher. For det andet er det heller ikke klart, at alene visse virksomheder vil kunne drage fordel af denne ordning. Dette ville kræve, at der er tale om klart identificerbare, individuelle virksomheder. Efter min opfattelse har ethvert selskab imidlertid potentielt mulighed for at erhverve en indenlandsk kapitalandel, således at det på forhånd er udelukket at identificere enkelte virksomheder, som drager fordel af den østrigske ordning.

112. Jeg er klar over, at Domstolen i visse situationer har anlagt en ret vid forståelse af kriteriet kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori. Eksempelvis har den således anerkendt en gruppe virksomheder, hvis hovedaktivitet er fremstilling af materielle goder som sådan⁶⁸, samt en gruppe virksomheder, som udøver eksportaktiviteter, og som foretager visse investeringer omfattet af de anfægtede bestemmelser⁶⁹.

113. En for vid forståelse af nationale ordningers selektivitet indebærer imidlertid en risiko for, at den fordeling af kompetencer mellem medlemsstaterne og Unionen, der er fastsat i artikel 2-6 TEUF, samt fordelingen af den interne kompetence mellem på den ene side Europa-Parlamentet og Rådet i henhold til artikel 14 TEUF og på den anden side Kommissionen i henhold til artikel 17 TEUF, ellers ville lide skade. Såfremt der nemlig er tale om en statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, råder Kommissionen ifølge artikel 107, stk. 3, TEUF normalt over et vidt skøn med hensyn til og under hvilke omstændigheder den støtter de politiske beslutninger, som medlemsstaterne har truffet, eller ej, uden at have en selvstændig kompetence i henhold til traktaterne til regelfastsættelse inden for de pågældende politiske områder.

114. Navnlig inden for skatteretten er en ordnings selektivitet det afgørende kriterium, idet de øvrige betingelser i artikel 107, stk. 1, TEUF næsten altid er opfyldt. Ifølge fast retspraksis skal det således ikke godtgøres, at den pågældende støtte reelt påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne og faktisk fordrejer konkurrencen, men alene undersøges, om støtten kan påvirke denne samhandel og fordreje

65 — Jf. domme Banco Santander og Santusa mod Kommissionen (T-399/11, EU:T:2014:938, præmis 56-66) og Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939, præmis 52-62).

66 — Kommissionen mod Autogrill España (sag C-20/15 P) og Kommissionen mod Banco Santander og Santusa (sag C-21/15 P).

67 — Jf. dom Kommissionen mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).

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

69 — Jf. dom Spanien mod Kommissionen (C-501/00, EU:C:2004:438, præmis 120-128).

konkurrencen⁷⁰. Det er i denne forbindelse end ikke nødvendigt, at de begunstigede virksomheder selv tager del i samhandelen mellem medlemsstaterne, da det er tilstrækkeligt, at de fremtidigt ville kunne gøre dette, eller at deres udenlandske konkurrenter ville kunne forsøge at ekspandere på det indenlandske marked⁷¹.

115. Det er følgelig nødvendigt, at kriteriet om den nationale ordnings selektivitet omgås med varsomhed. Såfremt ordningen hverken vedrører en eller flere individuelt identificerbare brancher, der kan afgrænses på grundlag af deres erhvervsmæssige virksomhed, således som det fremgår af ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF, kan det principielt ikke antages, at ordningen er selektiv.

116. Begrænsningen i den foreliggende sag af afskrivning på goodwill til at omfatte erhvervelse af indenlandske kapitalandele udgør derfor ikke en begunstigelse af »visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

iv) Konklusion

117. En ordning som § 9, stk. 7, andet punktum, i KStG 1988 angående afskrivning på goodwill inden for koncernbeskatningsreglerne kan – som følge af manglende selektiv karakter – følgelig ikke kvalificeres som støtte i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF.

3. Besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål

118. Det første præjudicielle spørgsmål skal følgelig besvares med, at en ordning som den foreliggende, der ved koncernbeskatning begrænser afskrivning på goodwill til at omfatte erhvervelse af indenlandske kapitalandele, ikke er i strid med henholdsvis artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF, sammenholdt med artikel 107, stk. 1, TEUF, og artikel 88, stk. 3, tredje punktum, EF, sammenholdt med artikel 87, stk. 1, EF.

V – Forslag til afgørelse

119. Jeg foreslår på baggrund heraf, at Verwaltungsgerichtshofs to præjudicielle spørgsmål besvares således:

- »1) Artikel 108, stk. 3, tredje punktum, TEUF, sammenholdt med artikel 107, stk. 1, TEUF, og artikel 88, stk. 3, tredje punktum, EF, sammenholdt med artikel 87, stk. 1, EF, er ikke til hinder for en national foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ved koncernbeskatning kan foretages afskrivning på goodwill – hvorved skatteberegningsgrundlaget og følgelig skattebyrden nedsættes – ved erhvervelse af en indenlandsk kapitalandel, mens en sådan afskrivning på goodwill ikke er lovlig ved erhvervelse af en kapitalandel i andre indkomst- og selskabsskatteretlige situationer.
- 2) Artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, og artikel 43 EF, sammenholdt med artikel 48 EF, er til hinder for retsfor skrifter i en medlemsstat, som de i hovedsagen omhandlede, hvorefter der ved koncernbeskatning kan foretages afskrivning på goodwill ved erhvervelse af en indenlandsk kapitalandel, mens der ved erhvervelse af en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab ikke må foretages en sådan afskrivning på goodwill.«

70 — Jf. bl.a. domme Italien mod Kommissionen (C-372/97, EU:C:2004:234, præmis 44), Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 78) og Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 65).

71 — Jf. domme Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (C-222/04, EU:C:2006:8, præmis 143) og Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 80).