

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 19. November 2009¹

I — Einleitung

1. Das niederländische Steuerrecht räumt im Inland ansässigen Gesellschaften die Möglichkeit ein, mit ihren inländischen Tochtergesellschaften eine steuerliche Einheit zu bilden. Dies hat insbesondere zur Folge, dass die Gewinne und Verluste der einbezogenen Gesellschaften auf der Ebene der Muttergesellschaft konsolidiert werden und innerhalb der Gruppe getätigte Transaktionen steuerlich neutral bleiben. Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat können nicht in eine steuerliche Einheit einbezogen werden.

2. Der Hoge Raad hat Zweifel, ob diese unterschiedliche Behandlung in- und ausländischer Tochtergesellschaften aus den im Urteil Marks & Spencer² und den Folgentscheidungen³ entwickelten Gründen, insbesondere zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, gerechtfertigt ist.

3. Die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten halten die niederländischen Regelungen über die steuerliche Einheit für vereinbar mit der Niederlassungsfreiheit. X Holding B.V. (im Folgenden: X Holding) und die Kommission sind gegenteiliger Ansicht. Sie verweisen darauf, dass das niederländische Recht es erlaube, ausländische Betriebsstätten einer niederländischen Gesellschaft in die steuerliche Einheit einzubeziehen. Folglich müsse dies auch bei Tochtergesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten möglich sein.

II — Rechtlicher Rahmen

4. Das zwischen den Niederlanden und Belgien geschlossene Abkommen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 5. Juni 2001⁴ (im folgenden DBA) bestimmt in Art. 7 Abs. 1 entsprechend dem OECD-Musterabkommen, dass

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Urteil vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837).

3 — Siehe insbesondere Urteile vom 7. September 2006, N (C-470/04, Slg. 2006, I-7409), vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I-6373), und vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium (C-414/06, Slg. 2008, I-3601).

4 — *Trb.* 2001, 136.

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates... nur in diesem Staat besteuert werden [können], es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.“

schaftliche Eigentum an mindestens 95 % der Anteile am eingezahlten Nennkapital eines anderen Steuerpflichtigen (der Tochtergesellschaft), wird auf Antrag beider Steuerpflichtiger die Steuer bei ihnen so erhoben, als handelte es sich um *einen* Steuerpflichtigen in dem Sinne, dass die Tätigkeiten und das Vermögen der Tochtergesellschaft Teil der Tätigkeiten und des Vermögens der Muttergesellschaft sind. Die Steuer wird bei der Muttergesellschaft erhoben. Teil einer steuerlichen Einheit können mehr als eine Tochtergesellschaft sein.“

5. Bezieht ein in den Niederlanden ansässiger Steuerpflichtiger Einkünfte, die gemäß Art. 7 des Abkommens in Belgien steuerpflichtig sind, so befreien die Niederlande diese Einkünfte nach Art. 23 Abs. 2 des DBA, indem sie eine Ermäßigung ihrer Steuer einräumen, die nach den niederländischen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁵ vorgesehen ist.

7. Nach Art. 15 Abs. 3 Buchst. c der Wet Vpb können nur in den Niederlanden ansässige Steuerpflichtige eine steuerliche Einheit bilden. Art. 15 Abs. 4 macht hiervon eine Ausnahme für in der Europäischen Union ansässige Gesellschaften, soweit sie über eine Betriebsstätte in den Niederlanden verfügen, deren Einkünfte aufgrund eines Doppelsteuerungsabkommens der Besteuerung in den Niederlanden unterliegen.

6. Art. 15 Abs. 1 der Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Fassung 2003 (Körperschaftsteuergesetz, im Folgenden: Wet Vpb) regelt die steuerliche Einheit wie folgt:

„Verfügt ein Steuerpflichtiger (die Muttergesellschaft) über das rechtliche und das wirt-

8. Nach der Darstellung des vorliegenden Gerichts bewirken die Regelungen über die steuerliche Einheit, dass die Gewinne und Verluste verschiedener zu der steuerlichen Einheit gehörender Gesellschaften im selben Steuerjahr miteinander verrechnet werden können. Die Übertragung von Vermögensge-

5 — Siehe dazu die in den Nrn. 10 und 11 dieser Schlussanträge dargestellten Bestimmungen des Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Verordnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 2001).

genständen zwischen zwei zu der steuerlichen Einheit gehörenden Gesellschaften und die innerhalb der Einheit erbrachten Dienstleistungen bleiben außerdem steuerlich neutral.

9. Wird eine Tochtergesellschaft nicht in eine steuerliche Einheit einbezogen, können Verluste dieser Gesellschaft nicht mit dem Gewinn der Muttergesellschaft verrechnet werden. Die Anteile an dieser Tochtergesellschaft stellen für die Muttergesellschaft eine Beteiligung dar. Gemäß Art. 13 Abs. 1 der Wet Vpb werden durch eine Beteiligung erzielte (positive oder negative) Ergebnisse bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt. Daher kann der Verlust aus einer Beteiligung (Verlust aus einer Wertminderung) grundsätzlich nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden. Jedoch erlaubt Art. 13d der Wet Vpb unter bestimmten Voraussetzungen, einen bei der Auflösung einer Beteiligung realisierten Verlust vom Gewinn abzuziehen.

10. In Bezug auf die steuerliche Behandlung der Einkünfte ausländischer Betriebsstätten sieht Art. 33 des Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Verordnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 2001) vor, dass diese Einkünfte der Bemessungsgrundlage des Stammhauses in den Niederlanden hinzugerechnet werden. Zugleich werden sie von der Steuer freigestellt, indem ein der anteiligen inländischen Körperschaftsteuer auf diese Einkünfte entsprechender Betrag von der Steuerschuld abgezogen wird.

11. Hat der Verlust einer gebietsfremden Betriebstätte zur Minderung der niederländischen Besteuerungsgrundlage geführt, werden gemäß Art. 35 dieser Verordnung künftige positive Ergebnisse der festen Niederlassung erst dann freigestellt, wenn sie die zuvor abgezogenen Verluste übersteigen (Nachholregelung).

III — Sachverhalt, Vorlagefragen und Verfahren

12. Die X Holding B.V. ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden. Sie hält alle Anteile der in Belgien ansässigen Gesellschaft F N.V. F hat in den Niederlanden keine feste Niederlassung und unterliegt dort im Übrigen nicht der Körperschaftsteuer.

13. Im Jahr 2003 beantragten X Holding und F ihre Anerkennung als steuerliche Einheit. Die Finanzverwaltung lehnte dies ab, weil F ihren Sitz nicht in den Niederlanden habe. Nachdem X Holding diese Ablehnung in erster Instanz erfolglos gerichtlich angefochten hatte, legte sie Kassationsbeschwerde zum Hoge Raad ein. Sie stützt ihre Beschwerde auf eine Verletzung der in den Art. 43 EG und 48 EG gewährleisteten Niederlassungsfreiheit.

14. Der Hoge Raad hat dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG dahin auszulegen, dass er dem entgegensteht, dass durch eine nationale Regelung eines Mitgliedstaats ..., wonach eine Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaft die Wahl treffen können, dass die von ihnen geschuldete Steuer bei der in diesem Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft so erhoben wird, als handelte es sich um einen einzigen Steuerpflichtigen, diese Wahlmöglichkeit Gesellschaften vorbehalten wird, die hinsichtlich der Besteuerung ihres Gewinns der Steuerhoheit des betreffenden Mitgliedstaats unterliegen?

15. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben X Holding, die niederländische, die deutsche, die spanische, die französische, die portugiesische und die schwedische Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Stellung genommen.

IV — Rechtliche Würdigung

16. Das vorliegende Gericht ersucht um eine Auslegung des Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG im Hinblick auf die Vereinbarkeit der niederländischen Regelungen über die steuerliche Einheit mit der Niederlassungsfreiheit.

17. In den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen nationale Bestimmungen, die nur auf Beteiligungen anwendbar sind, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen.⁶ Insofern betreffen Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die genannte Grundfreiheit.⁷

18. Die Bildung einer steuerlichen Einheit nach den im Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Regelungen setzt voraus, dass ein Steuerpflichtiger (die Muttergesellschaft) über das rechtliche und das wirtschaftliche Eigentum an mindestens 95 % der Anteile am eingezahlten Nennkapital eines anderen Steuerpflichtigen (der Tochtergesellschaft) verfügt.

19. Folglich regeln die niederländischen Vorschriften über die steuerliche Einheit nur Sachverhalte, in denen eine Beteiligung mit beherrschendem Einfluss besteht. Sie fallen somit in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.

20. Einer gesonderten Prüfung am Maßstab der Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr bedarf es daneben nicht, auch wenn die betreffenden Vorgänge grundsätzlich

⁶ — Vgl. Urteile vom 13. April 2000, Baars (C-251/98, Slg. 2000, I-2787, Randnr. 21), Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 20), vom 2. Oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, Slg. 2008, I-7333, Randnr. 27), und vom 22. Dezember 2008, Truck Center (C-282/07, Slg. 2008, I-10767, Randnr. 25).

⁷ — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 118), und Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 23).

auch als Ausübung dieser Freiheit angesehen werden könnten.⁸

bieten sie es doch auch, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert oder weniger attraktiv macht.¹⁰

A — Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

21. Mit der Niederlassungsfreiheit ist für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, eine Zweigniederlassung oder eine Agentur auszuüben.⁹

22. Auch wenn die Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, so ver-

23. Die Regeln über die steuerliche Einheit erlauben nur die Einbeziehung inländischer Tochtergesellschaften. Niederländische Gesellschaften und ihre Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat müssen somit unabhängig voneinander besteuert werden. Die getrennte Besteuerung der einzelnen Gesellschaften einer Gruppe von Unternehmen hat nach Darstellung von X Holding jedoch vier Nachteile im Vergleich zur Behandlung als steuerliche Einheit:

— Alle Gesellschaften müssten eigene Steuererklärung abgeben, was einen erhöhten Aufwand gegenüber einer einheitlichen Steuererklärung für die gesamte Gruppe mit sich bringe.

— Die Gewinne und Verluste der Gesellschaften könnten nicht unmittelbar miteinander verrechnet werden.

8 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 33), Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 24) und vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Slg. 2009, I-5145, Randnr. 35).

9 — Urteile vom 21. September 1999, Saint-Gobain ZN (C-307/97, Slg. 1999, I-6161, Randnr. 35), Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 30) und Aberdeen Property Fininvest Alpha (zitiert in Fn. 8, Randnr. 37).

10 — Vgl. Urteile vom 16. Juli 1998, ICI (C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21), Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 31) und vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, Slg. 2008, I-8947, Randnr. 16).

- Es sei nicht möglich, Umstrukturierungen innerhalb der Unternehmensgruppe durchzuführen (z. B. Wirtschaftsgüter zu übertragen), ohne dass dies steuerliche Folgen habe.

- Geschäfte zwischen den Gesellschaften seien steuerlich nicht neutral. Dies erhöhe den administrativen Aufwand, da etwa die Dokumentation von Transferpreisen erforderlich sei.

24. Wie auch das vorliegende Gericht bestätigt, ist die Bildung einer steuerlichen Einheit also vorteilhaft. Sie stellt die auf mehrere Gesellschaften aufgeteilte Organisationsform eines Konzerns einem integrierten Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten steuerlich gleich. Eventuelle Nachteile durch den Zusammenschluss zu einer steuerlichen Einheit, etwa dass der niedrige Steuertarif für Gewinne bis 22 689 EUR nur einmal zur Anwendung kommt, fallen demgegenüber kaum ins Gewicht.

25. Diese steuerlich vorteilhafte Gestaltungsmöglichkeit steht den in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaften jedoch nur in Bezug auf ihre inländischen Tochtergesellschaften offen. Diese unterschiedliche Behandlung je nach Sitz der Tochtergesellschaft ist geeignet, die Gründung, den Erwerb oder das Halten von maßgeblichen Beteiligungen

an Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Sie stellt daher eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar.

26. Die niederländische, die deutsche und die portugiesische Regierung wenden allerdings ein, dass der Fall der inländischen Tochtergesellschaft nicht mit dem Fall einer Tochtergesellschaft mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten vergleichbar sei, da Letztere nicht der Steuerhoheit des Sitzstaates der Muttergesellschaft unterliege. Daher könne sie nicht in eine steuerliche Einheit integriert werden, deren Gesamteinkünfte am Sitz der Muttergesellschaft besteuert würden. Die unterschiedliche Behandlung dieser Sachverhalte sei daher keine verbotene Diskriminierung bzw. — nach Ansicht der niederländischen Regierung — auch keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

27. Hierzu ist an die ständige Rechtsprechung zu erinnern, dass der Sitz einer Gesellschaft im Sinne von Art. 48 EG, ebenso wie die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen, dazu dient, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen. Zwar kann der Sitz einer Gesellschaft im Steuerrecht ein Kriterium sein, das nationale Regelungen, die zu einer Ungleichbehandlung von gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen führen, rechtfertigt. Jedoch ist der Sitz nicht immer ein gerechtfertigtes Unterscheidungskriterium. Könnte der Mitgliedstaat der Niederlassung nämlich nach

seinem Belieben eine Ungleichbehandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würde Art. 43 EG seines Sinnes entleert.¹¹

28. Dementsprechend führt auch die an den Sitz anknüpfende Steuerhoheit nicht dazu, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte mit Bezügen zu einem anderen Mitgliedstaat von vornherein jedem Vergleich zu entziehen.

29. Vielmehr ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Beschränkung der Anwendung einer Steuervergünstigung auf gebietsansässige Steuerpflichtige durch objektive, relevante Kriterien gestützt ist, die geeignet sind, die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.¹² Dabei kann im Rahmen der Prüfung der Rechtfertigung insbesondere der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis differenziert Rechnung getragen werden.¹³

11 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich (270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 18), vom 13. Juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Slg. 1993, I-4017, Randnr. 13), und vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a. (C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 42), Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 37), Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 30) und Papillon (zitiert in Fn. 10, Randnr. 26).

12 — Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 38)

13 — Vgl. meine Schlussanträge vom 12. September 2006, Oy AA (C-231/05, Slg. 2007, I 6373, Nr. 27).

B — Rechtfertigung

30. Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit ist nur statthaft, wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.¹⁴

31. Im Urteil Marks & Spencer hat der Gerichtshof bekanntlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten als zwingenden Grund des Allgemeininteresses anerkannt, der eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann.¹⁵ Dabei hat er ursprünglich als damit verbundene Elemente die Vermeidung der doppelten Verlustberücksichtigung und die Bekämpfung der Steuerflucht/Steuerumgehung¹⁶ angeführt.¹⁷ In der Folge

14 — Vgl. Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 35), Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnr. 27) und Aberdeen Property Fininvest Alpha (zitiert in Fn. 8, Randnr. 57).

15 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 45).

16 — In der französischen Fassung der einschlägigen Urteile, also der Fassung, in der die Urteile beraten werden, wird einheitlich der Begriff „*évasion fiscale*“ verwendet. Somit erscheinen Steuerflucht und Steuerumgehung lediglich als zwei unterschiedliche Übersetzungen desselben französischen Begriffs, die somit gleichbedeutend sind. Ich werde daher im Folgenden nur den Begriff der Steuerumgehung verwenden.

17 — Urteil Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnrn. 47, 49 und 51).

hat der Gerichtshof die Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Steuerhoheit auch dann als Rechtfertigung anerkannt, wenn diese zusätzlichen Elemente nicht beide vorlagen.¹⁸

32. Mit der Anerkennung dieses Rechtfertigungsgrundes trägt der Gerichtshof dem Umstand Rechnung, dass die Erhebung der direkten Steuern im Kern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt.¹⁹ Mangels einer Harmonisierung durch das Gemeinschaftsrecht ist es ebenfalls Sache der Mitgliedstaaten, die Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerbefugnisse durch den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen oder durch einseitige Maßnahmen festzulegen.²⁰ Wie der Gerichtshof auch festgestellt hat, ist es dabei nicht sachfremd, wenn sich die Mitgliedstaaten an der internationalen Praxis und den von der OECD erarbeiteten Musterabkommen orientieren.²¹

33. Während in den Rechtssachen Marks & Spencer, Oy AA und Lidl jeweils die Übertragung von Verlusten bzw. Gewinnen zwischen in- und ausländischen Gesellschaften oder Betriebsstätten im Vordergrund stand,

gehen die Regelungen über die steuerliche Einheit weiter. So macht X Holding insgesamt vier mit der Bildung einer steuerlichen Einheit verbundene Vorteile aus, die ihr in Bezug auf die ausländische Tochter versagt werden (siehe oben, Nr. 23).

34. Soweit X Holding die Möglichkeit einer Steuererklärung für die gesamte steuerliche Einheit anführt, sei bereits an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass eine entsprechende Erleichterung im grenzüberschreitenden Fall offensichtlich ausgeschlossen ist. Damit in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften entsprechend der Aufteilung der Steuerhoheit in ihrem Sitzstaat nach den dort geltenden Vorschriften besteuert werden können, müssen sie den zuständigen Steuerverwaltungen gesonderte Steuererklärungen abgeben. Denkbar wäre allein, dass die Ergebnisse der ausländischen Tochtergesellschaft einer niederländischen Gesellschaft bei der Bildung einer grenzüberschreitenden steuerlichen Einheit *zusätzlich* in der Steuererklärung der Muttergesellschaft berücksichtigt werden. Eine Vereinfachung für die Tochtergesellschaft wäre dies aber kaum, da sie daneben eine eigene Steuererklärung in ihrem Sitzstaat abgeben muss.

18 — Urteile Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 60) und Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnr. 40).

19 — Vgl. Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2., Randnr. 29), Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (zitiert in Fn. 8, Randnr. 40) und Aberdeen Property Fininvest Alpha (zitiert in Fn. 8, Randnr. 24).

20 — Vgl. Urteile vom 12. Mai 1998, Gilly (C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Randnrn. 24 und 30), und vom 23. Februar 2006, Van Hilten-Van der Heijden (C-513/03 Slg. 2006, I-1957, Randnr. 47) und Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 52).

21 — Urteile Gilly (zitiert in Fn. 20, Randnr. 31), Van Hilten-Van der Heijden (zitiert in Fn. 20, Randnr. 48) und Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnr. 22).

35. Zu prüfen ist indes, ob es gerechtfertigt ist, die übrigen Vorteile der steuerlichen Einheit, namentlich die Konsolidierung der Ergebnisse vor Steuern von Mutter- und Tochtergesellschaft, bei grenzüberschreitenden Beteiligungen nicht einzuräumen.

1. Zum Ausschluss der Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten

36. Die beteiligten Mitgliedstaaten sind der Auffassung, dass die Beschränkung des Regimes der steuerlichen Einheit auf inländische Gesellschaften zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt ist.

— Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

37. Die Mitgliedstaaten heben hervor, dass die Niederlande nach dem DBA nicht das Recht hätten, die Gewinne einer Gesellschaft zu besteuern, die in Belgien niedergelassen sei. Entsprechend dieser am Grundsatz der Territorialität aufgeteilten Steuerhoheit komme das Besteuerungsrecht für die Einkünfte der F Belgien als Sitzstaat dieser Gesellschaft zu. Daher könne die F nicht in eine steuerliche Einheit unter dem Dach der X Holding einbezogen werden, die in den Niederlanden steuerpflichtig ist.

38. X Holding und die Kommission bestreiten nicht, dass die Gewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht der Steuer

in den Niederlanden unterliegen. Sie weisen jedoch darauf, dass die Bildung einer steuerlichen Einheit im Inland dazu führt, dass Tochtergesellschaften steuerlich Betriebsstätten gleichgestellt werden. Analog dazu fordern sie, dass ausländische Tochtergesellschaften im Rahmen einer grenzüberschreitenden steuerlichen Einheit wie ausländische Betriebsstätten behandelt werden. X Holding führt aus, dass in der Praxis früher so verfahren worden sei und dass der Hoge Raad dies noch in einem Urteil von 2002²² gebilligt habe.

39. Die Verluste einer ausländischen Betriebsstätte könnten mit den Gewinnen des Stammhauses im selben Besteuerungszeitraum verrechnet werden. Nach der so genannten Nachholregelung würden die Gewinne der Betriebsstätte in den Niederlanden in den Folgejahren solange nicht von der Steuer befreit, bis die übertragenen Verluste wieder ausgeglichen sind. Damit werde die Aufteilung der Steuerhoheit nicht beeinträchtigt, sondern nur der Liquiditätsnachteil vermieden, der entstünde, wenn die Verluste der Betriebsstätte erst in einem späteren Besteuerungszeitraum mit eigenen Gewinnen in ihrem Niederlassungsstaat verrechnet werden könnten.

40. Dazu ist festzustellen, dass es zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich sein kann, auf die wirtschaftliche Tätigkeit der in einem dieser Staaten niedergelassenen

22 — Urteil vom 24. Mai 2002 (Nr. 37220, BNB 2002/320).

Gesellschaften sowohl in Bezug auf Gewinne als auch auf Verluste nur dessen Steuerrecht anzuwenden.²³ Dies gebietet der Grundsatz der Symmetrie der steuerlichen Behandlung von Gewinnen und Verlusten.²⁴

wie sie in der Rechtssache Marks & Spencer zu prüfen war, erlaube die Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften in eine steuerliche Einheit nicht, Verluste beliebig zwischen den Mitgliedstaaten zu verschieben. Die steuerliche Einheit, der die Verluste allein zugerechnet werden könnten, sei immer am Sitz der Muttergesellschaft steuerpflichtig.

41. Die von X Holding und der Kommission vorgeschlagene Alternative zur vollen Anwendung des Regimes der steuerlichen Einheit, läuft aber gerade auf eine isolierte Berücksichtigung der Verluste am Sitz der Muttergesellschaft hinaus.

44. Dieser von der Kommission angeführte Umstand beseitigt den Eingriff in die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis jedoch nicht, der bei Zulassung einer grenzüberschreitenden steuerlichen Einheit in dem von X Holding gewünschten Sinn drohte.

42. Nach der Rechtsprechung würde die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten aber erheblich beeinträchtigt, wenn die Gesellschaften für die Berücksichtigung ihrer Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder für deren Berücksichtigung in einem anderen Mitgliedstaat optieren könnten, da die Steuerbemessungsgrundlage so im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.²⁵

45. Da es im Belieben der Steuerpflichtigen liegt, sich zu einer steuerlichen Einheit zusammenzuschließen oder diese wieder aufzulösen, könnte der Konzern das auf die Verluste der Tochtergesellschaft anwendbare Steuerregime und den Ort der Berücksichtigung der Verluste frei wählen. Ohne die Einbeziehung der F in die steuerliche Einheit würden ihre Verluste allein an ihrem Sitz in Belgien berücksichtigt. Könnten X Holding und F dagegen eine steuerliche Einheit in der beschriebenen Weise bilden, minderten die Verluste der F den in den Niederlanden steuerpflichtigen Gewinn der X Holding.

43. Die Kommission wendet in diesem Zusammenhang ein, anders als bei einer reinen Verlustübertragungsregelung (group relief),

46. Dass die Übertragung der Verluste nach dem von der X Holding und der Kommission vertretenen Modell gleichsam nur in eine

23 — Vgl. Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 45), Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 54) und Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnr. 31).

24 — Siehe dazu Urteile Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnr. 33) und vom 23. Oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, Slg. 2008, I-8061, Randnrn. 42 und 44).

25 — Vgl. Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 46) und Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 55).

Richtung möglich ist, nämlich nur von der ausländischen Tochtergesellschaft zur Muttergesellschaft mit Sitz in den Niederlanden, ändert nichts an dem beschriebenen Eingriff in die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. In der Rechtssache Lidl hatte der Gerichtshof ebenfalls allein die Behandlung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten im Rahmen der Besteuerung des inländischen Stammhauses zu beurteilen. Bekanntlich hielt er die Berücksichtigung der Verluste aus Gründen der Aufteilung der Besteuerungsrechte nicht für geboten.²⁶

47. Zu prüfen ist aber, ob der völlige Abschluss von Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat von dem System der Ergebniskonsolidierung der steuerlichen Einheit unverhältnismäßig ist, weil er über das hinausgeht, was zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis erforderlich ist.

48. Insoweit ist zu berücksichtigen, dass die Regelungen über die Anrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten auf Grund der Nachholregelung nur eine vorübergehende Wirkung entfaltet. Die Anwendung dieser Regelungen auf ausländische Tochtergesellschaften könnte daher ein milderer Mittel darstellen als der völlige Abschluss der Verlustübertragung. Dies wäre der Fall, wenn eine derartige Regelung die Niederlassungsfreiheit weniger beeinträchtigt, aber der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis noch angemessene Rechnung trägt.

²⁶ — Urteil Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnrn. 31 bis 34).

49. Jedoch hat der Gerichtshof es im Urteil Lidl — anders als in den Schlussanträgen von Generalanwältin Sharpston vorgeschlagen²⁷ — nicht für erforderlich gehalten, dass eine vorläufige Verlustübertragung verbunden mit einer Nachversteuerungsregelung zur Anwendung kommt, um einen Liquiditätsnachteil zu vermeiden.

50. Natürlich ist es den Mitgliedstaaten unbenommen, entsprechende günstige Regelungen für Betriebsstätten mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat anzuwenden.²⁸ Die Niederlassungsfreiheit verpflichtet sie aber nicht dazu. Indem ein Mitgliedstaat nämlich die vorübergehende Verrechnung der Verluste einer ausländischen Betriebsstätte mit Gewinnen des inländischen Unternehmens akzeptiert, verzichtet er auf eine sofortige Besteuerung dieser Gewinne. Er nimmt durch die Berücksichtigung der ausländischen Verluste also seinerseits einen Liquiditätsnachteil in Kauf, obwohl er die positiven Einkünfte der Betriebsstätte nach dem DBA von der Steuer freistellen muss.²⁹ Bis zur späteren Versteuerung der Gewinne gemäß der Nachholregelung

²⁷ — Schlussanträge vom 14. Februar 2008, Lidl (C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Nrn. 23 ff.)

²⁸ — Ein entsprechende Regelung hat der Gerichtshof im Urteil Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (zitiert in Fn. 24, Randnr. 43) denn auch als kohärent angesehen.

²⁹ — Dabei ist hervorzuheben, dass die vorliegende Konstellation nicht mit der Lage vergleichbar ist, die dem Urteil vom 29. März 2007, Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Slg. 2007, I-2647), zugrunde lag. Dort beanstandete der Gerichtshof einen Liquiditätsnachteil der durch unterschiedliche Abschreibungsregeln in Bezug auf den Wert inländischer und ausländischer Beteiligungen hervorgerufen wurde. Es ging also jeweils um eigene Verluste der Muttergesellschaft, die in deren Sitzstaat steuerlich zu berücksichtigen waren (vgl. Randnr. 48 des Urteils Rewe). Dagegen sollen im vorliegenden Fall Verluste einer Tochtergesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtig ist, am Sitz der Muttergesellschaft berücksichtigt werden.

lung ist damit die Symmetrie der Besteuerung von Gewinnen und Verlusten nicht gewährleistet.³⁰

51. Entschließt sich ein Mitgliedstaat dazu, die vorläufige Anrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte am Hauptsitz des Unternehmens zuzulassen, heißt dies nicht, dass er diese Vergünstigung auch auf ausländische Tochtergesellschaften ausweiten muss. Denn Betriebsstätten und Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat befinden sich im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in einer vergleichbaren Lage.

52. Dabei ist zu beachten, dass die Steuerhoheit im Allgemeinen an zwei Kriterien anknüpft: den Sitz eines Unternehmens und den Ort seiner wirtschaftlichen Tätigkeit. Eine Gesellschaft ist in ihrem Sitzstaat bezüglich aller weltweiten Einkünfte unbeschränkt steuerpflichtig. Zugleich ist sie in Staaten, in denen sie wirtschaftlich tätig ist, ohne dort ihren Sitz zu haben, in Bezug auf die jeweils erzielten Einkünfte beschränkt steuerpflichtig.

53. Da eine Tochtergesellschaft eine selbständige juristische Person ist, unterliegt sie in

ihrem Sitzstaat der unbeschränkten Steuerpflicht. Der Sitzstaat der Muttergesellschaft hat kein Besteuerungsrecht für die nicht ausgeschütteten Gewinne seiner gebietsfremden Tochtergesellschaft. Eine Betriebsstätte ist dagegen keine selbständige juristische Person. Ihre Einkünfte werden als Einkünfte der Gesellschaft angesehen, die sie unterhält, und sind am Hauptsitz dieser Gesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig. Zugleich steht dem Staat, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, ein beschränktes Besteuerungsrecht bezüglich dieser Einkünfte zu.

54. Dementsprechend teilt Art. 7 Abs. 1 des DBA die Steuerhoheit auf. Um eine Doppelbesteuerung von Betriebsstätteneinkünften zu vermeiden, verpflichtet Art. 23 Abs. 2 des DBA den Staat des Hauptsitzes der Gesellschaft, diese Einkünfte von der Steuer freizustellen. Auch wenn dieser Mitgliedstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung seine Steuerhoheit damit in Bezug auf die Betriebsstätteneinkünfte zurücknimmt, so bleibt sie doch latent bestehen. Dies wird besonders deutlich, wenn statt der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung gewählt wird.

55. Mit Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft verlässt die Muttergesellschaft also gleichsam den Bereich der Steuerhoheit ihres Sitzstaates und unterwirft die Tochtergesellschaft der unbeschränkten Steuerpflicht im Aufnahmemitgliedstaat. Durch die Errichtung einer Betriebsstätte begibt sich das

30 — Dies erkennt auch Generalanwältin Sharpston an. Sie räumt aber letztlich der Niederlassungsfreiheit Vorrang vor der vorübergehenden Beeinträchtigung der Aufteilung der Steuerhoheit ein (Schlussanträge Lidl [zitiert in Fn. 27, Nrn. 24 und 25]).

Unternehmen zwar ebenfalls unter die Steuerhoheit des Aufnahme Staates, jedoch *ohne* diesen Teil des Unternehmens vollständig der Steuerhoheit des Herkunfts Staates zu entziehen.

Möglichkeit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen. Diese freie Wahl darf im Aufnahme Staat nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden.³²

56. Die entsprechende Anwendung der Regelungen über die steuerliche Behandlung ausländischer Betriebsstätten auf ausländische Tochtergesellschaften würde daher eine Erweiterung der Steuerhoheit des Sitz Staates der Muttergesellschaft bewirken.³¹

57. Dagegen wendet X Holding ein, dass diese Erweiterung der Steuerhoheit nicht zu Lasten des Sitz Staates der Tochtergesellschaft ginge, wenn sie sich auf eine vorübergehende Verrechnung der Verluste der Tochtergesellschaft mit den Gewinnen der Muttergesellschaft beschränkte. Dem ist entgegenzuhalten, dass die isolierte Berücksichtigung der Verluste der gebietsfremden Tochtergesellschaft das Recht des Sitz Staates der Muttergesellschaft beeinträchtigt, deren Gewinne zu besteuern, und dem Gedanken der symmetrischen Besteuerung von Gewinnen und Verlusten widerspricht.

58. Zwar lässt Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die

59. In Bezug auf die Verpflichtungen des Ursprungsmitgliedstaats hat der Gerichtshof indes festgestellt, dass die Steuerautonomie, über die die Mitgliedstaaten beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung des gemeinschaftlichen Steuerrechts verfügen, bedeutet, dass die Mitgliedstaaten Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festlegen können, soweit sie ihnen eine Behandlung gewähren, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist.³³

60. Der Gerichtshof sieht folglich als Vergleichsmaßstab für die steuerliche Behandlung von Auslandsaktivitäten eines inländischen Unternehmens nur die Regelungen für die entsprechende Niederlassungsform im Inland an. Inländische Betriebsstätten sind mit ausländischen Betriebsstätten und inländische Tochtergesellschaften mit auslän-

31 — Eine solche Erstreckung der Steuerhoheit des Sitz Staates eine Gesellschaft auf die Gewinne von deren ausländischen Tochtergesellschaft ist gemeinschaftsrechtlich allerdings nicht völlig ausgeschlossen. Sie kann aus Gründen der Missbrauchsbekämpfung in eng begrenzten Fällen gerechtfertigt sein (Vgl. Urteil Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas [zitiert in Fn. 8, Randnr. 59]). Eine entsprechende Ausnahmesituation ist aber im vorliegenden Fall nicht gegeben.

32 — Vgl. Urteile Kommission/Frankreich (zitiert in Fn.11, Randnr. 22), und vom 23. Februar 2006, vom 23. Februar 2006, CLT-UFA (C-253/03, Slg. 2006, I-1831 Randnr. 14), und Oy AA (zitiert in Fn. 3, Randnr. 40) sowie Beschluss vom 4. Juni 2009, KBC Bank (C-439/07 und C-499/07, Slg. 2009, I-4409, Randnr. 77).

33 — Urteil vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnrn. 51 und 53), und Beschluss KBC Bank (Zitiert in Fn. 32, Randnr. 80).

dischen Tochtergesellschaften zu vergleichen. Das Gemeinschaftsrecht schließt dagegen nicht aus, dass der Ursprungsmitgliedstaat auf ausländische Betriebsstätten ein anderes Steuerregime anwendet als auf ausländische Tochtergesellschaften.

lassungsfreiheit, die daraus resultiert, dass eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht zum Zweck der Ergebniskonsolidierung in eine steuerliche Einheit nach niederländischem Recht einbezogen werden kann, gerechtfertigt ist, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

61. Diese Feststellungen hinsichtlich der Verpflichtungen des Aufnahmemitgliedstaats auf der einen und des Ursprungsmitgliedstaats auf der anderen Seite widersprechen sich nicht, sondern korrespondieren mit der unterschiedlichen Reichweite der Besteuerungsbefugnisse.

— Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung

62. Da der Aufnahmemitgliedstaat im Regelfall jede auf seinem Territorium ausgeübte wirtschaftliche Aktivität der Steuer unterwirft, sei es dass sie durch eine Tochtergesellschaft (Steuerinländer), sei es, dass sie durch eine Betriebsstätte einer Gesellschaft mit (Haupt-)Sitz in einem anderen Mitgliedstaat (Steuerausländer) ausgeübt wird, darf er diese Niederlassungsformen bei der Erhebung der Steuer auch nicht unterschiedlich behandeln. Dem Ursprungsmitgliedstaat steht dagegen allein das Recht zur Besteuerung einer ausländischen Betriebsstätte zu, nicht aber das Recht, eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft zu besteuern. Daher ist der Ursprungsmitgliedstaat auch nicht zur Gleichbehandlung dieser beiden Niederlassungsformen im Ausland bei der Erhebung der Steuer verpflichtet.

64. Der Gerichtshof hat ferner anerkannt dass die Mitgliedstaaten die Gefahr einer doppelten Berücksichtigung von Verlusten verhindern können müssen.³⁴

65. Nach Ansicht des vorliegenden Gerichts und der beteiligten Regierungen besteht diese Gefahr, wenn die Verluste der F im Rahmen einer steuerlichen Einheit in den Niederlanden mit Gewinnen der X Holding verrechnet werden könnten. Es sei denkbar, dass die Verluste der F zugleich in Belgien berücksichtigt würden, etwa bei Aufnahme in eine dortige steuerliche Einheit, durch Übertragung an einen Dritten oder durch einen Verlustvortrag oder einen Verlustrücktrag auf andere Steuerjahre.

63. Als Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass die Beschränkung der Nieder-

³⁴ — Urteile Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 47), Rewe Zentralfinanz (zitiert in Fn. 29, Randnr. 47) und Lidl Belgium (zitiert in Fn. 3, Randnr. 35).

66. X Holding trägt dazu vor, die Nachholregelung schließe aus, dass im Rahmen einer steuerlichen Einheit in den Niederlanden angerechnete Verluste durch einen Verlustvortrag der F mehrfach genutzt werden könnten. Außerdem sei in Belgien keiner der anderen vom Hoge Raad angesprochenen Wege einer weiteren Verlustnutzung rechtlich möglich. Die Kommission ergänzt, dass eine Verlustverrechnung in den Niederlanden an den Nachweis geknüpft werden könnte, dass der Verlust im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht bereits anderweitig berücksichtigt worden ist.

67. Tatsächlich könnten unter den vom vorlegenden Gericht und den beteiligten Regierungen geschilderten Bedingungen Verluste möglicherweise im selben Besteuerungszeitraum sowohl am Sitz der Muttergesellschaft als auch am Sitz der Tochtergesellschaft angerechnet werden.³⁵

68. Der Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften aus einer niederländischen steuerlichen Einheit ist geeignet, diese Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung zu beseitigen, könnte jedoch über das Erforderliche hinausgehen.

35 — Vgl. zur Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung bei grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen auch Urteil Papillon (zitiert in Fn. 10, Randnrn. 46 ff.).

69. Die innerstaatlichen Regelungen lassen die Einbeziehung einer ausländischen Tochtergesellschaft in eine steuerliche Einheit nämlich selbst dann nicht zu, wenn die Unternehmen nachweisen, dass eine doppelte Verlustberücksichtigung wegen der Ausgestaltung des Steuerrechts am Sitzstaat der Tochtergesellschaft ausgeschlossen ist. Wie die Kommission vorschlägt, käme es außerdem als weniger einschneidende Maßnahme in Betracht, die ausländischen Verluste zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige belegen kann, dass die Verluste am Sitz der Tochtergesellschaft tatsächlich nicht anderweitig eingesetzt wurden.³⁶ Allerdings müsste der Sitzstaat der Muttergesellschaft diese Angaben, etwa in Anwendung der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien³⁷, auch überprüfen können.³⁸

70. Jedoch bedarf es keiner abschließenden Stellungnahme zu dieser Frage, da es jedenfalls zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt ist, die Bildung grenzüberschreitender steuerlicher Einheiten zu dem Zweck der Verlustanrechnung

36 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Papillon (zitiert in Fn. 10, Randnrn. 55 ff.).

37 — ABl. L 336, S. 15, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. L 363, S. 129).

38 — Im Fall von Drittstaaten, einschließlich der Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums, gilt die genannte Richtlinie nicht. Hier könnten aber ggf. Auskunfts-klauseln in Doppelbesteuerungsabkommen den zur Kontrolle erforderlichen Informationsaustausch sicherstellen (vgl. dazu meine Schlussanträge vom 16. Juli 2009, Kommission/Italien (C-540/07, Slg. 2009, I-10983, Nrn. 75 ff.).

auszuschließen. Dieser Rechtfertigungsgrund greift auch durch, wenn nicht zugleich die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung besteht, bzw. wenn diese Gefahr anderweitig beseitigt werden kann.³⁹

beziehen bzw. wieder aus dem Konsolidierungskreis herauszunehmen, könnten die Gesellschaften nämlich die Verlustberücksichtigung steuern und die Bemessungsgrundlage am Sitz der steuerlichen Einheit beeinflussen.⁴²

— Gefahr der Steuerumgehung

71. Was schließlich das dritte Element der Rechtfertigungstrias des Marks & Spencer Urteils anbelangt, die Gefahr der Steuerumgehung,⁴⁰ habe ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Oy AA darauf hingewiesen, dass ich dieses Element neben der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht für einen selbständigen Rechtfertigungsgrund halte, wenn es darum geht, grenzüberschreitende Gewinnübertragungen auszuschließen.⁴¹ Dies gilt auch im Fall der Anrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft.

72. Versteht man unter Steuerumgehung, dass ein Unternehmen unter Missachtung der Aufteilung der Steuerhoheit frei wählen kann, in welchem Staat es seine Einkünfte der Steuer unterwirft, so greift dieser Rechtfertigungsgrund auch vorliegend ein. Stünde es einem Konzern frei, ausländische Tochtergesellschaften in die steuerliche Einheit einzu-

2. Steuerneutrale Umstrukturierung und Übertragung von Wirtschaftsgütern

73. X Holding macht weiter geltend, dass neben der Verlustverrechnung auch eine steuerneutrale Umstrukturierung der Gesellschaften ausgeschlossen ist, wenn sie keine steuerliche Einheit bilden könnten. Insbesondere sei die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen einer niederländischen Muttergesellschaft und deren Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht ohne steuerliche Folgen möglich.

74. Aus der vorstehenden Prüfung ergibt sich bereits, dass das Regime der steuerlichen Einheit jedenfalls in wesentlichen Teilen nicht auf grenzüberschreitende Unternehmensgruppen ausgeweitet werden muss, um der Niederlassungsfreiheit Rechnung zu tragen. Allerdings zieht das vorlegende Gericht in Erwägung, nur einzelne Teilaspekte dieses Regimes im grenzüberschreitenden Fall anzuwenden. Jedoch erscheint es fraglich, ob

39 — Siehe oben, Nr. 32 dieser Schlussanträge m.w.N. In der Rechtssache Lidl Belgium wurde dieses Rechtfertigungselement bezeichnenderweise gar nicht erst gesondert geltend gemacht.

40 — Vgl. Marks & Spencer (zitiert in Fn. 2, Randnr. 49).

41 — Schlussanträge Oy AA (zitiert in Fn. 13, Nrn. 62 und 63).

42 — Siehe oben, Nrn. 42 und 45 dieser Schlussanträge.

Umstrukturierungen durchgeführt oder Wirtschaftsgüter steuerneutral zwischen Unternehmen übertragen werden können, wenn Gewinne und Verluste dieser Unternehmen nicht zugleich konsolidiert werden.

inländischen Gesellschaften, etwa weil stille Reserven in diesem Moment aufgedeckt und versteuert werden müssen, während dies bei inländischen Übertragungen nicht der Fall ist, könnte darin eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit liegen.

75. Soweit dies nach Auffassung des vorlegenden Gerichts dennoch in Frage kommen sollte, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die steuerlichen Folgen von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen durch die Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten⁴³ angeglichener worden sind. Eventuelle Hindernisse für die Ausübung der Niederlassungsfreiheit im Zusammenhang mit Operationen, die in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fallen, für deren Vorliegen im konkreten Fall jedoch nichts vorgebracht wurde, dürften daher weitgehend beseitigt sein.

77. Eine entsprechende Beschränkung ist aber möglicherweise gerechtfertigt, um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

78. Dazu ist zu bemerken, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei inländischen Unternehmen die Steuerhoheit des betreffenden Staates nicht berührt. Wenn dabei stille Reserven übergehen, bleiben sie dem steuerlichen Zugriff dieses Staates erhalten. Bei einer späteren Realisierung können Gewinne weiterhin dort besteuert werden.

76. Gemeinschaftsrechtlich nicht näher geregelt ist dagegen die Frage, wie bei der grenzüberschreitenden Übertragung von Wirtschaftsgütern oder Beteiligungen, die nicht anlässlich eines von der Richtlinie 90/434 erfassten Vorgangs erfolgen, steuerlich mit stillen Reserven zu verfahren ist. Soweit derartige Vorgänge ungünstiger behandelt werden als Übertragungen zwischen

79. Geht man davon aus, dass der latente Wertzuwachs eines Wirtschaftsguts grundsätzlich in dem Staat der Steuer unterliegt, in dem er entstanden ist,⁴⁴ kann eine grenzüberschreitende Übertragung von Wirtschaftsgütern die Aufteilung der Steuerhoheit beeinträchtigen. Werden dadurch stille Reserven in

43 — ABl. L 225, S. 1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 zur Anpassung bestimmter Richtlinien im Bereich Steuerwesen anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens (ABl. L 363, S. 129).

44 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. September 2006, N (C-470/04, Slg. 2006, I-7409, Randnr. 46), sowie Nr. 97 meiner Schlussanträge vom 30. März 2006 in dieser Sache.

einen anderen Mitgliedstaat verlagert, kann der Staat, auf dessen Territorium sie aufgebaut wurden, später durch Auflösung der Reserven realisierte Gewinne nicht mehr ohne Weiteres besteuern.

3. Neutralisierung von Geschäften innerhalb einer steuerlichen Einheit

80. Regelungen, die einem entsprechenden Eingriff in die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis entgegenwirken sollen, müssen allerdings geeignet sein, die Erreichung dieses Ziels zu gewährleisten, und dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.⁴⁵

81. Es ist gegebenenfalls Sache des vorliegenden Gerichts zu prüfen, inwieweit die innerstaatlichen Regelungen für die Übertragung von Wirtschaftsgütern und die steuerliche Behandlung stiller Reserven, über die dem Gerichtshof keine Informationen vorliegen, diesen Grundsätzen entsprechen.

82. Schließlich weist X Holding noch darauf hin, dass Geschäfte zwischen inländischen Unternehmen, die zu einer steuerlichen Einheit zusammengeschlossen sind, steuerlich neutral bleiben, während entsprechende grenzüberschreitende Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, die keine steuerliche Einheit bilden können, bei der Besteuerung berücksichtigt werden.

83. Um zu vermeiden, dass im Zuge von grenzüberschreitenden Geschäften Steuersubstrat von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlagert wird, ist es erforderlich, dass diese Geschäfte zu marktüblichen Bedingungen abgewickelt und in den Steuerbilanzen verbucht werden.⁴⁶ Der mit der Dokumentation der Transferpreise verbundene zusätzliche Aufwand erschwert zwar die Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten. Jedoch sind innerstaatliche Regelungen über Transferpreise, sofern sie eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen, zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt, vorausgesetzt, sie tragen dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Rechnung.

45 — Siehe oben, Nr. 30 und die dort zitierte Rechtsprechung.

46 — Siehe näher zu innerstaatlichen Regelungen, die die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes sicherstellen sollen, meine Schlussanträge vom 10. September 2009, SGI (C-311/08, beim Gerichtshof anhängiges Verfahren).

V — Ergebnis

84. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefrage des Hoge Raad zu antworten:

Art. 43 EG in Verbindung mit Art. 48 EG steht Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die einer inländischen Gesellschaft und einer oder mehreren ihrer Tochtergesellschaften mit Sitz im Inland die Möglichkeit eröffnen, eine steuerliche Einheit zu bilden, mit der Folge, dass die von ihnen geschuldete Steuer bei der Muttergesellschaft so erhoben wird, als handelte es sich um einen einzigen Steuerpflichtigen, die aber die Einbeziehung von Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat in eine steuerliche Einheit nicht zulassen.