

## URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

27. November 2008(\*)

„Niederlassungsfreiheit – Direkte Besteuerung – Körperschaftsteuern – Regelung der Gruppenbesteuerung – Gebietsansässige Muttergesellschaft – Gebietsansässige Enkelgesellschaften, die über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft gehalten werden“

In der Rechtssache C-418/07

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Conseil d'État (Frankreich) mit Entscheidung vom 10. Juli 2007, beim Gerichtshof eingegangen am 12. September 2007, in dem Verfahren

**Société Papillon**

gegen

**Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique**

erlässt

## DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter E. Juhász, G. Arestis und J. Malenovský,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: B. Fülöp, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. Juni 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Société Papillon, vertreten durch G. Calisti, avocat,
- der französischen Regierung, vertreten durch G. de Bergues und J.-C. Gracia als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch C. Blaschke als Bevollmächtigten,
- der spanischen Regierung, vertreten durch M. Muñoz Pérez als Bevollmächtigten,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels, C. ten Dam und M. de Grave als Bevollmächtigte,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal und J.-P. Keppenne als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 4. September 2008

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Société Papillon (im Folgenden: Papillon) mit Sitz in Frankreich und dem Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (Ministerium für Haushalt, öffentliche Finanzen und den öffentlichen Dienst) über dessen Weigerung, auf Papillon die Regelung der sogenannten „steuerlichen Integration“ (intégration fiscale) anzuwenden.

### Rechtlicher Rahmen

- 3 Art. 223 A des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, CGI) bestimmt in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits anwendbaren Fassung:

„Eine Gesellschaft ... kann für das Gesamtergebnis des Konzerns, der aus ihr selbst und den Gesellschaften besteht, an denen sie während des Rechnungsjahrs ununterbrochen mindestens 95 % des Kapitals unmittelbar oder mittelbar über Gesellschaften des Konzerns ... hält, allein körperschaftsteuerpflichtig sein. ... Die Gesellschaften des Konzerns bleiben verpflichtet, ihre Ergebnisse zu erklären ... Mitglieder des Konzerns können nur Gesellschaften sein, die dem zustimmen und deren Ergebnisse der Körperschaftsteuer unterliegen. ...“

- 4 Das vorliegende Gericht führt aus, dass gemäß Art. 223 A CGI die Muttergesellschaft des Konzerns dessen Umfang nach ihrer Wahl frei bestimmen könne. Diese Muttergesellschaft könne eine andere konzernzugehörige Gesellschaft gleichwohl mittelbar nur über eine Gesellschaft halten, die selbst ein Mitglied des integrierten Konzerns sei und deshalb in Frankreich der Körperschaftsteuer unterliege.

- 5 Nach Art. 223 B CGI wird „[d]as Gesamtergebnis ... von der Muttergesellschaft durch algebraische Addition der Ergebnisse jeder Gesellschaft des Konzerns ermittelt ...“.

- 6 Die Art. 223 B, 223 D und 223 F CGI sehen insbesondere die Neutralisierung von Maßnahmen innerhalb des Konzerns wie Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen oder für Risiken zwischen Gesellschaften des Konzerns, Abtretungen von Forderungen oder Subventionen innerhalb des Konzerns, Rückstellungen für Wertverlust bei an anderen Gesellschaften des Konzerns gehaltenen Beteiligungen sowie Übertragungen von Anlagevermögen innerhalb des Konzerns vor.

### Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

- 7 Während der im Ausgangsverfahren streitigen Steuerjahre, also den Geschäftsjahren im Zeitraum vom 1. Januar 1989 bis 31. Dezember 1991, hielt Papillon 100 % des Kapitals der niederländischen Gesellschaft Artist Performance and Communication, die 99,99 % der Anteile der Kiron SARL mit Sitz in Frankreich hielt. In diesem Zusammenhang optierte Papillon für die Regelung der steuerlichen

Integration im Sinne der Art. 223 A bis 223 F CGI, wonach eine gebietsansässige Gesellschaft für das Gesamtergebnis des Konzerns, der aus ihr selbst und den Gesellschaften besteht, an denen sie unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 % des Kapitals hält, allein körperschaftsteuerpflichtig sein kann. Dementsprechend gliederte Papillon die Kiron SARL und mehrere gleichfalls in Frankreich ansässige Tochtergesellschaften dieser Gesellschaft in den integrierten Konzern, dessen Leitung sie übernahm, ein.

- 8 Die Finanzverwaltung versagte Papillon die Anwendung dieser Regelung mit der Begründung, sie könne keinen integrierten Konzern mit Gesellschaften bilden, die mittelbar über eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden gehalten würden, da die letztgenannte Gesellschaft der Körperschaftsteuer in Frankreich nicht unterliege, weil sie dort keine feste Niederlassung habe.
- 9 Papillon wurde daher nach der Berichtigung in Höhe der eigenen Gewinne, die sie erklärt hatte, besteuert, ohne dass sie diese mit den Ergebnissen der anderen Gesellschaften des integrierten Konzerns verrechnen konnte.
- 10 Papillon erhob gegen die ihr für die Jahre 1989 bis 1991 auferlegten Körperschaftsteuernachzahlungen Klage vor dem Tribunal administratif de Paris, das ihre Ansprüche mit Urteil vom 9. Februar 2004 zurückwies. Auf die bei der Cour administrative d'appel de Paris gegen dieses Urteil eingelegte Berufung sprach dieses Gericht mit Urteil vom 24. Juni 2005 lediglich einen teilweisen Erlass der streitigen Steuern und Strafen aus.
- 11 Der mit der von Papillon gegen dieses Urteil eingelegten Kassationsbeschwerde befasste Conseil d'État sieht die Frage gestellt, ob die Regelung der steuerlichen Integration, wie sie in Frankreich gilt und die einer gebietsansässigen Muttergesellschaft die Verrechnung des Gesamtergebnisses der Gesellschaften des integrierten Konzerns und die steuerliche Neutralisierung von Maßnahmen innerhalb des Konzerns ermöglicht, für zumindest eine der konzernzugehörigen Gesellschaften insoweit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen könne, als diese Regelung einer gebietsansässigen Enkelgesellschaft diese Möglichkeit vorenthält, sofern sie über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft gehalten wird.
- 12 Es sei fraglich, ob eine solche Beschränkung, wenn sie denn festgestellt würde, aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, insbesondere durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt sein könne.
- 13 Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
  1. Da sich der steuerliche Vorteil aus der „steuerliche Integration“ genannten Regelung bei der Besteuerung der Muttergesellschaft des Konzerns auswirkt, die die Gewinne und Verluste aller Gesellschaften des Konzerns verrechnen und aus der steuerlichen Neutralisierung von Maßnahmen innerhalb des Konzerns Nutzen ziehen kann, wird dadurch, dass eine Enkelgesellschaft der Muttergesellschaft nach der Regelung in den Art. 223 A ff. CGI nicht in den Bereich eines steuerlich integrierten Konzerns einbezogen werden kann, sofern sie über eine Tochtergesellschaft gehalten wird, die in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und in Frankreich keine Tätigkeit ausübt, nicht der französischen Körperschaftsteuer unterliegt und daher selbst nicht zum Konzern gehören kann, die Frage aufgeworfen, ob dies wegen der steuerlichen Folge der von der Muttergesellschaft getroffenen Wahl, eine Enkelgesellschaft durch eine französische Tochtergesellschaft oder aber durch eine in einem anderen Mitgliedstaat

niedergelassene Tochtergesellschaft zu halten, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

2. Wenn ja: Kann eine solche Beschränkung entweder durch die Notwendigkeit, die Kohärenz des Systems der „steuerlichen Integration“ zu erhalten, insbesondere die Mechanismen der steuerlichen Neutralisierung von Maßnahmen innerhalb des Konzerns, unter Berücksichtigung der Folgen eines Systems, nach dem die Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nur in Bezug auf das mittelbare Halten der Enkelgesellschaft als zum Konzern gehörig angesehen wird, aber notwendigerweise von der Anwendung der Konzernregelung ausgeschlossen bleibt, weil sie nicht unter die französische Besteuerung fällt, oder aus einem anderen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein?

### **Zu den Vorlagefragen**

- 14 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehalten werden, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt und ob diese Beschränkung gegebenenfalls gerechtfertigt sein kann.
- 15 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass mit der Niederlassungsfreiheit 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 ist, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, eine Zweigniederlassung oder eine Agentur auszuüben (Urteile vom 23. Februar 2006, Keller Holding, C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Randnr. 29, und vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 18).
- 16 Auch wenn die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit nach ihrem Wortlaut die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern sollen, verbieten sie es doch ebenfalls, dass der Herkunftsmitgliedstaat die Niederlassung eines seiner Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat behindert (Urteile vom 16. Juli 1998, ICI, C-264/96, Slg. 1998, I-4695, Randnr. 21, vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 33, und Lidl Belgium, Randnr. 19).
- 17 Vorab ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht nicht die Frage aufwirft, ob der Umstand, dass es der niederländischen Tochtergesellschaft von Papillon nicht möglich ist, in die Regelung der steuerlichen Integration einbezogen zu werden, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Wie die Generalanwältin in den Nrn. 5 und 24 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, soll mit dem Vorabentscheidungsersuchen in Erfahrung gebracht werden, ob eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne des Art. 52 des Vertrags darin liegt, dass eine Muttergesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat die Regelung der steuerlichen Integration für den durch sie und ihre im selben Staat ansässigen Enkelgesellschaften gebildeten Konzern nicht in Anspruch nehmen kann, sofern die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, im erstgenannten Staat nicht körperschaftsteuerpflichtig ist.
- 18 Wie dem Vorabentscheidungsersuchen zu entnehmen ist, mindert die Regelung der steuerlichen

- Integration die Steuerlast der Muttergesellschaft, indem sie ihr ermöglicht, die Gewinne und Verluste aller Gesellschaften des steuerlich integrierten Konzerns zu verrechnen. Diese Regelung stellt insbesondere dadurch einen steuerlichen Vorteil dar, dass aufgrund der erlaubten Verrechnung Verluste bestimmter konzernzugehöriger Gesellschaften unmittelbar beim Konzern berücksichtigt werden können.
- 19 Nach den Art. 223 A ff. CGI wird dieser Steuervorteil allerdings nicht gewährt, wenn die in Frankreich ansässige Muttergesellschaft eine gleichfalls in Frankreich ansässige Enkelgesellschaft über eine Tochtergesellschaft hält, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat und in Frankreich keine Geschäftstätigkeit ausübt.
- 20 Wie in den Randnrn. 3 und 4 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist, kann nämlich die Muttergesellschaft des Konzerns, um die Regelung der steuerlichen Integration in Anspruch nehmen zu können, eine andere konzernzugehörige Gesellschaft mittelbar nur über eine Gesellschaft halten, die selbst ein Mitglied des integrierten Konzerns ist und deshalb in Frankreich der Körperschaftsteuer unterliegt.
- 21 Eine Muttergesellschaft, die ihren Sitz in Frankreich hat und ihre französischen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, kann somit die Regelung der steuerlichen Integration nicht in Anspruch nehmen. Hingegen hat eine französische Muttergesellschaft die Möglichkeit, mit ihren französischen Enkelgesellschaften eine steuerliche Integration herzustellen, wenn die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft in Frankreich ansässig ist.
- 22 Wie die Generalanwältin in Nr. 30 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ergibt sich daraus, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Bestimmungen des CGI hinsichtlich der Möglichkeit, für die Regelung der steuerlichen Integration zu optieren, zu einer Ungleichbehandlung führen, je nachdem, ob die Muttergesellschaft ihre mittelbaren Beteiligungen über eine in Frankreich oder über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft hält.
- 23 Die französische Regierung trägt jedoch vor, diese Ungleichbehandlung sei dadurch zu erklären, dass diese beiden Situationen nicht objektiv vergleichbar seien.
- 24 In einer Situation wie der im Ausgangsverfahren gegebenen sei die Tochtergesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als der Französischen Republik habe, anders als eine dort ansässige Tochtergesellschaft aus diesem Grund in Frankreich nicht körperschaftsteuerpflichtig.
- 25 Diesem Vorbringen kann nicht gefolgt werden.
- 26 Könnte ein Mitgliedstaat nämlich nach seinem Belieben eine ungleiche Behandlung allein deshalb vornehmen, weil sich der Sitz einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet, so würden die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit ihres Inhalts beraubt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Januar 1986, Kommission/Frankreich, 270/83, Slg. 1986, 273, Randnr. 18, und vom 8. März 2001, Metallgesellschaft u. a., C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, Randnr. 42).
- 27 Um festzustellen, ob eine Diskriminierung vorliegt, ist die Vergleichbarkeit eines Sachverhalts mit Gemeinschaftsbezug mit einem rein innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen (vgl. in diesem Sinne Urteile Metallgesellschaft u. a., Randnr. 60, und vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Randnr. 38).

- 28 Im Ausgangsverfahren haben die betreffenden Bestimmungen des CGI das Ziel, einen aus einer Muttergesellschaft mit ihren Tochter- und Enkelgesellschaften bestehenden Konzern einem Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten dadurch so weit wie möglich gleichzustellen, dass die Möglichkeit einer Konsolidierung der einzelnen Gesellschaftsergebnisse eröffnet wird.
- 29 Dieses Ziel lässt sich aber sowohl in einer Situation erreichen, in der eine in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gleichfalls dort ansässige Enkelgesellschaften über eine ihrerseits gebietsansässige Tochtergesellschaft hält, als auch in der Situation einer im selben Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft, die gleichfalls dort ansässige Enkelgesellschaften, aber über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, hält.
- 30 Hinsichtlich des Ziels der im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des CGI sind diese beiden Situationen daher objektiv vergleichbar.
- 31 Folglich führt die im Ausgangsverfahren streitige Steuerregelung zu einer Ungleichbehandlung nach Maßgabe des Ortes, an dem sich der Sitz der Tochtergesellschaft befindet, über die die gebietsansässige Muttergesellschaft ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften hält.
- 32 Dadurch dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des CGI Sachverhalte mit Gemeinschaftsbezug gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligen, stellen sie daher eine durch die Vertragsvorschriften über die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich verbotene Beschränkung dar.
- 33 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine solche Beschränkung der Niederlassungsfreiheit 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 hierzu erforderlich ist (Urteil Lidl Belgium, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Hierzu ist erstens darauf hinzuweisen, dass die deutsche und die niederländische Regierung in ihren dem Gerichtshof vorgelegten schriftlichen Erklärungen die Ansicht vertreten, die aus den im Ausgangsverfahren fraglichen Rechtsvorschriften resultierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit könne mit der Notwendigkeit gerechtfertigt werden, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.
- 35 Die genannten Regierungen verweisen hierzu auf die Urteile vom 13. Dezember 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Slg. 2005, I-10837), und Oy AA und tragen vor, dass die mit den im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des CGI eingeführte Beschränkung erforderlich sei, um eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten und die Gefahr der Steuerflucht zu verhindern.
- 36 Diese Rechtfertigungsgründe greifen nicht durch.
- 37 In den Rechtssachen, die den genannten Urteilen Marks & Spencer und Oy AA zugrunde lagen, betrafen die vorgelegten Fragen nämlich die Berücksichtigung von in einem anderen Mitgliedstaat als dem Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen erzielten Verlusten bzw. die Gefahr der Steuerflucht.
- 38 Unter den im Ausgangsverfahren gegebenen Umständen stellen sich diese Fragen aber nicht, da es in dem Vorabentscheidungsersuchen darum geht, ob eine Beschränkung darin liegt, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft die Regelung der steuerlichen Integration mit ihren gleichfalls in

diesem Staat ansässigen Enkelgesellschaften nicht in Anspruch nehmen kann, wenn die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, nicht aber darum, ob die gebietsfremde Tochtergesellschaft unter diese Regelung fallen können muss.

- 39 Im Ausgangsverfahren stellt sich die Frage der Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten der dem fraglichen Konzern zugehörenden Gesellschaften nur für Gesellschaften, die in einem einzigen Mitgliedstaat ansässig sind. Daher betrifft die Vorlagefrage die Berücksichtigung von in ein und demselben Mitgliedstaat erzielten Verlusten, was auch die Gefahr der Steuerflucht von vornherein ausschließt.
- 40 Daher kann die in den Randnrn. 22 bis 32 des vorliegenden Urteils festgestellte Beschränkung nicht mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden.
- 41 Zweitens ist festzustellen, dass das vorlegende Gericht wissen möchte, ob die fragliche Beschränkung durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein kann, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, wobei die französische Regierung in ihren dem Gerichtshof vorgelegten schriftlichen Erklärungen die Auffassung vertritt, dass dies im Ausgangsverfahren der Fall sei.
- 42 Das vorlegende Gericht führt aus, da die gebietsfremde Tochtergesellschaft notwendigerweise von der Anwendung der Regelung der steuerlichen Integration ausgeschlossen bliebe, weil sie in Frankreich nicht körperschaftsteuerpflichtig sei, wäre die Kohärenz der Regelung der Neutralisierung von Maßnahmen innerhalb des Konzerns beeinträchtigt, denn Vorgänge, in die diese Tochtergesellschaft einbezogen sei, würden anders behandelt als Vorgänge, in die eine gebietsansässige Tochtergesellschaft einbezogen sei, was zu doppelten Abzügen im Vergleich zu einem System führen könne, in das nur Gesellschaften einbezogen seien, die dieser Steuer unterlägen.
- 43 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits anerkannt hat, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren, eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann (Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann, C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 28, vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 42, und Keller Holding, Randnr. 40).
- 44 Ein auf diesen Rechtfertigungsgrund gestütztes Argument kann jedoch nur Erfolg haben, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (Urteil vom 14. November 1995, Svensson und Gustavsson, C-484/93, Slg. 1995, I-3955, Randnr. 18, Urteile ICI, Randnr. 29, Manninen, Randnr. 42, und Keller Holding, Randnr. 40), wobei die Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden muss (Urteile Manninen, Randnr. 43, und vom 28. Februar 2008, Deutsche Shell, C-293/06, Slg. 2008, I-0000, Randnr. 39).
- 45 Im Ausgangsverfahren hat die französische Regierung ausgeführt, dass die Regelung der steuerlichen Integration die steuerliche Konsolidierung der Gesellschaften und als Ausgleich hierzu vorsehe, dass bestimmte Vorgänge zwischen Gesellschaften des Konzerns gemäß den Art. 223 B, 223 D und 223 F CGI neutralisiert würden.
- 46 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Neutralisierung der einzelnen Vorgänge innerhalb des Konzerns u. a. ermöglicht, eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten bei den unter die Regelung der steuerlichen Integration fallenden gebietsansässigen Gesellschaften zu verhindern.

- 47 Macht nämlich die Enkelgesellschaft Verluste, wird die Tochtergesellschaft normalerweise Rückstellungen für den Wertverlust ihrer Beteiligung an dieser Enkelgesellschaft bilden, so dass die Muttergesellschaft ihrerseits Rückstellungen für den Wertverlust ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft bilden wird. Da es sich um ein und denselben Verlust handelt, der bei der Tochtergesellschaft entstanden ist, bleiben, falls alle diese Gesellschaften unter die Regelung der steuerlichen Integration fallen, durch den Mechanismus der Neutralisierung die Rückstellungen für den Wertverlust bei der Tochtergesellschaft und bei der Muttergesellschaft außer Ansatz.
- 48 Handelt es sich bei der Tochtergesellschaft jedoch um eine gebietsfremde Gesellschaft, würden die von der Enkelgesellschaft erzielten Verluste doppelt berücksichtigt, nämlich ein erstes Mal als unmittelbarer Verlust bei der Enkelin und ein weiteres Mal als Rückstellung der Muttergesellschaft für den Wertverlust ihrer Beteiligung an dieser Tochtergesellschaft, denn die internen Maßnahmen würden nicht neutralisiert, da die gebietsfremde Tochtergesellschaft nicht unter die Regelung der steuerlichen Integration fiele.
- 49 In einem solchen Fall ist festzustellen, dass den gebietsansässigen Gesellschaften Vorteile der Regelung der steuerlichen Integration in Form einer Konsolidierung der Ergebnisse und einer unmittelbaren Berücksichtigung von Verlusten aller unter diese Regelung fallenden Gesellschaften zugutekämen, ohne dass die Verluste der Tochtergesellschaft und die Rückstellungen der Muttergesellschaft neutralisiert werden könnten.
- 50 Mithin würde auf diese Weise der bei der Regelung der steuerlichen Integration bestehende unmittelbare Zusammenhang zwischen den Steuervorteilen und der Neutralisierung der Maßnahmen innerhalb des Konzerns beseitigt, was die Kohärenz dieser Regelung beeinträchtigen würde.
- 51 Dadurch, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des CGI einer gebietsansässigen Muttergesellschaft, die gebietsansässige Enkelgesellschaften in die Regelung der steuerlichen Integration einbeziehen möchte, die Anwendung dieser Regelung verwehren, sofern die Muttergesellschaft diese Enkelgesellschaften über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft hält, sind sie daher geeignet, die Kohärenz dieser Regelung zu wahren.
- 52 Darüber hinaus dürfen aber diese nationalen Rechtsvorschriften nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist, d. h., das nämliche Ziel darf nicht auch durch Maßnahmen zu erreichen sein, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beschränken.
- 53 Die französische Regierung trägt hierzu vor, dass die genannten Bestimmungen des CGI dadurch erforderlich geworden seien, dass es für die französischen Steuerbehörden schwierig sei, festzustellen, ob die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung bestehe, wenn zwischen die Muttergesellschaft und ihre Enkelgesellschaften eine gebietsfremde Gesellschaft geschaltet sei. Der Betrag einer Rückstellung entspreche regelmäßig nicht der Höhe des Verlusts der Tochtergesellschaft, und es sei schlicht unmöglich, den genauen Ursprung für eine Rückstellung zu identifizieren.
- 54 Hierzu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass praktische Schwierigkeiten allein keine Verletzung einer durch den Vertrag garantierten Freiheit rechtfertigen können (Urteile vom 4. März 2004, Kommission/Frankreich, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 29, vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Slg. 2006, I-8203, Randnr. 48, und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 70).
- 55 Ferner gibt das Gemeinschaftsrecht, nämlich die Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember

1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. L 336, S. 15), den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, von den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten alle Auskünfte zu verlangen, die für die zutreffende Festsetzung u. a. der Körperschaftsteuer geeignet sein können.

- 56 Schließlich ist darüber hinaus festzustellen, dass, wie die Generalanwältin in Nr. 66 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, die betroffenen Steuerbehörden die Möglichkeit haben, von der Muttergesellschaft diejenigen Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Rückstellungen dieser Muttergesellschaft für Wertverluste ihrer Beteiligungen an der Tochtergesellschaft über Rückstellungen dieser Tochtergesellschaft mittelbar auf einen Verlust der Enkelgesellschaft zurückzuführen sind (vgl. in diesem Sinne Urteile *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Randnr. 49, vom 30. Januar 2007, *Kommission/Dänemark*, C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 54, vom 29. März 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Slg. 2007, I-2647, Randnr. 57, und vom 11. Oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 95).
- 57 In den Beziehungen zwischen Mitgliedstaaten sind die von den betroffenen Steuerbehörden erbetenen oder erteilten Auskünfte umso eher geeignet, die Nachprüfung zu ermöglichen, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind, als auf dem Gebiet der Buchführung der Gesellschaften gemeinschaftliche Harmonisierungsmaßnahmen gelten, so dass die Möglichkeit besteht, verlässliche und nachprüfbar Angaben über eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft vorzulegen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Dezember 2007, *A*, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 62).
- 58 Somit können, wenn in einem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaften die Anwendung der Regelung der steuerlichen Integration mit Enkelgesellschaften beantragen, die sie wie im Ausgangsverfahren über in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaften halten, die Steuerbehörden des erstgenannten Staates von diesen Tochtergesellschaften selbst die Nachweise verlangen, die sie zur vollständigen Aufklärung der von ihnen vorgenommenen Rückstellungen für erforderlich halten.
- 59 Den in Frankreich niedergelassenen Gesellschaften, die gebietsansässige Enkelgesellschaften über Tochtergesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat halten und denen deshalb die Anwendung der Regelung der steuerlichen Integration vorenthalten wird, ist es aber nach den im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des CGI nicht gestattet, Nachweise vorzulegen, die die Feststellung ermöglichen, dass keine Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung besteht.
- 60 Folglich verwehren es diese Rechtsvorschriften diesen gebietsansässigen Gesellschaften unter jedweden Umständen, den Nachweis zu erbringen, dass im Rahmen der Regelung der steuerlichen Integration Verluste nicht doppelt berücksichtigt werden.
- 61 Somit gibt es die Niederlassungsfreiheit weniger stark beschränkende Maßnahmen, um das Ziel der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems zu erreichen.
- 62 Daher gehen die im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des CGI über das hinaus, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist, und können mithin nicht durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren.
- 63 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 52 des Vertrags dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine Regelung der

Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehalten werden.

### **Kosten**

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

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

**Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehalten werden.**

Unterschriften

---

\* Verfahrenssprache: Französisch.