

Stud. jur. Jan Böttcher, LL.B., Universität Greifswald*

„Ist die steuerliche Behandlung von Auslandsverlusten europarechtskonform?“

I. Einführung in die Problematik

Bis vor kurzem hatte das Europarecht nur sehr vereinzelt Auswirkung auf die deutsche Unternehmensbesteuerung. Noch zu Beginn der 90er Jahre wurde der potenzielle Einfluss des Rechts der Europäischen Gemeinschaft auf die direkten Steuern in Deutschland eher skeptisch betrachtet. Das 1995 ergangene „Schumacker“-Urteil¹ betraf zwar die Behandlung beschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen, es hat jedoch aus deutscher Sicht den Damm gebrochen und den nationalen Staatsgewalten, aber auch den Steuerpflichtigen die Bedeutung des Europarechts bewusst gemacht. Heute ist allgemein anerkannt, dass das Gemeinschaftsrecht Unternehmen einen rechtlichen Schutz gewährt, der in seiner Effektivität nicht nur über die Wirkungen bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), sondern auch über jene des deutschen Verfassungsrechts weit hinausgeht.² Gerade in der hier zu betrachtenden Berücksichtigung von Auslandsverlusten erweisen sich dabei die europarechtlichen Vorgaben als treibende Kraft, hin zu einer Umstrukturierung des (noch) bestehenden Rechtes unternehmerischer Besteuerung. So führte denn auch der BFH hinsichtlich der Versagung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten auf der Grundlage des § 2a Abs. 1 EStG jüngst aus, dass er in Anbetracht der zwischenzeitlichen Entwicklung des Europarechts und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH nicht länger an seiner früheren Rechtsprechung festhalte.³

Allerdings gilt die Maxime des Bundesverfassungsgerichts, dass gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gleiche Steuern nach sich ziehen müssen nur innerhalb Deutschlands, nicht jedoch grenzüberschreitend in Europa. Hier werden den Unternehmen der verschiedenen Länder höchst unterschiedliche Lasten auferlegt. Dies zeigt auch ein Blick auf die unterschiedlichen Unternehmensteuersätze (Körperschaftsteuer und Zuschlagsteuern). Ihre Bandbreite reicht von 0 % in Estland über 30 % in England bis zu 38,7 % in Deutschland.⁴ Bei dieser Ausgangs-

lage ist es keineswegs selbstverständlich, dass der EuGH Einfluss auf die Ertragsbesteuerung der Unternehmen nimmt, zumal der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt. Somit erstreckte sich auch die Entscheidungskompetenz des EuGH nicht auf das nationale Steuerrecht.⁵ Art. 293 EGV, welcher die Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft verpflichtet, hat keine direkten Effekte und entfaltet mithin auch keine unmittelbare Wirkung. Auch wenn die Beseitigung der Doppelbesteuerung also zu den Zielen des Vertrages gehört, ergeben sich aus Art. 293 EGV keine Rechte für den Einzelnen, auf die er sich vor den nationalen Gerichten berufen kann.⁶ Der EGV weist dem EuGH allein die Aufgabe zu, im so genannten Vorabentscheidungsverfahren gem. § 234 EGV das Gemeinschaftsrecht einheitlich auszulegen. Damit soll verhindert werden, dass es durch unterschiedliche Entscheidungen der nationalen Gerichte zu einer Zersplitterung des Gemeinschaftsrechts kommt. Gleichwohl gilt nach dem Verständnis des EuGH der Vorrang des Gemeinschaftsrechts auch für den Bereich des direkten Steuerrechts, obwohl es nach dem EGV auf dem Gebiet der direkten Steuern bei der nationalen Steuerhoheit ohne Harmonisierungsauftrag verbleibt.⁷ Dies führt dazu, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, die Mitgliedstaaten aber gehalten sind, die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Beachtung und Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.⁸ Das Gemeinschaftsrecht setzt also der grundsätzlich noch vorhandenen Autonomie der Mitgliedstaaten in Fragen des direkten Steuerrechts gewisse Grenzen. Werden diese Grenzen von den Mitgliedstaaten nicht eingehalten, so ergibt sich die Europarechtsnonkonformität einer nationalen Regelung eines Mitgliedstaates, welche infolgedessen auf Sachverhalte, die dem Gemeinschaftsrecht unterfallen, nicht mehr angewandt werden darf.⁹

* Der Autor studiert derzeit im 2. Semester Rechtswissenschaft im Studiengang „Master of Laws in Tax and Economic Law“ (LL.M.). Der vorliegende Beitrag entstand als Seminararbeit im Sommersemester 2005 und wurde lektoriert von Bettina Röwer, wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Strafrecht insb. Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (Prof. Dr. Wolfgang Joecks) der Universität Greifswald.

1 EuGH v. 14.02.1995, C-279/93, „Schumacker“, Slg. 1995 I-257.
2 Axel Cordewener, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten – Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 04, S. 6.
3 BFH, Beschluss v. 13.11.2002, IStR 03, S. 314 (316).
4 Jochen Thiel, Der fortschreitende Einfluss des EuGH auf die Er-

tragsbesteuerung der Unternehmen – Aktuelle Urteile und anhängige Verfahren, DB 04, S. 2603 m. w. N.

5 Thiel, Fn. 4, S. 2603.

6 EuGH v. 12.05.1998, C-336/96, „Gilly“, Slg. 1998 I-2831, Rn. 16.

7 Arndt Raupach/Dirk Pohl, Die Rechtssache Marks & Spencer, NZG 05, S. 489.

8 Vgl. u. a.: EuGH „Schumacker“, Fn. 1, Rn. 21; EuGH v. 15.05.1997, C-250/95 „Futura Singer“ Slg. 1997, I-2499, Rn. 19; EuGH v. 12.12.2002, C-324/00, „Lankhorst-Hohorst“, Slg. 2002 I-11779, Rn. 26.

9 Andreas Körner, Techniken konzerninterner Gewinnverlagerung – Darstellung und europarechtliche Analyse steuerrechtlicher Gewinnverlagerungsgestaltungen, 2004, S. 195.

Auf der Ebene des sekundären Gemeinschaftsrechts, also dem Recht, welches Organe der Gemeinschaft auf der Basis von im primären Gemeinschaftsrecht enthaltenen Kompetenzzuweisungen erlassen können – Art. 249 Abs. 1 bis 4 EGV nennt die Typen von Rechtsakten des sekundären Gemeinschaftsrechts, im Einzelnen sind dies Verordnungen, Richtlinien, Entscheidungen, Empfehlungen und Stellungnahmen – wurde der europäische Gesetzgeber in jüngster Zeit hauptsächlich in der Gestalt von Richtlinien tätig.¹⁰ Im Rahmen der hier zu betrachtenden Verlustberücksichtigung sind bisher allerdings noch keine endgültigen Richtlinien erlassen worden. Jedoch gab es bislang zwei Vorschläge der Kommission. Zum einen den Vorschlag einer EG-Richtlinie zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten vom 11.09.1984¹¹. Große Teile dieses Richtlinienvorschlages sind in Deutschland bereits verwirklicht.¹² Des Weiteren der Vorschlag einer EG-Richtlinie über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften vom 06.12.1990.¹³ Die Kommission hat jedoch ihren Vorschlag über den Erlass einer solchen Verlust-Richtlinie mittlerweile zurückgezogen und in einer Mitteilung¹⁴ angekündigt Konsultationen mit den Mitgliedstaaten aufzunehmen, um innovative Lösungen zu erreichen.

Somit ergeben sich die Inhaltsvorgaben für die nationale Unternehmensbesteuerung aus den so genannten Grundfreiheiten des EGV. Die Grundfreiheiten sind darauf angelegt, für den europäischen Binnenmarkt, dessen Prämisse es ist, die Gesamtheit der Unternehmer und Konsumenten auf dem Gebiet der Europäischen Union als Teilnehmer eines einheitlichen Marktes zu betrachten, auf dem das europaweite Angebot an Waren, Dienstleistungen, Arbeitskraft und Kapital eine ebenfalls europaweite Nachfrage gegenübergestellt wird, alle faktischen und rechtlichen Grenzen abzubauen, welche der vollen Entfaltung des Güterangebots und der damit angestrebten effizienten Allokation von Ressourcen entgegenstehen können.¹⁵ Im Einzelnen geht es im Zusammenhang mit Unternehmensbesteuerung vor allem um folgende Grundfreiheiten: die Warenverkehrsfreiheit nach Art. 28, 29 EGV, die Arbeitnehmerfreizü-

gigkeit gem. Art. 39 EGV, die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EGV, die Dienstleistungsverkehrsfreiheit nach Art. 49 EGV und die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EGV. Die Grundfreiheiten lassen sich als punktuelle Verlängerungen des Binnenmarktpinzips für die verschiedenen Arten der wirtschaftlichen Betätigung begreifen. Sie sind nach der EuGH-Rechtsprechung unmittelbar anwendbar, können also insbesondere vor den mitgliedstaatlichen Gerichten eingeklagt werden. Dies bedeutet, dass unbeschadet der Tatsache, dass es den Mitgliedstaaten auch nach dem EGV freigestellt ist, ob und welche Steuern sie erheben und wie sie die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz festlegen, die europäischen Grundfreiheiten nach Auffassung des EuGH nahezu uneingeschränkten Vorrang genießen und keine Harmonisierung der nationalen steuerlichen Regelungen voraussetzen. Damit korrespondiert, dass sich die Mitgliedstaaten zur Verteidigung ihrer nationalen Steuerregelung weder auf den Verlust von Steueraufkommen noch auf das Fehlen einer gemeinschaftsweiten Steuerharmonisierung berufen können. Allerdings sind die sich aus den Grundfreiheiten ergebenden Rechtspositionen dem EGV selbst nur bruchstückhaft zu entnehmen, weil der generalklauselartige Wortlaut jeweils anders und zum Teil sehr eng gefasst ist. Der EuGH tendiert hingegen zu einer sehr weiten Auslegung der Ansätze, welche oftmals im Vertragswortlaut der einzelnen Grundfreiheiten nicht mehr erkennbar ist. Ein exaktes Verständnis dieser Auslegung ist letztlich nur noch vor dem Hintergrund des vom Europäischen Gerichtshof über Jahrzehnte hinweg geschaffenen *case law* möglich¹⁶ und führt daher gleichsam zu einer nicht unbeachtlichen Komplexität der Materie. Dass selbige nicht ohne Tücken ist, zeigte jüngst auch der oben schon angesprochene Vorlagebeschluss des BFH zum EuGH hinsichtlich einer Versagung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten auf der Grundlage des § 2 a Abs. 1 EStG. Der BFH erachtete die Regelung nämlich als nicht vereinbar mit den durch den EGV garantierten Grundfreiheiten der uneingeschränkten Niederlassung und des freien Kapitalverkehrs.¹⁷ Inzwischen hat der Generalanwalt in der Rechtssache *Lèger* in seinen Schlussanträgen ausgeführt, dass bei dem zu beurteilenden Sachverhalt weder Niederlassungsfreiheit noch Kapitalverkehrsfreiheit von Bedeutung sind, bejahte jedoch in einem „Hilfsgutachten“ einen Verstoß unter dem Gesichtspunkt der Arbeitnehmerfreizügigkeit.¹⁸

Zu beachten ist ferner, dass die Grundfreiheiten neben ihrer Ausgestaltung als Freiheitsrecht zudem als spezifische Ausformung des allgemeinen Gleichheitssatzes, welcher zu den ungeschriebenen allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Gemeinschaftsrechts gehört¹⁹, als Diskriminierungs-

10 Z. B. Mutter-/Tochterrichtlinie v. 23.07.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6; Fusionsrichtlinie v. 23.07.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1; Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie v. 03.06.2003, ABl. EG 2003 Nr. L 157, 49.

11 KOM (84) 404 endg. v. 06.09.1984, ABl. EG 1984 Nr. C 253/5 v. 20.09.1984.

12 Wolfgang Kessler/Michael Kröner/Stefan Köhler, Konzernsteuerrecht, 2004, § 14 Rn. 30 m. w. N.

13 KOM (90) 535 endg. v. 06.12.1990, ABl. EG Nr. C 53/30 v. 28.02.1991.

14 Mitteilung der Kommission v. 23.10.2001, KOM (2001) 763 endg.

15 Thomas Rödder, Deutsche Unternehmensbesteuerung im Visier des EuGH, DStR 04, S. 1629.

16 Cordewener, Fn. 2, DStR 04, S. 6, 7.

17 ABl. EG 05.07.2003 C 158/8 Vorlage zur Rs. C-152/03.

18 Schlussanträge GA Lèger v. 01.03.2005 Rs. C-152/03, Rn. 31 ff. abrufbar unter <http://www.curia.eu.int>.

19 Michael Ahl/Thomas Deisenhofer, Europarecht – Examenskurs für Rechtsreferendare, 3. Aufl., 2003, S. 62.

verbot anzusehen sind. In dieser Funktion hat der EuGH sie schrittweise über ein Verbot der Benachteiligung ausländischer Staatsangehöriger fortentwickelt zu einem weitgefassten Verbot der Benachteiligung von grenzüberschreitenden gegenüber vergleichbaren (hypothetischen) rein landesinternen Vorgängen: Verdächtig sind im Grunde alle Schlechterstellungen grenzüberschreitender Betätigung, die aus Differenzierungen anhand der (ausländischen) Staats- oder Gebietszugehörigkeit bzw. des (ausländischen) Investitions- oder Tätigkeitsortes resultieren.²⁰ Der EuGH hat die Grundfreiheiten daher konsequenterweise über den *Inbound*-Fall hinaus auch auf den *Outbound*-Fall erstreckt.

Unter die letzte Konstellation, also die Frage der Europarechtskonformität einer nationalen Regelung im Herkunftsstaat bei grenzüberschreitender Tätigkeit, fällt die momentan vor dem EuGH anhängige Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* Nach der Vorlage der Schlussanträge durch Generalanwalt *Maduro* vom 07.04.2005 wird ein Urteil in der Sache noch für dieses Jahr mit Spannung erwartet. Welche Konsequenzen ein denkbare EuGH-Urteil auf die deutsche Unternehmensbesteuerung haben wird, soll Gegenstand der nachfolgenden Ausführungen sein. Hierbei sollen zunächst anhand der Schlussanträge die Europarechtskonformität der zu Grunde liegenden Regelung des britischen Unternehmenssteuerrechts als auch die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe untersucht werden. In einem weiteren Schritt sollen sowohl mögliche Rückschlüsse für die deutsche Organschaftsbesteuerung gezogen als auch mögliche Konsequenzen des deutschen Gesetzgebers aufgezeigt werden.

II. Die Rechtssache Marks & Spencer Plc.

Selten hat ein Steuerrechtsfall schon im Vorfeld so großes internationales Interesse und Engagement hervorgerufen wie die vor dem EuGH anhängige Rechtssache „*Marks & Spencer Plc. vs. David Halsley (HM Inspector of Taxes)*“. Auch in Deutschland wurden daher die Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* mit großer Spannung erwartet. Mögliche Steuerausfälle wurden und werden sowohl im Bundesfinanzministerium als auch bei den Landesfinanzministerien befürchtet, da das zu erwartende Urteil auf die Regelung der deutschen Organschaftsbesteuerung Auswirkungen haben kann. Eine eventuelle Verpflichtung der Finanzbehörden zur Anerkennung ausländischer Verluste von Unternehmen in Deutschland würde zu hohen Steuerausfällen führen und Hans Eichel sah in einem Interview mit dem Handelsblatt ein riesenproblem auf den deutschen Haushalt zukommen.²¹ Auch wenn es sich bei den Schlussanträgen des Generalanwalts noch nicht um das Urteil des EuGH handelt, kommt die-

sen doch regelmäßig eine Richtungsweisende Bedeutung zu. In mehr als 80 % aller Fälle folgt der EuGH dem Generalanwalt.²²

Generalanwalt *Maduro* vertritt nun in seinen Schlussanträgen²³ in der Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* die Auffassung, dass in der Nichtberücksichtigung der ausländischen Verluste auf Grund der Regelung des britischen *group reliefs* ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 i. V. m. Art. 48 EGV zu sehen sei. Dennoch sollen die Ausführungen des Generalanwaltes bei einer ersten Bewertung im deutschen Bundesfinanzministerium mit deutlicher Erleichterung aufgenommen worden sein.²⁴ Jedoch ist man sich wohl einig, dass die Gefahr noch nicht gebannt ist. Die Sorge der Finanzminister entzündet sich zum einen an der Rigorosität der Steuerrechtsprechung des EuGH im Allgemeinen und an der Frage der Verrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften im Konzern im Besonderen.²⁵ Was war geschehen?

1. Sachverhalt

Die Muttergesellschaft *Marks & Spencer Plc.*, ein international tätiges Einzelhandelsunternehmen, welches in der Rechtsform einer englischen Kapitalgesellschaft betrieben wird, ist im Vereinigten Königreich ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig. *Marks & Spencer Plc.* gründete über eine britische 100 %-Tochtergesellschaft eine Holding in den Niederlanden, in die die weiteren europäischen Aktivitäten zusammengefasst wurden. Die Holding wiederum hielt Tochtergesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in Belgien, Frankreich und Deutschland. Bei allen Gesellschaften handelte es sich um Kapitalgesellschaften. In den Geschäftsjahren 1998 bis 2001 erwirtschafteten diese nur Verluste. *Marks & Spencer Plc.* trennte sich daher von seiner französischen Tochtergesellschaft und stellte den Handel in den Tochterunternehmen in Belgien und Deutschland ein. Demzufolge konnten die Verluste von ca. 100 Millionen britischen Pfund in den Ansässigkeitsstaaten der ehemaligen Auslandsgesellschaften nicht mehr genutzt werden. Daher beantragte das britische Mutterunternehmen für diese den so genannten *group relief*. Diese Regelung sieht vor, dass im Inlandskonzern jede Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) ihre Verluste auf eine andere inländische Gesellschaft desselben Konzerns (übernehmende Gesellschaft) übertragen kann, so dass diese die Verluste von ihren steuerbaren Gewinnen abziehen kann. Damit verliert jedoch die übertragende Gesellschaft den eigenen Anspruch auf spätere Nutzung der übertragenen Verluste für eigene Zwecke, d. h. auch die Möglichkeit des Vortrags der Verluste in spätere Steuerjahre. Hieraus versprachen sich *Marks & Spencer Plc.* eine Steuererstattung von ca. 30 Millionen britischen Pfund. Diesen Antrag lehnte der Inspector of Taxes ab, weil die Auslandsgesellschaften weder im Vereinigten Königreich ansässig waren noch sich dort wirtschaftlich betätigten, was die zu diesem Zeitpunkt anzuwendenden Vorschriften des Income and Corporation Taxes Act forderten.

²² Janssen, Fn. 21, S. 257.

²³ GA *Maduro*, Schlussanträge v. 07.04.2005, C-446/03, abrufbar unter <http://www.curia.eu.int>.

²⁴ *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 489 m. w. N.

²⁵ *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 489.

²⁰ Cordewener, Fn. 2, DStR 04, S. 8.

²¹ Vgl. Helmut Janssen, Soll sich der EuGH ein Beispiel am Bundesverfassungsgericht nehmen? – „Marks & Spencer“ und die Rückwirkung, EuZW 05, S. 257 m. w. N.

Marks & Spencer Plc. hielt diese Begründung jedoch für unvereinbar mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 i. V. m. mit Art. 48 EGV und legte Rechtsmittel ein. Dieses wurde jedoch, ohne Vorlage an den EuGH, abgelehnt. Die hiergegen eingelegte Berufung zum High Court of Justice führte dann zum Vorlagebeschluss an den EuGH. Schon im Ausgangsverfahren einigten sich die Parteien darauf, dass die Beteiligungsstruktur im Einzelnen keine Auswirkungen auf die Entscheidung haben solle. Unter dieser Prämisse wurde der Fall bereits erstinstanzlich so entschieden, als wenn *Marks & Spencer Plc.* eine unmittelbare hundertprozentige Beteiligung an den Auslandstochterunternehmen gehalten hätte.²⁶

Dahin gehend legte der High Court of Justice dem EuGH die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vor.²⁷

Liegt eine Beschränkung i. S. des Art. 43 i. V. m. Artikel 48 EGV vor, wenn nach den Vorschriften des Vereinigten Königreichs über den *group relief* eine dort ansässige Muttergesellschaft gehindert ist, ihre dort erzielten steuerpflichtigen Gewinne durch die Verrechnung mit Verlusten zu senken, die Tochtergesellschaften erlitten haben, die in einem anderen Mitgliedstaat Steuerinländer sind, obwohl eine Verrechnung möglich wäre, wenn diese Verluste von Tochtergesellschaften erwirtschaftet worden wären, die im Sitzstaat der Muttergesellschaft ansässig sind? Wenn ja, ist diese Beschränkung nach dem Gemeinschaftsrecht gerechtfertigt?

Des Weiteren fragt das vorlegende Gericht, ob es gegebenenfalls einen Unterschied für die Beantwortung der Vorlagefrage macht, dass es je nach Gesetzeslage im Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft unter gewissen Umständen möglich ist oder möglich sein kann, einige oder alle Verluste der Tochtergesellschaft gegen steuerbare Gewinne in ihrem Sitzstaat zu verrechnen. Daran anknüpfend wird schließlich gefragt, ob es einen Unterschied machen würde, wenn nachgewiesen werden könnte, dass in dem Mitgliedstaat, in dem die Tochtergesellschaft ihren Sitz hat, ein Verlustabzug stattgefunden hat und ob es im bejahenden Fall von Bedeutung wäre, wenn der Abzug später von einem Konzern vorgenommen würde, an den die Tochtergesellschaft verkauft wurde und der nicht mit dieser verbunden war.

2. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Regelung des britischen *group relief*

Wie oben bereits ausgeführt wurde, erschöpft sich Art. 43 EGV nicht in einem allgemeinen Diskriminierungsverbot, sondern enthält darüber hinaus auch ein Beschränkungsverbot. Die Reichweite dieses Beschränkungsverbot wird jedoch unterschiedlich bewertet. Zurückgegriffen wird dabei auf die Bildung von Vergleichspaaren.

a) Vertikale Vergleichspaarbildung

Die Bildung eines vertikalen Vergleichspaares ist Ausprägung des Verbotes rechtlicher Benachteiligungen des inter-

gegenüber dem intrastaatlichen Wirtschaftsvorgangs und führt zum Vergleich eines binnenstaatlichen mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt. Noch in der ersten Instanz wurde durch die *Special Commissioners* eine Vergleichbarkeit einer inländischen Muttergesellschaft mit einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft und einer inländischen Muttergesellschaft mit einer inländischen Tochtergesellschaft ausdrücklich verneint. Auch in der Literatur wurde dieser Auffassung teilweise gefolgt.²⁸ Als Beschränkungsverbot verbieten die Grundfreiheiten den Herkunftsstaaten jedoch, an die Auslandsinvestitionen gegenüber einer rein binnenstaatlichen Investition irgendwie geartete Nachteile zu knüpfen. Zu Recht hat daher Generalanwalt *Maduro* die Frage einer dahin gehenden Vergleichspaarbildung dahinstehen lassen. Die Versagung des Verlustabzuges stelle eine Beschränkung beim Verlassen des Landes dar, die durch eine ungünstige Behandlung der Gesellschaften gekennzeichnet ist, die Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten gründen möchten.²⁹ Es genüge daher, für die Feststellung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 i. V. m. Art. 48 EGV, dass die britische Regelung für sich ein Hemmnis schafft, das die Gesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich davon abschreckt, Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu gründen.³⁰

b) Horizontale Vergleichspaarbildung

Neben der vertikalen Vergleichspaarbildung wird zum britischen *group relief* als weiterer Ansatzpunkt für eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vertreten, dass auch eine Ungleichbehandlung zwischen ausländischen Tochtergesellschaften und Betriebstätte vorliegen könne (so genannte horizontale Vergleichspaarbildung). Aufgrund der Anwendung der Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung werden im Vereinigten Königreich auch Verluste ausländischer Betriebsstätten auf der Ebene der britischen Gesellschaft berücksichtigt. Hierdurch kann sich eine Auslandsbetriebsstätte gegenüber einer Auslands-Tochtergesellschaft als vorteilhaft erweisen.³¹ Dieses tangiere die Niederlassungsfreiheit, die es dem Unternehmer erlaubt, in einem anderen Mitgliedstaat eine Zweigniederlassung oder eine Tochtergesellschaft zu gründen und gerade auch diesem Unternehmer die Wahl belassen solle, welche dieser Niederlassungsformen er für die geplante Tätigkeit nutzen wolle.³² Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass es bei der Betätigung über eine Betriebstätte rechtlich der Auslän-

28 Nachweise bei *Marc Scheunemann*, Europaweite Verlustberücksichtigung im Konzern: – Steine statt Brot durch die Schlussanträge des Generalanwalts Maduro v. 07.04.2005 im Fall *Marks & Spencer?*, IStR 05, S. 303, (304).

29 GA *Maduro*, Fn. 23, Rn. 53.

30 GA *Maduro*, Fn. 23, Rn. 53.

31 *Scheunemann*, Fn. 28, S. 304.

32 Vgl. EuGH v. 28.01.1986, 270/83, „avoir fiscal“ Slg. 1986, 273, Rn. 22.

26 *Ingmar Dörr*, Abschaffung oder Erweiterung der Organschaft?! Zu den möglichen Konsequenzen der Rechtssache „*Marks and Spencer Plc.*“, IStR 04, S. 265.

27 Abgedruckt in: ABL EG C/304 v. 13.12.2003, S. 18.

der ist, der sich wirtschaftlich betätigt, während es, wenn eine Tochterkapitalgesellschaft für diese Aktivitäten gegründet wird, rechtlich ein Inländer – nämlich diese Gesellschaft – ist, der sich hier betätigt. Daher könne sich eine Benachteiligung einer Betriebsstätte bei der Besteuerung stets auch als eine Diskriminierung des Ausländers begreifen lassen.³³

Einer solchen Betrachtung erteilte Generalanwalt *Maduro* jedoch eine Absage. Er begründete dies damit, dass die Tochtergesellschaften noch immer als unabhängige rechtliche und steuerliche Einheiten behandelt werden. Somit besteht der Unterschied, der die Behandlung der beiden Niederlassungskategorien kennzeichnet, nicht nur darin, dass eine besondere Vergünstigung aufgrund der Entscheidung, sich im Ausland in der Form von Tochtergesellschaften niederzulassen, entzogen wird. Sie beruht auf einem Unterschied der für die verschiedenen Niederlassungsformen geltenden Steuerregelungen.³⁴ In der Literatur wurden diese Ausführungen teilweise als nicht überzeugend kritisiert,³⁵ denn nach der EuGH-Rechtsprechung³⁶ sei stets eine strenge Einzelfallbetrachtung anzustellen und damit nur auf die konkrete Verlustsituation abzustellen. Sowohl die Verluste der inländischen Zweigniederlassung als auch diejenigen der inländischen Konzerngesellschaften (mittels des group reliefs) können im Ergebnis mit dem Gewinn der Hauptniederlassung bzw. der Muttergesellschaft verrechnet werden. Diese Ungleichbehandlung im Verlustfall sei nicht zu rechtfertigen.³⁷ Eine solche Auffassung übersieht jedoch, dass der EuGH bezüglich einer Diskriminierung in Bezug auf die Wahl der Niederlassungsform lediglich zu dem Sachverhalt einer Ungleichbehandlung im Niederlassungsstaat Stellung genommen hat (*Inbound*-Fall). Hiervon zu unterscheiden ist eine in diesem Fall zu betrachtende Ungleichbehandlung im Herkunftsstaat (*Outbound*-Fall). Allein aus diesem Grunde ist auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des EuGH Vorsicht bei der Forderung nach einem Gleichbehandlungsgebot hinsichtlich der sekundären Niederlassungsform geboten.³⁸ Doch auch im *Inbound*-Fall stellt der EuGH deutlich heraus, wann seines Erachtens eine Verpflichtung zur Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Tochtergesellschaft in Betracht kommt, nämlich wenn sie sich in objektiv vergleichbaren Umständen befinden. Wird zum Beispiel der Gewinn einer Betriebsstätte – mit Ausnahme der streitgegenständlichen Vorschrift – in derselben Weise ermittelt wie der Gewinn einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in dem Staat der Betriebsstätte, befinden sich diese Kapitalgesellschaft und die Betriebsstätte in objektiv vergleichbaren

Umständen. Dann jedoch erkennt der Gesetzgeber dieses Mitgliedstaates selbst an, dass zwischen beiden Formen in Bezug auf die Modalitäten und Voraussetzung dieser Besteuerung kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte.³⁹ Eine Betriebsstättendiskriminierung komme daher bei einer Ungleichbehandlung in der Besteuerung trotz Gleichartigkeit sämtlicher übrigen Faktoren in Bezug auf das Verfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen⁴⁰ in Betracht. Genau diese Faktoren arbeitete Generalanwalt *Maduro* in seinen Schlussanträgen jedoch akribisch heraus. Insbesondere zeigt er auf, dass sehr wohl objektive Unterschiede für die Besteuerung von Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaften innerhalb des britischen Besteuerungssystems vorherrschen. Richtigerweise verneint er daraufhin eine Beschränkung der so genannten sekundären Niederlassungsfreiheit.

Es bleibt zu hoffen, dass der EuGH in dieser Sache dem Generalanwalt folgen wird, denn wie Letzterer darlegt, ist es nicht Zweck der Bestimmungen, über die Niederlassungsfreiheit einheitliche Regelungen für die verschiedenen Niederlassungsformen vorzuschreiben, sondern sie sollen nur die steuerliche Neutralität der Ausübung des Rechtes auf Niederlassungsfreiheit in der Gemeinschaft gewährleisten.⁴¹ Es erscheint aber auch nicht völlig ausgeschlossen, dass der EuGH die Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* dazu nutzt seine Rechtsprechung zur sekundären Niederlassungsfreiheit⁴² auch auf den *Outbound*-Fall auszuweiten, selbst wenn er damit eines der fundamentalen Prinzipien des Internationalen Steuerrechts offen in Frage stellen würde.⁴³

3. Etwaige Rechtfertigung der Beschränkung

Die Benachteiligung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts durch nationalstaatliche Regelung eines Mitgliedstaates führt nicht zwangsläufig zu deren Gemeinschaftsrechtswidrigkeit. Die Benachteiligung kann dann gerechtfertigt sein, wenn ein gemeinschaftsrechtlich anerkannter Rechtfertigungsgrund vorliegt. Ein solcher ist dann gegeben, wenn eine beschränkende Maßnahme für alle im Aufnahmemitgliedstaat tätigen Personen oder Unternehmen gilt, diese jedoch zwingende Gründe des Gemeinwohls zu verfolgen geeignet sind, die die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels gewährleisten, und nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist.⁴⁴ Der EuGH hat in der Vergangen-

33 Vgl. EuGH v. 21.09.1999, C-307/97, „Saint Gobain“ Slg. 1999, I-6181, Rn. 36 ff.

34 GA *Maduro*, Fn. 23, Rn. 48.

35 Vgl. *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 490.

36 EuGH v. 28.01.1986, „avoir fiscal“, Fn. 32.

37 Vgl. *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 490.

38 *Norbert Herzig/Thomas Wagner*, Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, DB 05, S. 1 (2).

39 EuGH v. 28.01.1986 „avoir fiscal“, Fn. 32, Rn. 20.

40 EuGH v. 29.04.1999, C-311/97, „Royal Bank of Scotland“, Slg. 1999 I-2675, Rn. 29.

41 GA *Maduro*, Fn. 23, Rn. 48.

42 Siehe Fn. 23.

43 *Axel Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht – „Konvergenz“ des Gemeinschaftsrechts und „Kohärenz“ der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, 2002, S. 833.

44 EuGH v. 15.01.2002, C-439/99 „Kommission/Italien“, Slg. 2002

heit diese Rechtfertigungsgründe jedoch nur sehr restriktiv gehandhabt. Dieser Linie bleibt auch Generalanwalt *Maduro* in seinen Schlussanträgen im Wesentlichen treu und beruft sich hierbei auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH. So stellt er ausdrücklich fest, dass das von der deutschen Regierung vorgetragene Risiko von Steuermindereinnahmen und die daraus resultierenden Haushaltsrisiken nicht als rechtfertigender zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt werden kann.⁴⁵ Ausführlicher geht er sodann auf zwei mögliche Rechtfertigungsgründe, nämlich zum einen den gemeinschaftsrechtlichen Territorialitätsgrundsatz sowie zum anderen die Kohärenz des Steuersystems ein.

a) Rechtfertigung nach dem Territorialitätsgrundsatz

Die Gegner einer grenzübergreifenden Verlustberücksichtigung betonen geradezu mantrahaft das steuerliche Territorialitätsprinzip.⁴⁶ Im Kern geht es hierbei um die Auffassung, dass, wenn schon keine Besteuerungshoheit über die Gewinne der Auslandstochtergesellschaft vorliegt, auch die Auslandsverluste im Inland keine Berücksichtigung finden sollen. Hierbei beruft man sich auf die grundlegende Entscheidung des EuGH zum steuerlichen Territorialitätsprinzip in der Rechtssache *Futura Participations und Singer*⁴⁷. In dieser Entscheidung hatte der EuGH das steuerliche Territorialitätsprinzip als zulässiges Differenzierungskriterium anerkannt. In seinem Urteil stellte der EuGH fest, dass Luxemburg die Berücksichtigung der Verluste einer französischen Gesellschaft mit einer Betriebsstätte in Luxemburg davon abhängig machen konnte, dass die Verluste einen wirtschaftlichen Bezug zum luxemburgischen Staatsgebiet aufwiesen. Diese Beschränkung wurde als gerechtfertigt angesehen, weil Luxemburg ausschließlich an der Quelle besteuerte.

Eine Übertragung dieser Grundsätze auf die Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* würde jedoch zwei wesentliche Unterschiede außer Acht lassen. Zum einen bezogen sich die Aussagen zur Vereinbarkeit des Territorialitätsprinzips mit dem EGV in der Rechtssache *Futura Participations und Singer* nur auf die Behandlung von Verlusten im Quellenstaat, nicht jedoch auf die Berücksichtigung von im Quellenstaat erwirtschafteten Verlusten durch den Sitzstaat. Zum anderen bezog sich die Anwendung des Territorialitätsprinzips im Urteil *Futura Participations und Singer* auf die Besteuerung eines einzigen Steuerpflichtigen und nicht, wie im Fall *Marks & Spencer Plc.* auf die Betrachtung zweier unterschiedlicher Rechtsträger sowie Steuerpflichtiger. Richtig ist zwar, dass der EuGH in der Rechtssache *Futura Participations und Singer* eine

zwischenstaatliche Zuteilungsregel dergestalt akzeptiert hat, dass der Quellenstaat auf die unter seiner Steuerjurisdiktion erwirtschafteten Gewinne zugreifen darf und aus der Beschränkung auf inländische Besteuerungsquellen folgt, und dass nur solche negativen Besteuerungselemente anerkannt werden müssen, die im Zusammenhang mit diesen Steuerquellen stehen. Dagegen kann das Territorialitätsprinzip für den Fall, dass Kosten und Verluste nirgendwo – d.h. weder im Quellen- noch im Sitzstaat – Berücksichtigung finden, die Benachteiligung gegenüber dem Inlandssachverhalt nicht rechtfertigen.⁴⁸ Aus der Sicht des Binnenmarktes muss der Abzug innerhalb eines europäischen Konzerns insgesamt jedenfalls einmal möglich sein, sei es im Staat der Muttergesellschaft, sei es im Staat der Tochtergesellschaft, oder je nach Sachverhaltslage, in mehreren EU-Mitgliedstaaten unter quotaler Aufteilung. Jedenfalls nicht binnenmarktgerecht ist eine Regelung, nach der der Verlust zu Lasten des europäischen Konzerns nirgendwo in Europa steuerlich zum Tragen kommt.⁴⁹ Die steuerliche Betrachtung der Wirkungen einer wirtschaftlichen Betätigung darf daher nicht nur territorial und somit lediglich ausschnittsweise bezogen auf die einzelnen Teilmärkte vorgenommen werden, sondern muss innerhalb des gesamten europäischen Binnenmarktes erfolgen können.⁵⁰

Generalanwalt *Maduro* kommt in seinen Schlussanträgen daher zutreffend zu dem Ergebnis, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Regelung des britischen *group relief* nicht durch den Grundsatz des steuerlichen Territorialitätsprinzips gerechtfertigt ist. Eine solche Auslegung würde gegen das fundamentale Prinzip der Niederlassungsfreiheit verstoßen. In dieser Phase stellt sich nur die Frage, ob die Gewährung dieser Vergünstigung geeignet ist, die Koexistenz der Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten zu gefährden. Im vorliegenden Fall gibt es jedoch nichts, was das Vereinigte Königreich daran hinderte, den Konzernabzug auch den Muttergesellschaften, die gebietsfremde Tochtergesellschaften haben, zugute kommen zu lassen.⁵¹

b) Rechtfertigung nach dem Kohärenzprinzip

Unter Kohärenz des Steuersystems wird nach herkömmlichem Verständnis ein Rechtfertigungskonzept verstanden, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer zu rechtfertigenden belastenden Steuervorschrift und einer begünstigenden Steuervorschrift erfordert.⁵²

48 Johanna Hey, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung in Europa, StuW 04, S. 193 (201).

49 Ormar Thömmes, Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften – Anmerkung zu den Schlussanträgen des Generalanwalts Póiares Maduro v. 07.04.2005 in der Rs. C-446/03, Marks & Spencer Plc. gegen David Halsey (HM Inspector of Taxes), IWB 05, S. 407 (413).

50 Scheunemann, Fn. 28, S. 306.

51 GA Maduro, Fn. 23, Rn. 63.

52 Vgl. EuGH v. 18.09.2003, C-168/01 „Bosal Holding“, Slg. 2003 I-9409, Rn. 29f.; v. 11.03.2004, C-9/02, „de Lasteyrie du Saillant“,

I-305, Rn. 22; EuGH v. 17.10.2002, C-79/01, „Payroll“, EuZW 2003, S. 94, Rn. 26.

45 GA Maduro, Fn. 23, Rn. 56.

46 Dörr, Fn. 26, S. 267 m. w. N.

47 EuGH v. 15.05.1997, C-250/95 „Futura Participations und Singer“, Slg. 1997 I-2471, Rn. 20ff.

Das Kohärenzprinzip soll verhindern, dass die Anwendung der Grundfreiheiten zu ungerechtfertigten Beeinträchtigungen der inneren Systematik der nationalen Steuersysteme führt.⁵³ Der EuGH hat bislang das Argument der Kohärenz zur Rechtfertigung einzelner Steuervorschriften allerdings sehr restriktiv angewandt. Lediglich in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 1992 in den Rechtssachen *Bachmann* sowie *Kommission/Belgien* hat der EuGH entschieden, dass eine diskriminierende Regelung durch das öffentliche Interesse der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems eines Mitgliedstaats gerechtfertigt sein kann. Dennoch greift Generalanwalt *Maduro* die Argumente der Mitgliedstaaten zur Kohärenz auf und entwickelt den in der Judikatur des EuGH bisher eher diffusen Rechtfertigungsgrund der Kohärenz weiter.⁵⁴ Er versteht den Begriff der steuerlichen Kohärenz als Korrektiv zum Gemeinschaftsrecht, welches die Integrität der nationalen Steuersysteme schützen solle, vorausgesetzt, dass sie die Integration dieser Systeme im Rahmen des Binnenmarktes nicht behindert.⁵⁵

Thömmes sieht in den weiteren Ausführungen des Generalanwalts einen skurril anmutenden Wiederbelebungsversuch des Kohärenzprinzips.⁵⁶ Er verweist insbesondere auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz stets eine strikte Identität der Steuerpflichtigen hinsichtlich der in Frage stehenden Vorteile und Nachteile aus der in Frage stehenden steuerlichen Norm verlange. Die Vorwürfe sind jedoch nicht gerechtfertigt, denn der EuGH hat es in der Rechtssache *Manninen*⁵⁷ entgegen seiner früheren Rechtsprechung für möglich gehalten, dass das Kohärenzprinzip unter engen Voraussetzungen auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen eingreifen könne.

Generalanwalt *Maduro* stellt zunächst eine Regel der „doppelten Neutralität“ auf: Zum einen müssen die nationalen Steuerbestimmungen im Verhältnis zur Ausübung der Verkehrsfreiheiten neutral sein; zum anderen muss umgekehrt jedoch auch die Auslegung der Verkehrsfreiheiten so neutral wie möglich für die Steuerregelungen der Mitgliedstaaten sein.⁵⁸ Festhaltend an diesen Gedanken entwickelt er sodann unter Berufung auf die Ansätze der Generalanwältin *Kokott*⁵⁹ in der Rechtssache *Manninen* den Begriff der steuerlichen Kohärenz fort.

Generalanwalt *Maduro* fordert eine Abkehr von einer Reduzierung des Kohärenzprinzips auf ein und denselben Steuerpflichtigen hin zu einer Fokussierung auf die Kriterien der Zielsetzung der in Rede stehenden Regelung.⁶⁰ Dieser bestehe bei der Regelung des britischen *group relief* darin, die Wirkungen der Bildung eines Konzerns steuerlich zu neutralisieren. Dies bedeute jedoch auch, dass daraus keine zusätzliche Vergünstigung für den Konzern erwachsen darf. Hieraus erkläre sich das Verbot einer zweiten Nutzung der übertragenen Verluste.⁶¹ Weitergehend führt er sodann aus, dass es in diesem Zusammenhang offenkundig sei, dass die Gewährung eines Abzugs im Vereinigten Königreich ein Risiko für den Zweck der Konzernregelung schafft, wenn die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaften im Staat der Niederlassung übertragen oder vorgetragen werden können. Eine Übertragung oder ein Vortrag dieser Verluste im Staat der Niederlassung kann nämlich dem gesamten Konzern einen gleichwertigen Vorteil verschaffen. Daraus könnte der Vorteil einer doppelten Berücksichtigung der Verluste zu Gunsten des Konzerns erwachsen.⁶² Zur Wahrung der Idee einer doppelten Neutralität schlussfolgert Generalanwalt *Maduro* im Ergebnis, dass der Genuss des Abzugs von der Voraussetzung abhängt, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaften im Staat ihres Sitzes nicht Gegenstand einer günstigeren steuerlichen Behandlung sein können. Hierauf aufbauend skizziert er nun den wesentlichen Inhalt einer neutralitätswahrenden Einschränkungsklausel: Erlaubt es der Staat, in dem die ausländischen Tochtergesellschaften ihren Sitz haben, diesen, ihre Verluste einer anderen Person zuzurechnen oder sie auf andere Steuerjahre vorzutragen, so ist das Vereinigte Königreich berechtigt, den Antrag auf grenzüberschreitende Übertragung dieser Verluste abzulehnen. Der Abzug ist dann im Staat der Niederlassung zu beantragen.⁶³ Denn es ist legitim, den Bestimmungen des Staates der Niederlassung den Vorrang zu gewähren, wenn diese eine gleichwertige Behandlung der Verluste für den Konzern gewährleisten. Ist die Behandlung der Verluste für den Konzern gleichwertig, so beeinträchtigen diese Zwänge die Niederlassungsfreiheit nicht.⁶⁴

c) Bedenken gegen die Einschränkungsklausel des Generalanwalts *Maduro*

Sollte die von Generalanwalt *Maduro* vorgeschlagene Einschränkungsklausel übernommen werden, wäre eine europaweite Verlustverrechnung im Konzern nicht geboten, wenn nach ausländischem Steuerrecht eine Möglichkeit bestünde, den Verlust gleichwertig zu nutzen.⁶⁵ Die Ausführungen des Generalanwalts *Maduro* müssen

IStR 2004, S. 238, Rn. 27.

53 *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 490.

54 *Roman Seer/Björn Kahler/Heike Rüping/Kai Thulfaul*, Die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in den Jahren 2003 und 2004 – unter Einbeziehung wichtiger anhängiger Verfahren, EWS 05, S. 289 (300).

55 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 66.

56 Vgl. *Thömmes*, Fn. 49, S. 413.

57 EuGH v. 07.09.2004, C-319/02 „Manninen“, EWS 04, S. 454, IStR 04, S. 680.

58 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 67.

59 *GA Kokott*, Schlussanträge 18.02.2004, C-319/02 „Manninen“, Rn. 61, abrufbar unter <http://www.curia.eu.int>.

60 Vgl. *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 71.

61 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 72.

62 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 74.

63 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 79.

64 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 80.

65 *Scheunemann*, Fn. 28, S. 307.

jedoch dahin gehend verstanden werden, dass es unerheblich sein dürfte, ob der Steuerpflichtige auch tatsächlich einen Verlustausgleich geltend macht, denn schon bereits die bloße Möglichkeit des Verlustvortrags in ein anderes Jahr wird durch den Generalanwalt zur Rechtfertigung der Einschränkungsklausel herangezogen. Zwar geht dieser damit hinreichend auf die zweite Vorlagefrage ein,⁶⁶ in der konkret angefragt wird, ob es einen Unterschied für die Beantwortung der ersten Vorlagefrage mache, wenn unter gewissen Umständen eine Verlustverrechnung der Tochtergesellschaft möglich ist oder möglich sein kann. Sachgerechter wäre freilich die Versagung eines effektiven doppelten Verlustabzuges im In- und Ausland gewesen, da die Einschränkungsklausel in der dargelegten Form auf schwere Bedenken stößt.

So scheint die Einschränkung auf den ersten Blick gerechtfertigt, um eine doppelte Verlustnutzung zu vermeiden, aus der Nähe betrachtet kommt es jedoch gerade nicht zu einer Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Tochtergesellschaften, da die Einschränkungsklausel auch Fälle erfassen soll, in denen die Verluste auf andere Steuerjahre vorgetragen werden können.⁶⁷ Unter Zins- und Liquiditätsgesichtspunkten macht es jedoch einen Unterschied, ob ein Verlust bereits im Jahr seines Entstehens oder erst viele Jahre später steuermindernd berücksichtigt wird. Denn während die Übertragung eines Verlustes von einem Konzernunternehmen auf ein anderes Konzernunternehmen im gleichen Wirtschaftsjahr zu einer sofortigen steuerlichen Entlastung des Konzerns führt, führt der Verlustvortrag von ein und demselben Steuerpflichtigen auf einen späteren Veranlagungszeitraum zwangsläufig zu einer Liquiditätsbelastung des Konzerns.⁶⁸ Fraglich ist zudem, wie der Fall nach der Einschränkungsklausel des Generalanwalts beurteilt werden sollte, wenn zunächst auf Grund der wirtschaftlichen Entwicklung in den Folgejahren der Verlustvortrag der ausländischen Tochtergesellschaften nicht ausgenutzt werden kann und erst später endgültig feststeht, dass der Verlustvortrag entfällt.⁶⁹ Zu beachten ist dahin gehend auch die Rechtsprechung des EuGH. In den Rechtssachen *Metallgesellschaft* und *Hoechst* stellte dieser klar, dass auch Liquiditätsnachteile eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen können.⁷⁰ Schon das „Parken“ von Verlusten bei Auslandstochtergesellschaften kann somit eine Diskriminierung darstellen, und zwar sowohl gegenüber inländischen Tochtergesellschaften des Konzerns wie auch gegenüber Auslandsbetriebsstätten.⁷¹

Schließlich ist die vorgeschlagene Einschränkungsklausel

sel unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität nicht unproblematisch. Die Verzahnung von grenzüberschreitender Konzernbesteuerung und Verlustvortragsfähigkeit kann dazu führen, dass Investitionen in Mitgliedstaaten mit keiner oder einer nur eingeschränkten Verlustvortragsfähigkeit bevorzugt wären.⁷² So gibt es zum Beispiel in Estland mangels Besteuerung von thesaurierten Unternehmensgewinnen systembedingt keine Möglichkeit Verluste vorzutragen. In anderen Mitgliedstaaten ist die Verlustvortragsfähigkeit befristet,⁷³ während beispielsweise in Deutschland nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10 d Abs. 2 EStG Verluste unbegrenzt vorgetragen werden.

Führt man sich die Konsequenzen vor Augen, nämlich dass die in Großbritannien ansässige Tochtergesellschaft mit Übertragung des Verlustes dessen Nutzung endgültig aufgibt, während die ausländischen Tochterkapitalgesellschaften in Deutschland überhaupt nicht die Möglichkeit besitzen auf den Verlustvortrag zu verzichten, so heißt das, dass die Beschränkung nach der Einschränkungsklausel damit gerechtfertigt wird, dass die Besteuerungssysteme der einzelnen Mitgliedstaaten im Hinblick auf die Verlustnutzung nicht harmonisiert sind.⁷⁴ Dass dieses Szenario dem von Generalanwalt *Maduro* selbst auferlegten Neutralitätsgebot im Sinne eines gemeinsamen Binnenmarktes nicht gerecht wird, ist offenkundig. Abgesehen von drohenden Wettbewerbsverzerrungen, könnte sich die Implementierung einer Einschränkungsklausel, wie sie von Generalanwalt *Maduro* vorgeschlagen wird, zudem als ein volkswirtschaftlicher Bumerang erweisen. Konzerne könnten gezwungen sein, ihre verlustträchtigen ausländischen Tochtergesellschaften verstärkt zu liquidieren. Mitgliedstaaten mit einer überproportional hohen Anzahl verlustträchtiger Tochtergesellschaften, wie insbesondere Deutschland, würde dies besonders treffen.⁷⁵

d) Zwischenergebnis

Die rechtsdogmatische Fundierung des Kohärenzprinzips durch Generalanwalt *Maduro* ist zu begrüßen. Ob der EuGH den dahin gehenden Ausführungen folgen wird, bleibt jedoch abzuwarten. Auch in der Rechtssache *Manninen* hatte die Generalanwältin *Kokott* eine Erweiterung des Prinzips der Kohärenz in Sachverhalten für möglich gehalten, in denen der steuerliche Vor- und der steuerliche Nachteil nicht bei einem, sondern bei zwei Steuerpflichtigen eintrete. In seinem Urteil in der Rechtssache *Manninen* nahm der EuGH zu den Ansätzen der Generalanwältin jedoch keine Stellung und sah die Ungleichbehandlung in der Rechtssache letztlich wegen fehlender Verhältnismäßigkeit als nicht geheilt an. In der Literatur

66 a. A. *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 491.

67 *GA Maduro*, Fn. 23, Rn. 79.

68 *Thömmes*, Fn. 49, S. 414.

69 *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 491.

70 EuGH v. 08.03.2001, C-397/98 u. C-410/98 „*Metallgesellschaft*“ und „*Hoechst*“, Slg. 2001 I-1727, Rn. 69.

71 *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 491.

72 *Scheunemann*, Fn. 28, S. 310.

73 S. Anhang.

74 Vgl. *Raupach/Pohl*, Fn. 7, S. 491.

75 *Scheunemann*, Fn. 28, S. 310.

wurde dies unter anderem dahin gehend gewertet, dass der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz der Steuersysteme nichts weiter als ein bloßes Lippenbekenntnis sei.⁷⁶

Die Essenz aus der Definition der steuerlichen Kohärenz als Korrektiv zum Gemeinschaftsrecht, welches verhindern soll, dass die Anwendung der Grundfreiheiten zu ungerechtfertigten Beeinträchtigungen der inneren Systematik der nationalen Steuersysteme führt, nämlich die von Generalanwalt *Maduro* entwickelte Einschränkungsklausel, lässt wesentliche Aspekte einer gemeinschaftskonformen grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern außer Acht.

Sicherlich liefert die Herstellung praktischer Konkordanz im Sinne eines möglichst schonenden Ausgleichs zwischen widerstrebenden Maximen naturgemäß eine Art von Kompromisslösung. Eine angemessene Alternative entwickelte jedoch seinerzeit schon die Kommission mit ihrem Richtlinienentwurf aus dem Jahr 1990⁷⁷, indem der Muttergesellschaft ein sofortiger Verlustabzug gestattet wurde, verbunden mit der Verpflichtung, im Falle späterer Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft die zunächst durch den Verlustabzug geminderten Gewinne nachzuversteuern. Eine solche Möglichkeit des sofortigen Verlustabzugs mit späterer Nachversteuerung würde das Problem der Liquiditätsbelastung lösen. Auch würde auf diesem Wege die Gefahr einer doppelten Verlustnutzung auf eine weniger einschneidende Weise vermieden werden. Dies heißt freilich im Umkehrschluss, dass die Einschränkungsklausel dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht gerecht wird. Um sicherzustellen, dass eine doppelte Verlustnutzung ausgeschlossen ist, wäre dies jedoch mit einer erhöhten Nachweispflicht der inländischen Konzernmuttergesellschaft zu verbinden.⁷⁸ In Deutschland stünde hierfür mit § 90 Abs. 2 AO eine entsprechende Vorschrift zur Verfügung.

Soweit der EuGH in seinem Urteil bei den Aussagen des Generalanwalts stehen bleibt, eröffnen sich neue europarechtliche Problemfelder, die wohl einen vernünftigen Umgang mit der Thematik des grenzüberschreitenden Verlustabzugs in der Praxis eher erschweren würden oder wie *Scheunemann* es treffend ausdrückt, die Unternehmen erhielten Steine statt Brot⁷⁹.

III. Auswirkungen auf das deutsche Konzernsteuerrecht

Es bestand schon vor den Schlussanträgen des Generalanwaltes Einigkeit dahin gehend, dass ein zu Gunsten von *Marks & Spencer Plc.* lautendes Urteil in einer Viel-

zahl von EU-Mitgliedstaaten zu erheblichem Aufsehen führen würde, da in diesen Staaten ebenfalls nationale Regelungen die grenzüberschreitende Verlustnutzung verhindern. Die Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* betrifft zwar unmittelbar nur die Frage der Unvereinbarkeit der Bestimmungen des britischen *group relief* mit der Niederlassungsfreiheit und auch entfalteten Urteile des EuGH generell nur zwischen den Beteiligten Rechtskraftwirkung (*inter partes*). Dennoch kommt den EuGH-Urteilen eine hohe Präjudizwirkung zu, da allgemein über die Auslegung des Europarechts entschieden wird. Auslegungsurteile entfalten de facto eine rechtsbildende Kraft, die mit der von höchstrichterlichen Entscheidungen deutscher Gerichte vergleichbar ist. Die deutschen Finanzgerichte sowie Finanzverwaltungen sind auf Grund der unmittelbaren Geltung des Europarechts gehalten, die vom EuGH vorgegebene Auslegung anzuwenden.⁸⁰

1. Übertragbarkeit auf die deutsche Organschaftsbesteuerung

Das einzige deutsche Instrument der Verlustübertragung zwischen Steuersubjekten ist die körperschaftsteuerliche Organschaft gem. §§ 14 ff. KStG. Folgt der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts, besteht die Gefahr, dass diese ebenfalls als Verstoß gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit angesehen wird.

a) Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften als Organgesellschaft

Organgesellschaften können gem. § 14 Abs. 1 S. 1 KStG nur Aktiengesellschaften (AG) und Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) sein,⁸¹ die sowohl ihre Geschäftsleitung i. S. des § 10 AO als auch ihren Sitz im Sinne des § 11 AO im Inland haben (so genannter doppelter Inlandsbezug). Damit ist nach geltendem deutschen Körperschaftsteuerrecht ausländischen Tochterkapitalgesellschaften, also solchen Gesellschaften ohne doppelten Inlandsbezug, der Weg in die deutsche Organschaft bereits deshalb verschlossen.⁸² Vergleicht man diese Konstellationen mit den Regelungen des britischen *group relief* zur Verlustverrechnung, so bedeutet dies nach den Schlussanträgen des Generalanwalts *Maduro* auch für den Fall der Verlustverrechnung innerhalb der deutschen Organschaft, dass, wenn einer inländischen Tochtergesellschaft die Möglichkeit offen steht, ihre Verluste bei der Muttergesellschaft zur Verrechnung zu bringen, die Verwehrung dieser Möglichkeit für eine ausländische

⁷⁶ Vgl. *Seer/Kahler/Rüping/Thulfaul*, Fn. 54, S. 298.

⁷⁷ KOM (90) 535 endg. v. 06.12.1990, ABl. EG Nr. C 53/30 v. 28.02.1991.

⁷⁸ *Seer/Kahler/Rüping/Thulfaul*, Fn. 54, S. 301.

⁷⁹ *Scheunemann*, Fn. 28, S. 303 ff.

⁸⁰ *Scheunemann*, Fn. 28, S. 310.

⁸¹ Durch § 10 KStG wird diese Regelung auf alle weiteren Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erweitert. Damit werden auch inländische GmbH zu potenziellen Organgesellschaften.

⁸² *Frank Balmes/Michael Brück/Martin Ribbrock*, Der EuGH-Fall *Marks & Spencer*: Rückschlüsse für die deutsche Organschaftsbesteuerung, BB 05, S. 966 (968).

Gesellschaft mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben durch die Grundfreiheiten kollidiert.⁸³

b) Gewinnabführungsvertrag als Voraussetzung für die Anwendung der Organschaft

Die deutsche Organschaft ist jedoch im Gegensatz zum britischen *group relief* kein steuerliches Ausgleichs- oder Neutralisierungsinstrument, sondern an den gesellschaftsrechtlichen Gewinnabführungsvertrag gebunden. Der doppelte Inlandsbezug des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG genügt insoweit noch nicht, um eine Organschaft zu begründen. Vielmehr ist neben der finanziellen Eingliederung auch der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages i. S. des § 291 AktG erforderlich. Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages als Vertrag des Aktienrechts steht naturgemäß zunächst nur den im AktG genannten Gesellschaften offen, gleichwohl herrscht Einigkeit dahin gehend, dass auch eine GmbH einen solchen Vertrag abschließen kann.⁸⁴ Jedoch gilt als ebenso gefestigt, dass schon nach deutschem Gesellschaftsrecht keine Möglichkeit besteht, mit einer im Ausland gegründeten und ansässigen Gesellschaft – quasi grenzüberschreitend – einen Gewinnabführungsvertrag zu schließen.⁸⁵ Darüber hinaus wäre zu beachten, dass ein grenzüberschreitender Ergebnisabführungsvertrag zwischen einer deutschen Obergesellschaft und einer ausländischen Untergesellschaft nach dem Gesellschaftsstatut der ausländischen Untergesellschaft zu beurteilen wäre. Eine dahin gehende regelmäßige Unzulässigkeit folgt aus den ausländischen Gesellschaftsrechten, die den Abschluss von Ergebnisabführungsverträgen in der Regel verbieten.⁸⁶ Demnach ist der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages über die Grenze regelmäßig unmöglich.

Die entscheidende Frage lautet nun, ob diese strukturellen Unterschiede zwischen der deutschen Organschaft und dem britischen *group relief* gegen eine Übertragbarkeit des Falls *Marks & Spencer Plc.* sprechen. Die Meinungen gehen dahin gehend stark auseinander. Einerseits wird angeführt, dass sich die ausländische EU-Tochtergesellschaft und die inländische Organgesellschaft nicht in einer vergleichbaren Lage befinden, da das Gesellschaftsrecht keine grenzüberschreitende Gewinnabführung und keine grenzüberschreitende Verlustübernahme erlaube.⁸⁷ Andererseits wird unter strikter Berufung auf die Schlussanträge des Generalanwalts angeführt, dass eine grenzüberschreitende Mutter-Tochter-Beziehung hinsichtlich der Verlustberücksichtigung im Vergleich zu einer rein inländischen Mutter-Tochter-Beziehung anders behandelt wird und diese unterschiedliche Behandlung zu einer Beeinträchtigung der grenzüberschreitenden Konzernträ-

tigkeit führe.⁸⁸ Wiederum andere sehen schon allein in dem Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrages eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit,⁸⁹ welche dann quasi neben die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit auf Grund des Ausschlusses ausländischer Tochtergesellschaften aus dem Organkreis tritt.

In der Tat gestaltet sich die Einordnung des Ergebnisabführungsvertrages als besonders schwer. So wird es denn auch nicht ausgeschlossen, dass auf Grund der durch diesen vermittelten gesellschaftlichen Verpflichtung zwischen den Gesellschaften im deutschen Organkreis eine Überprüfung anhand des vom Generalanwalt zugrunde gelegten erweiterten Kohärenzbegriffs zu Gunsten der deutschen Regelung ausfallen könnte.⁹⁰ Zu berücksichtigen ist ferner, dass die regelmäßige Unzulässigkeit eines solchen grenzüberschreitenden Ergebnisabführungsvertrages aus den ausländischen Gesellschaftsrechten folgt. Daher wird auch die Frage aufgeworfen, inwieweit bei einer europarechtlichen Unvereinbarkeit der Regelung allein der Sitzstaat des Organträgers zur Anpassung hinsichtlich dieser Erfordernisse verpflichtet wäre oder ob gegebenenfalls auch der Sitzstaat der Organgesellschaft gewisse Änderungen in seiner Rechtsordnung vorzunehmen hätte.⁹¹ So ist denn auch das Bundesministerium der Finanzen der Auffassung, dass eine Ungleichbehandlung der inländischen und ausländischen Tochtergesellschaften keine Diskriminierung darstelle, sondern Folge der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten sei, die eine grenzüberschreitende Organschaft nicht vorsehen.⁹²

Unmittelbare Rückschlüsse auf die gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit des Erfordernisses eines Ergebnisabführungsvertrages lassen die Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* nicht zu; dies war auch auf Grund der rechtlichen und systematischen Unterschiede zwischen *group relief* und der deutschen Organschaft nicht zu erwarten. Da überdies noch völlig unklar ist, ob der EuGH der Ausweitung des Kohärenzprinzips gemäß den Vorschlägen des Generalanwalts folgen wird, lassen sich umso schwerer Rückschlüsse zur Europarechtskonformität der deutschen Organschaftsbesteuerung und hier insbesondere zum Erfordernis des Ergebnisabführungsvertrages treffen. Somit ist man sich im Ergebnis auch in der Literatur einig, dass eine abschließende Entscheidung über die Vereinbarkeit des deutschen Organschaftssystems mit dem Gemeinschaftsrecht wohl erst durch eine

83 Herzig/Wagner, Fn. 38, S. 4.

84 Herzig/Wagner, Fn. 38, S. 5 m. w. N.

85 Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 969.

86 Scheunemann, Fn. 28, S. 310.

87 Thiel, Fn. 4, S. 2605.

88 Wissenschaftlicher Beirat des Fachbereichs Steuern und der EU Competence Group der Ernst & Young AG, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im deutschen Steuerrecht, BB 05, S. 754 (755).

89 Scheunemann, Fn. 28, S. 310.

90 Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 969.

91 Heinz Kußmaul/Vassil Tcherveniachki, Die EuGH-Rechtssache Marks & Spencer und ihre Bedeutung für die körperschaftsteuerliche Organschaft, StuB 05, S. 626 (632).

92 BStBl. 04, Teil I, S. 1181, 1183.

in einigen Jahren zu erwartende Entscheidung des EuGH verbindlich feststehen würde.⁹³ Festzuhalten bleibt dahin gehend jedoch, dass das Verbot der Berücksichtigung ausländischer Verluste von Tochtergesellschaften, wie es die §§ 14 ff. KStG vorsehen, bei gleichzeitiger Verlustberücksichtigung inländischer Tochtergesellschaften, den Anforderungen an eine europarechtskonforme Regelung, wie sie Generalanwalt *Maduro* in seinen Schlussanträgen und insbesondere auch in der Einschränkungsklausel aufgestellt hat, nicht genügen kann.

2. Mögliche Konsequenzen des deutschen Gesetzgebers

Die aufgezeigten Zweifel an der europarechtlichen Konformität der deutschen Organschaft bedeuten, dass im Falle einer Entscheidung zu Gunsten von *Marks & Spencer Plc.*, welches man als wahrscheinlich ansehen kann, auch die deutsche Regelung in absehbarer Zeit auf dem Prüfstand des EuGH stehen wird. Sollte dann die europäische Rechtsprechung die gemeinschaftsrechtliche Vereinbarkeit der Organschaft verneinen, stellt sich konsequenterweise die Frage, welche Handlungsalternativen der deutsche Gesetzgeber einerseits zur Beseitigung dieser Problematik und andererseits zur Vermeidung der daraus resultierenden Haushaltsrisiken hätte.

a) Abschaffung der Organschaft

Die Anwendung des Kohärenzgedankens durch den Generalanwalt führt dazu, dass der Staat, der keine oder eine sehr restriktive Verlustnutzung im Konzern erlaubt, die Steuerpflichtigen zur Verlustberücksichtigung ins europäische Ausland verweisen kann. Schaut man auf die gesetzgeberische Reaktion in der Rechtssache *Lankhorst-Hohorst*⁹⁴, so könnte bei einer entsprechenden EuGH-Entscheidung die Gefahr drohen, dass die Organschaft abgeschafft wird.⁹⁵ Schenkt man derzeit kursierenden Gerüchten Glauben, wird dieses Szenario umso wahrscheinlicher, da die britische Regierung für den Fall eines negativen Entscheids aus Luxemburg den *group relief* beseitigen will, weil eine Berücksichtigung der ausländischen Verluste zu hohen Steuerausfällen führen würde.⁹⁶ Hiergegen wird eingewandt, dass die Organschaftsbesteuerung kein Steuergeschenk oder Privileg für Konzerne sei, sondern der Verwirklichung einer sachgerechten und am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten Besteuerung einer Unternehmenseinheit diene. Gleiches gelte für die Ausschöpfung angefallener Verluste, denn darin liege nicht etwa eine Steuerumgehung, sondern vielmehr werde hierdurch dem Verfassungsgebot der Be-

steuerung nach der Leistungsfähigkeit unmittelbar entsprochen.⁹⁷ Ob sich jedoch der Gesetzgeber im Fall der Fälle hiervon lenken lässt, darf bezweifelt werden.

b) Regelung entsprechend dem § 2 a Abs. 3 EStG a. F.

Hinsichtlich der zweiten Vorlagefrage werden Regelungen entsprechend dem früheren § 2 a Abs. 3 EStG a. F. (aufgehoben 1999) in Erwägung gezogen. Danach konnten ausländische Betriebsstättenverluste unter bestimmten Voraussetzungen in dem Veranlagungszeitraum ihrer Entstehung ungeachtet einer abkommensrechtlichen Freistellung beim deutschen Stammhaus abgezogen werden. Anschließend wurden sie zu den späteren Auslandsgewinnen wieder hinzugerechnet und damit erfolgte eine Nachversteuerung.⁹⁸ Als weitere Alternative wird die Zulassung einer gewinnmindernden Rücklagenbildung auf Ebene der Inlandsmutter und deren spätere gewinnerhöhende Auflösung im Bereich des § 15 KStG diskutiert.⁹⁹ Beide Regelungen würden zwar die Beseitigung von Liquiditätsnachteilen auf Seiten der Unternehmen bei Verlustvorträgen im Ausland bewirken, hätten allerdings den Nachteil, dass endgültige Auslandsverluste bei einer Liquidation oder Betriebsaufgabe stets zu Lasten des deutschen Fiskus auszugleichen wären. Dieses würde sich jedoch exakt auf der Linie des Generalanwalts *Maduro* bewegen, der die Berücksichtigung dieser endgültigen Verluste fordert.¹⁰⁰

c) Einführung einer Gruppenbesteuerung

Letztlich wird als mögliche Konsequenz des deutschen Gesetzgebers die Einführung einer Gruppenbesteuerung nach österreichischem Vorbild diskutiert. In Österreich galt zuvor eine Organschaftsbesteuerung, die dem deutschen Rechtsinstitut der Organschaft nachempfunden war.¹⁰¹ Diese wurde zum 01.01.2005 durch eine so genannte Gruppenbesteuerung abgelöst. Kerngedanke dieser Gruppenbesteuerung ist, dass das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse – also der Gewinne und Verluste – finanziell verbundener Körperschaften einem Gruppenträger ohne Verschmelzung und ohne die Hemmnisse einer wirtschaftlichen und organisatorischen Unter-/Überordnung dieser Körperschaften ermöglicht werden soll. Als finanziell verbundene Körperschaften gelten insbesondere solche, bei denen die beteiligte Körperschaft mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 Prozent des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.¹⁰²

97 Dörr, Fn. 26, S. 271.

98 Kußmaul/Tcherveniachki, Fn. 91, S. 632.

99 Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 970 m. w. N.

100 Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 970.

101 Heike Jochum, Organschaft versus Gruppenbesteuerung: Ist der Ergebnisabführungsvertrag als Organschaftsvoraussetzung bei der Körperschaftsteuer verzichtbar?, FR 05, S. 577 (582).

102 § 9 Abs. 4, 1. Spiegelstrich KStG 1988 (Österreich).

93 Vgl. Jens Röhrbein/Klaus Eicker, Verlustberücksichtigung über die Grenze – Aktuelle Rechtslage, BB 05, S. 465 (477); Beirat Steuern, Fn. 88, S. 755.

94 EuGH v. 12.12.2002, C-324/00, "Lankhorst-Hohorst", Slg. 2002 I-11779, Rn. 26.

95 Rödder, Fn. 15, S. 1633.

96 Dörr, Fn. 26, S. 270.

Die österreichische Gruppenbesteuerung soll auch grenzüberschreitend wirksam werden. Sie bezieht daher nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländischer Körperschaften, d. h. Unternehmen, die nicht in Österreich ansässig sind, in den Kreis möglicher Gruppenmitglieder ein.¹⁰³ Während jedoch die Gewinne und Verluste der inländischen Gruppenmitglieder dem Ergebnis des Gruppenträgers komplett zugerechnet werden, werden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder lediglich in Höhe der unmittelbaren Beteiligung berücksichtigt, während ihre Gewinne wegen des fehlenden Besteuerungsrechts Österreichs außer Acht bleiben.¹⁰⁴ Kommt es in späteren Jahren zu einer Verlustverrechnung im Ausland bzw. könnte eine solche vorgenommen werden (z. B. auf Antrag der Steuerpflichtigen), ist der bereits im Inland verrechnete Verlust dem Gruppenträger als Gewinn hinzuzurechnen. Damit soll eine mehrfache Verlustnutzung verhindert werden.¹⁰⁵ Das bisher auch in Österreich geltende Erfordernis eines Ergebnisabführungsvertrags ist entfallen. An seine Stelle ist der von allen in einer Unternehmensgruppe zusammengefassten Körperschaften schriftlich zu stellende Gruppenantrag getreten. Neben dem materiellen Erfordernis der finanziellen Eingliederung besteht somit lediglich ein formales Erfordernis für das steuerliche Wirksamwerden der Unternehmensgruppe.¹⁰⁶

Eine Übernahme dieses Modells einer Gruppenbesteuerung würde gleichsam bedeuten, dass, da ausländische Gesellschaften über die isolierte Verlustberücksichtigung hinaus auch Teil einer solchen Gruppenbesteuerung werden können, keine Anknüpfung an einen Gewinnabführungsvertrag mehr erfolgen kann.¹⁰⁷ Insofern wird ein solches Konzept zur grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung auch als Fortentwicklung der Organschaft verstanden.¹⁰⁸ Allerdings wird angezweifelt, ob der Gesetzgeber über das absolut notwendige Maß hinaus eine Verlustverrechnung über die Grenze zulässt¹⁰⁹ und daher die Einführung einer Gruppenbesteuerung ähnlich dem österreichischen Vorbild als eher unwahrscheinlich betrachtet.

IV. Fazit

Die bevorstehende Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* bringt enorme Haushaltsrisiken für die Mitgliedstaaten mit sich. Die Brisanz dieser Problematik erhöht sich zusätzlich dadurch, dass die EuGH-Urteile grundsätzlich rückwirkend auf alle

noch offenen Fälle anzuwenden sind.¹¹⁰ Die am Verfahren beteiligten Mitgliedstaaten haben daher den EuGH aufgefordert, im Falle einer für *Marks & Spencer Plc.* positiven Entscheidung, das Urteil ex nunc, also nur mit Wirkung für die Zukunft auszustatten, um eine zeitliche Rückwirkung zu vermeiden. Die Hoffnung der Mitgliedstaaten ruhte hierbei sicherlich auf den Schlussanträgen des Generalanwalts *Jacobs* in der Rechtssache *IRAP*¹¹¹. Auf Grund der in dieser Rechtssache zu erwartenden schweren Auswirkungen auf den italienischen Staatshaushalt schlug nämlich Generalanwalt *Jacobs* vor, der EuGH könne zugleich mit seiner Entscheidung über die Europarechtswidrigkeit verfügen, dass sich für eine begrenzte Zeit Kläger nicht auf diese Rechtswidrigkeit berufen können, um so den betroffenen nationalen Gesetzgeber eine Übergangsfrist zum Erlass einer europarechtskonformen Regelung zu geben. Den Schlussanträgen des Generalanwalts *Maduro* sind diesbezüglich keine Erwägungen zu entnehmen. Insofern lassen sich die Befürchtungen der Mitgliedstaaten vor Milliardenverlusten für ihre Etats durchaus nachvollziehen.

Mit eben solcher Spannung wird auch in Beraterkreisen auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer Plc.* gewartet. Vorsorglich wird ausdrücklich empfohlen, dass inländische Muttergesellschaften ihre Situation dahin gehend überprüfen, ob Verluste ihrer ausländischen Tochtergesellschaften mit steuerlichem Sitz in der EU oder EWR berücksichtigungsfähig sein können. Diesbezüglich sollten im Rahmen noch änderbarer oder anfechtbarer Steuerbescheide bzw. abzugebender Steuererklärungen die ausländischen Verluste geltend gemacht werden.¹¹² Darüber hinaus ist, so weit der EuGH den Schlussanträgen des Generalanwalts folgt, davon auszugehen, dass ein Vorlageverfahren zu den Regelungen der deutschen Organschaft demnächst vor den EuGH gebracht wird. Eine Entscheidung über die Gemeinschaftsrechtskonformität der Beschränkung der deutschen Organschaft auf Organgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland wird damit aber endgültig erst in einigen Jahren getroffen. Dass der deutsche Gesetzgeber im Falle eines Urteils für *Marks & Spencer Plc.* schon heute eine gemeinschaftsrechtskonforme Konzernbesteuerung umsetzen würde, wäre zwar wünschenswert und würde auch der Attraktivität des Standortes im EU-Steuerwettbewerb dienen,¹¹³ dürfte aber aus den Erfahrungen der Vergangenheit heraus als unrealistisch gelten.

¹⁰³ Jochum, Fn. 101, S. 582.

¹⁰⁴ § 9 Abs. 6 KStG 1988 (Österreich)

¹⁰⁵ Kußmaul/Tcherveniachki, Fn. 91, S. 633.

¹⁰⁶ Jochum, Fn. 101, S. 582.

¹⁰⁷ Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 970.

¹⁰⁸ Herzig/Wagner, Fn. 38, S. 7.

¹⁰⁹ Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 970.

¹¹⁰ Kußmaul/Tcherveniachki, Fn. 91, S. 633.

¹¹¹ EuGH, Rs. C-475/03 „IRAP“.

¹¹² Beirat Steuern, Fn. 88, S. 755.

¹¹³ Balmes/Brück/Ribbrock, Fn. 82, S. 970.

Anhang: Übersicht über Möglichkeiten einer Verlustnutzung in den EU-Mitgliedstaaten

Nach Scheunemann, Fn. 28, S. 309.

Mitgliedstaat	Konzernbesteuerung national	grenzüber- schreitend	Verlustvortrag grundsätz- lich	zeitlich beschränkt	Sonstige Beschränkungen zur Nutzung von Verlustvorträgen
Belgien	Nein	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Dänemark	Ja	Ja	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse; bestimmte Verlustquellen; maximal 5 Jahre bei bis Ende 2001 realisierten Verlusten
Deutschland	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse; Mindestbesteuerungsvorschriften
Estland	Nein	Nein	Nein	Nicht erforderlich	
Finnland	Ja	Nein	Ja	10 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse; bestimmte Verlustarten
Frankreich	Ja	Ja (genehmi- gungsabhängig)	Ja	Nein	Änderung des Geschäftsbereichs
Griechenland	Nein	Nein	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Irland	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Verlustquellen
Italien	Ja	Ja (seit 2004)	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Lettland	Ja	Nein	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Litauen	Nein	Nein	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Luxemburg	Ja	Nein	Ja	Nein	
Malta	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Verlustquellen
Niederlande	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Österreich	Ja	Ja (seit 2005)	Ja	Nein	Bestimmte Verlustgesellschaften; Mindestbesteue- rungs-vorschriften
Polen	Ja	Nein	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse; Beschränkungen der Höhe nach
Portugal	Ja	Nein	Ja	6 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse, Änderung des Geschäftsberichts
Schweden	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Slowakei	Nein	Nein	Ja	5 Jahre	
Slowenien	Ja	Nein	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Spanien	Ja	Nein	Ja	15 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse
Tschechien	Nein	Nein	Ja	5 Jahre	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse, Änderung des Geschäftsbereichs
Ungarn	Nein	Nein	Ja	Nein	Teilweise Genehmigungsabhängigkeit
UK	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse; Änderung des Geschäftsbereichs
Zypern	Ja	Nein	Ja	Nein	Bestimmte Änderungen der Beteiligungsverhältnisse; Änderung des Geschäftsbereichs