

Michael Lang*)

Marks & Spencer und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten

MARKS & SPENCER AND THE EFFECTS ON THE TAX LAWS OF MEMBER STATES

Advocate General *Maduro* delivered his *Marks & Spencer* Opinion on 7 April 2005. The solution proposed by the Advocate General would cause a great deal of problems. The ECJ should not follow his approach. The tax rules for branches and subsidiaries do not vary as much as suggested by the Advocate General. However, Advocate General *Maduro's* method to identify comparable situations should be supported.

I. Die von Generalanwalt Maduro vertretene Lösung und ihre Probleme

Die vom 7. 4. 2005 datierenden Schlussanträge von Generalanwalt *Maduro* in der Rechtsache *Marks & Spencer* haben für Überraschung gesorgt.¹⁾ Der Generalanwalt vertritt zwar die Auffassung, dass „die Artikel 43 EG und 48 EG ... einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen (stehen), die einer Muttergesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat das Recht auf einen Konzernabzug mit der Begründung versagt, dass ihre Tochtergesellschaften ihren Sitz in anderen Mitgliedstaaten haben, während dieser Abzug gewährt würde, wenn diese Tochtergesellschaften ihren Sitz im selben Mitgliedstaat hätten.“ Gleichzeitig geht der Generalanwalt aber davon aus, dass „die erwähnten Bestimmungen einer nationalen Regelung nicht entgegen (stehen), die das Recht auf einen Konzernabzug, wie er im Ausgangsverfahren von dem Mitgliedstaat vorgesehen ist, von der Voraussetzung abhängig macht, dass nachgewiesen ist, dass die Verluste der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften in diesen Mitgliedstaaten keine gleichwertige steuerliche Behandlung erfahren.“ Eine gleichwertige Behandlung „kann die Form entweder einer Übertragung von Verlusten auf einen Dritten oder eines Verlustvortrags bei ein und demselben Steuerpflichtigen auf ein anderes Steuerjahr annehmen“. Folglich braucht Großbritannien Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen des „group relief“ nur berücksichtigen, wenn die Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft weder von ihr selbst noch von einem Dritten verwertet werden können.

Fraglich könnte sein, ob „der Nachweis der abstrakten Verlustverrechnungsmöglichkeiten“, also das „bloße Bestehen der Regelungen“ im Staat der Tochtergesellschaft

*) Univ.-Prof. Dr. Michael *Lang* ist Vorstand des Instituts für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law der WU. – Mag. Daniela *Hohenwarter*, Mag. Vanessa *Metzler*, Mag. Michael *Schilcher*, Mag. Markus *Stefaner* und Mag. Patrick *Weninger* danke ich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts, Herrn Mag. Michael *Schilcher* auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

¹⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer* plc gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes). – Vgl. dazu *Lang, Marks and Spencer – more questions than answers: an analysis of the Opinion delivered by Advocate General Maduro*, EC Tax Review 2/2005, 95 (95 ff.); *Petriz/Schilcher, Marks & Spencer – Erste Erkenntnisse aus dem Schlussantrag von Generalanwalt M. Poires Maduro*, SWI 2005, 233 (233 ff.); *Balmes/Brück/Ribbrock*, Der EuGH-Fall *Marks & Spencer*: Rückschlüsse für die deutsche Organschaftsbesteuerung, BB 2005, 966 (966 ff.); *Craig/Hurk/Lyons/Rainer/Roels/Thömmes/ Tomsett*, Advocate General Backs *Marks & Spencer's* Claim for Loss Relief, TNI 2005, 195 (195 ff.); *Eicker*, Verlustberücksichtigung über die Grenze – Erste Analyse der Schlussanträge des Generalanwalts *Maduro* zu der Rs. *Marks & Spencer*, IWB Aktuell 2005, 322 (322 f.); *Scheunemann*, Europäische Verlustberücksichtigung im Konzern, IStR 2005, 303 (303 ff.); *Thömmes*, Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, IWB 2005, Fach 11a, 847 (847 ff.).

bereits ausreicht, damit Großbritannien den Konzernabzug auf Ebene der Muttergesellschaft versagen kann.²⁾ Wäre dies der Fall, wäre die völlige Nichtberücksichtigung eines Verlustes im grenzüberschreitenden Verhältnis häufig: Die bloße Existenz einer Verlustvortragsregelung würde die Verpflichtung zum Konzernabzug in Großbritannien bereits ausschließen, auch wenn im zeitlichen Anwendungsbereich dieser Regelungen der Verlust mangels zum Ausgleich zur Verfügung stehender Gewinne gar nicht verwertet werden kann. Selbst wenn die Tochtergesellschaft ihre wirtschaftliche Tätigkeit einstellt und aus diesem Grund den Verlustvortrag nicht mehr berücksichtigt, ändert dies nichts an der Existenz der Regelung und an der dadurch gegebenen Möglichkeit, den Verlust abzuziehen, die die Gesellschaft dann eben im Falle der Einstellung ihrer Tätigkeit nicht wahrnimmt. Die vom Generalanwalt erwähnten übermäßigen Schwierigkeiten, die sich ergeben können, um Informationen über die gleichwertige Behandlung der Verluste im anderen Staat zu erlangen,³⁾ sprechen aber dafür, auf die konkrete Verwertung des Verlustes im Sitzstaat der Tochtergesellschaft im Wege der Verrechnung mit Gewinnen abzustellen: Diese Schwierigkeiten bestünden wohl nicht, wenn es nur um das Wissen ginge, ob der andere Staat überhaupt eine Verlustvortragsmöglichkeit kennt. Fast alle EU-Mitgliedstaaten sehen nämlich derartige Regelungen vor.⁴⁾ Wenn daher für den Generalanwalt „die Möglichkeit“ der Verlustberücksichtigung im Staat der Tochtergesellschaft ausreicht, bringt er damit bloß zum Ausdruck, dass ein freiwilliger Verzicht auf die Inanspruchnahme des Verlustvortrags im Staat der Tochtergesellschaft nicht schon zum Konzernabzug in Großbritannien berechtigt.⁵⁾ Kann der Verlust im Staat der Tochtergesellschaft mit Gewinnen verrechnet werden, sodass die Steuerlast in diesem Staat dadurch sinkt, entfällt die Verpflichtung Großbritanniens, den Konzernabzug zu gewähren.

Die Verpflichtung Großbritanniens entfällt nach Auffassung des Generalanwalts im Falle einer „gleichwertigen steuerlichen Behandlung“ des Verlusts im anderen Staat. Die sich aus dieser Voraussetzung ergebenden Zweifelsfragen habe ich bereits an anderer Stelle ausführlicher dargelegt.⁶⁾ Die Berücksichtigung eines Verlustes in späteren Perioden ist jedenfalls nachteiliger als der im Falle des Konzernabzugs mögliche Ausgleich mit positiven Einkünften derselben Periode.⁷⁾ Die vom Generalanwalt als gleichwertig vorgeschlagene Lösung ist daher von vornherein nicht gleichwertig. Die in den Schlussanträgen vertretene Auffassung überrascht umso mehr, als der EuGH in ständiger Rechtsprechung Benachteiligungen durch bloße Liquiditätsnachteile nicht hinnimmt.⁸⁾ Der Steuersatz im Staat der Tochtergesellschaft dürfte bei der Beurteilung der Gleichwertigkeit nach der Auffassung des Generalanwalts auch keine Rolle spielen: Zwar weist der Generalanwalt darauf hin, dass Verluste „in den Mitgliedstaaten mit den höchsten Steuersätzen ... einen höheren Wert hätten“,⁹⁾ die Gleichwertigkeit der steuerlichen Behandlung ist aber offenbar auch dann nicht beeinträchtigt, wenn der Steuersatz im Staat der Tochtergesellschaft niedriger als in Großbritannien ist.¹⁰⁾ Handelte es sich z. B. um

²⁾ So die Formulierung der Fragestellung bei *Eicker*, IWB Aktuell 2005, 323.

³⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn 81.

⁴⁾ Vgl. die Übersicht bei *Scheunemann*, IStR 2005, 309.

⁵⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn 79.

⁶⁾ Näher *Lang*, EC Tax Review 2/2005, 95 (95 ff.).

⁷⁾ *Lang*, EC Tax Review 2005, 98 f.; *Eicker*, IWB Aktuell 2005, 323; *Thömmes*, IWB 2005, Fach 11a, 854; *Petritz/Schilcher*, SWI 2005, 239.

⁸⁾ EuGH 8. 3. 2001, Rs. C-397/98 und C-410/98 *Metallgesellschaft*, Rn. 54-56; EuGH 21. 11. 2002, Rs. C-436/00 *X AB Y AB*, Rn. 38; Dazu *Lang*, EC Tax Review 2005, 98 f.; *Eicker*, IWB Aktuell 2005, 323; *Thömmes*, IWB 2005, Fach 11a, 854; *Petritz/Schilcher*, SWI 2005, 239.

⁹⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn 78.

¹⁰⁾ *Lang*, EC Tax Review 2005, 98 f.

eine irische Tochtergesellschaft, würden die Auswirkungen eines Verlustvortrags auf die tatsächliche Steuerlast – auf Grund des niedrigen irischen Körperschaftsteuersatzes – näher bei der völligen Versagung des Verlustvortrags als bei der Berücksichtigung im Wege des britischen Konzernabzugs liegen. Dennoch würde der Generalanwalt die Verwertung im Wege eines Verlustvortrags wohl als gleichwertig ansehen und die Versagung des britischen Konzernabzugs billigen.

Die Erbringung des Nachweises, dass der Verlust in einem anderen Mitgliedstaat keine gleichwertige steuerliche Behandlung erfährt, ist auch nicht völlig trivial, wie schon das Beispiel einer österreichischen Tochtergesellschaft einer britischen Muttergesellschaft zeigt: Die österreichische Rechtsordnung gewährt bekanntlich eine zeitlich unbefristete Verlustvortragsmöglichkeit. Im Extremfall dauerhafter Verluste steht erst nach vielen Jahren oder Jahrzehnten fest, wenn nämlich die Tochtergesellschaft entweder wieder Gewinne schreibt oder aber liquidiert wird, ob die Verluste in Österreich verwertet werden können. Wenn man an den Fall des Verkaufs einer verlustbringenden Tochtergesellschaft denkt, hängt es nach dem Mantelkaufatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG davon ab, ob neben der Änderung der Gesellschafterstruktur auch eine „Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur“ erfolgt. Die frühere Muttergesellschaft wird oft über keine Informationen darüber verfügen, wie der neue Gesellschafter mit den erworbenen Gesellschaftsanteilen disponiert, und hat in aller Regel auch kein Recht, vom neuen Gesellschafter oder ihrer früheren Tochtergesellschaft derartige Informationen zu erlangen. Dazu kommt aber noch, dass die Geltendmachung des Konzernabzugs in Großbritannien den Nachweis voraussetzt, dass die Verluste auch nicht auf einen Dritten übertragen wurden. Wenn daher z. B. der neue Gesellschafter die erworbene Tochtergesellschaft auf sich umwandelt, hängt der – sich auf das Entstehungsjahr des Verlustes beziehende¹¹⁾ – Konzernabzug bei der britischen Muttergesellschaft davon ab, ob es dem neuen Gesellschafter gelingt, im Zuge der Umwandlung die Anwendung des Mantelkaufatbestandes und anderer umgründungssteuerrechtlicher Schranken zu vermeiden.¹²⁾ Angesichts der mit diesen Tatbeständen verbundenen Unschärfen kann sich dies endgültig oft erst Jahre später im Zuge einer Betriebsprüfung und anschließender langwieriger Rechtsmittelverfahren herausstellen. Wie in derartigen Konstellationen die britische Muttergesellschaft oder aber die im Wege der Amtshilfe angerufene österreichische Behörde – für Zwecke der Beurteilung der Verpflichtung zum Konzernabzug im Entstehungsjahr des Verlustes – den Nachweis über die Nichtberücksichtigung des Verlustes in Österreich erbringen könnten, bleibt rätselhaft.¹³⁾

II. Die Vergleichbarkeit von Tochtergesellschaft und Zweigniederlassung

Für das Ergebnis der Schlussanträge ist die Wahl des Vergleichspaares – wie auch sonst in der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten – von entscheidender Bedeutung: Generalanwalt *Maduro* hat die britischen Vorschriften für inländische und ausländische Tochtergesellschaften als vergleichbar angesehen, die britischen Vorschriften für Tochtergesellschaften und ausländische Zweigniederlassungen hingegen nicht. Der Generalanwalt hat dabei die Regelungen für ausländische Tochtergesellschaften und ausländische Zweigniederlassungen miteinander verglichen,¹⁴⁾ wobei er, um zu beurteilen, ob ein Unterschied besteht, der die beiden Niederlassungskategorien der Tochtergesell-

¹¹⁾ Anders offenbar *Scheunemann*, IStR 2005, 308.

¹²⁾ So *Scheunemann*, IStR 2005, 308.

¹³⁾ Dazu *Lang*, EC Tax Review 2005, 98 f.

¹⁴⁾ Die deutsche und die englische Fassung der Schlussanträge GA *Maduros* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc gegen David Halsey* (HM Inspector of Taxes) weisen bemerkenswerte Unterschiede auf: In der deutschen Fassung der Rn. 48 ist von „ausländischen Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften“, in der englischen Fassung von „foreign subsidiaries and branches“ die Rede. Die beiden Fassungen können nur dann miteinander in Einklang gebracht werden, wenn man davon ausgeht, dass sich das Attribut „ausländisch“ auf beide Niederlassungsformen bezieht.

schaft und der Zweigniederlassung kennzeichnet, auch die für inländische Tochtergesellschaften maßgebenden Regelungen in seine Betrachtung einbezogen hat.¹⁵⁾ Die von ihm festgestellten Unterschiede zwischen den beiden Niederlassungskategorien haben den Generalanwalt bewogen, diesem Vergleichspaar in der Folge überhaupt keine Bedeutung beizumessen. Betrachtet man aber die vom Generalanwalt als relevant erachteten Unterschiede näher, fällt auf, dass er z. B. die gesellschaftsrechtlichen Unterschiede der Haftungsbegrenzung überhaupt nicht heranzieht,¹⁶⁾ die nicht näher beschriebenen „unterschiedlichen steuerlichen Pflichten“ eher beiläufig erwähnt und in den Vordergrund rückt, dass „Konzerne ... keinen Anspruch auf die Regelung der steuerlichen Konsolidierung (haben), die für die Einkünfte der ständigen Betriebsstätten gilt“.¹⁷⁾ An anderer Stelle erläutert er diesen Begriff: „Eine Regelung der steuerlichen Konsolidierung bedeutet, dass alle Ergebnisse der Betriebe des Konzerns, sowohl die Verluste als auch die Gewinne, für die Zwecke der Besteuerung in die Ergebnisse der Muttergesellschaft einfließen.“¹⁸⁾

Wäre also die britische Regelung so ausgestaltet gewesen, dass im Falle der Option für den „group relief“ auch Gewinne der inländischen Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft zugerechnet werden, wären Tochtergesellschaft und Zweigniederlassung jedenfalls vergleichbarer gewesen. Tochtergesellschaften würden dann – wenn überhaupt – in viel geringerem Ausmaß als „unabhängige rechtliche und steuerliche Einheiten behandelt werden“. Die Notwendigkeit der Gleichbehandlung von ausländischen Tochtergesellschaften und ausländischen Zweigniederlassungen läge dann näher. Dies wirft die Frage auf, ob *jeder* Unterschied den nationalen Gesetzgeber in die Lage versetzt, völlig unterschiedliche Rechtsfolgen für Tochtergesellschaften und Zweigniederlassungen vorzusehen. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz legt m. E. eher die Annahme nahe, dass sich Tochtergesellschaften und ausländische Zweigniederlassungen auch nur insoweit unterscheiden dürfen, als für sie unterschiedliche Regelungen gelten.¹⁹⁾

Die nach britischem Recht ermittelten Verluste ausländischer Zweigniederlassungen mindern die britische Bemessungsgrundlage des Unternehmens im Entstehungsjahr des Verlustes. Die von Großbritannien abgeschlossenen DBA sehen die Anrechnungsmethode vor. Daher ist Großbritannien nicht gehindert, den Auslandsverlust abzuziehen. Umgekehrt ergibt sich in Großbritannien in einem späteren Gewinnjahr automatisch eine Nachversteuerung, da auch Gewinne ausländischer Betriebsstätten zur britischen Bemessungsgrundlage gehören.

Zieht man den Vergleich zu den ausländischen Betriebsstätten, ist es naheliegend, auch bei ausländischen Tochtergesellschaften den nach britischem Recht ermittelten Verlust im Entstehungsjahr abzuziehen. Spätere Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften könnten dann jedenfalls insoweit die britische Bemessungsgrundlage späterer Jahre erhöhen, als sie nicht den vorangegangenen Verlust übersteigen. Auf diese Weise könnte ähnlich wie bei ausländischen Betriebsstätten eine Nachversteuerung vorgenommen werden. Eine Beschränkung der Gewinnerhöhung auf den erlittenen und im Wege des Konzernabzugs berücksichtigten Verlust könnte sich allenfalls daraus ergeben, dass die britischen Regelungen über den „group relief“ – anders als jene für Zweigniederlassungen – nur Verluste, nicht aber Gewinne der Tochtergesellschaft auf

¹⁵⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn. 48, wo es um den – nur im Falle inländischer Tochtergesellschaften – gewährten Konzernabzug geht.

¹⁶⁾ Anders *Schön*, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu direkten Steuern, IStR 2004, 289 (300); *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht?, IStR 2005, 289 (294).

¹⁷⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn. 48.

¹⁸⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn. 17.

¹⁹⁾ *Lang*, EC Tax Review 2005, 96.

Ebene der Muttergesellschaft erfassen. Fraglich könnte zwar sein, ob die DBA die Besteuerung von Gewinnen einer ausländischen Tochtergesellschaft auf Ebene der britischen Muttergesellschaft zulassen. Das Problem ist dem der abkommensrechtlichen Zulässigkeit der CFC-Besteuerung ähnlich, da es auch dort um eine Frage eines Zurechnungskonfliktes geht.²⁰⁾ Nach der von mir im Zusammenhang mit der CFC-Problematik vertretenen, aber nicht unbestrittenen Auffassung stehen die DBA einer durch unterschiedliche Zurechnungsentscheidungen verschiedener nationaler Gesetzgeber entstehenden „wirtschaftlichen“ Doppelbesteuerung nicht entgegen.²¹⁾ Darüber hinaus besteht Unsicherheit, ob rückgängig gemachte Aufwendungen abkommensrechtlich „Einkünfte“ sind und daher überhaupt unter den DBA-Schutz fallen können. Die hier vertretene Position hat auch den Vorzug, dass sowohl die für den Konzernabzug maßgebenden ausländischen Verluste als auch die für Zwecke der Nachversteuerung zu berechnenden ausländischen Gewinne ausschließlich nach britischem Recht zu ermitteln sind. Ob und unter welchen Voraussetzungen im Ausland Verluste verwertet werden können, ist unbeachtlich. Die geschilderten praktischen Schwierigkeiten, die die vom Generalanwalt präferierte Lösung aufwirft, stellen sich nicht, gleichzeitig wäre die vom Generalanwalt angestrebte Vermeidung der Doppelberücksichtigung von Verlusten weitgehend gewährleistet. Besteht im Ausland keine Verlustvortragsmöglichkeit, ist zwar die Konstellation, dass Verluste im Ergebnis nirgends verwertet werden, nicht ausgeschlossen: Im Sitzstaat der Muttergesellschaft wird die Verlustberücksichtigung im Wege der Nachversteuerung rückgängig gemacht, während sie im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gar nicht gewährt wird. Vor dem Hintergrund der fehlenden Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU stellt das aber keinen Systembruch dar. Umgekehrt sind die britischen Muttergesellschaften – im Vergleich zu der vom Generalanwalt vorgeschlagenen Lösung – besser bedient, wenn sie den Konzernabzug jedenfalls geltend machen können, und zwar unabhängig von der Rechtslage im Ausland. Wenn man die Zielsetzung der Vermeidung der Doppelberücksichtigung von Verlusten nicht bloß rechtspolitisch legitim, sondern auch auf rechtsdogmatischer Ebene tragfähig akzeptiert, ist die hier vorgeschlagene Lösung weniger einschneidend als jene des Generalanwalts, um dieses Ziel zu erreichen.²²⁾

III. Konsequenzen für die Steuerrechtsordnungen anderer Mitgliedstaaten

Die Schlussanträge von Generalanwalt *Maduro* kommen zwar in Hinblick auf das nach der britischen Steuerrechtslage maßgebende Vergleichspaar zu angreifbaren Ergebnissen. Ihnen ist aber gleichzeitig zu attestieren, dass sie die Vergleichbarkeitsprüfung anhand der konkreten nationalen Rechtsvorschriften vornehmen. Die Schlussanträge heben sich damit wohltuend von der *Schumacker*-Rechtsprechung des EuGH ab²³⁾ und liegen auf der Linie der vom Generalanwalt ausführlich zitierten Urteile *Kommission/Frankreich*, *Royal Bank of Scotland* und *Saint-Gobain*.²⁴⁾ Generalanwalt *Maduro* erkennt zutreffend, dass es nicht darum geht, ob inländische und ausländische Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft generell – also losgelöst von der jeweiligen nationalen Rechtslage – vergleichbar sind.²⁵⁾ Dementsprechend stehen die Grundfreiheiten auch „einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung natürlicher

²⁰⁾ *Lang*, EC Tax Review 2005, 96.

²¹⁾ *Lang*, CFC and Double Taxation Treaties, Bulletin for International Fiscal Documentation 2003, 51 (57); *derselbe*, CFC und Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2002, 717 (722); *derselbe*, Die Besteuerung von Einkünften bei unterschiedlichen Personen aus dem Blickwinkel des DBA-Rechts, SWI 2000, 527 (533); vgl. auch *Scheunemann*, IStR 2005, 306, der allerdings bloß auf die Existenz der in den Mitgliedstaaten bestehenden CFC-Regelungen hinweist.

²²⁾ So auch *Scheunemann*, IStR 2005, 309.

²³⁾ Kritisch *Lang*, Ist die *Schumacker*-Rechtsprechung am Ende?, RIW 2005, 336 (344).

²⁴⁾ EuGH 28. 1. 1986, 270-83 *Kommission/Frankreich*; EuGH 29. 4. 1999, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97 *Saint Gobain*.

²⁵⁾ Anders offenbar *Scheunemann*, IStR 2005, 305.

oder juristischer Personen, deren Rechtsstellung unterschiedlich ist, nicht entgegen. Zweck dieser Bestimmungen ist es nicht, einheitliche Regelungen für die verschiedenen Niederlassungsformen vorzuschreiben.“²⁶⁾ Die Frage der Vergleichbarkeit stellt sich lediglich vor dem Hintergrund der jeweiligen nationalen Regelungen. Nur dann, wenn die jeweiligen Rechtsvorschriften für unterschiedliche Niederlassungsformen ident sind, kann sich die Vergleichbarkeit der betreffenden Situationen ergeben.²⁷⁾

Daher kann eine für die britische Rechtslage gewonnene Beurteilung keineswegs ohne Weiteres auf die Steuerrechtsordnungen anderer Mitgliedstaaten übertragen werden. Die sich aus den Grundfreiheiten ergebenden Konsequenzen können für jede Rechtsordnung anders sein. Sie hängen nicht nur von der Ausgestaltung des jeweiligen Gruppenbesteuerungsregimes ab,²⁸⁾ sondern auch davon, welche Regelungen im nationalen Recht für andere Niederlassungsformen vorgesehen sind. Der Inhalt dieser nationalen Regelungen entscheidet darüber, welche Niederlassungsformen inwieweit vergleichbar sind.

IV. Zusammenfassung

Die hier vorgenommene Analyse wirft die Frage auf, ob der EuGH gut beraten wäre, sich der von Generalanwalt *Maduro* vorgeschlagenen Beurteilung zur Gänze anzuschließen. Die Schlussanträge haben zwar zutreffend herausgearbeitet, dass es auf den Vergleich der nationalen Rechtsvorschriften ankommt, und auch für die Schwierigkeiten sensibilisiert, die bei der Feststellung der Vergleichbarkeit bestehen. Gute Gründe sprechen aber dafür, bei der Beurteilung des britischen Steuerrechts den Regelungen über den „group relief“ nicht jede Vergleichbarkeit mit den für ausländische Zweigniederlassungen maßgebenden steuerrechtlichen Regelungen abzusprechen. Die Parallele zu den für Zweigniederlassungen geltenden Vorschriften legt nahe, den Konzernabzug zunächst ungeachtet der Rechtslage im anderen Mitgliedstaat auch für Verluste ausländischer Tochtergesellschaften zu gewähren und im Falle späterer Gewinne einer Nachversteuerung zu unterwerfen.

²⁶⁾ Schlussanträge GA *Maduro* vom 7. 4. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer plc* gegen *David Halsey* (HM Inspector of Taxes), Rn 49.

²⁷⁾ *Gutmann*, *The Marks & Spencer case: proposals for an alternative way of reasoning*, EC Tax Review 2003, 154 (155); *Lang*, RIW 2005, 344; *derselbe*, EC Tax Review 2005, 96.

²⁸⁾ So aber offenbar *Scheunemann*, IStR 2005, 310.