

Michael Petritz / Michael Schilcher*)

Marks & Spencer – Erste Erkenntnisse aus dem Schlussantrag von Generalanwalt M. Poires Maduro

FIRST CONCLUSIONS FROM THE OPINION OF GENERAL ADVOCAT M. POIRES MADURO

On 7 April 2005, Advocate General Maduro delivered his Opinion on the pending Marks & Spencer case. In this contribution, Michael Petritz and Michael Schilcher present the Opinion of the General Advocate and draw first conclusions.

I. Problemstellung

Mit Spannung wurde in der Fachwelt der Schlussantrag des Generalanwalts in der Rechtssache *Marks & Spencer* erwartet.¹⁾ In diesem Fall geht es um die Frage, inwieweit es eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit darstellt, nur eine konzerninterne Berücksichtigung von Verlusten inländischer Tochtergesellschaften im Rahmen des britischen „group relief“ („Konzernabzug“) zuzulassen, dies hingegen für Verluste von in anderen EU-Staaten ansässigen Tochtergesellschaften zu versagen.

Die Entscheidung des EuGH wird nicht nur Auswirkungen auf das britische Gruppenbesteuerungsregime haben. Vielmehr stehen gleichzeitig alle europäischen Konzernbesteuerungsbestimmungen auf dem Prüfstand, da die meisten dieser Regelungen keine Abzugsmöglichkeit von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften vorsehen.²⁾ Eine Ausnahme hiervon stellt die neu geschaffene österreichische Gruppenbesteuerung dar, die im Hinblick auf gemeinschaftsrechtliche Bedenken hinsichtlich des alten Organschaftssystems konzipiert wurde³⁾ und die Verrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften unter bestimmten Einschränkungen zulässt,⁴⁾ die ebenfalls gemeinschaftsrechtliche Bedenken hervorgerufen haben.⁵⁾ Dem am 7. 4. 2005 veröffentlichten Schlussantrag des Generalanwalts *Maduro* wurde daher in allen Mitgliedstaaten besondere Beachtung geschenkt.⁶⁾

II. Sachverhalt

Marks & Spencer plc (M & S), eine in Großbritannien ansässige Gesellschaft, betrieb ihre Geschäfte in Kontinentaleuropa über Tochtergesellschaften (in Deutschland, Belgien

*) Mag. Michael *Petritz* ist Mitarbeiter bei a. o. Univ.-Prof. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M. und dissertiert am Institut für Revision-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Mag. Michael *Schilcher* ist Assistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Vgl. etwa *Meussen*, *The Marks & Spencer Case: The Final Countdown has begun*, ET 2005, 160ff.; *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, *The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead*, ET 2004, 135 ff. und 218ff.; *Pernegger*, *Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung*, ÖStZ 2005, 82 ff.; *Stefaner/Weninger*, *Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht*, SWI 2004, 441 ff.; *Lang*, *Wohin geht das internationale Steuerrecht*, 2005, in Druck; *Lang*, *Abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an die Organschaft*, ÖStZ 2003, 498 ff.

2) Lediglich in Dänemark, Frankreich, Italien und Österreich können auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften zugerechnet werden. Vgl. *Masui*, in IFA (Hrsg.) *Group Taxation*, CDFI 89b (2004), 21 (54).

3) Vgl. *Lang*, *Abkommens- und gemeinschaftsrechtliche Anforderungen an die Organschaft*, ÖStZ 2003, 498 ff.; *Zöchling*, *Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen!*, SWK-Heft 34/2004, Seite S 952.

4) Vgl. dazu *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 441 ff.

5) Vgl. dazu *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 441ff.

6) Schlussanträge des Generalanwalts M. Poires Maduro vom 7. 4. 2005 in der Rs. C-446/03, *Marks & Spencer plc gegen David Halsey* (HM Inspector of Taxes).

und Frankreich), die von einer niederländischen Holdinggesellschaft gehalten wurden. Seit Mitte der 90er-Jahre verzeichneten diese Tochtergesellschaften ständig Verluste, woraufhin im Jahr 2001 die französische Tochtergesellschaft verkauft wurde und die beiden übrigen Gesellschaften ihre Tätigkeiten einstellten.

Um die Verluste steuerlich verwerten zu können, stellte *M & S* den Antrag auf Berücksichtigung der Verluste dieser ausländischen Tochtergesellschaften im Wege des britischen *group relief*.⁷⁾ Diese Möglichkeit stand jedoch nur in Großbritannien ansässigen Konzern(tochter)gesellschaften offen. Die bei den Special Commissioners⁸⁾ eingereichte Klage blieb erfolglos.⁹⁾ *M & S* legten daraufhin ein Rechtsmittel beim High Court of Justice (Höchstgericht) ein, der schließlich den EuGH um Vorabentscheidung ersuchte.

III. Die vorgelegten Fragen

Die vom britischen High Court of Justice vorgelegten Fragen¹⁰⁾ wurden vom Generalanwalt *Maduro* folgendermaßen zusammengefasst:

- Stellt es eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn eine Gesellschaft, die Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten hat, von der Regelung über die steuerliche Konsolidierung ausgeschlossen wird, die für Gesellschaften mit Zweigniederlassungen in anderen Mitgliedstaaten gilt?
- Stellt es eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn eine Gesellschaft, die Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten hat, von der Regelung des Konzernabzugs ausgeschlossen wird, die für eine Gesellschaft mit im selben Mitgliedstaat niedergelassenen Tochtergesellschaften gilt?
- Unterstellt, die britische Regelung schafft eine vom Vertrag untersagte Beschränkung, könnte sie dann aus vom Gemeinschaftsrecht anerkannten berechtigten Gründen gerechtfertigt sein?¹¹⁾

IV. Der Schlussantrag des Generalanwalts

1. Die Wahl des richtigen Vergleichspaares

Zunächst prüft GA *Maduro* die Vergleichbarkeit einer ausländischen Betriebsstätte und einer ausländischen Tochtergesellschaft. Er erinnert daran, dass der Gerichtshof bereits aus der Niederlassungsfreiheit das Verbot von diskriminierender Unterscheidung zwischen den verschiedenen Niederlassungsformen geschlossen hat. Er führt hierbei die Rs. *Avoir fiscal*,¹²⁾ *Royal Bank of Scotland*¹³⁾ und *Saint-Gobain*¹⁴⁾ ins Treffen. In diesen Fällen behandelte die in Rede stehende nationale Regelung jedoch, anders als im vorliegenden Sachverhalt, die verschiedenen betroffenen Niederlassungsformen für die Zwecke der Besteuerung gleich.¹⁵⁾ Daher wäre die Diskriminierung in Bezug auf die Wahl der Niederlassungsform untrennbar mit einer Diskriminierung in Bezug auf die Wahl des Ortes verbunden.¹⁶⁾

In der vorliegenden Rechtssache gelten jedoch für ausländische Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften unterschiedliche steuerliche Regelungen. So sieht

⁷⁾ Vgl. Rn. 15 des Schlussantrages.

⁸⁾ Finanzgericht erster Instanz.

⁹⁾ UK Special Commissioners (John F. Avery Jones and Malcolm Gammie) *Marks and Spencer plc v. David Halsey*, 25 and 26 November 2002, Rn. 76 and 77, abgedruckt in ITLR 2003, 536 ff.

¹⁰⁾ Vgl. Rn. 11 des Schlussantrages.

¹¹⁾ Vgl. Rn. 19 des Schlussantrages.

¹²⁾ EuGH 28. 1. 1986, C-270/83, *Avoir fiscal*.

¹³⁾ EuGH 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*.

¹⁴⁾ EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint Gobain*.

¹⁵⁾ Vgl. Rn. 43 des Schlussantrages.

¹⁶⁾ Vgl. Rn. 47 des Schlussantrages.

das britische Steuerrecht keine vollständige steuerliche Konsolidierung im Konzern vor, sondern lediglich eine Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, währenddessen es eine vollständige steuerliche Konsolidierung der ständigen Betriebsstätten gibt.¹⁷⁾ Der Unterschied der beiden Niederlassungskategorien bestünde somit nicht nur darin, dass eine besondere Vergünstigung aufgrund der Entscheidung, sich im Ausland in der Form von Tochtergesellschaften niederzulassen, entzogen werde.

Beim folgenden Vergleich zwischen in- und ausländischer Tochtergesellschaft stellt Generalanwalt *Maduro* nicht auf die Situation der Muttergesellschaft, sondern auf die des Konzerns ab, da es sich um eine steuerliche Vergünstigung des Konzerns handle.¹⁸⁾ Diese Vergünstigung werde einem Konzern versagt, der seinen Hauptsitz im Vereinigten Königreich hat und Tochtergesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat einrichten möchte.¹⁹⁾ Das beruhe im vorliegenden Fall darauf, dass *M & S* vom Recht auf Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht habe.²⁰⁾ Es handle sich daher um eine „Beschränkung beim Verlassen“ des Landes, die eine Gesellschaft ungünstig behandle, die Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu gründen beabsichtige. Das durch die britische Regelung geschaffene Hemmnis für Gesellschaften mit Sitz im Vereinigten Königreich, Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten zu gründen, stelle somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar.²¹⁾

2. Suche nach einer Rechtfertigung für die beschränkende Maßnahme

2.1. Rechtfertigung durch den Territorialitätsgrundsatz

GA *Maduro* führt aus, dass eine Auslegung des Territorialitätsgrundsatzes dahingehend, dass ein Mitgliedsstaat dort keine steuerliche Vergünstigung gewähren dürfe, wo er auch über keine Zuständigkeit zur Besteuerung verfüge, falsch sei.²²⁾ Zwar habe der Gerichtshof in *Futura Participations*²³⁾ die Anwendbarkeit dieses Grundsatzes im Europarecht bejaht, jedoch dürfe nicht missverstanden werden, dass der Gerichtshof nur die Notwendigkeit eingeräumt habe, Zwängen Rechnung zu tragen, die sich aus der Koexistenz der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten ergeben.²⁴⁾

Aus der Rs. *Futura Participations*²⁵⁾ könne jedoch gefolgert werden, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vorgetragenen Verlusten und den im Staat der Besteuerung erzielten Einkünften im Sinne des Territorialitätsprinzips gerechtfertigt ist. Begründet könne das mit dem Bedürfnis der Koordination der steuerlichen Befugnisse zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaates werden.²⁶⁾ Dieser Gedanke sollte jedoch nicht dafür genutzt werden, dass sich Mitgliedstaaten ihren Gemeinschaftsverpflichtungen entzögen.²⁷⁾ Daher sei für den vorliegenden Sachverhalt zu prüfen, ob die Gewährung des britischen *group relief* geeignet wäre, die Koexistenz der Steuerhoheiten der Mitgliedstaaten zu gefährden. Das sei nach Ansicht von GA *Maduro* jedoch nicht gegeben, da sich ein Konzernabzug auch von ausländischen Tochtergesellschaften in den Rahmen einer vom Vereinigten Königreich erlassenen Regelung für Konzerne einfüge. Er betreffe nicht die Besteuerung eines einzelnen Steuerpflichtigen, der im Ausland ansässig sei und dort seine hauptsächlichen Tätigkeiten ausübe, sondern eine Übertragung von Verlusten zwischen Gesellschaften, die demselben Konzern angehörten. Innerhalb des Konzerns sei der Antrag von der Muttergesellschaft gestellt worden, die ihren Sitz im

¹⁷⁾ Vgl. Rn. 48 des Schlussantrages.

¹⁸⁾ Vgl. Rn. 52 des Schlussantrages.

¹⁹⁾ Vgl. Rn. 52 des Schlussantrages.

²⁰⁾ Vgl. Rn. 52 des Schlussantrages.

²¹⁾ Vgl. Rn. 53 des Schlussantrages.

²²⁾ Vgl. Rn. 59 des Schlussantrages.

²³⁾ EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*.

²⁴⁾ Vgl. Rn. 60 des Schlussantrages.

²⁵⁾ EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, *Futura Participations*, Rn. 18 bis 22.

²⁶⁾ Vgl. Rn. 61 des Schlussantrages.

²⁷⁾ Vgl. Rn. 62 des Schlussantrages.

Vereinigten Königreich habe und daher in diesem Land unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Ihr gegenüber sei die steuerliche Zuständigkeit dieses Mitgliedstaats auch nicht beschränkt. Daher komme der Territorialitätsgrundsatz als Rechtfertigungsgrund nicht in Betracht.²⁸⁾

2.2. Rechtfertigung durch steuerliche Kohärenz

In der steuerlichen Kohärenz erblickt der Generalanwalt ein für das Gemeinschaftsrecht wichtiges Korrektiv. Die steuerliche Kohärenz solle nämlich die Integrität der nationalen Steuersysteme schützen, jedoch die Integration dieser Systeme im Rahmen des Binnenmarktes nicht behindern.²⁹⁾ Der Begriff der steuerlichen Kohärenz bedeute nicht, dass Staatsangehörige der Gemeinschaft Vorteile aus einer Bestimmung ziehen, die nicht im Zusammenhang mit der Ausübung der Verkehrsfreiheit stünden.³⁰⁾

Unter solchen Umständen solle das auf die Wahrung der Kohärenz einer Steuerregelung gestützte Vorbringen an dem mit der fraglichen Steuerregelung verfolgten Ziel zu messen sein.³¹⁾ Ergibt sich aus der Systematik dieser Regelung, dass ein unmittelbarer notwendiger Zusammenhang zwischen der Gewährung einer steuerlichen Vergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Steuererhebung bestünde, so könne die Vergünstigung mit der Begründung versagt werden, dass diese Ausgleichserhebung nicht möglich sei.³²⁾ Die Auslegung des Kohärenzprinzips, wie es seit *Bachmann* vom EuGH interpretiert worden ist, erscheint GA *Maduro* dabei zu eng. In Anlehnung an die Schlussanträge von Generalanwältin *Kokott* in der Rs. *Manninen*³³⁾ schlägt er vor, diesem Prinzip einen breiteren Anwendungsbereich zu geben: Es sollte nämlich auch auf das Kriterium der Zielsetzung der in Rede stehenden Regelung zurückgegriffen werden.³⁴⁾ Der Zweck des britischen *group relief* liege demnach in der Neutralisation der steuerlichen Wirkungen der Bildung eines Konzerns. Diese dürfe nicht zu einer besonderen Benachteiligung im Hinblick auf die allgemeinen Regeln der Besteuerung von Gesellschaften führen. Daher dürften keine zusätzlichen Vergünstigungen für Konzerne, wie insbes. eine zweite Nutzung der übertragenen Verluste, erwachsen.³⁵⁾

Ein solches Risiko sei jedoch bei der Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften gegeben, wenn diese Verluste im Staat der Niederlassung der Tochter übertragen oder vorgetragen werden könnten. Daher sei das Verbot der Übertragung der ausländischen Verluste auf die Ergebnisse der Muttergesellschaft gerechtfertigt,³⁶⁾ jedoch müsse geprüft werden, ob ein solches Risiko tatsächlich besteht. Der betreffende Mitgliedstaat habe daher die Behandlung der Verluste der Tochtergesellschaften in deren Sitzstaaten zu berücksichtigen, da eine Rechtfertigung durch die Kohärenz der Abzugsregelung nur dann zugelassen werden könne, wenn die ausländischen Verluste im Staat ihrer Quelle gleich behandelt werden.³⁷⁾

Auf den Einwand, dass dies zu einem „Verlustverkehr“ in Richtung der Mitgliedstaaten mit den vergleichsweise höchsten Steuersätzen führen würden entgegnet der GA, dass diese Gefahr insofern entkräftet werden kann, indem der Genuss des *group reliefs* von der Voraussetzung abhängig gemacht werde, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaften im Staat ihres Sitzes nicht Gegenstand einer günstigeren steuerlichen Behandlung sein können. Erlaube es der Staat, in dem die ausländischen Tochtergesellschaften ihren Sitz haben, diesen, ihre Verluste einer anderen Person zuzurechnen

²⁸⁾ Vgl. Rn. 63 des Schlussantrages.

²⁹⁾ Vgl. Rn. 66 des Schlussantrages.

³⁰⁾ Vgl. Rn. 67 des Schlussantrages.

³¹⁾ Vgl. Rn. 68 des Schlussantrages.

³²⁾ Hierbei verweist der GA auf die Rs. *Bachmann* (EuGH 28. 1. 1992, C-204/90).

³³⁾ Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* vom 18. 3. 2004 in der Rs. *Manninen*, C-319/02.

³⁴⁾ Vgl. Rn. 71 des Schlussantrages.

³⁵⁾ Vgl. Rn. 72 des Schlussantrages.

³⁶⁾ Vgl. Rn. 74 des Schlussantrages.

³⁷⁾ Vgl. Rn. 76 des Schlussantrages.

oder sie auf andere Steuerjahre vorzutragen, so sei das Vereinigte Königreich berechtigt, den Antrag auf grenzüberschreitende Übertragung dieser Verluste abzulehnen.³⁸⁾ Der Abzug wäre dann im Staat der Niederlassung zu beantragen. Aus diesem Grund stünde es den Gesellschaften nicht frei, den Ort der Anrechnung ihrer Verluste zu wählen.³⁹⁾ Für die Prüfung, ob eine Verlustabzugsmöglichkeit in einem anderen Mitgliedstaat besteht, verweist der GA auf die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, die Instrumente der Amtshilferichtlinie in Anspruch zu nehmen,⁴⁰⁾ hält es ferner jedoch nicht für ausgeschlossen, den Steuerpflichtigen zur Mitwirkung heranzuziehen.⁴¹⁾

3. Vorschlag zur Beantwortung der Vorlagefragen

GA *Maduro* schlägt dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

1. Die Artikel 43 EG und 48 EG stehen einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegen, 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.
2. Die erwähnten Bestimmungen stehen einer nationalen Regelung nicht entgegen, 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.

V. Analyse des Schlussantrages

1. Zur Wahl des Vergleichspaares

Zunächst diskutiert der GA die Frage der Vergleichbarkeit von einer britischen Gesellschaft mit ausländischer Betriebsstätte und einem britischen Konzern mit ausländischer Tochtergesellschaft. Grundsätzlich lässt der Wortlaut des EGV diesen Vergleich zu, da Art. 43 EG Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit in Hinblick auf die Gründung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften gleichermaßen verbietet. Der GA führt aus, dass den Mitgliedstaaten zwar die Verpflichtung auferlegt sei, die einzelnen Niederlassungsformen innerhalb ihres Hoheitsgebiets gleichermaßen zu besteuern, eine Verpflichtung zur gleichartigen Besteuerung von unterschiedlichen Rechtsformen folgt er jedoch daraus nicht.⁴²⁾

Wesentlich ist für ihn, dass nach britischem Recht Betriebsstätten und Tochterunternehmen steuerlich unterschiedlich behandelt werden. So ist keine vollständige steuerliche Konsolidierung im Konzern vorgesehen, sondern lediglich eine Möglichkeit der Übertragung von Verlusten, wohingegen eine vollständige steuerliche Konsolidierung der Betriebsstätten besteht.⁴³⁾ Unterschiede aus anderen Rechtsgebieten, wie etwa dem Gesellschaftsrecht,⁴⁴⁾ zieht der Generalanwalt hier nicht heran.⁴⁵⁾ Die unterschiedliche steuerliche Behandlung ist seiner Meinung nach unmittelbar an die Wahl der Rechtsform des Zweigbetriebs gebunden und liegt nicht nur deshalb vor, weil es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt.⁴⁶⁾

³⁸⁾ Vgl. Rn. 79 des Schlussantrages.

³⁹⁾ Vgl. Rn. 79 des Schlussantrages.

⁴⁰⁾ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern.

⁴¹⁾ Vgl. Rn. 81 des Schlussantrages.

⁴²⁾ Vgl. Rn. 49 des Schlussantrages.

⁴³⁾ Vgl. Rn. 48 des Schlussantrages.

⁴⁴⁾ Beispielsweise unterschiedliche Haftungsbestimmungen.

⁴⁵⁾ A. A. *Schön*, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu direkten Steuern, IStR 2004, 304 ff.; *Lang*, Wohin geht das Internationale Steuerrecht, IStR 2005, in Druck.

⁴⁶⁾ Vgl. Rn. 48 des Schlussantrages. So auch *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, ET 2004, 231.

Die identifizierten steuerlichen Unterschiede zwischen ausländischer Betriebsstätte und ausländischer Tochtergesellschaft sind aber u. E. offensichtlich keineswegs so gravierend. Im Gaststaat hat der EuGH bereits durch mehrere Urteile eine weitgehende steuerliche Gleichstellung von inländischen Betriebsstätten ausländischer Steuersubjekte mit inländischen Unternehmen durchgesetzt.⁴⁷⁾ Es bleibt daher abzuwarten, ob der EuGH dieses Vergleichspaar auch im Ansässigkeitsstaat heranziehen wird.

Klarer sieht der Generalanwalt die Vergleichbarkeit eines Konzerns mit entweder in- oder ausländischen Tochtergesellschaften. Die steuerlich unterschiedlichen Behandlungen der beiden Situationen stellen für ihn jedenfalls eine Beschränkung dar.

2. Zur steuerlichen Kohärenz

Bemerkenswert ist der Versuch des Generalanwalts, das Kohärenzprinzip zu stärken.⁴⁸⁾ Hierbei verweist er auf einen ähnlichen Versuch der Generalanwältin *Kokott* in ihrem Schlussantrag in der Rs. *Manninen*.⁴⁹⁾ Mit keinem Wort erwähnt er jedoch die in der gleichen Rs. ergangene Entscheidung des EuGH. Dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass aus der Entscheidung nicht eindeutig hervorgeht, ob der Gerichtshof auch in dieser Hinsicht der Generalanwältin folgen wollte.⁵⁰⁾ Der Generalanwalt geht jedenfalls davon aus, dass eine kohärente Behandlung am verfolgten Ziel der fraglichen Steuerregelung zu messen sei. Diese Zielsetzung bestehe nun darin, die Wirkung der Bildung eines Konzerns steuerlich zu neutralisieren. Eine doppelte Verlustverwertung stünde nach Ansicht des Generalanwalts dieser Zielsetzung entgegen. Deshalb sei es auch kohärent, den *group relief* im Vereinigten Königreich zu versagen, wenn auch im Ausland eine gleichwertige Möglichkeit zur Verlustverwertung gegeben sei.⁵¹⁾ In der Folge soll untersucht werden, was Generalanwalt *Maduro* unter einer solchen gleichwertigen Verlustverwertung versteht.

3. Zur „Gleichwertigkeit“ der steuerlichen Behandlung der Verluste von inländischen und ausländischen Tochtergesellschaften

Nach Ansicht Generalanwalts *Maduro* habe Großbritannien dann die Berechtigung, den *group relief* zu versagen, wenn es der Sitzstaat der Tochtergesellschaft erlaubt, die Verluste entweder auf einen Dritten zu übertragen⁵²⁾ oder sie auf spätere Steuerjahre vorzutragen. Generalanwalt *Maduro* scheint der Art der Verwertung der Verluste im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft keine besondere Bedeutung beizumessen. Bestünde

⁴⁷⁾ Vgl. EuGH 28. 1. 1986, C-270/83, *Avoir fiscal*; EuGH 13. 7. 1993, C-330/91, *Commerzbank*; 24. 9. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*; 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint Gobain*. Auch *Schön* erkennt eine weitgehende steuerliche Gleichstellung von inländischen Betriebsstätten ausländischer Steuersubjekte mit inländischen Unternehmen durch den EuGH; Vgl. *Schön*, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289(292).

⁴⁸⁾ Der EuGH hat das Kohärenzprinzip nur in den Rs. *Bachmann* (EuGH 28. 1. 1992, C-204/90, Rn. 21 bis 25) und in der Rs. *Kommission/Belgien* (EuGH 28. 1. 1992, C-300/90) akzeptiert. Nicht angenommen hat er es in *Wielockx* (EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Rn. 13 ff.); *Svensson* (EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, Rn. 15 ff.); *Vestergaard* (EuGH 28. 10. 1999, C-55/98, Rn. 24); *ICI* (EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, Rn. 29); *Eurowings* (EuGH 26. 10. 1999, C-264/97, Rn. 41 ff.); *Baars* (EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, Rn. 37 ff.); *Verkooijen* (EuGH 6. 6. 2000, C-35/98, Rn. 49 ff.); *Metallgesellschaft* (EuGH 8. 3. 2001, C-397/98 und 410/98, Rn. 67 ff.); *Danner* (EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Rn. 33 ff.); *Lankhorst/Hohorst* (EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, Rn. 40 ff.).

⁴⁹⁾ Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* vom 18. 3. 2004 in der Rs. *Manninen*, C-319/02.

⁵⁰⁾ Vgl. *Kofler*, Einige Überlegungen zur steuerlichen Kohärenz nach dem Urteil des EuGH in der Rs. *Manninen*, ÖStZ 2005, 59; EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Rn. 45.

⁵¹⁾ Vgl. Rn. 74 des Schlussantrages.

⁵²⁾ Vgl. Rn. 79 sowie 82 des Schlussantrages. Der Generalanwalt könnte mindestens zwei unterschiedliche Fälle vor Augen haben: Einerseits könnte die sofortige Zurechnung der Verluste auf einen Dritten etwa im Rahmen einer Gruppenbesteuerungsregelung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gemeint sein, andererseits der auch im Vorlagefall relevante Fall des Verkauf der Tochtergesellschaft an einen Dritten, der die Verluste – z. B. im Falle einer Fusion – vortragen kann.

eine solche Möglichkeit nach dem Recht des Staates der Niederlassung, so sei die Verlustverwertung in diesem Staat zu beantragen, denn eine Wahl des Ortes der Anrechnung der Verluste wäre nach Ansicht des Generalanwalts nicht möglich.⁵³⁾ Eine „gleichwertige“⁵⁴⁾ Behandlung der Verluste für den Konzern gewährleistet eine solche Vorgangsweise u. E. aber nicht, da sie Liquiditätsunterschiede im Konzern weiterhin akzeptiert. Während Verluste inländischer Tochtergesellschaften im Konzern sofort gewinnmindernd geltend gemacht werden können, müssten dann offenbar Verluste von Auslandstöchtern zwingend in deren Sitzstaaten vorgetragen werden und können daher u. U. erst viel später steuerlich berücksichtigt werden. Eine solche Lösung verhindert zwar eine doppelte Verlustverwertung, steht aber u. E. im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH, welche schon bloße Liquiditätsnachteile als nicht zu rechtfertigende Diskriminierungen ansieht.⁵⁵⁾

Betrachtet man die Lösung des GA noch genauer, so stellt sich für den Leser die Frage, ob diese überhaupt die einmalige Verwertung der Verluste im Konzern sicherstellt. So könnte Generalanwalt *Maduro* auch so verstanden werden, dass im Falle von zeitlichen Verlustvortragsbeschränkungen⁵⁶⁾ oder in Fällen, in denen bis zur Liquidation der Tochtergesellschaft die Verluste niemals verwertet worden sind,⁵⁷⁾ die Versagung des Verlustabzugs im Staat der Muttergesellschaft (auch weiterhin) gerechtfertigt sei, da es zumindest erlaubt war, die Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft zu verwerten. Offenbar hat der Generalanwalt aber auch dieses Ergebnis nicht beabsichtigt, erwähnt er doch zum Schluss seiner Ausführungen, dass das Recht auf Verlustabzug im Staat der Muttergesellschaft lediglich von der Voraussetzung abhängig gemacht werden könne, „dass nachgewiesen ist, dass Verluste der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften in diesen anderen Mitgliedstaaten keine gleichwertige“⁵⁸⁾ steuerliche Behandlung erfahren.“⁵⁹⁾ Ein solcher Nachweis kann jedoch oft – wenn man z. B. an einen zeitlich beschränkt oder unbeschränkt zulässigen Verlustvortrag im Staat der Tochtergesellschaften denkt und gleichzeitig annimmt, dass eine Verlustverwertung aufgrund anhaltend fehlender Gewinne in den nächsten Jahren nicht in Betracht kommt – nicht im Zeitpunkt der Verlustentstehung erbracht werden, sondern wohl erst dann, wenn im Zeitpunkt des Ablaufs der Verlustvortragsmöglichkeit oder spätestens im Zeitpunkt der Liquidation der Tochtergesellschaft endgültig fest steht, dass ihre Verluste „untergehen“. Diesfalls wäre offenbar der Sitzstaat der Muttergesellschaft verpflichtet, die bisher nicht verwerteten Verluste der Tochtergesellschaften nachträglich zu berücksichtigen.⁶⁰⁾

Noch problematischer erscheint aber, dass der Generalanwalt auch die „Übertragung von Verlusten auf Dritte“ als „gleichwertige“ Verlustverwertung betrachtet. Wird daher eine verlustbringende Tochtergesellschaft an einen fremden Dritten veräußert und besteht bei diesem die Möglichkeit, die Verluste weiterhin vorzutragen, so kann der Verlustabzug im Staat der ehemaligen Muttergesellschaft bis zum Nachweis versagt werden,

⁵³⁾ Vgl. Rn. 79 des Schlussantrages.

⁵⁴⁾ Vgl. Rn. 80 des Schlussantrages.

⁵⁵⁾ 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.

⁵⁶⁾ So könnte die Vortragsmöglichkeit auf eine bestimmte Zeitspanne limitiert oder der Höhe nach beschränkt sein.

⁵⁷⁾ Vgl. weiterführend *Lang*, EC Tax Review 2005, in Druck.

⁵⁸⁾ Unter „gleichwertig“ versteht der GA sowohl die Verlustübertragung auf einen Dritten als auch den Verlustvortrag bei ein und demselben Steuerpflichtigen. Vgl. Rn. 82 des Schlussantrages.

⁵⁹⁾ Vgl. Rn. 82 des Schlussantrages.

⁶⁰⁾ Vgl. Rn. 79 des Schlussantrages. Dies kann durch folgendes Beispiel anschaulich gemacht werden: Mitgliedsstaat X kennt eine zeitlich unbegrenzte Verlustvortragsmöglichkeit. Die im Mitgliedsstaat X ansässige Tochtergesellschaft macht im Jahr 1 einen Verlust, den sie in X vortragen darf. Der Abzug dieses Verlustes wird in Großbritannien versagt, da in X ein Verlustvortrag möglich ist. Die Tochter in X kann die Verluste über die nächsten zehn Jahre nicht verwerten und wird im Jahr 11 liquidiert. Der Nachweis, dass die Verluste niemals in X verwertet werden können, kann somit erst im Jahr 11, und nicht im Jahr 1 erbracht werden. Nach Ansicht des Generalanwalts kann in einem solchen Fall Großbritannien den Verlustabzug nicht versagen. Fraglich ist hierbei aber der Zeitpunkt des Verlustabzugs in Großbritannien. Offenbar müsste Großbritannien die Verluste rückwirkend für das Jahr 1 zum Abzug zulassen.

dass die Verluste vom fremden Dritten nicht mehr verwertet werden können. Dass der Generalanwalt diesen Nachweis offensichtlich noch dazu der Gesellschaft, die den Antrag auf den Verlustabzug gestellt hat, aufbürden möchte, erscheint nicht überzeugend, da diese schlichtweg keine Informationen über die steuerliche Situation eines konzernfremden Dritten bekommen kann.⁶¹⁾

GA *Maduros* Lösung steht unter der Prämisse, dass die Versagung des *group relief* für Ausländstöchter dann aus Gründen der Kohärenz gerechtfertigt werden kann, wenn die ausländischen Verluste im Staat der Tochtergesellschaft verwertet werden können. Im Falle einer doppelten Berücksichtigung der Verluste zugunsten des Konzerns, erschiene dieses Abzugsverbot somit gerechtfertigt. Sollte der EuGH diesem Gedanken folgen, so wird er die Verhältnismäßigkeitsprüfung der Untersagung des *group relief* für Ausländstöchter nicht außer Acht lassen, da eine Maßnahme nicht über das hinausgehen dürfe, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.⁶²⁾ Betrachtet man nun nochmals den Ausgangssachverhalt, so zeigt sich, dass die britische Regelung dieser Prüfung nicht standhalten kann. Es stand nämlich jedenfalls außer Streit, dass die belgische und deutsche Tochtergesellschaft jede Handelstätigkeit einstellten. Die bisher entstandenen Verluste konnten somit nachgewiesenermaßen in diesen Staaten nicht mehr verwertet werden, dennoch wurde der Konzernabzug in Großbritannien versagt. Zweifelsfrei geht die britische Regelung über das Ziel der Vermeidung der doppelten Verlustverwertung hinaus.

GA *Maduro* hat sich selbst die Aufgabe gestellt, eine gleichwertige steuerliche Behandlung von in- und ausländischen Verlusten im Konzern zu erzielen. U. E. erscheint jedoch sein Vorschlag nicht bis ins letzte Detail durchdacht zu sein.⁶³⁾ Die vorgeschlagene Maßnahme gewährleistet nämlich, wie oben dargelegt, keineswegs, dass die betreffenden Verluste für den Konzern gleichwertig verwertet werden können. Hier erscheint etwa die Behandlung von Auslandsverlusten im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung diesem Ziel viel näher zu kommen, geht diese doch bei Auslandsverlusten von einer vorrangigen Verlustverwertung im Inland und von einer späteren Nachversteuerung im Falle der Verlustverwertung im Ausland aus.⁶⁴⁾ Damit vermeidet sie jedenfalls Liquiditätsnachteile und kommt so einer „gleichwertigeren“ steuerlichen Behandlung im Konzern zumindest näher. Dies darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass auch die österreichische Regelung dennoch andere Diskriminierungen enthält, die weiterhin gemeinschaftsrechtlich bedenklich erscheinen.⁶⁵⁾

VI. Zusammenfassung und Ausblick

Ein Gruppenbesteuerungsregime, das den Abzug von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften a priori untersagt, erweist sich als nicht gemeinschaftsrechtskonform. GA *Maduro* erkennt jedoch an, dass ein solches Abzugsverbot dann gerechtfertigt sein kann, wenn im Staat der Tochtergesellschaft eine „gleichwertige“ Verlustverwertung gegeben ist. Eine solche Regelung, die einerseits eine gleichwertige Verlustverwertung für den Konzern sicherstellt, andererseits eine doppelte Verlustverwertung vermeidet, wäre dann nach Ansicht des GA aufgrund ihrer Kohärenz zu rechtfertigen.

Es steht wohl fest, dass die britische Regelung dem Urteil des EuGH nicht standhalten wird können. Dennoch bleibt mit Spannung abzuwarten, inwieweit sich der Gerichtshof überhaupt auf die Überlegungen des Generalanwalts zur steuerlichen Kohärenz als möglichem Rechtfertigungsgrund einlässt.

⁶¹⁾ Vgl. Rn. 81 des Schlussantrages. Ebenfalls kritisch *Lang*, EC Tax Review 2005, in Druck.

⁶²⁾ Vgl. EuGH 30. 11. 1995, C-55/94, *Gebhard*, Rn. 37. Ebenso: *Cordewener/Dahlberg/Pistone/Reimer/Romano*, ET 2004, 218; *Terra/Wattel*, European Tax Law (2001), 30.

⁶³⁾ Vgl. zu weiteren Kritikpunkten *Lang*, EC Tax Review 2005, in Druck.

⁶⁴⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG.

⁶⁵⁾ Vgl. *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 446 ff.