

Homburg, Stefan

Article — Digitized Version

Die unheimliche Nummer Sechs - Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste

Internationales Steuerrecht

Suggested Citation: Homburg, Stefan (2010) : Die unheimliche Nummer Sechs - Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste, Internationales Steuerrecht, ISSN 0942-6744, Beck, München, pp. 246-252

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93252>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Die unheimliche Nummer Sechs – Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste

Von Prof. Dr. Stefan Homburg, Hannover*

Im Nachgang zur Entscheidung des EuGH in der Rs. *Marks & Spencer* (EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, ISfR 2006, 19) ist ein erstes Urteil zur deutschen Organschaft nach §§ 14 ff. KStG ergangen. Das Niedersächsische FG beurteilt den darin geforderten

doppelten Inlandsbezug als offene Diskriminierung und den Gewinnabführungsvertrag als versteckte Diskriminierung. Es hält die Organschaft insoweit für gemeinschaftsrechtswidrig. Die Klage wurde dennoch abgewiesen, vgl. S. 260 in diesem Heft.

1. Einleitung

Eine deutsche Anschlussentscheidung zum vielbeachteten Urteil des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* hat lange auf sich warten lassen, liegt nunmehr aber seit dem 11. 2. 2010 in Gestalt eines Urteils des Niedersächsischen FG vor¹.

* Prof. Dr. Stefan Homburg, Steuerberater, ist Direktor des Instituts für Öffentliche Finanzen der Leibniz Universität Hannover.

PRAXISFORUM

Zweifellos stellt das Urteil, gegen das die Klägerin (Kl.) mittlerweile Revision zum BFH eingelegt hat², nur eine Zwischentappe dar. Gleichwohl verdient die Entscheidung gebührende Beachtung, zumal sie interessante Grundsatzfragen zur Auslegungstechnik bei europarechtlichen Vorgaben aufwirft, die über den konkreten Streitfall hinausweisen.

Der Hintergrund ist rasch rekapituliert: Im Jahre 2005 hatte der EuGH über die Gemeinschaftsrechtskonformität eines Konzernsteuersystems zu entscheiden, das inländischen Muttergesellschaften mit inländischen Tochtergesellschaften einen Verlustausgleich gestattet, während es inländischen Muttergesellschaften mit ausländischen Tochtergesellschaften eben diesen Verlustausgleich versagt.

In Anwendung seines üblichen Prüfungsschemas³ stellte der EuGH zunächst fest, dass eine solche nationale Rechtsvorschrift die Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG i. V. m. Art. 48 EG beschränke. Er hielt diese Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses für in der Regel gerechtfertigt. Im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung als letzter Prüfungsstufe formulierte der EuGH jedoch als Ausnahme zu dieser Regel, der Verlustausschluss sei bei finalen Verlusten unverhältnismäßig und damit gemeinschaftsrechtswidrig. Finale Verluste in diesem Sinne liegen vor, wenn die Tochtergesellschaft (etwa nach Einstellung der Geschäftstätigkeit) keine Möglichkeit mehr hat, die Verluste künftig selbst oder durch Übertragung auf Dritte auszugleichen.

Das Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* erging anlässlich des britischen *group relief*, doch hatte der EuGH den Tenor bewusst allgemein gehalten und nicht auf das britische System beschränkt. Seither hat der Gerichtshof die dabei aufgestellten Grundsätze wieder und wieder bekräftigt, zuletzt im aktuell entschiedenen Fall der *X-Holding*⁴. Dort hatte die Kl., eine niederländische Konzernobergesellschaft, den Einbezug ihrer belgischen Tochtergesellschaft in die *Fiscale eenheid Vennootschapsbelasting* begehrt. Der EuGH wies die Klage ab, weil keine finalen Verluste der belgischen Tochtergesellschaft vorlagen, sondern bloß laufende Verluste, und zitierte sein Leiturteil *Marks & Spencer* dabei nicht weniger als sechsmal, offenbar um zu verdeutlichen, dass er an den seinerzeit aufgestellten Grundsätzen vollumfänglich festhält.

Nach diesen Vorbemerkungen sei nun das Urteil des Niedersächsischen FG schrittweise gemustert und analysiert. Der zugrundeliegende Sachverhalt war in dieser Zeitschrift bereits kurz beschrieben worden⁵; er betraf die AWD Holding AG (Klägerin) als deutsche Konzernobergesellschaft und zwei italienische Tochtergesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit im Jahre 2006 eingestellt hatten. Die Klägerin beehrte phasengleiche Berücksichtigung der in den Streitjahren 2002 bis 2005 aufgelaufenen Verluste, weil sie die deutsche Organschaft (§§ 14 ff. KStG) für gemeinschaftsrechtswidrig hielt.

2. Übertragbarkeit von Marks & Spencer auf die deutsche Organschaft

Die Entscheidungsgründe setzen am Wortlaut der deutschen Bestimmungen zur Organschaft an, der unter anderem Sitz und

Geschäftsleitung der Tochtergesellschaft im Inland (doppelter Inlandsbezug) sowie den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) verlangt. Beide Bedingungen waren unstrittig nicht erfüllt. Sodann fragt das Gericht, ob die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* auf die deutsche Organschaft übertragbar sei. Es bejaht diese Frage aus zwei Gründen.

Erstens sei die Möglichkeit des konzerninternen Verlustausgleichs – relativ zur Abwesenheit dieser Möglichkeit – eine „Steuervergünstigung“ bzw. ein „Steuervorteil“⁶. Das gelte für den britischen *group relief* in gleicher Weise wie für die deutsche Organschaft. Zweitens besteuern weder Großbritannien noch Deutschland die Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften. Aufgrund dieser beiden Parallelen gelte die Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* auch für die deutsche Organschaft und gehe der Ausschluss grenzüberschreitender finaler Verluste über das gemeinschaftsrechtlich Zulässige hinaus, sei mithin unverhältnismäßig und gemeinschaftsrechtswidrig.

Im nächsten Schritt zitiert das Gericht aus der Entscheidung in der Rechtssache *Jonkemann*⁷ die Ausführungen des EuGH zum Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts. Hiernach bleiben gemeinschaftsrechtswidrige nationale Bestimmungen bei der Rechtsanwendung außer Betracht, ohne dass ihre vorherige Aufhebung durch den Gesetzgeber abgewartet werden müsste.

Angewandt auf den konkreten Fall folgert das Gericht, der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG geregelte doppelte Inlandsbezug verstoße gegen Art. 43, 48 EG. Statt dessen, so das Gericht, dürften auch Organgesellschaften (gemeint: Tochtergesellschaften) mit Sitz und Geschäftsleitung in einem anderen EU-Staat in den Anwendungsbereich des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs fallen.

Weiterhin hält das Gericht das in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG normierte Erfordernis eines GAV für gemeinschaftsrechtswidrig, weil ein solcher Vertrag vielfach wohl nicht „über die Grenze“ abgeschlossen werden könne. Die zitierten Literaturmeinungen halten einen solchen Vertrag teilweise zwar im Verhältnis zu Österreich, Portugal oder Slowenien für möglich. Mit italienischen Tochtergesellschaften jedenfalls kann ein solcher Vertrag, dessen Typus in Italien unbekannt⁸ ist, nicht abgeschlossen werden. Zusammengefasst wertet das Gericht den GAV im Einklang mit der ganz h. M. als versteckte Diskriminierung und damit als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.

Bis zu dieser Stelle argumentiert das Gericht konkordant zur Literatur und ist ihm im Ergebnis beizupflichten, wenngleich man die Begründung anders akzentuieren könnte: Erstens beinhalten die Regelungen zur Organschaft ohne Frage eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43, 48 EG, weil deutsche Muttergesellschaften mit ausländischen Töchtern im Vergleich zu deutschen Muttergesellschaften mit inländischen Töchtern steuerlich schlechter gestellt werden. Darin liegt ein Anreiz, Tochtergesellschaften in Deutschland statt im Ausland anzusiedeln, was dem Binnenmarktziel zuwiderläuft.

Zweitens gelten als Beschränkungen nicht nur offene Diskriminierungen nach der Staatsangehörigkeit (bzw. bei juristischen Personen: nach dem Sitz, Art. 48 EG), sondern auch versteckte Diskriminierungen. In der Entscheidung *Safir*⁹ beurteilte der EuGH eine Regelung Schwedens zur Besteuerung von Lebensversicherungen als gemeinschaftsrechtswidrig, weil die Norm

1 Niedersächsisches FG v. 11. 2. 2010, 6 K 406/08, abgedruckt in diesem Heft auf S. 260.

2 Az. IR 16/10.

3 In Kurzform: Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – Vorliegen einer Beschränkung – Rechtfertigungsprüfung – Verhältnismäßigkeitsprüfung.

4 EuGH v. 25. 2. 2010, C-337/08 (*X-Holding*), ISrR 2010, 213 m. Anm. Englisch.

5 *Homburg*, ISrR 2009, 350.

6 Die Frage, ob es sich um eine Fiskal- oder eine Sozialzwecknorm handelt, ist streitunerblich, weil der EuGH in beiden Fällen denselben Maßstab anwendet, siehe *Hey*, GmbHR 2006, 114.

7 EuGH v. 21. 6. 2007, C-231/06 (*Jonkemann*), BeckEuRS 2007, 450719.

8 *Neumann*, in: Gosch, Komm. KStG, § 14, 16.

9 EuGH v. 28. 4. 1998, C-118/96 (*Safir*), ISrR 1998, 299 m. Anm. *Rainer*, Tz. 30. Siehe hierzu auch *Terra/Wattel*, European Tax Law, 4th Edition, 53 f.

PRAXISFORUM

das Risiko beinhaltet, Steuerpflichtige vom Vertragsabschluss mit ausländischen Versicherungsunternehmen abzuhalten. Der GAV ist da von ganz anderem Kaliber, weil er regelmäßig nicht auf ein bloßes Risiko abzielt, sondern auf schiere Unmöglichkeit.

Drittens können Beschränkungen der Grundfreiheiten nur mit Gründen gerechtfertigt werden, die sich aus dem EG-Vertrag in der Auslegung durch den EuGH ergeben. Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Konzernverlusten sind dies erstens die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, zweitens der Ausschluss doppelter Verlustberücksichtigung und drittens die Begegnung der Steuerflucht¹⁰.

Alle drei Rechtfertigungsgründe knüpfen an die unbeschränkte Steuerpflicht der Tochtergesellschaft an. Insofern schießt der in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG geforderte doppelte Inlandsbezug über das Ziel hinaus, weil er Sitz und Geschäftsleitung im Inland fordert, während die unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 KStG) schon bei Sitz oder Geschäftsleitung im Inland vorliegt. Ist die Tochtergesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, steht der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, dem Ausschluss doppelter Verlustberücksichtigung und der Begegnung der Steuerflucht nicht das Mindeste entgegen, weshalb weitere Beschränkungen ungerechtfertigt sind.

Für den GAV gilt dies a fortiori: Bei angenommener unbeschränkter Steuerpflicht der Tochtergesellschaft (z. B. Geschäftsleitung im Inland und Sitz im Ausland) verfolgt der GAV kein legitimes Ziel im Sinne des EG-Vertrags, weil kein Zusammenhang zwischen ihm und den genannten drei Rechtfertigungsgründen besteht. Anders ausgedrückt scheitert auch der GAV nicht erst im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung am Gemeinschaftsrecht, sondern bereits auf der Rechtfertigungsstufe. Demnach dürften der doppelte Inlandsbezug und der GAV bei unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften nicht nur im Fall finaler Verluste, sondern auch bei laufenden Verlusten gemeinschaftsrechtswidrig sein¹¹.

3. Erfordernis einer Verlustübernahmeverpflichtung

Spannend wird die Urteilsbegründung ab dem Gliederungspunkt III. 2. b) cc). Im Einleitungssatz urteilt das Gericht, finale Verluste im Sinne der *Marks & Spencer*-Entscheidung könnten allenfalls dann berücksichtigt werden, wenn sich die Muttergesellschaft rechtsverbindlich zur Verlustübernahme verpflichtet habe, und zwar, wie später unter III. 2. b) cc) bbb) (1) verdeutlicht wird, bereits vor Beginn der „grenzüberschreitenden Organschaft“ und für eine Dauer von mindestens fünf Jahren. Diese Forderung des Gerichts erweist sich im weiteren als klageentscheidend und führt zur Abweisung der Klage, weil die Kl. in den Streitjahren keine formale Verpflichtung gegenüber ihren Italientöchtern eingegangen war.

Zur Begründung seiner Forderung nach einer schuldrechtlichen Verpflichtung weist das Gericht zunächst darauf hin, das Gemeinschaftsrecht gebiete nur die Gleichbehandlung solcher Steuerpflichtiger, die sich in einer objektiv vergleichbaren Position befinden. Der Senat sieht hierbei die rechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme als unerlässliche Voraussetzung.

Sodann meint das Gericht, der GAV könne nicht völlig außer Betracht bleiben, zitiert hierzu aber keine unterstützenden Literaturansichten, sondern lediglich fünf Gegenmeinungen, bevor es zum Kern seiner Begründung kommt: Hiernach sind die gesetzlichen Voraussetzungen der Organschaft dahingehend norm-

erhaltend zu reduzieren, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kein GAV, sondern „stattdessen“ (sic!) eine Verlustübernahmeverpflichtung erforderlich sei. Die nachfolgend vom Gericht zitierten Pros und Cons deuten auf eine durchaus heterogene Literaturmeinung.

Das Gericht entnimmt die Befugnis, die gesetzliche Voraussetzung eines gesellschaftsrechtlichen GAV gegen eine wie immer geartete schuldrechtliche Verlustübernahmeverpflichtung auszutauschen, seinem Verständnis der Funktionsweise der normerhaltenden Reduktion. Die Frage nach Inhalt und Grenzen der normerhaltenden Reduktion ist von so grundlegender und über die Konzernbesteuerung hinausweisender Bedeutung, dass sie im übernächsten Abschnitt gesondert erörtert wird. Die in der Literatur alternativ zur Verlustübernahmeverpflichtung kursierende Idee eines zivilrechtlich unwirksamen Pseudo-GAV und dessen Durchführung zu Inlandsbedingungen wird vom Gericht mit Recht abgelehnt.

Schließlich weist das Gericht unter III. 2. b) cc) bbb) (3) darauf hin, die Kl. habe ihre notleidenden Töchter teilweise mit Fremdkapital ausgestattet. Die Hingabe von Fremdkapital verbiete einen Verlustausgleich. Hiermit beginnt ein neuer Argumentationsstrang, der aber wohl keine tragende Bedeutung hat. Eine Kürzung der Verluste nur um jene Beträge, die durch Darlehen ausgeglichen wurden, hätte nämlich nicht zur Klageabweisung geführt, sondern zur teilweisen Stattgabe, soweit Eigenkapital vergeben worden war. Dennoch verdient auch diese Gedankenführung eine nähere Betrachtung.

Zusammengefasst wirft das Urteil vor allem drei Fragen auf, die sich in die Schlagworte „objektiv vergleichbare Position“, „normerhaltende Reduktion“ und „Finanzierung bei Nicht-Orghaft“ fassen lassen. Diese Problemkreise werden nachfolgend erörtert.

4. Die objektiv vergleichbare Position

Wie bereits herausgearbeitet, sieht das Niedersächsische FG die Verlustübernahmeverpflichtung als Rechtfertigungsgrund des konzerninternen Verlustausgleichs. Eine Verknüpfung von Verlusttragung und Verlustzurechnung ist der deutschen Organschaft jedoch fremd, wie das folgende Beispiel zeigt.

Beispiel:

Die T-AG, eine Organgesellschaft der M-AG, bezieht jährlich Dividenden in Höhe von 10 Mio. €. Ihre Betriebsausgaben, insbesondere Refinanzierungskosten, betragen 6 Mio. . Aufgrund des GAV führt die T-AG ihren Jahresüberschuss (4 Mio.) an die M-AG ab. Andererseits wird der M-AG ein steuerlicher Verlust von 6 Mio. zugerechnet und ihr Einkommen außerbilanziell um nicht abziehbare Betriebsausgaben von 0,5 Mio. erhöht¹².

Somit haben wirtschaftliche Verlustübernahme und steuerliche Verlustzurechnung wenig miteinander zu tun: Die wirtschaftliche Übernahme hat nämlich den Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag zum Gegenstand, die steuerliche Zurechnung das Einkommen¹³. Ein Organträger kann durchaus die Zurechnung steuerlicher Verluste beanspruchen, obwohl die Organgesellschaft ständig Gewinne an ihn abführt. Die Ansicht, steuerliche Verluste würden dem Organträger nur dann zugerechnet, wenn er genau diese Verluste trägt, widerspricht dem Gesetz. Zudem muss weder die Organgesellschaft sämtliche Gewinne abführen (KStR 60 Abs. 5), noch ist es steuerlich gefordert, dass der Organträger alle Verluste übernimmt (KStR 60 Abs. 3 Satz 6).

Diese Argumente treffen aber noch nicht den Kern des Problems. Kern des Problems ist die Frage, ob sich Steuerpflichtige,

10 EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), ISr 2006, 19.

11 Ähnlich *Pache/Englert*, ISr 2007, 849.

12 § 8b Abs. 5 Satz 1 i. V. m. § 15 Satz 1 Nr. 2 KStG.

13 *Herzig/Wagner*, DStR 2006, 1 (9), Fn. 88.

PRAXISFORUM

die erstens Aufwendungen aufgrund rechtlicher Verpflichtung tragen, zweitens Aufwendungen aufgrund faktischer Verpflichtung tragen oder drittens Aufwendungen ohne Verpflichtung tragen, in objektiv vergleichbaren Positionen befinden. Die Antwort darauf ergibt sich nicht aus gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, sondern aus den immanenten Wertungen des deutschen Steuerrechts. Soweit finale Verluste betroffen und die gesetzlichen Voraussetzungen der Organschaft normerhaltend zu reduzieren sind, kommt es bei der Bestimmung einer objektiv vergleichbaren Position nicht auf die Implikationen des GAV an, denn er wird ja gerade verdrängt, sondern auf *außerhalb* der Organschaft wurzelnde Strukturprinzipien des Ertragsteuerrechts.

Zu den Strukturprinzipien des deutschen Ertragsteuerrechts gehören das Leistungsfähigkeitsprinzip, das dieses ausführende Nettoprinzip, der Veranlassungszusammenhang und die Konzeption der Ist-Steuer: Einkommensteuer und Körperschaftsteuer werden nach dem tatsächlichen Saldo aus Erwerbseinnahmen und Erwerbsausgaben bemessen, nicht nach einem hypothetischen (Soll-) Einkommen. Ob Erwerbsaufwendungen auf rechtlichen oder faktischen Zwängen beruhen oder freiwillig getätigt werden, spielt bei der Steuerzumessung nicht die geringste Rolle. Ein Autohändler kann geleistete Kulanzaufwendungen ohne weiteres als Betriebsausgaben abziehen; das Steuerrecht unterscheidet auch nicht danach, ob Aufwendungen auf Dauer-schuldverhältnissen und damit auf rechtlicher Verpflichtung beruhen oder nicht.

Insofern befinden sich zwei Steuerpflichtige mit gleichen Einkünften in einer objektiv vergleichbaren Position, unabhängig davon, inwieweit ihre Aufwendungen auf Verpflichtungen beruhen, und sogar unabhängig davon, ob die geleisteten Aufwendungen üblich, zweckmäßig angemessen oder wirtschaftlich sinnvoll waren¹⁴.

Seine anderslautende Auffassung, eine Verlustübernahmeverpflichtung sei unerlässliche Voraussetzung des steuerlichen Verlustabzugs, unterlegt das Gericht mit Verweisen auf *Grotherr* und *Neumann*. *Grotherr*s Arbeit handelt jedoch keineswegs von der Verlustübernahmeverpflichtung als unerlässlichem, sondern vom Gewinnabführungsvertrag als verzichtbarem Tatbestandsmerkmal. De lege ferenda meint *Grotherr* an den vom Gericht zitierten Stellen, der Verlustausgleich müsse auf den Mitteleinsatz der Mutter beschränkt sein, wobei Ausgleichsverpflichtungen – wie gesagt: de lege ferenda und nicht bezogen auf das geltende Recht – als eines von mehreren Mitteln in Betracht kämen¹⁵. In einer anderen Passage hält *Grotherr* Verlustübernahmeverpflichtungen sogar explizit für „entbehrlich, wenn das steuerliche Verrechnungspotential auf den eigenen Mitteleinsatz begrenzt wird“¹⁶. Demnach deckt sich *Grotherr*s Auffassung exakt mit der oben formulierten Einsicht, dass es normativ auf die tatsächliche Belastung der Muttergesellschaft ankomme und nicht auf eine formale Verpflichtung. Weil *Grotherr*s Petitum in klarem Gegensatz zur Ansicht des Gerichts steht, stützt dieses Zitat das Urteil in keiner Weise.

Noch mehr gilt dies für die Berufung auf *Neumann*. An der vom Gericht zitierten Stelle¹⁷ findet man bei *Neumann* unter dem Titel „Gewinnabführungsvertrag als Rechtfertigung der Einkommenszurechnung“ nur indirekte Bezüge auf Verlustübernahmeverpflichtungen. An anderen Stellen betont *Neumann* sogar, bloße Verlustübernahmeverträge seien zur Begründung ei-

ner Organschaft untauglich¹⁸, und dogmatisch entziehe sich die Verlustübernahme „aus steuerlicher Sicht einer genauen Einordnung“¹⁹. Diese Einschätzung kann nicht verwundern, weil der Gesetzgeber bei der Kodifizierung der Organschaft keine besonderen Ziele im Sinn hatte, sondern lediglich die frühere Rechtsprechung festschreiben wollte²⁰.

Zusammengefasst knüpft das Gericht den Verlustausgleich an ein dem Ertragsteuerrecht fremdes Kriterium, nämlich rechtliche Zwangsläufigkeit. Dieses Kriterium gehört nicht zu den Strukturprinzipien des Ertragsteuerrechts und spielt außerhalb des (hier gemeinschaftsrechtswidrigen und daher verdrängten) GAV keine Rolle. Darüber hinaus ist zweifelhaft, warum das Gericht später gar von „freiwilligen“ Aufwendungen spricht. Immerhin hatte die Kl. faktische Zwänge dargelegt und kann man sich nur mühsam vorstellen, dass der Vorstand einer börsennotierten Aktiengesellschaft „freiwillig“ beträchtliche Zahlungen leistet, denn damit wäre ggf. ein Untreuevorwurf begründbar.

5. Normerhaltende Reduktion – aber wie?

Der Umgang mit gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Normen verläuft auch heute noch alles andere als reibungslos. Immer wieder vernimmt man, der EuGH habe diese oder jene Rechtsfolge angeordnet, obwohl dergleichen nach der Konzeption des Gemeinschaftsrechts gar nicht möglich ist. Die verbreitete Unsicherheit hinsichtlich der Wirkung des Anwendungsvorrangs zeigt sich aktuell in zwei Urteilen der Finanzgerichte Düsseldorf und Hamburg. Die Entscheidungen betreffen finale Verluste ausländischer Betriebsstätten und damit eine dem Konzernfall analoge Konstellation, da der EuGH mit seiner Entscheidung *Lidl Belgium*²¹ die in *Marks & Spencer* aufgestellten Grundsätze von Auslandsstöckern auf Auslandsbetriebsstätten erweitert hatte. Beide Finanzgerichte widmen sich der Frage, ob finale Auslandsverluste phasengleich oder phasenverschoben zuzurechnen seien und gelangen zu exakt entgegengesetzten Resultaten²².

Es erscheint daher angezeigt, die Funktionsweise der normerhaltenden Reduktion grundsätzlich zu reflektieren. In Anlehnung an *Gosch*²³ hat diese Rechtstechnik zwei verschiedene Ausprägungen, nämlich die Nichtanwendung sowie die modifizierte Anwendung nationaler Normbestandteile. Dabei bleibt, je nach Gesetzesformulierung, entweder ein beschränkender Tatbestand unbeachtet oder eine belastende Rechtsfolge. Die erste Alternative greift bei Normen der Struktur „Inländer dürfen ...“ und bewirkt, dass Ausländer in den Genuss derselben begünstigenden Rechtsfolge kommen. Die zweite Alternative kommt bei Normen der Struktur „Ausländer müssen ...“ in Betracht und löst dann die Nichtanwendung der belastenden Rechtsfolge aus.

5.1 Nichtanwendung

Beschränkende Tatbestände bzw. belastende Rechtsfolgen, die dem Gemeinschaftsrecht widersprechen, lässt das Gericht schlicht unbeachtet. Dies beruht auf dem Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts, das entgegenstehendes nationales Recht verdrängt, ohne aber – wie nationales Verfassungsrecht –

18 *Neumann* (Fn. 8), § 14, Tz. 227.

19 *Neumann* (Fn. 8), § 17, Tz. 411.

20 BT-Drs. V 3017, BT-Drs. V 3882, siehe auch *Pache/Englert* (Fn. 11), 844, *Jochum*, FR 2005, 577.

21 EuGH v. 15. 5. 2008, C-414/06 (*Lidl Belgium*), IStR 2008, 400 m. Anm. *Englisch* und *de Weerth*.

22 FG Düsseldorf v. 8. 9. 2009, 6 K 308/04, FG Hamburg v. 18. 11. 2009, 6 K 147/08, IStR 2010, 109 m. Anm. *Jorewitz*, Revision anhängig unter I R 107/09. Aus Sicht des Verfassers (IStR 2009, 351 f.) hat das FG Hamburg Recht.

23 *Gosch*, DStR 2007, 1554.

14 BFH v. 28. 11. 1980, VI R 193/77, BStBl II 1981, 368, BeckRS 1980, 22005561.

15 *Grotherr*, FR 1995, 4 („insbesondere“) und 13.

16 *Grotherr* (Fn. 15), 5.

17 *Neumann* (Fn. 8), § 14, Tz. 170.

PRAXISFORUM

dessen Nichtigkeit auszulösen. Im Wege der normerhaltenden Reduktion wird die Norm so gelesen, als sei der beschränkende Tatbestand oder die belastende Rechtsfolge in ihr nicht enthalten. In Bezug auf gemeinschaftsrechtskonforme Tatbestände und Rechtsfolgen bleibt die fragliche Norm voll in Kraft.

Als Beispiel für diesen einfach gelagerten Fall sei ein zur früheren Eigenheimzulage ergangenes Urteil des EuGH betrachtet²⁴. Darin wertete der Gerichtshof die Bestimmung des § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG, wonach nur Wohnraum „im Inland“ begünstigt war, nicht aber Wohnraum z. B. in Polen oder den Niederlanden, als verbotene Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit.

Seither wird das Eigenheimzulagengesetz so gelesen, als wäre der Tatbestand „im Inland“ dort nicht aufgeführt; der Anwender verschließt an dieser Stelle gewissermaßen die Augen²⁵. Andererseits bleiben die gemeinschaftsrechtskonformen Fördervoraussetzungen (z. B. unbeschränkte Steuerpflicht, Objektbeschränkung, Einkunftsgrenze) ebenso unangetastet wie die Rechtsfolge: Wer die gemeinschaftsrechtskonformen Voraussetzungen erfüllt, erhält auch dann die volle Förderung, wenn er sein Eigenheim jenseits der Grenzen errichtet hat.

Manchem mag dieses Resultat unbillig erscheinen, denn schließlich baut und wohnt man in Polen erheblich billiger als in Deutschland, und womöglich hatten dem Gesetzgeber die deutschen Grundstücks- und Baupreise bei der Bemessung der Zulagenhöhe vorgeschwebt. Eine Beseitigung dieser präsumtiven Unbilligkeit ist aber nicht Aufgabe der Gerichte, sondern der Legislative, die solche Erwägungen nicht im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck gebracht hat. Eine Rechtsprechung, die das Eigenheimzulagengesetz um dort nicht niedergelegte Klauseln zu Bodenrichtwerten und Baukostenindizes ergänzte, würde die Grenze zur unzulässigen Rechtsschöpfung überschreiten.

5.2 Modifizierte Anwendung

Schwieriger gestaltet sich die Rechtsanwendung, wenn der EuGH eine nationale Bestimmung nur unter bestimmten Umständen für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt. In diesem Fall bleibt der beschränkende Tatbestand bzw. die belastende Rechtsfolge in Kraft, soweit die vom EuGH bezeichneten Umstände nicht vorliegen.

Der Rechtsprechung kommt hierbei die Aufgabe zu, gemeinschaftsrechtliche Erfordernisse, wie sie sich aus der Beurteilung durch den EuGH ergeben, in die nationalen Normen einzupassen. Alle drei BFH-Urteile, auf die sich das Niedersächsische FG in seinen Entscheidungsgründen bezieht, verdeutlichen diese Methode:

1. Im Fall *Stauffer* hing die Steuerfreiheit einer in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen italienischen Stiftung davon ab, ob die Stiftung „staatlich beaufsichtigt“ i. S. des § 62 AO a. F. sei. Der BFH legte den Begriff „staatlich“ gemeinschaftsrechtskonform und zugunsten der Kläger so aus, dass er nicht nur eine inländische staatliche Aufsicht umfasse, sondern ebenso eine ausländische staatliche Aufsicht, die der deutschen in ihren wesentlichen materiellen Belangen entspreche. Er gab der Klage statt, ohne vom Wortlaut als Grenze der Auslegung abgewichen zu sein²⁶.

2. In *Scorpio* hatte der EuGH entschieden, bestimmte Vorschriften über den Steuerabzug seien insoweit gemeinschaftsrechtswidrig, als der Steuerschuldner ihm mitgeteilte Ausgaben,

die „in unmittelbarem Zusammenhang“ mit der betreffenden Tätigkeit stehen, nicht steuermindernd geltend machen könne²⁷. Der BFH übernahm den Wortlaut dieser Passage in seine nachgehende Entscheidung und bestimmte zugunsten der Steuerpflichtigen, „unmittelbar mit der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängende Ausgaben“ seien (entgegen § 50a EStG a. F.) bereits im Abzugsverfahren zu berücksichtigen und nicht erst im Erstattungsverfahren²⁸.

3. Schließlich übertrug der BFH in *Columbus Container Services* die vom EuGH in der Rs. *Cadbury Schweppes* aufgestellten Grundsätze²⁹ zur britischen Hinzurechnungsbesteuerung auf die §§ 7 ff. AStG. Er entschied, die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung sei nicht schlechthin gemeinschaftsrechtswidrig, aber doch insoweit, als sie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Beweises („Motivtest“) vorenthielte, sein Auslandsengagement sei keine rein künstliche Gestaltung. Das gemeinschaftsrechtliche Erfordernis des Motivtests, so der BFH, sei zugunsten der Steuerpflichtigen in die §§ 7 ff. AStG hineinzulesen³⁰, der Revisionsklage folglich stattzugeben.

5.3 Abgrenzung zum vorliegenden Urteil

In den vorstehend zitierten Entscheidungen hat der BFH gemeinschaftsrechtliche Vorgaben des EuGH in die nationalen Normen „hineingelesen“³¹. Weil die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Durchsetzung von Freiheitsrechten dienen, wirkt sich das „Hineinlesen“ notwendig zugunsten der Steuerpflichtigen aus.

Das Niedersächsische FG geht einen anderen Weg. Es substituiert, wie in den Entscheidungsgründen unter III. 2. b) cc) bbb) (2) näher ausgeführt, den versteckt diskriminierenden GAV nach § 291 AktG gegen eine vermeintlich diskriminierungsfreie andere Voraussetzung, die – und hierin liegt der entscheidende Unterschied zur BFH-Rechtsprechung – keineswegs vom EuGH vorgegeben war. Denn der EuGH hatte den grenzüberschreitenden Verlustausgleich im Urteil *Marks & Spencer* und seinen Folgeentscheidungen einzig und allein an die Verlustfinalität im oben definierten Sinn geknüpft. Eine darüber hinausgehende Einschränkung, wonach finale Verluste nur bei Bestehen einer Rechtsverpflichtung zum Verlustausgleich befugen, findet sich nirgends.

Die vom Gericht an die Stelle des GAV gesetzte Verlustübernahmeverpflichtung ist rechtlich ein *aliud*. Dieser Umstand war dem Gericht, wie der Ausdruck „stattdessen“ zeigt, durchaus bewusst und ergibt sich im Übrigen aus den gesetzlichen Bestimmungen zur Organschaft: Dem Wortlaut nach bindet das Gesetz die Organschaft zunächst an einen gesellschaftsrechtlichen Vertrag, den GAV. „Der Unternehmensvertrag des § 291 AktG ist kein schuldrechtlicher Vertrag, sondern ein gesellschaftsrechtlicher Organisationsvertrag; er ändert satzungsgleich den rechtlichen Status der beherrschten Gesellschaft, indem er insbesondere den Gesellschaftszweck am Konzerninteresse ausrichtet und in das Gewinnbezugsrecht der Gesellschafter eingreift“³².

An den GAV wiederum, der für die Organschaft konstitutiv ist und deren *raison d'être* bildet, knüpfen sich vielfältige weitere Voraussetzungen und Rechtsfolgen. So verlangt die Wirksamkeit des Vertrags seine Eintragung in das Handelsregister. Darüber

27 EuGH v. 3. 10. 2006, C-290/04 (*Scorpio*), IStR 2006, 743, 3. Leitsatz.

28 BFH v. 24. 4. 2007, I R 39/04, dort IV. 5. b), IStR 2007, 822.

29 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), IStR 2006, 670 m. Anm. Körner, Tz. 72-74.

30 BFH v. 21. 10. 2009, I R 114/08, dort II. 4. c) bb), IStR 2010, 149.

31 Kritisch hierzu *Jochum*, IStR 2006, 621, die eine modifizierte Anwendung der Organschaft im Anschluss an *Marks & Spencer* ablehnt und bis zu einer gesetzlichen Neuregelung auch laufende Auslandsverluste zum Abzug zulassen will.

32 BGH v. 14. 12. 1987, II ZR 170/87. Siehe auch *Grotherr*, FR 1995, 1 und *Scheunemann*, IStR 2006, 146.

24 EuGH v. 17. 1. 2008, C-152/05 (*Kommission/Deutschland*), IStR 2008, 406.

25 Dabei unterstützt ihn BMF v. 13. 3. 2008, IV C 1 - EZ 1000/08/0001.

26 BFH v. 20. 12. 2006, I R 94/02, IStR 2007, 217 m. Anm. Schulz/Müller im Anschluss an EuGH v. 14. 9. 2006, C-386/04 (*Stauffer*), IStR 2006, 675 m. Anm. Reimer/Ribbrock.

PRAXISFORUM

Beispiel:

Die M-AG gründet zur Erschließung eines neuen Geschäftsfeldes die T-AG und dotiert sie mit 10 Mio. €, die den versteuerten Rücklagen der M-AG entnommen werden. Nachdem die T-AG ihr Eigenkapital durch anhaltende Verluste vollständig aufgezehrt und dabei weder Steuern gezahlt, noch Erstattungen erhalten hat, beschließt die M-AG ihre Liquidation. Der dabei erlittene Verlust von 10 Mio. € bleibt steuerlich ohne Auswirkung.

Inlandskonzerne können sich per Organschaft gegen diese Verletzung des Nettoprinzips wappnen, und in einer Konstellation wie im vorigen Beispiel macht die Praxis davon auch regelmäßig Gebrauch. Bei Organschaft würde das zu versteuernde Einkommen der M-AG systemgerecht um 10 Mio. € gemindert.

Grenzüberschreitende Konzerne werden von der überschießenden Wirkung des § 8b Abs. 3 KStG hingegen voll getroffen, weil ihnen die Organschaft nicht zugänglich ist. Darin liegt die deutlichste Diskriminierung grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit und zugleich eine gewichtige Rechtfertigung des Urteils in der Rechtssache *Marks & Spencer*, das aus dieser Perspektive fast genial anmutet: Genau dann, wenn die grenzüberschreitende Tätigkeit nicht nur durch Zinseffekte behindert wird, sondern viel massiver durch ein totales Verlustausgleichsverbot – nämlich bei finalen Verlusten – greift die Entscheidung des Gerichtshofs zur Berücksichtigung eben dieser finalen Verluste.

Für den konkreten Streitfall ergibt sich aus diesen Überlegungen Folgendes: Würde die deutsche Organschaft nicht den doppelten Inlandsbezug und den GAV voraussetzen, hätte die Kl. mit ihren italienischen Tochtergesellschaften ebenso einen Organkreis gebildet, wie sie dies mit ihren deutschen Tochtergesellschaften getan hat. Hierbei wäre die Verlustübernahme nicht über die Kapitalrechnung gelaufen, sondern über die Gewinn- und Verlustrechnung: Die Italientöchter hätten alljährlich „Bank an Ertrag aus Verlustübernahme“ gebucht, die Kl. „Aufwand aus Verlustübernahme an Bank“. So zu verfahren war der Kl. aber verwehrt, weil in den Streitjahren, als sie sich noch ein florierendes Italiengeschäft erhoffte, keine finalen Verluste vorlagen.

Daher musste die Kl. handelsrechtlich anders verfahren als ein Organträger: Sie glich die Verluste nicht über die Gewinn- und Verlustrechnung aus, sondern über die Kapitalrechnung, wobei sie teils Eigenkapital, teils Fremdkapital vergab. Diese abweichende Bilanzierungsmethode kann der Kl. jetzt, nachdem die Verluste final geworden sind, nicht ernstlich zum Vorwurf gemacht und gegen sie gewendet werden, um jene Verluste vom Ausgleich auszuschließen, die ursprünglich durch Darlehen ausgeglichen worden waren. In den Streitjahren hatte die Kl. ja gar keine Möglichkeit zur bilanziellen Imitation der Organschaft. Und Teilwertabschreibungen sind bekanntlich nicht schon bei Verlusten der Tochtergesellschaft zulässig, sondern erst dann, wenn sich daraus voraussichtlich dauerhafte Wertminderungen ergeben.

Indem das Niedersächsische FG der Kl. die Zurechnung solcher Verluste versagt, die anfangs durch Darlehen ausgeglichen wurden, erhebt es abermals die – zuvor als gemeinschaftsrechtswidrig erkannte – Organschaft zum Maßstab der Abzugsmöglichkeit, statt auf das Wesentliche abzustellen, nämlich den Umstand, dass die Kl. die Verluste ihrer Töchter in vollem Umfang übernommen und selbst getragen hat.

Zusammengefasst ist das Urteil nicht gerecht. Es versagt den Abzug leistungsfähigkeitsmindernder Betriebsausgaben, die auf dem fehlgeschlagenen Versuch der Kl. beruhen, den italienischen Markt zu erschließen. Die obige Analyse hat gezeigt, dass diese Verletzung des Nettoprinzips einem Dreisprung folgt, nämlich erstens der überschießenden Tendenz des § 8b Abs. 3 KStG im

Fall finaler Verluste, zweitens den gemeinschaftsrechtswidrigen Voraussetzungen der Organschaft, die grenzüberschreitenden Konzernen jeglichen Schutz vor dieser überschießenden Tendenz abschneiden, vor allem aber drittens dem Kunstgriff des Gerichts, den diskriminierenden GAV durch eine andere, gleichfalls diskriminierende Forderung zu ersetzen, nämlich eine Verpflichtung, die der Muttergesellschaft zivilrechtlich ausschließlich Nachteile einträgt.

7. Schluss

Das Präzedenzurteil des EuGH zum Verbot versteckter Diskriminierungen ist mittlerweile 36 Jahre alt³⁷. Die darin zum Ausdruck kommende Wertung hat für den Binnenmarkt eine immense Bedeutung, weil den merkantilistischen Bestrebungen der Mitgliedstaaten sonst keine Grenzen gesetzt wären; der Binnenmarkt, auf dem unser aller Wohlstand beruht, stünde nur auf dem Papier. Niemanden, der die Entwicklung des europäischen Rechts verfolgt hat, konnte es verwundern, dass nunmehr auch der GAV gerichtlich als das identifiziert wurde, was er ist, nämlich eine versteckte Diskriminierung, die grenzüberschreitende Investitionen behindert. Was aber verwundert, ist die Chuzpe des deutschen Gesetzgebers, der an der Diskriminierung per Organschaft nicht nur festhält, sondern sie über die Zinsschranke³⁸ sogar noch ausbaut.

In dieser Hinsicht wirkt Deutschland dickfellig und engstirnig. Prosperität ist noch nie durch nationale Abschottung entstanden. Österreich hat die Organschaft nebst GAV im Jahre 2005 abgeschafft, weil es sie für gemeinschaftsrechtswidrig und ineffizient hielt, und durch eine Gruppenbesteuerung ersetzt, die nicht nur finale Verluste zum Ausgleich zulässt, sondern alle Verluste, und zwar nicht nur im Verhältnis zu den übrigen EU/EWR-Staaten, sondern weltweit. Wie der Abteilungsleiter Einkommen- und Körperschaftsteuer des österreichischen Finanzministeriums berichtet, hat diese Reform geringe Aufkommenswirkungen gezeitigt³⁹. Bei einer Berücksichtigung bloß finaler Verluste aus EU/EWR-Staaten dürften sich die fiskalischen Effekte – zumal bei einem Körperschaftsteuersatz von 15 Prozent – unter der statistischen Nachweisbarkeitsgrenze bewegen.

Wird das besprochene Urteil bestätigt, dann wäre der Organschaft wohl eine größere Zukunft beschieden, als man bisher gemeinhin annahm. Denn in den §§ 14 ff. KStG liegt ein wahrer Steinbruch an Förmelien verborgen, mit denen sich *Marks & Spencer* ins Abseits befördern lässt. Ist der Effektivitätsgrundsatz erst beiseite geschoben und führt man die Kautelen, die an den diskriminierenden GAV anknüpfen, immer wieder durch die Hintertür ins Feld, dann kann man den Steuerpflichtigen auch Hauptversammlungsbeschlüsse abverlangen, deren notarielle Beurkundung, handelsrechtliche Als-Ob-Bilanzen und so fort.

Logisch und systematisch überzeugender wäre es, den GAV insgesamt, also einschließlich der damit zusammenhängenden Klauseln, als gemeinschaftsrechtswidrig zu verwerfen, weil ein solcher Vertrag mit Auslandstöchtern nicht abgeschlossen werden kann. Dies würde wohl auch den Gesetzgeber auf den Plan rufen, der sich bisher lieber Brot und Spielen („Entlastung“ und „Stufentarif“) widmet als der mühsamen Aufgabe einer Modernisierung des Konzernsteuerrechts.

37 EuGH v. 12. 2. 1974, C-152/73 (*Soggiu*), BeckEuRS 1974, 40176.

38 § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG: Rechtlich dürfte die Zinsschranke ebenso angreifbar sein wie die Organschaft, *Homburg*, FR 2007, 717.

39 *Mayr*, BB 2008, 1316.