

Homburg, Stefan

Article — Digitized Version

AWD - ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer

Internationales Steuerrecht

Suggested Citation: Homburg, Stefan (2009) : AWD - ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer, Internationales Steuerrecht, ISSN 0942-6744, Beck, München, pp. 350-353

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/93253>

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.

AWD – ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer

Von Prof. Dr. Stefan Homburg, Hannover*

Über das Leiterteil *Marks & Spencer* des EuGH vom 13. 12. 2005, C-446/03, IStR 2006, 19, wurde im deutschen Schrifttum bereits ausführlich publiziert. Der folgende Beitrag ergänzt diese Literatur durch Analyse eines konkreten Rechtsstreits vor dem Niedersächsischen Finanzgericht.

1. Einleitung

Seit der vielbeachteten Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* ist einige Zeit verflissen. Indes mangelt es an Anschlussverfahren vor den deutschen Finanzgerichten, was aus folgenden Gründen verwundert: Erstens hat der Gesetzgeber keinerlei Anstalten unternommen, die Regelungen zur Organschaft (§§ 14 ff. KStG) den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts anzupassen, obwohl dies allgemein für notwendig gehalten wird¹. Zweitens ist die deutsche Wirtschaft international so stark verflochten, dass das schiere Ausbleiben konzerninterner ausländischer Verluste unplausibel erscheint. Ob der besagte „Verfahrensmangel“ auf fortgeschrittener Nichtanwendungsprophylaxe² der Finanzverwaltung beruht, auf politischen Erwägungen der Steuerpflichtigen oder darauf, dass Unternehmen die Rechtssache *Marks & Spencer* als Verhandlungsmasse in Schlussbesprechungen einbringen, um sie gegen anderweitige Konzessionen zu tauschen, mag dahingestellt bleiben.

Im weiteren geht es vielmehr darum, die Bedeutung des Urteils *Marks & Spencer* für die deutsche Rechtsanwendung anhand eines konkreten Falls³ zu illustrieren, dabei die Streitpunkte herauszuarbeiten und offene Fragen zu erörtern.

2. Rechtlicher Hintergrund

Weil das Urteil in der Rechtssache *Marks & Spencer* inzwischen hinlänglich bekannt ist, genügt eine Zusammenfassung in drei Stichpunkten:

- Nach Auffassung des EuGH beschränkt ein Mitgliedstaat die durch Art. 43 und 48 EG verbürgte Niederlassungsfreiheit, wenn er bei der Besteuerung einer inländischen Muttergesellschaft zwar die Verluste inländischer Tochtergesellschaften steuermindernd berücksichtigt, aber die Verluste von im übrigen EU/EWR-Gebiet ansässigen Tochtergesellschaften ausschließt.
- Die Beschränkung ist grundsätzlich durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses (nämlich die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, den Ausschluss doppelter Verlustberücksichtigung und die Begegnung der Steuerflucht) gerechtfertigt; sie ist zur Erreichung dieser Ziele auch geeignet.
- Indes geht der Verlustausschluss über das Erforderliche hinaus, wenn die Auslandstochter alle Möglichkeiten zur Verlustverrechnung ausgeschöpft und keine Möglichkeit mehr hat, die Verluste künftig selbst oder durch Übertragung auf

Dritte zu nutzen. Eine Versagung des Abzugs solcher finaler Verluste ist gemeinschaftsrechtswidrig (ultima ratio Regelung).

Die Grundsätze dieses auf Konzerne bezogenen Urteils haben der EuGH⁴ und ihm folgend der BFH⁵ in der Rechtssache *Lidl Belgium* auf ausländische Betriebsstätten ausgedehnt:

- Verluste ausländischer Betriebsstätten sind im Inland grundsätzlich nicht abzugsfähig, sofern die korrespondierenden Gewinne von der inländischen Besteuerung ausgenommen werden (Symmetriethese).
- Unter den im Urteil *Marks & Spencer* genannten Voraussetzungen sind die Auslandsverluste aber im Inland abziehbar (ultima ratio Regelung).

Aufgrund der dadurch geschaffenen Rechtslage gilt für ausländische Töchter und ausländische Betriebsstätten ein und dasselbe Regel-Ausnahme-Prinzip: Gewöhnliche Auslandsverluste bleiben bei der inländischen Besteuerung außer Betracht, während finale Auslandsverluste steuermindernd berücksichtigt werden. Die Regel trägt den Interessen der Mitgliedstaaten an einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis Rechnung, während die Ausnahme Überbesteuerungen mildert und zu Investitionen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ermutigt, somit den Binnenmarkt stärkt.

3. Der Fall AWD

Die in Hannover ansässige *AWD Holding AG* (kurz: *AWD*) ist Obergesellschaft eines internationalen Finanzdienstleistungskonzerns. Zum Konzern gehören inländische Tochtergesellschaften, die gemeinsam mit der Obergesellschaft einen Organkreis bilden, sowie zahlreiche Tochtergesellschaften im europäischen Ausland. Im Jahre 2002 gründete *AWD* zwei italienische Tochtergesellschaften. Diese erlitten fortlaufend Verluste, bis der Konzern im Herbst 2006 die Einstellung der Geschäftstätigkeit verfügte. Seither firmieren die beiden in Mailand ansässigen Töchter als *AWD SIM S.p.A. in liquidazione* und *AWD SERVICE s.r.l. in liquidazione*. Weil *AWD* aufgrund der vergleichsweise strengen italienischen Regulierung der Finanzbranche bestimmte Eigenkapitalvolumina und -quoten seiner Italientöchter zu garantieren hatte, wurden die Verluste nicht nur fortlaufend von der Obergesellschaft ausgeglichen, sondern war die Obergesellschaft zur Verlustübernahme auch gezwungen, um eine Schließung ihrer Tochtergesellschaften zu vermeiden. Fraglos hätte *AWD* die Italientöchter in den Organkreis aufgenommen, wenn das möglich gewesen wäre, da Anlaufverluste geschäftstypisch zu erwarten waren. Statt dessen wurden die Verluste aus dem bereits versteuerten Einkommen getragen und bei der Besteuerung zunächst nicht berücksichtigt; der Rechtslage folgend verbuchte *AWD* die Verlustübernahmen erfolgsneutral.

Im Sommer 2007 beantragte *AWD* unter Berufung auf das Urteil *Marks & Spencer* die steuerliche Berücksichtigung der übernommenen Verluste durch Änderung der Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2005, weil die Verluste durch Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit final geworden waren⁶. Inzwi-

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

1 Scheunemann, IStR 2006, 154; Wernsmann/Nippert, FR 2006, 163; Pache/Englert, IStR 2007, 850; Kufmaul/Nieren, IStR 2008, 87.

2 Eggesieker/Ellerbeck, DStR 2007, 1427.

3 Neben dem Besprechungsfall ist eine Klage in Sachen *Marks & Spencer* unter 1 K 2406/07 beim Finanzgericht Rheinland-Pfalz anhängig; weitere Verfahren sind nicht bekannt.

4 EuGH v. 15. 5. 2008, C-414/06, IStR 2008, 400.

5 BFH v. 17. 7. 2008, IR 84/04, IStR 2008, 704.

6 Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Steuerrechts werden Verluste durch Einstellung der Geschäftstätigkeit final, vgl. Herzig/Wagner, DStR 2006, 8; Dörfner/Ribbrock, BB 2008, 1326. Formalkriterien wie die Liquidation (zwischen deren Einleitung und Abschluss zudem oft Jahre verstreichen) sind untauglich.

PRAXISFORUM

schen ist für die Verluste aus 2002 und 2003 auch deshalb Finalität eingetreten, weil der Verlustvortrag nach italienischem Recht auf fünf Jahre beschränkt ist. Das zuständige Finanzamt lehnte den Antrag ab, ebenso den gegen die Ablehnung gerichteten Einspruch. Im Herbst 2008 erhob AWD Klage beim Niedersächsischen Finanzgericht, wo das Verfahren unter dem Aktenzeichen 6 K 406/08 anhängig ist.

4. Die Streitpunkte

Eine Synopse der Schriftsätze offenbart, dass zwischen den Parteien nur wenige Punkte streitig sind. Übereinstimmung besteht, dass die Annahme einer Organschaft i. S. des § 14 KStG zunächst wegen des fehlenden doppelten Inlandsbezugs der Tochtergesellschaften scheitert. Darüber hinaus liegt ein Gewinnabführungsvertrag gemäß § 291 Abs. 1 AktG, wie ihn § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG fordert, nicht vor, weil ein solcher Vertrag nicht auf schuldrechtlicher, sondern nur auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage abgeschlossen werden kann und das italienische Gesellschaftsrecht diesen Vertragstypus nicht vorsieht.

Zwar vermag das Finanzamt im doppelten Inlandsbezug keine Diskriminierung bzw. Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu erkennen. Denn seiner Auffassung nach ist das Vergleichs paar „italienische versus deutsche Tochter“ für sich genommen unzutreffend und müsste die italienische Tochter statt dessen mit einer solchen Organgesellschaft verglichen werden, die Verluste aus einer italienischen Betriebsstätte erleidet. Im Fall finaler Verluste, um die es vorliegend geht, würde das vom Finanzamt vorgeschlagene Vergleichs paar aber zum selben steuerlichen Ergebnis führen, weil nach dem oben zitierten Urteil *Lidl Belgium* auch finale Verluste einer italienischen Betriebsstätte bei der deutschen Organgesellschaft und damit mittelbar beim deutschen Organträger zu berücksichtigen wären. Insofern kann die Vergleichs paarbildung streitlos bleiben; der EuGH würde das von ihm favorisierte Vergleichs paar ohnehin kaum fallenlassen.

Ein weiterer Streitpunkt lautet, ob im Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags eine gemeinschaftsrechtswidrige Diskriminierung bzw. Beschränkung zu sehen ist. Die Klägerin und die ganz h. M. bejahen dies⁷, unter anderem deshalb, weil Deutschland der letzte Mitgliedstaat der EU ist, der einen solchen Vertrag zur Voraussetzung konzerninterner Verlustverrechnung macht, während das Steuerrecht der übrigen Mitgliedstaaten zeigt, wie es auch ohne geht. Auch im deutschen Steuerrecht wurzelt der Gewinnabführungsvertrag keineswegs in der Natur der Sache, sondern in der Historie der Organschaft, die mehrere Jahrzehnte lang auf Richterrecht beruhte und einer „zivilrechtlichen Brücke“⁸ bedurfte: Im Bemühen, Konzerne auf der Grundlage des Leistungsfähigkeitsprinzips zu besteuern, hat die Rechtsprechung die Organschaft frühzeitig und ohne gesetzliche Grundlage geschaffen, und es ist verständlich, dass sie eine so weitreichende Rechtsfolge an klar überprüfbare Bedingungen knüpfte. Nach der gesetzlichen Kodifikation der Organschaft fungiert der Gewinnabführungsvertrag nurmehr als ein für probat gehaltenes Mittel versteckter Diskriminierung. So formulierte der frühere Steuerabteilungsleiter im Finanzministerium NRW Thiel vor geraumer Zeit:

Die Finanzverwaltung hat sich bei der Erarbeitung des Berichts zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts im Jahr 2001 nachdrücklich dem Wunsch der Wirtschaft widersetzt,

den Ergebnisabführungsvertrag abzuschaffen ... Aus gutem Grund wie sich jetzt zeigt. Sollte sich die Politik entschließen, die Organschaft vom Gesellschaftsrecht abzukoppeln und eine Gruppenbesteuerung nach österreichischem Vorbild einzuführen, führt an der Berücksichtigung der ausländischen Verluste kein Weg vorbei⁹.

Im Anschluss an das Urteil *Marks & Spencer*, dessen Tenor (Tz. 61) nicht auf die britische Gruppenbesteuerung reflektiert, sondern auf konzerninterne Verlustverrechnungssysteme schlechthin, besteht aber kein vernünftiger Zweifel mehr, dass der Versuch der Finanzverwaltung, die Anerkennung finaler Auslandsverluste durch Förmelien zu unterlaufen, fruchtlos bleiben wird. Die außersteuerlichen¹⁰ und steuerlichen¹¹ Entscheidungen des EuGH zu versteckten Diskriminierungen sprechen eine zu klare Sprache, und ein Rückfall hinter diese Rechtsprechung würde den Binnenmarkt pulverisieren. Entgegen dem Petition des Finanzamts im vorliegenden Verfahren spielt es keine Rolle, ob der Sitzstaat der Muttergesellschaft die Niederlassungsfreiheit durch ein Gruppenbesteuerungsregime, ein Organschaftsregime oder in anderer Weise beschränkt.

Entscheidend für die Berücksichtigung der Auslandsverluste ist vielmehr die tatsächliche wirtschaftliche Belastung der Inlandsmutter. Auslandsverluste, die von einer deutschen Muttergesellschaft nicht getragen werden, müssen m. E. bei der Besteuerung selbst im Fall ihrer Finalität nicht berücksichtigt werden, weil insoweit keine Parallele zum verlustübernehmenden Organträger besteht¹². Im Hinblick auf das übergeordnete Ziel leistungsfähigkeitskonformer Besteuerung ist die wirtschaftliche Belastung der Muttergesellschaft der dogmatisch richtige Ansatzpunkt, die Anknüpfung an echte oder imitierte Gewinnabführungsverträge hingegen verfehlt. Auch spielt es keine Rolle, ob übernommene Verluste in den Jahren vor ihrer Finalität als Anschaffungskosten oder Darlehensforderungen aktiviert wurden, denn so lange sie nicht final geworden sind, kommt eine erfolgswirksame Verbuchung nicht in Betracht.

Neben zwei kleineren Punkten, die mangels Relevanz hier nicht wiedergegeben werden, ist zwischen den Parteien noch der Zeitpunkt der Verlustzurechnung streitig: AWD begehrt eine phasengleiche Berücksichtigung der Auslandsverluste in den Entstehungsjahren 2002 bis 2005, nachdem diese Verluste durch Einstellung des Geschäftsbetriebs final geworden sind. Bedeutung hat dieser Punkt vornehmlich in kostenrechtlicher Hinsicht, weil die Klägerin bei einer Zurechnung der Verluste zu einem späteren Jahr formal unterlegen wäre. Dasselbe Risiko würde sie natürlich auch im umgekehrten Fall tragen, also bei einem auf spätere Zurechnung gerichteten Klageantrag, weil das Gericht auf phasengleiche Zurechnung entscheiden könnte und die Klage damit zurückzuweisen wäre. Die zeitliche Zurechnung der Verluste bildet insofern die Krux dieses Rechtsstreits.

5. Phasengleiche Verlustzurechnung?

Zur Entwicklung einer dogmatisch überzeugenden Lösung des Problems der zeitlichen Verlustzurechnung sei der Sachverhalt zunächst modellhaft vereinfacht: Die Auslandstochter T erleidet im Jahre 01 einen Verlust von 100, den ihre deutsche Mutter M übernimmt. Im Jahre 02 wird der Verlust durch Schließung

⁹ Thiel, DB 2004, 2605.

¹⁰ Z. B. EuGH v. 15. 12. 1995, C-415/93 (*Bosman*).

¹¹ Z. B. EuGH v. 28. 4. 1998, C-118/96 (*Safir*); v. 27. 1. 2009, C-318/07 (*Persche*).

¹² A. A. Sedemund/Sternner, DStZ 2006, 34, nach deren Auffassung die Auslandsverluste selbst dann zu berücksichtigen sind, wenn sie die inländische Obergesellschaft nicht belasten.

⁷ Scheunemann, IStR 2006, 146 f.; Hey, GmbHR 2006, 117; Herzog/Wagner, DStR 2006, 9; Sedemund/Sternner, DStZ 2006, 33 f.; Pache/Englert, IStR 2007, 849; Kufmaul/Niehren, IStR 2008, 86.

⁸ Jochum, FR 2005, 577.

PRAXISFORUM

der Auslandstochter final, wobei zur Vereinfachung unterstellt sei, dass in 02 kein weiterer Verlust entsteht. Es fragt sich nun, ob der Verlust in 01 (Entstehungsjahr) oder in 02 (Finaljahr) abzuziehen ist.

Das Finanzamt votiert für eine Verlustberücksichtigung im Finaljahr, verwechselt in seiner Argumentation aber Rechtsfolge und Tatbestand, weil der EuGH im Urteil *Marks & Spencer* keineswegs die Rechtsfolge der Verlustberücksichtigung im Finaljahr angeordnet, sondern lediglich festgestellt hat, dass der Ausschluss der Verluste erst bei deren Finalität gemeinschaftsrechtswidrig wird: Solange die Verluste (noch) nicht final sind, kann der Steuerpflichtige keinen Abzug beanspruchen. Sind die Verluste aber final geworden und ist damit der die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auslösende Tatbestand erfüllt, ergibt sich die Rechtsfolge der zeitlichen Verlustzurechnung nach rein innerstaatlichem Recht.

Dem vom BFH in ständiger Rechtsprechung¹³ entwickelten innerstaatlichen Recht gemäß werden Bestimmungen des deutschen Steuerrechts, die dem Gemeinschaftsrecht widersprechen, normerhaltend reduziert. Gemeinschaftsrechtswidrig sind bei finalen Verlusten die in § 14 KStG geforderten Voraussetzungen „doppelter Inlandsbezug“ und „Gewinnabführungsvertrag“. Normerhaltende Reduktion bedeutet, dass diese beiden Voraussetzungen bei der Rechtsanwendung nicht beachtet werden, während § 14 KStG im übrigen – insbesondere im Hinblick auf die darin angeordneten Rechtsfolgen – weiter Anwendung findet. Rechtsfolge der Organschaft ist aber, wie allgemein bekannt, die phasengleiche Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft beim Organträger. Bezogen auf das Beispiel darf M den Auslandsverlust im Entstehungsjahr 01 also noch nicht abziehen. Die in 02 eingetretene Finalität des Verlusts eröffnet jedoch nachträglich einen Verlustabzug im Entstehungsjahr¹⁴. Demnach sind finale Auslandsverluste nicht dem Finaljahr, sondern dem Entstehungsjahr zuzurechnen¹⁵. Administrativ entsteht hierdurch kein Mehraufwand, weil der (möglicherweise weit zurückliegende) Verlust des Entstehungsjahres unabhängig davon zu ermitteln ist, ob er dem Entstehungsjahr oder dem Finaljahr zugerechnet wird¹⁶.

Diese Lösung des Zurechnungsproblems fügt sich nahtlos in die BFH-Rechtsprechung zur normerhaltenden Reduktion ein, betrifft aber nur die materiellrechtliche Frage. Hiervon scharf zu trennen ist die verfahrensrechtliche Frage, inwieweit die für die Verlustentstehungsjahre ergangenen Steuerbescheide bei Eintreten der Finalität noch änderbar sind. Dieser Punkt sorgt derzeit für etwas Konfusion im Schrifttum, wie sich an den unterschiedlich akzentuierten Besprechungen des Urteils *Lidl Belgium*¹⁷ des 1. BFH-Senats durch drei seiner Mitglieder zeigt¹⁸.

Verfahrensrechtlich ist *Heger* folgend danach zu unterscheiden, ob der für das Verlustentstehungsjahr ergangene Bescheid vor Eintritt der Finalität bestandskräftig geworden ist. Ein offener Bescheid kann ohne weiteres durch phasengleiche Berück-

sichtigung des Auslandsverlusts geändert werden. Bei bestandskräftigem Bescheid setzt die nachträgliche Verlustberücksichtigung hingegen eine Beurteilung der Finalität als rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO voraus. Nur für den Fall, dass ein bestandskräftiger Bescheid vorliegt und die künftige Rechtsprechung ein rückwirkendes Ereignis verneinen sollte, schlägt *Heger*¹⁹ den Abzug des Verlusts im Finaljahr vor. Der BFH hat es selbst in der Hand, diese Notlösung zu umschiffen, indem er den Eintritt der Verlustfinalität als rückwirkendes Ereignis wertet.

Im Verfahren *AWD* ist keiner der die Streitjahre betreffenden Steuerbescheide bestandskräftig, weshalb die formellrechtliche Unsicherheit hinsichtlich der Beurteilung finaler Verluste als rückwirkende Ereignisse vorliegend keine Rolle spielt. Solange der BFH an der von ihm entwickelten Dogmatik der normerhaltenden Reduktion festhält, können die Auslandsverluste nicht anders als phasengleich zugerechnet werden; weicht er aber davon ab, ist ein weiterer Gang nach Luxemburg vorprogrammiert, weil die darin liegende Schlechterstellung ausländischer Töchter bzw. Betriebsstätten gegenüber inländischen durch keinen der eingangs genannten zwingenden Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden könnte²⁰. Aus derselben Logik ergibt sich übrigens, dass Auslandsverluste nicht nach ausländischem, sondern nach inländischem Recht anzusetzen sind, weil die ausländische Tochter oder Betriebsstätte sonst anders behandelt würde als ihr inländisches Gegenstück.

6. Ausblick

Nach Lage der Rechtsprechung und Literaturmeinung kann am Ausgang des Verfahrens *AWD* und vergleichbarer Verfahren wenig Zweifel bestehen. Spannend bleibt hauptsächlich die zeitliche Verlustzurechnung bei bestandskräftigen Steuerbescheiden, die noch höchstrichterlich zu klären ist.

Der Gesetzgeber ist weiterhin aufgerufen, den konzerninternen Verlustausgleich gemeinschaftsrechtskonform auszugestalten. Dabei könnte er eine kleine Lösung wählen, indem er in § 14 KStG das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrags streicht und den doppelten Inlandsbezug der Tochtergesellschaft durch einen doppelten EU/EWR-Bezug ersetzt²¹. Die Rechtslage würde sich dadurch bei finalen Verlusten nicht ändern.

Volkswirtschaftlich und haushaltspolitisch erscheint eine größere Reform vorzugswürdig, und zwar nach dänischem Vorbild²² oder in Anlehnung an die italienische *Consolidato mondiale*²³. Hierbei werden internationale Konzerne auf Antrag als im Inland steuerpflichtig behandelt und mit ihrem Welteinkommen nach Teilanrechnung der im Ausland gezahlten Steuern veranlagt. Der Verpflichtung Deutschlands zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten stünde zusätzliches inländisches Steueraufkommen gegenüber, soweit die Auslandstöchter in Staaten ansässig sind, die im Vergleich zu Deutschland niedriger besteuern. Die von *Maiterth* beschriebenen Steuereinbußen²⁴ würden vermieden, und Konzerne, die den besagten Antrag nicht stellen, könnten eine Berücksichtigung ausländischer Verluste aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht verlangen. Zumindest im Konzernfall würde damit die volkswirtschaftlich sinnvolle²⁵ Kapitalexporthneutralität verwirklicht.

13 BFH v. 10. 1. 2007, I R 87/03 (*Gerritse*); v. 24. 4. 2007, I R 39/04 (*Scorpio*); v. 22. 7. 2008, VIII R 101/02 (*Jundi*).

14 Variante: Entsteht in 02 ein Liquidationsergebnis von 40, ist der frühere Verlust um diesen Betrag herabzusetzen und ein Verlust von 60 abzuziehen.

15 Gl. A. *Mayr*, BB 2008, 1816, 1819, der dieses Resultat aber nicht dogmatisch begründet, sondern fiskalisch: Wegen des negativen Progressionsvorbehalts würden natürliche Personen (im Betriebsstättenfall oder als Organträger) sonst in den Genuss einer doppelten Verlustberücksichtigung kommen.

16 A. A. *Mayr*, BB 2008, 1816, 1818 und *Gosch*, BFH/PR 2008, 490.

17 Siehe Fn. 5. In diesem Urteil verwendet der BFH mehrfach den Begriff des „phasengleichen Verlustabzugs“, u. a. im 2. Leitsatz.

18 *Buciek*, ISrR 2008, 705; *Gosch*, BFH/PR 2008, 490; *Heger*, JurisPR-SteuerR 47/2008, Anm. 1.

19 Siehe Fn. 18.

20 Gl. A. *Dörfler/Ribbrock*, BB 2008, 2558.

21 So der Vorschlag von *Mayr*, BB 2008, 1312. Kritisch zum österreichischen Modell *Niemann/Treisch*, zfbf 2006, 1032: „Vorbildfunktion ... unbegründet“.

22 *Herzig/Wagner*, DStR 2006, 10.

23 *Schneider*, ISrR 2007, 457.

24 *Maiterth*, DStR 2006, 915.

RECHTSPRECHUNG

Schließlich sollte der deutsche Gesetzgeber an die Finalität der Auslandsverluste keine überzogenen Anforderungen stellen. Großbritannien, das die Entscheidung *Marks & Spencer* durch Schedule 18A des ICTA restriktiv umgesetzt hat, sieht sich der-

zeit mit einem von der Kommission angestregten Vertragsverletzungsverfahren im vorprozessualen Stadium²⁶ konfrontiert. Der EuGH wird ein faktisches Unterlaufen seines Urteils kaum zulassen.

25 *Homburg*, 2007, Allgemeine Steuerlehre, 307 f.

26 IP 08/1365 v. 18. 9. 2008.