

Grenzüberschreitende Verlustverrechnung als subjektives Recht – Normative Grundlagen, aktuelle Rechtsprechung und GKKB

Von Prof. Dr. Ulrich Hufeld*

Der Beitrag verdeutlicht die Grundlagen der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung im Binnenmarktrecht. Auch in Steuersachen bleibt der EuGH der allgemeinen Dogmatik der Grundfreiheiten verpflichtet. Wichtige Fragen der Ergebnisverrechnung stehen aber derzeit im Streit zwischen BFH und Finanzverwaltung. Die Diskussion über Verlusttransfer in der Europäischen Union muss die Niederlassungsfreiheit im unionsrechtlichen Verfassungskontext bedenken, als subjektives Recht auf Verfassungshöhe und Gesetzgebungsauftrag. Auf dieser Linie zielt der GKKB-Entwurf der Kommission vom 16.03.2011 auf ein „System, in dem Unternehmen die Europäische Union für Körperschaftsteuerzwecke als Binnenmarkt ansehen können“.¹

1. Verrechnungsfreiheit: Ausprägung transnationaler Wirtschaftsfreiheit

Grenzüberschreitende Ergebnisverrechnung innerhalb der Europäischen Union ist subjektiv-verfassungsrechtlich gewährleistet – umfassend, auch intersubjektiv, und nicht nur für „finale“ Verluste. Der Satz hat die Anmutung einer revolutionären These, die irritieren oder gar provozieren will. Dieser Eindruck wäre falsch. Der Satz bietet keine Revolution und keine Provokation. Er ist nicht einmal eine These, sondern ein Befund – soweit im ersten Zugriff die Gewährleistungsschranken außer Betracht bleiben.

1.1. Grundlagenrechtsprechung *Marks & Spencer* – *Lidl Belgium*

Bestimmenden Einfluss haben bis heute die jungen Klassiker der EuGH-Judikatur *Marks & Spencer*² sowie *Lidl Belgium*³. Deren gemeinsamer Ausgangspunkt war ein Vergleich: der Vergleich der Sachverhalte und Rechtsfolgen mit und ohne Grenzüberschreitung. Das *Lidl*-Urteil etwa spiegelt seinen deutsch-luxemburgischen Sachverhalt im innerdeutschen Parallelsachverhalt und macht auf Tatbestandsebene kurzen Prozess. Plötzlich erscheint Ergebnisverrechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte als Privileg, als „Steuervorteil“⁴

– innerstaatlich gewährleistet, bei Grenzüberschreitung indes verwehrt, binnenmarkt-unfreundlich und damit tatbestandsrelevant. Damit stand und steht fest: Das Interesse des Unternehmers, den Vorteil aus dem Staat der Herkunft über die Grenze zu tragen, steht unter dem Schutz der Niederlassungsfreiheit. Das ist der Dreh- und Angelpunkt aller Diskussionen, die wir heute führen. Wenn und weil die grenzüberschreitende Ergebnisverrechnung unter dem Schutz einer subjektiven Marktfreiheit steht, liegt eine gegenläufige Norm im Schraubstock des Binnenmarkt-Verfassungsrechts. Art. 49 AEUV veredelt das Interesse an der Entgrenzung der Verlustverrechnung, an der Erstreckung des objektiven Nettoprinzips in den Binnenmarkt-Raum.⁵ Das EuGH-Urteil *Deutsche Shell* bringt die Tatbestandsrelevanz auf den Begriff „Steuerisiko“⁶ und wendet den Begriff gegen den Herkunftsstaat. Dessen Steuersystem dürfe das wirtschaftliche Risiko der Niederlassung nicht vergrößern. „Steuerisiko“ im hiesigen Zusammenhang meint also nicht Reibungsverluste aus dem Nebeneinander der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen, sondern spezifisch jene herkunftsstaatliche „Behinderung“, die eine Niederlassung jenseits der Grenze „weniger attraktiv macht“.⁷

Im Rückblick auf die Leitentscheidungen des EuGH seit *Marks & Spencer* fällt auf, dass die *Grundfreiheit auf grenzüberschreitende Ergebnisverrechnung* chronologisch zuerst für eine Konstellation der interpersonalen Verrechnung begründet worden ist, für eine ansässige Muttergesellschaft und die gebietsfremde Tochterkapitalgesellschaft mit eigener Steuersubjektivität. Im *Marks & Spencer*-Kontext hat die Grundfreiheit als Gleichheitssatz ganze Arbeit geleistet. Einmal in der Welt – noch dazu für die anspruchsvollere Konfiguration der Gruppenbesteuerung⁸ –, konnte später nicht wundernehmen, dass auch und erst recht dem Stammhaus mit seiner Betriebsstätte im EU-Ausland auf Tatbestandsebene der Anspruch auf Ergebnisverrechnung zuwächst. Die fallbezogen entwickelten Ansprüche haben sich verdichtet zu einem „übergeordnete[n] Grundsatz“⁹ für beide Konstellationen (*Marks & Spencer*, *Lidl*) und europaweit für alle Gruppenbesteuerungssysteme, nor-

* Prof. Dr. Ulrich Hufeld ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg. Der Beitrag beruht auf einem Vortrag des Verfassers vor dem Hamburger Forum für Unternehmenssteuerrecht am 17.02.2011.

1 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) vom 16.03.2011, KOM(2011) 121/4, Erwägung (4). Im Folgenden: GKKB-E.

2 EuGH-Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, DStR 2005, S. 2168. Analyse mit allen Nachweisen: Eisenbarth, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung als Kerngebiet des Europäischen Steuerrechts, 2011, S. 113 ff.

3 EuGH-Urteil vom 15.05.2008 – C-414/06, DStR 2008, S. 1030. Analyse mit allen Nachweisen: Eisenbarth, a.a.O. (Fn. 2), S. 150 ff.

4 EuGH-Urteil vom 15.05.2008 – C-414/06, *Lidl Belgium*, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 23; EuGH-Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 32: Konzernabzug als „Steuervergünstigung“.

5 Elicker, DStZ 2011, S. 162, 164 f., 167 ff. zieht in Betracht, dass die Anwendbarkeit der Grundfreiheit die Maßstäblichkeit der Unionsgrundrechte nach sich zieht – mit ungewissen Folgen für die Ausdeutung und gleichheitsrechtliche Absicherung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Zu fragen ist weiter, ob die Unionsgrundrechte die grundfreiheitsbewirkte Europäisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips noch verstärken. Das ist ein Desiderat der Forschung.

6 EuGH-Urteil vom 28.02.2008 – C-293/06, *Deutsche Shell*, BStBl. II 2009, S. 976, Rn. 30.

7 EuGH-Urteil vom 28.02.2008 – C-293/06, *Deutsche Shell*, a.a.O. (Fn. 6), Rn. 30, 32, 28; st. Rspr., jüngst EuGH-Urteil vom 25.02.2010 – C-337/08, *X Holding*, DStR 2010, S. 427, Rn. 18 f.

8 Vgl. aber Vogel, DStZ 1997, S. 269, 273: Vom wirtschaftlichen Blickpunkt aus sei „die Anerkennung der rechtlichen Selbständigkeit der Tochtergesellschaft eine ‚Freistellung‘ der über die Tochtergesellschaften erzielten Einkünfte der Muttergesellschaft durch deren Sitzstaat“.

9 Witt, Ubg 2010, S. 737, 740.

mativ befestigt in der Niederlassungsfreiheit. Das Unternehmensinteresse findet Anerkennung im Format der Grundfreiheit (Art. 49 i. V. m. Art. 54 AEUV) als subjektives Recht im Rang des europäischen Primärrechts.

1.2. Von der Souveränitäts- zur Schrankenlogik

Auch daran ist nichts Revolutionäres. Lange vor *Marks & Spencer* haben wir uns in Europa auf eine supranationale Rechtsordnung eingelassen – mit subjektiven Rechten, die Binnenmarktinteressen klagbar machen.¹⁰ Das Projekt der Markteinheit steht vor einer Belastungsprobe, wenn binnenmarktliche Leistungsfähigkeit erst grundfreiheitlich stimuliert und dann steuerrechtlich demotiviert wird. Die Verlustabzugsbeschränkung im Binnenmarkt-Sachverhalt nötigt uns geradezu, zwei Systemscheidungen zusammenzudenken wie zwei Herzkammern: das objektive Nettoprinzip und den Binnenmarkt. In der Binnenmarktkonzeption ist der uneinheitliche steuerliche Zugriff auf Parzellen der Leistungsfähigkeit problematisch genug – eine leistungsfähigkeits-indifferente Vollabschottung der Parzellen untereinander aber gewiss ein Störungstatbestand.

Wenn aber der Binnenmarkt die grenzüberschreitende Unternehmensformation will und den Gedanken einer Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit nicht nur zulässt, sondern aufdrängt, muss klar sein, wessen Leistungsfähigkeit in Rede steht. Zwei und mehrere Personen dürfen sich für eine intersubjektive Verlustverrechnung wohl nicht den gleichen (europa-)verfassungsrechtlichen Schutz erhoffen wie *ein* Steuersubjekt für seinen intra- und interperiodischen Verlustausgleich.¹¹ Eine Europäisierung staatlicher *Gruppenbesteuerung* setzt stets die nationale Systemscheidung als Anknüpfung einer Erstreckung voraus.¹² Die Ergebnisverrechnung auf dem Weg zur Bemessungsgrundlage *einer Person* findet in Deutschland verfassungsrechtlichen Rückhalt im Prinzip der Leistungsfähigkeit und im objektiven Nettoprinzip. Das gleichheits- und freiheitsrechtlich begründete Recht sei bezeichnet als „Verrechnungsfreiheit“. Im Binnenmarktrecht ist sie Ausfluss einer interterritorialen Wirtschaftsfreiheit. Wir haben zu tun mit einem Interesse an richtiger und gerechter Vermessung der Leistungsfähigkeit in zwei Raum-Dimensionen, im nationalen und im Binnenmarkt-Raum, subjektiv-rechtlich doppelt unterfangen, grundrechtlich und grundfreiheitlich – freilich jeweils unter dem Vorbehalt rechtfertigungsfähiger Einschränkung.

Auf dieser Grundlage wird deutlich, warum der Ausgangsbefund (siehe oben vor 1.1.) einen umfassenden, noch nicht auf finale Verluste beschränkten Schutz postuliert. Er meint die Niederlassungsfreiheit als prima-facie-Recht – vor seiner Relativierung durch Schranken der Grundfreiheit. Übersetzt in die Sprache der Grundrechtsdogmatik verweist der Aus-

gangsbefund auf den „virtuellen Schutzbereich“ der Verrechnungsfreiheit, nicht auf den „effektiven Garantiebereich“. Auf dem Weg vom virtuellen zum effektiven Schutzbereich schlagen wir die Schlachten um Rechtfertigungsgründe, staatliche Fiskalinteressen, Unternehmerfreiheit und das allgemeine Binnenmarkt-Programm. Sobald ein Staat seinen vormals souveränen Besteuerungszugriff in einer Rechtfertigungsdogmatik absichern muss, hat er sich einer Schrankenlogik unterworfen, die den Steuerstaat verändert.¹³

Das ist kein Glasperlenspiel im Elfenbeinturm. Eine Diskussion über nationales Steuerrecht unter dem Druck des vorrangigen Unionsrechts wäre unmöglich, wenn wir die allgemeingültige – sachgebietsübergreifende – Interessenverarbeitungsmechanik der Unionsbürgerrechte auf gleiche Freiheit ignorierten oder uns der Pfadabhängigkeit der EuGH-Rechtsprechung verschlossen. Ohne Rekurs auf die Grundlagen wäre auch nicht verständlich, warum die *Lidl*-Erzählung die Peripetie hinter sich hat, nunmehr aber retartierende Momente auftauchen – die ältere *Marks & Spencer*-Story hingegen neue Wendungen nehmen könnte, jedenfalls aber das Schicksal der Organshaft noch nicht endgültig besiegelt scheint.

1.3. Von der Raum-Schedularisierung zur synthetischen Binnenmarkt-Besteuerung

„Die Steuerbemessungsgrundlagen der Mitglieder einer Gruppe werden konsolidiert.“ Dieser Satz (Art. 57 Abs. 1 GKKB-E) steht im Zentrum des Richtlinienentwurfs, den die Kommission am 16.03.2011 vorgelegt hat. Konsolidierungsfähigkeit¹⁴ und *Opt-in*¹⁵ vorausgesetzt, lassen die Gruppenmitglieder die Binnenmarkt-Raum-Schedularisierung hinter sich. Mit einer Option für die unionsrechtliche Gruppenbildung erledigen sich die Fragen nach Existenz und Erstreckung mitgliedstaatlicher Gruppenbesteuerung über die Grenze – und erledigt sich die „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“. Die Gruppenbildung führt zur „konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage“, legaldefiniert in Art. 4 Abs. 11 GKKB-E: der Begriff „bezeichnet die Summe der gemäß Artikel 10 berechneten Steuerbemessungsgrundlagen aller Mitglieder der Gruppe“. Synthetische Binnenmarkt-Besteuerung in einem Raum der Steuerstaaten erzwingt auf der zweiten Stufe föderales Aufteilungsrecht. Art. 86 Abs. 1 GKKB-E bietet eine Formel, „in der die Faktoren Umsatz, Arbeit und Vermögenswerte gleichermaßen gewichtet sind“.¹⁶ Art. 103 GKKB-E zieht die Konsequenz: „Die Steuerschuld eines Gruppenmitglieds ist das Ergebnis der Anwendung des nationalen Steuersatzes auf den zugewiesenen Anteil“.

10 Eine Verfassungsergänzung von historischer Tragweite: Hufeld, in: von Arnould/Hufeld, SK-Lissabon, Abschnitt 1, Rn. 37–43.

11 Ausführlich zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben für die intersubjektive Verlustverrechnung: Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht, 2010, S. 283–313.

12 Zum Stand der Diskussion über die Europäisierung der Organshaft: Graw, DB 2010, S. 2469; Witt, Ubg 2010, S. 737; Homburg, IStR 2010, S. 246; Mitschke, IStR 2011, S. 185; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, S. 212.

13 Vgl. einerseits *Isensee*, FS Ipsen, 1977, S. 409, andererseits *Hufeld*, FS Isensee, 2007, S. 857.

14 Gruppenbildung u. a. mit „allen in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten“ und mit „qualifizierten Tochtergesellschaften“ unter den Voraussetzungen (1) Beherrschung (mehr als 50 % der Stimmrechte) und (2) Kapitalbeteiligung (mehr als 75 % des Eigenkapitals) oder Ansprüche auf Gewinnbeteiligung (mehr als 75 %); s. Art. 54 f. GKKB-E.

15 Art. 6 GKKB-E; Art. 8 GKKB-E reklamiert (deklaratorisch) den Vorrang der Richtlinie vor DBA.

16 Dazu GKKB-E, a.a.O. (Fn. 1), Erwägung (21): „Durch diese Faktoren und Gewichtung von Umsatz, Arbeit und Vermögenswerten dürfte sichergestellt sein, dass Gewinne dort besteuert werden, wo sie anfallen.“

Wenn der Entwurf Richtliniengesetz wird, bricht die GKKB die Abschottung der Raum-Schedulen auf. Aufteilung ist dann keine schrankenrechtliche mehr, bezogen auf konkurrierende Besteuerungsbefugnisse, sondern Zerlegung nach Konsolidierung. Diese Aufteilung folgt niederlassungsrechtlich der Tatbestandslogik¹⁷, nicht der Schrankenlogik. Sie ist dem Prinzip der Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit verpflichtet¹⁸ und berücksichtigt das steuerstaatliche Anteilsinteresse.

2. Stammhaus-Betriebsstätten-Symmetrie: Prinzip oder Ausnahme?

Bis zum Inkrafttreten einer GKKB, die dem (Körperschaft-) Steuerpflichtigen die Gruppenbildung auch mit „allen seinen in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten“ anbietet (Art. 55 Abs. 1 lit. a GKKB-E), folgen wir der *Lidl*-Erzählung vom erfolgreichen inländischen Stammhaus und der weniger erfolgreichen EU-ausländischen Betriebsstätte. Ihr Reiz rührt daher, dass der Steuerinländer den Import der Betriebsstättenverluste will und wollen darf, dem Fiskus hingegen eine geschmälerte Bemessungsgrundlage droht.

2.1. Symmetriethese

Eigentlich schottet sich Deutschland als Stammhausstaat gegen die Ergebnisse freigestellter Betriebsstätten mit aller Konsequenz ab:¹⁹ Wenn schon deren Gewinne im Quellenstaat verbleiben, dann wollen wir auch mit den Verlusten nichts zu tun haben – so etwa lautet die volkstümliche Umschreibung der Symmetriethese. Sie bezeichnet Deutschlands Abschottungspolitik gegen Freistellungsbetriebsstätten. Der BFH konstatiert in seinem Urteil vom 09.06.2010 über französische Betriebsstättenverluste – mithin im EU-Kontext – die „prinzipielle Akzeptanz der sog. Symmetriethese mit der Ausnahme des Abzugs ‚finaler‘ Verluste im Ansässigkeitsstaat“.²⁰ Der BFH hält die Symmetriethese im *Status des Prinzips*, allein die endgültigen – „finalen“, im Zielstaat der Niederlassung nicht mehr verwertbaren, dort vom Untergang bedrohten – Verluste werden *ausnahmsweise* transferiert.

Die Niederlassungsfreiheit denkt umgekehrt: Die abkommensrechtlich vereinbarte Zuweisung der Betriebsstättenergebnisse an Frankreich und der Stammhausergebnisse an Deutschland – symmetrisch für Gewinne und Verluste – wird nachgelagert akzeptiert auf Rechtfertigungsebene, damit aber ausnahmsweise: gegen die primäre Verrechnungsfreiheit bringen die Staaten ihr Interesse an der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis in Stellung. Sie finden Asyl im gleichnamigen Rechtfertigungsgrund, mit dem der EuGH eine Ausnahme vom Freiheitsgrundsatz absichert. Und der Transfer finaler

Verluste, vom BFH als *Ausnahme* beschrieben²¹, erweist sich grundfreiheitlich als Konsequenz der *prinzipiellen Verrechnungsfreiheit*, die sich gleichsam automatisch durchsetzt, sobald das gegenläufige Aufteilungsinteresse dem Rechtfertigungsdruck auf der Schrankenebene nicht mehr standhält.

Eben diese Differenz ist dem grundfreiheitlichen *Prinzip-Ausnahme*-Schema tief eingeschrieben zum *Schutz des subjektiven Rechts*: Unter Druck gerät immer das Interesse, das auf der Schrankenebene Halt sucht, nicht hingegen das Freiheitsinteresse, das auf der Tatbestandsebene nur profiliert, nicht begründet werden muss.

Deshalb ist die europarechtsdogmatische Rekonstruktion kein Glasperlenspiel. Wenn die Niederlassungs- und Verrechnungsfreiheit die prinzipielle Ausgangsposition ist, fest verankert im Binnenmarkt-Verfassungsrecht, dann liegt die Begründungslast für Schranken auf seiten der Mitgliedstaaten; dann kommt auch das Abkommensrecht als rechtfertigungsbedürftige Schranke in Betracht; dann bestimmt der EuGH über die Kontrolldichte, damit aber über die praktisch ausschlaggebende Stellschraube, die er mal anzieht, dann wieder lockert, zumal in der Kontrolle am Maßstab der Verhältnismäßigkeit. Und mit alledem prägt der EuGH auch die Maßstäbe für künftiges Sekundärrecht der Union. Mit jeder Verdichtung der Grundfreiheiten-Judikatur setzt das Gericht Marksteine für eine künftige, politisch vereinbarte Integration (sog. positive Integration).

Nun ist nicht zu bestreiten, dass der EuGH der Symmetriethese Raum gegeben hat. Zunächst abgesehen von finalen Verlusten, muss der hiesige Steuerinländer hinnehmen, dass die abkommensrechtlich freigestellten Ergebnisse seiner Betriebsstätte in Frankreich dem französischen Steuerrecht, seiner Betriebsstätte in Ungarn dem ungarischen Recht unterworfen werden, seien die Ergebnisse positiv oder negativ. Die symmetrische Zuweisung findet Rückhalt im Rechtfertigungsgrund „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“²² – und dieser geht zurück auf das Territorialitätsprinzip. Das ist ein wichtiger Zwischenbefund. Das Territorialitätsprinzip stabilisiert das zwischenstaatliche Aufteilungsrecht, das die Leistungsfähigkeit eines Binnenmarkt-Akteurs parzelliert. Das Raumprinzip Binnenmarkt ist in seiner heutigen vertragsrechtlichen Fassung noch nicht stark genug, das Territorialstaatenprinzip abzulösen. Die quellentheoretische Rechtfertigung der Steuer hat Bestand, solange sich die Europäische Union aus Steuerstaaten mit je eigener Gebietshoheit zusammensetzt.²³ Noch haben wir keine Mühe, im Raum der Union 27 Quellenstaaten zu denken.

17 Vgl. GKKB-E, a.a.O. (Fn. 1), Begründung S. 5: „Eine unmittelbare Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten zur Berechnung der EU-weiten Bemessungsgrundlagen trägt zur Verringerung von überhöhter Besteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten bei und fördert daher die Steuerneutralität zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Tätigkeiten, so dass das Potenzial des Binnenmarktes besser genutzt werden kann.“

18 Vgl. noch Art. 12 GKKB-E zu den abziehbaren Aufwendungen und Art. 43 GKKB-E zum Verlustvortrag.

19 Gosch, in: Kirchhof, EStG, 10. Aufl. 2011, § 2 a, Rn. 5 ff.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, S. 863; Sedemund/Wegner, FR 2010, S. 883.

20 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 3 b.

21 Noch deutlicher in der Formulierung Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, S. 212, 213 (sub II 1 b): Der „Grundsatz“ der Aufteilung werde für finale Verluste „ausnahmsweise durchbrochen“. Das ist unvereinbar mit der Sprache der grundfreiheitlichen Systematik (Freiheitsrecht als *Prinzip* – Freiheitsschranke als *Ausnahme* – *Schrankenschränken* als Vorkehrungen zum Schutz des Prinzips vor der Überwältigung durch die Ausnahme), deren Sprache freilich eine *Dogmatik* verarbeitet und speichert.

22 Eisenbarth, a.a.O. (Fn. 2), S. 201 ff.

23 Die Rechtfertigungskraft des Quellenprinzips wird allerdings schwächer, je weniger Markterfolge mit der staatlichen Rechtsgemeinschaft, staatlicher Infrastruktur in Verbindung stehen und je mehr sie supranationale Binnenmarkt-Erfolge sind. Indes haben auch an diesen wiederum die Staaten gewichtigen Anteil.

Aber: Die Niederlassungsfreiheit ist stark genug, das Territorialitätsprinzip in den Rang einer Schranke und insoweit doch in einen Nachrang zu verweisen. Das erklärt sich daraus, dass die Niederlassungsfreiheit nicht nur personale Grundfreiheit ist, sondern naturgemäß eine Raumbefreiheit, die den Gesellschaften erlaubt, eine Art Dreifachansässigkeit zu begründen, im Herkunftsstaat, in einem oder mehreren Zielstaaten und drittens eine gleichsam multiple Gesamtansässigkeit im Raum der Union. Das ist doch gerade das normative Programm der Niederlassungsfreiheit! Notwendig erwachsen daraus – raumbezogen – Teilerfolge und ein binnenmarktlischer Gesamterfolg. Das steuerstaatliche Teilerfolgsprinzip ist gewichtig genug, die symmetrische Aufteilung zu erklären, solange die Betriebsstätte im Teilraum positive Ergebnisse erzielt oder erzielen kann. Wenn aber der Misserfolg im Teilraum eben dort definitiv zu werden droht, hat das Teilungsprinzip dem überwältigenden Binnenmarkt- und Gesamterfolgsprinzip nichts mehr entgegenzusetzen. Die GKKB nimmt nur mehr den Gesamterfolg in den Blick und zerlegt nur diesen im Zeichen multipler Gesamtansässigkeit.

All das hat der EuGH bereits im Urteil *Marks & Spencer* angelegt. Dort hat er das Territorialitätsprinzip noch ausdrücklich erwähnt und anerkannt²⁴ – dann freilich in gewisser Weise degradiert und umbenannt. Die staatliche Gebietshoheit wird der Schrankenlogik unterworfen. Der damals neue Rechtfertigungsgrund „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis“ ist ein starker Gegengrund, in dem das Quellenprinzip aufgehoben bleibt. Als Rechtfertigungsgrund jedoch muss er sich behaupten gegen eine interterritoriale Wirtschafts- und Expansionsfreiheit²⁵ und ein daraus abgeleitetes Unions- oder Binnenmarkteinkommensprinzip, das nicht mit der gleichen Souveränität durchbrochen werden kann wie das Welteinkommensprinzip. Indikator für die Leistungsfähigkeit der in der Union Ansässigen ist dann im Ausgangspunkt das Binnenmarkt-Gesamteinkommen nach Verrechnung der Teilergebnisse. Erst auf einer zweiten Stufe und unter der Kontrolle des EuGH gilt nach dessen Maßgaben ein Aufteilungsprinzip im Rekurs auf Territorialität.

Dass und wie sich die Ausdeutung und Konkretisierung der dogmatischen Grundlagen auswirken kann, zeigt die BFH-Rechtsprechung zur Verlustfinalität und zum Zeitpunkt der Verlustverrechnung.

2.2. Verlustfinalität

Der BFH erläutert in seiner Leitentscheidung vom 09.06.2010, dass er die EuGH-Rechtsprechung nicht leerlaufen lassen dürfe.²⁶ Die Option des Leerlaufenlassens hat der BFH auch nicht wirklich. Er riskierte sonst ein Vertragsverletzungsverfahren, wie es das Vereinigte Königreich auf sich gezogen hat mit seiner legislativen Reaktion auf *Marks & Spencer*.²⁷ Mit einer minimalistischen Lesart der *Lidl*-Erzählung widersetzte

sich der BFH materiell der Niederlassungsfreiheit und institutionell der Rechtswahrungskompetenz des EuGH (Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EUV).

Der EuGH hat sich auf Ergebnisverrechnung als Grundprinzip festgelegt, und wir verdanken allenfalls dem EuGH und seiner durchaus noch nicht gesicherten *Wannsee*-Doktrin, dass der deutsche Fiskus nicht einspringen muss, sobald der Betriebsstättenstaat die dortige Verlustverrechnung restriktiv handhabt – insbesondere auf der Zeitachse den Verlustvortrag eng begrenzt. Bundesgesetzgeber, BFH und BVerfG mögen das Welteinkommensprinzip im Rahmen ihrer Kompetenzen einschränken, mit einem § 2a EStG oder mit symmetrischer Freistellung in den DBA. Soweit sich aber Maßstäbe der Binnenmarkt-Einkommensbesteuerung im Primärrecht der Union finden, bestimmt darüber der EuGH:²⁸

- Mit seinem Urteil in Sachen *Lidl* steht fest, dass wir jedenfalls finale Verluste importieren müssen, davon ist der EuGH auch später nicht abgerückt.²⁹
- Das Urteil in Sachen *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*³⁰ deutet darauf hin, dass das Verrechnungsregime des Betriebsstättenstaates über den Tatbestand der Finalität nicht frei verfügen, den Stammhausstaat nicht nach Belieben auf Ausfallbürgschaften verpflichten kann.³¹
- Allerdings hat der EuGH den Stammhausstaat mit seiner *Wannsee*-Doktrin womöglich allein für den Fall entlastet, dass der Betriebsstättenstaat mit seinem Recht der Verlustverwertung seinerseits die Niederlassungsfreiheit verletzt; diese Rechtsverletzung kann nicht zu Lasten des Stammhausstaates gehen.³² Dem *Verfasser* scheint deshalb noch nicht eindeutig geklärt, dass sich Deutschland als Stammhausstaat freizeichnen kann von schlechthin jeder Bürgschaft für rechtlich begründeten Verlustuntergang im Betriebsstättenstaat. Der Import finaler Verluste ist nichts anderes als eine Ausfallbürgschaft³³ im Zeichen der Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit, ein Prinzip, das den Verlust jedenfalls einmal verrechnet sehen will, solange das Unternehmen lebt und überhaupt Binnenmarkt-Erfolge erzielt.

So fehlt uns nach wie vor ein verlässlicher Begriff der Verlustfinalität. Der BFH verlangt für eine berücksichtigungsfähige

24 EuGH-Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 39.

25 EuGH-Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 37.

26 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 3 b.

27 Vgl. Pressemitteilung der Kommission vom 18.09.2008 – IP/08/1365: „Kommission fordert das Vereinigte Königreich auf, ein EuGH-Urteil über grenzüberschreitenden Verlustausgleich ordnungsgemäß durchzuführen“.

28 Einkommensteuergesetzlich verarbeitet mit § 2a Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 EStG: „Bei der Anwendung der Absätze 1 und 2 sind als Drittstaaten die Staaten anzusehen, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind“. Aktuelle Kommentierung bei *Kaminski*, in: Korn, EStG, § 2a, Rn. 42 ff. zur Anpassung und Vereinbarkeit der Norm an bzw. mit dem Europarecht.

29 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 3 b und c; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 10. Aufl. 2011, § 2a, Rn. 5 ff.; *Schwenke*, Ubg 2010, S. 325, 327; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, S. 1065, 1068. A.A. *Benecke/Staats*, IStR 2010, S. 668.

30 EuGH-Urteil vom 23.10.2008 – C-157/07, DStRE 2009, S. 556.

31 *Cordewener*, IWB, Fach 11, Gruppe 2, S. 983, 989 f.

32 EuGH-Urteil vom 23.10.2008 – C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, a.a.O. (Fn. 30), Rn. 51 f.; vgl. dazu FG Hamburg, Urteil vom 18.11.2009 – 6 K 147/08, IStR 2010, S. 109, 110.

33 Das ist – kritisch – bereits in der Besprechung des Urteils *Marks & Spencer* vermerkt worden: Das Urteil mache „eine Gesamtschau aller betroffenen Steuerrechtsordnungen erforderlich. Eine gemeinschaftsrechtliche Pflicht zur Verlustberücksichtigung im Inland wird nämlich vom Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats abhängig gemacht“, *Dürschmidt/Schüller*, EuR 2006, S. 275, 279; vgl. auch *Kube*, IStR 2008, S. 305; *Seiler/Axer*, IStR 2008, S. 838.

Endgültigkeit der Verluste, dass die Finalität – unabhängig von rechtlichen Verrechnungschancen im Betriebsstättenstaat – auf „tatsächliche Gegebenheiten“ zurückgeht. Zur Konkretisierung verweist er auf die Altfassung des § 2 a Abs. 4 EStG, damit auf die Tatbestände Umwandlung, Übertragung, Aufgabe.³⁴ Diese Zweiteilung in *tatsächlich* oder *rechtlich* bedingten Verlustuntergang³⁵ verträgt sich mit der EuGH-Rechtsprechung womöglich aber nur, wenn jede Verlustabzugsbeschränkung im Betriebsstättenstaat automatisch als Verletzung der Niederlassungsfreiheit qualifiziert werden kann. Das ist wenig wahrscheinlich. Jedenfalls hätte der BFH durchaus Anlass gehabt, den EuGH mit einer weiteren Vorlage zu befassen und zu fragen, ob die Vierte Kammer des EuGH mit ihrem *Wannsee*-Urteil die Leitentscheidung der Großen Kammer (*Marks & Spencer*) zu einem guten Teil überschreiben wollte – mit der Folge, dass der Anspruch auf Ausfallbürgschaft im Finalitätsfall zurückgenommen wird auf abgezielte Fälle tatsächlicher Finalität.

Nun hat der BFH allerdings auch für seinen Begriff der Finalität Kritik auf sich gezogen. Von Seiten der Finanzverwaltung wird vorgebracht, der Erste Senat habe „nicht in gebührender Weise zur Kenntnis“ genommen, dass der EuGH neuerdings den Stammhausstaat schützen wolle vor „beliebiger“ unternehmerischer Betriebsstätten- und Verrechnungs politik.³⁶ Es könne nicht angehen, dass das Unternehmen „nach Belieben“ eben jene Tatsachen schafft, die den Stammhausstaat verpflichten.

Der *Verfasser* kann dieser Kritik nicht folgen. Sie schüttet das Kind mit dem Bade aus und will die Abschottung gegen rechtlich bedingten Verlustuntergang – *Wannsee*-Doktrin – arrondieren mit der Abschottung gegen tatsächlich bedingten Verlustuntergang – *Beliebiger*-Doktrin.³⁷ Ihr Ausgangspunkt ist nicht die Verrechnungsfreiheit und das Gebot der wohl-dosierten Ausnahme. Ihr Ausgangspunkt scheint der Missbrauchsfall zu sein. Diese Auffassung will zudem einen „logischen Widerspruch“³⁸ erkennen, wenn der BFH für den Fall der wiedereröffneten Betriebsstätte und damit wiedereröffneter Verrechnungschancen im Betriebsstättenstaat ein rückwirkendes Ereignis und einen Korrekturfall im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO³⁹ annimmt. Endgültige Verluste ließen sich schon begrifflich nicht mehr rückgängig machen.⁴⁰ Auch diese Vorhaltung argumentiert ohne Rückbindung an die Grundwertung der Niederlassungsfreiheit, die das subjektive Recht auf Verrechnungsfreiheit stark macht. Die Logik der Grundfreiheit orientiert sich nicht am Gestaltungskünstler, der endgültige Verluste in vorläufige zurückverwandelt, sondern am Binnenmarktunternehmer, für den das Binnenmarktengagement ähnlich kalkulierbar sein soll wie das inländische.

34 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 3 b.

35 Kritisch *Lenz/Ribbrock*, DB 2010, S. 1963, 1967; *Witt*, Ubg 2010, S. 737, 742 f.

36 *Mitschke*, FR 2011, S. 24, 25.

37 *Benecke/Staats*, IStR 2010, S. 668; *Mitschke*, FR 2011, S. 24, 25.

38 *Mitschke*, FR 2011, S. 24, 27.

39 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 3 b.

40 *Mitschke*, FR 2011, S. 24, 27.

Der offene Dissens zwischen BFH und Finanzverwaltung erklärt sich letztlich daraus, dass die Idee einer Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit nach wie vor allein auf der Nadelspitze einer primärrechtlichen Norm balanciert. Die Gerichte versuchen die Balance zu halten, können aber aus eigener Kraft kein System formen.⁴¹ Sollte etwa der BFH mit seinem Urteil vom 09.06.2010 einen Anreiz gesetzt haben, die Betriebsstätte lieber vorzeitig zu schließen – rechtzeitig genug, damit der durch Schließung realisierte Tatbestand tatsächlicher Finalität nicht überholt werden kann von einer Verlustvortragsnorm, die im Betriebsstättenstaat den Verlust untergehen lässt und wie ein normativer Schlagbaum den Verlustexport verhindert? Eine Beratungsempfehlung, die auf „gezielte Restrukturierungsmaßnahmen“ im Zeichen tatsächlicher Finalität drängt⁴², gibt zu denken.

Wer verstünde nicht die Grundlinie des BFH, die Verlustverrechnung in Deutschland vor einer uneinheitlich-multiplen Verkopplung mit anderen Steuerrechtsordnungen zu schützen. Wenn daraus aber unterschiedliche Gestaltungsanreize im jeweiligen Staat der Betriebsstätte erwachsen, dann werden die Unternehmen und ihre Berater in eine hochkomplexe Struktur verschiedenartiger Verknüpfungen gestellt – schlimmstenfalls mit uneinheitlichen Finalitätsbegriffen in den Stammhausstaaten und unterschiedlichen Gestaltungsspielräumen in den Zielstaaten. Zu befürchten steht sogar, dass nicht einmal der EuGH noch in der Lage ist, mit einer Folgeentscheidung Rechtssicherheit und Rechtseinheit zu stiften. Manches spricht dafür, dass ein systemrationales Recht der Verlustfinalität nur noch sekundärrechtlich gelingen kann mit Befreiungsschlägen des Unionsgesetzgebers. Der EuGH seinerseits hat bereits im Urteil *Marks & Spencer* auf die Harmonisierungsverantwortung des Gemeinschaftsgesetzgebers verwiesen.⁴³

2.3. Verlustimport auf der Zeitachse: Entstehungsjahr oder Finalitätsjahr?

Die gleichen Phänomene – das Ringen um die Deutungshoheit und die Lückenschließung im staatlichen Recht – begegnen in der Diskussion über den Zeitpunkt der Verlustverrechnung. Auch hier riskiert der BFH eine Akzentverschiebung.

Unterstellen wir beispielsweise jährliche Verluste einer französischen Betriebsstätte in den Jahren 01 bis 03 und die Aufgabe der Betriebsstätte in 04. Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit und Verrechnungsfreiheit drängen – prima facie – auf phasengleiche Verrechnung in den Verlustentstehungsjahren 01 bis 03. Phasenverschobene Berücksichtigung im Finalitätsjahr 04, wie sie jetzt der BFH entwickelt hat, müsste schrankenrechtlich unter unionsrechtlichen Vorzeichen begründet werden. Anders die Argumentationsstrategie des BFH. Der Erste Senat sucht die Regel nicht in der Grundfreiheit, die im Finalitätsfall eine asymmetrische Lösung will und die Ausfallbürgschaft des Stammhausstaates. Seine Regel bleibt die Symmetriethese, die

41 *Gosch*, Ubg 2009, S. 73, 76, zum Selbstverständnis des BFH, „Recht auszulegen, aber nicht zu produzieren“.

42 *Quilitzsch*, DB 2010, S. 2757, 2760; *Sedemund/Wegner*, FR 2010, S. 883, 884.

43 EuGH-Urteil vom 13.12.2005 – C-446/03, *Marks & Spencer*, a.a.O. (Fn. 2), Rn. 58.

dazu berechtigte, die Gleichbehandlung mit gleichgelagerten Inlandssachverhalten zu suspendieren. Sie bleibe lebendiger Ausdruck der „Rechtsregeln des deutschen Steuerrechts“⁴⁴, der Verlustabzug im Stammhausstaat sei dagegen Ausnahme, deren praktische Handhabung leichter falle mit phasenverschobener Verrechnung im Finalitätsjahr.

Nicht so sehr das Ergebnis irritiert,⁴⁵ sondern die Souveränität des BFH im Umgang mit der Symmetriethese.⁴⁶ Denn eben diese Souveränität – man mag das begrüßen oder beklagen – haben wir nicht mehr, seit der zuständige Interpret der Niederlassungsfreiheit, der EuGH, die symmetrische Freistellung als Schranke begreift. Mehr noch überrascht eine zustimmende Urteilsbesprechung mit der These, dass die Zuordnung der finalen Verluste auf der Zeitachse – Verrechnung im Jahr der Entstehung oder im Jahr der Finalität – „keine europarechtliche Frage“⁴⁷ sei. Dem ist entgegenzuhalten: Das Unionsrecht fordert im Finalitätsfall Asymmetrie – aber auch wenn und soweit die Symmetriethese aus guten Gründen Halt findet in der grundfreiheitlichen Rechtfertigungsdogmatik, so bleibt sie doch Schranke. Als solche steht sie immer unter Druck, vor allem unter dem Gebot der grundfreiheitsschonenden Dosierung. In der Grundfreiheiten-Rechtsprechung außerhalb des Steuerrechts gibt es kein Beispiel für kompletten Rückzug des EuGH und freihändige Bestimmungsmacht der Mitgliedstaaten über Schrankenrecht. Diesen Freibrief hat der EuGH nie ausgestellt und er wird ihn auch nie ausstellen, weil das ein Dammbbruch wäre im Zentrum des Binnenmarktverfassungsrechts. Auf der Schrankenebene entscheidet sich der effektive Garantiebereich auch der Niederlassungsfreiheit – und diese Entscheidungsgewalt kann der EuGH nicht dezentralisieren.

3. Glossatorenrecht? Grenzen der negativen Integration

Das Urteil *X Holding*⁴⁸ sollte uns eine Lehre sein. Wir dürfen dem Gericht in Luxemburg nicht die Kraft eines Orakels zuschreiben, das in dunklen Andeutungen eine elaborierte Steuerrechtsordnung vorschreibe. Im Gegenteil, *X Holding* hat uns noch einmal in aller Deutlichkeit die Grenzen der sog. negativen Integration bewusst gemacht, die Grenzen einer Europäisierung, die weithin – noch – ohne steuerpolitisch konsentiertes Sekundärrecht auskommen muss.

3.1. Das EuGH-Urteil *X Holding*

Hätte sich die Zweite Kammer des EuGH auf die ersten 33 Randnummern beschränkt, wäre *X Holding* längst in Vergessenheit geraten, auffindbar allenfalls in einer Fußnote, die alle

44 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 4.

45 Für phasengleiche Berücksichtigung im Entstehungsjahr: FG Hamburg, Urteil vom 18.11.2009 – 6 K 147/08, IStR 2010, S. 109, 110 f.; von Brocke/Auer, DStR 2011, S. 57, 58; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, S. 212, 217; Roser, Ubg 2010, S. 30, 33 f. zu den Umsetzungsfragen in der Praxis.

46 BFH-Urteil vom 09.06.2010 – I R 107/09, IStR 2010, S. 663, sub B I 4; „Dieser Verlustabzug richtet sich uneingeschränkt nach den dafür einschlägigen innerstaatlichen Regelungen. ... So gesehen kann es auf der Basis der sog. Symmetriethese für den ausnahmsweisen Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat nur auf jenen Veranlagungszeitraum ankommen, in welchem die Verluste tatsächlich ‚final‘ geworden sind.“

47 Buciek, FR 2010, S. 900, 901.

48 EuGH-Urteil vom 25.02.2010 – C-337/08. Dazu Englisch, IStR 2010, S. 215; Mitschke, DStR 2010, S. 1368, 1369 f.; Heurung/Engel/Thiedemann, FR 2011, S. 212, 213 ff.; Eisenbarth/Hufeld, IStR 2010, S. 309.

Marks & Spencer-Folgeentscheidungen verzeichnet. Bis zur Randnummer 33 greift das Urteil auf die erprobten Textbausteine zurück: zur Gebundenheit der Staaten an die Grundfreiheiten auch im nicht-harmonisierten Steuerrecht; zur tatbestandsrelevanten Abschreckungswirkung einer Gruppenbesteuerung, die der niederländischen Kapitalgesellschaft die Ergebniskonsolidierung anbietet in der Einheitsbildung mit *ansässigen* Töchtern, nicht jedoch mit *gebietsfremden*; auch der Textbaustein zur objektiven Vergleichbarkeit dieser beiden Situationen fehlt nicht.⁴⁹ Mit der gleichen Routine bringt das Urteil die „Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten“ gegen den Konsolidierungsanspruch in Stellung und rechtfertigt so seine Einschränkung. Das Urteil handelt nicht von „finalen“, sondern von laufenden Verlusten einer belgischen Tochter. Der Verlusttransfer in die Niederlande scheitert.

Soweit die Routine. Dann tauchen allerdings Passagen auf, in denen wichtige Kommentatoren die Abkehr von *Marks & Spencer* finden wollen⁵⁰, die absolute Stabilisierung der Symmetriethese, die Absage an die Verrechenbarkeit jeglicher Verluste in der Gruppenbesteuerung, auch der finalen Verluste. Das freilich wäre erstaunlich, dann bliebe die Verrechnung finaler Verluste allenfalls im Verhältnis Stammhaus – Betriebsstätte, doch just das grundlegende Urteil *Marks & Spencer* hätte seine bahnbrechende Wirkung verloren.

Diese Lesart beruht auf einem Missverständnis. Als Referenz gilt Randnummer 38 und die dortige Feststellung, dass gebietsfremde Betriebsstätte und gebietsfremde Tochtergesellschaft nicht vergleichbar seien.⁵¹ Mit dieser Vergleichspaarbildung will die Kammer jedoch nicht ältere EuGH-Rechtsprechung korrigieren, sondern der Erwartung begegnen, die Grundfreiheit könne Instrument der Flurbereinigung im innerstaatlichen Steuerrecht sein. Denn das war das Ansinnen von *X Holding* und der Kommission: Wenn das niederländische Steuerrecht für Betriebsstätten vorläufigen Verlusttransfer und Nachversteuerung vorsehe, dann sei das auch für die Tochterkapitalgesellschaft das grundfreiheitlich geschuldete, mildere Mittel. In diesem Kontext steht die Weigerung der Kammer, sich überhaupt einzulassen auf den Vergleich Betriebsstätte einerseits, gebietsfremde Tochterkapitalgesellschaft andererseits.

Hier hat sich der EuGH vollkommen zu Recht verweigert. Er hätte die Niederlassungsfreiheit hoffnungslos überfordert, wenn er sie als Hebel angesetzt hätte für innerstaatliche Systemoptimierung und Organisationsformneutralität.⁵² Sogar im Zeichen des Art. 3 GG bleibt der Anspruch auf inter-subjektive Verlustverrechnung zurück hinter der Gewährleistung intra- und interperiodischer Ergebnisverrechnung auf Seiten *eines* Steuerpflichtigen. Diese heiklen Systemfragen in eine unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsprüfung hineinzutragen, zeugt von Übermut in der Kommission – oder von

49 EuGH-Urteil vom 25.02.2010 – C-337/08, *X Holding*, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 24.

50 Mitschke, DStR 2010, S. 1368, 1369 f.; vgl. auch Benecke/Staats, IStR 2010, S. 668.

51 EuGH-Urteil vom 25.02.2010 – C-337/08, *X Holding*, a.a.O. (Fn. 7), Rn. 38.

52 Ausführlich Eisenbarth/Hufeld, IStR 2010, S. 309, 311 f.; Musil/Fähling, DStR 2010, S. 1501, 1504 f.

Verzweiflung der Kommission darüber, dass die Steuerharmonisierung nicht vorankommt. Das Urteil *X Holding* rüttelt nicht an der Grundentscheidung der Großen Kammer, die grenzüberschreitende Niederlassung mit dem inländischen Parallelfall zu vergleichen und jede steuerliche Ungleichbehandlung unter Rechtfertigungsdruck zu setzen. Und mit keiner Andeutung lässt die Entscheidung darauf schließen, dass der EuGH seine Rechtsprechung zum Transfer „finaler“ Verluste aufgeben will.⁵³

3.2. Europäisches Steuerrecht „aus dem Diktum des Gesetzgebers“

Die EuGH-Rechtsprechung wird mitunter interpretiert, als seien mittelalterliche Glossatoren am Werk. Es sind dann erst in den Glossen aufgedeckte Ungewissheiten, die den BFH veranlassen sollen, weitere Vorlagefragen aufzuwerfen.⁵⁴ Es darf nicht übersehen werden, dass der EuGH im Vorlageverfahren einzelfallbezogen und kontextgebunden Fragen beantwortet, die sich in einer konkreten Streitkonstellation stellen.⁵⁵ Vor allem aber ist der Rechtscharakter der Maßstabnorm zu beachten, die dem EuGH zur Verfügung steht. Die allein stehende Grundfreiheit ohne Unterbau im Sekundärrecht kann wohl Schneiden schlagen in das nationale Steuerrecht, liefert aber keinen Masterplan für ein systematisch harmonisiertes Steuerrecht in der Europäischen Union. Sie bietet auch keine Grundlage für ein Glossatorenrecht als Ersatz für legislative Systemgestaltung. Die Grundfreiheit funktioniert als Kontrollnorm in der „negativen Integration“, als Störungsabwehrnorm – wirkt dann aber auch als impulsgebende Norm, die wie ein Grundrecht auf Absicherung und Konkretisierung, auf Gewährleistung und Durchsetzung drängt. Die Grundfreiheiten können die europäische Steuerpolitik für den Binnenmarkt auf der Grundlage des Art. 115 AEUV nicht erübrigen, wohl aber forcieren. Sie wirken auch als Gesetzgebungsauftrag.

Erinnert sei an die klassische Formel, die sich auch das BVerfG zu eigen gemacht hat: Steuerrecht lebe „aus dem Diktum des Gesetzgebers“⁵⁶. Das gilt auch und erst recht für ein Europäisches Steuerrecht, das neu und grundlegend erst hervorgebracht werden muss. Mit dem GKKB-Entwurf (siehe oben zu 1.3.) geht die Kommission einen Schritt voran.

4. Thesen

(1) Dass der EuGH die Marktfreiheiten als Maßstabnormen des nationalen Steuerrechts handhabt, ist unausweichlich geworden. Der EuGH judiziert hier in einer außersteuerlichen Pfadabhängigkeit. Lange schon hat er die Weiche gestellt dahin, die Grundfreiheiten auch in den Bereichen und Materien

wirken zu lassen, die den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern ganz oder teilweise verblieben sind.

(2) Diese Grundentscheidung ist heute nicht mehr angreifbar. Sie ist fest verankert in einer Binnenmarkt-Konzeption mit ausgebauten Grundfreiheiten: fortentwickelt von sektoralen Toleranzen (Freiverkehrsbereiche in einer Freihandelszone) zu universalen Rechten (Bausteine der Unionsbürgerschaft).

(3) Mit dieser Grundentscheidung ist eine „Binnenmarkt-Leistungsfähigkeit“ denkbar geworden. Der Gedanke wird konkretisierbar in subjektiven Rechten, die das Steuerrecht unterhalb des primären Unionsrechts unter Rechtfertigungsdruck setzen – heute vor allem staatliches Recht, in Zukunft auch das sekundäre Unionsrecht.

(4) Die europäische Steuerunion ist nicht in Sicht. Dem Steuerrecht in der Europäischen Union liegt ein asymmetrischer Dualismus zugrunde, die Asymmetrie zwischen der Einheit der europäischen Privatrechtsgesellschaft und der Vielheit der Steuerstaaten.⁵⁷ Der EU-Binnenmarkt ermöglicht Erträge, die von einer Person auf einem – einheitlich konzipierten – Markt, zugleich jedoch mehreren (Steuer-)Staatsterritorien erwirtschaftet werden. Der asymmetrische Dualismus erklärt die Reichweite der Schranke „Aufteilung der Besteuerungshoheit“, die den virtuellen Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit deutlich reduziert.

(5) Die erhebliche Kraft des staatlichen Vorbehalts auf dem Weg zum effektiven Garantiebereich ändert nichts am Primat der Freiheit im Binnenmarkt-Sachverhalt und an der prinzipiellen Nachordnung der – stets rechtfertigungsbedürftigen – Schranke.

(6) Die Niederlassungsfreiheit ist subjektives Recht und Binnenmarkt-Programm. Rechtsnaturgemäß bricht sie staatliche Souveränität. Sie überführt Aufteilungsansprüche der Staaten im grenzüberschreitenden Sachverhalt aus alter Souveränitätslogik in eine binnenmarkt-zielbestimmte Schranken- und Rechtfertigungslogik.

(7) Die grenzüberschreitende Ergebnisverrechnung deckt alle Stärken und Schwächen der „negativen Integration“ auf, einer Integration, die allein auf den Grundfreiheiten ruht. Dieser Integrationsmodus ist ideell stark, jedoch schwach in der Konkretisierung und Systembildung. In der Gruppenbesteuerung setzt er der Vielfalt der Konzepte die eine Maßstabnorm entgegen, bringt aber nur eine andere, freilich europäisierte Konzeptvielfalt hervor.

(8) Der staatliche Finanzrichter bewegt sich „im Irrgarten oftmals etwas sphinxhafter EuGH-Rechtsprechung“.⁵⁸ Das Steuerrecht der Staaten muss sich unionsrechtlich imprägnieren lassen und staatenindividuell⁵⁹ Systemverwerfungen überbrücken, soweit und solange sekundärrechtliche Einheitslösungen

53 Graw, DB 2010, S. 2469, 2470. Zur Diskussion der grenzüberschreitenden Organschaft siehe die Nachweise oben in Fn. 12.

54 So wollen *Benecke/Staats*, IStR 2010, S. 668 f., den Urteilen *Oy AA* und *X Holding* eine Neuausrichtung der Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung entnehmen und mahnen den BFH streng zur Auseinandersetzung mit der „neuen“ Rechtsprechungslinie.

55 Zu den „Eigenarten europäischen Steuer-Richterrechts“: *Hey*, StuW 2010, S. 301, 302 f.; zur Vorlagepraxis des BFH: *Gosch*, Ubg 2009, S. 73; „Art. 101 GG wird sehr ernst genommen.“

56 BVerfGE 13, S. 318, 328, im Anschluss an *Bühler/Strickrodt*, Steuerrecht, 3. Aufl. 1959, S. 658.

57 Hufeld, FS Isensee, 2007, S. 857, 865 ff.

58 Gosch, Ubg 2009, S. 73, 78.

59 Für eine Gruppenbesteuerung im deutschen Unternehmensteuerrecht in Orientierung am österreichischen Modell: *Jenzen/Gläser*, Beihefter zu DStR 50/2010, S. 89, 95 f. („Mannheimer Katalog“).

fehlen. Der Unionsgesetzgeber schuldet „positive Integration“, das Diktum des Gesetzgebers im Europäischen Steuerrecht.

(9) Der GKKB-Entwurf der Kommission vom 16.03.2011 (siehe oben unter 1.3.) entspricht dem binnenmarkt-grundfreiheitlichen Gesetzgebungsauftrag. Er will ein „System für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage zur Besteuerung bestimmter Gesellschaften und Gruppen von Gesellschaften“ (Art. 1 GKKB-E). Seinen Weg ins Amtsblatt der EU findet er über den Konsens im Rat (Art. 115 AEUV); ansonsten kommt die *Verstärkte Zusammenarbeit* (Art. 20 EUV, 326–334 AEUV) in Betracht. Sie hat sich nach Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon zu einem relevanten, politisch dynamischen Instrument entwickelt. Sie könnte sich für anfangs – mindestens – neun Pionierstaaten „als letztes Mittel“ (Art. 20 Abs. 2 Satz 1 EUV) erweisen, der „Einführung des grenzüberschreitenden Verlustausgleichs“⁶⁰ einen Weg zu ebnen an steuerpolitischen Vetopositionen (Art. 114 Abs. 2, 115 AEUV) vorbei.

(10) Jede sekundärrechtliche Europäisierung aktiviert die Maßstäblichkeit der Grundrechtecharta. Einmal im Sekundärrecht der Union verankert, findet grenzüberschreitende Verlustverrechnung als subjektives Recht primärrechtlichen Rückhalt in Art. 20 GrCh. Seit dem Urteil der Großen Kammer vom 01.03.2011 zu den Unisex-Tarifen im Versicherungsvertragsrecht⁶¹ kann man sicher sein, dass der EuGH mit seiner kontrollintensiven Folgerichtigkeitsdogmatik hinter den Karlsruher Standards⁶² nicht zurückstehen wird.

⁶⁰ GKKB-E, a.a.O. (Fn. 1), Begründung S. 5.

⁶¹ C-236/09, NJW 2011, S. 907.

⁶² P. Kirchhof, in: Isensee/Kirchhof, HStR VIII, 3. Aufl. 2010, § 181 Rn. 209 ff.; Awel, EStB 2011, S. 67.