

IFSt

SCHRIFT NR. **472**
Berlin, Juni 2011

Berücksichtigung finaler Auslandsverluste

**– Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen
im deutschen Steuerrecht –**

Carolin Rublack
Leibniz Universität Hannover

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitierhinweis:

Rublack, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht –
IFSt-Schrift Nr. 472 (2011)

ISBN: 978-3-89737-004-3

15,00 € inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637, Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe von 20 % eingeräumt.

IFSt

SCHRIFT NR. **472**
Berlin, Juni 2011

Berücksichtigung finaler Auslandsverluste

**– Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen
im deutschen Steuerrecht –**

Carolin Rublack
Institut für Öffentliche Finanzen
Leibniz Universität Hannover

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Berücksichtigung finaler Auslandsverluste

– Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht –

Seit den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs in den Rechtssachen Marks & Spencer und Lidl Belgium wird intensiv über die Frage der Berücksichtigung finaler Auslandsverluste im deutschen Steuerrecht diskutiert. Bisher hat der Gesetzgeber keinerlei Anpassungen der einschlägigen Normen vorgenommen, weshalb es bis heute der Finanzgerichtsbarkeit obliegt, den unionsrechtlichen Anforderungen – trotz anders lautenden positiven Rechts – Geltung zu verschaffen. Die vorliegende Schrift nimmt diese unbefriedigende Situation zum Anlass, einen Gesetzgebungsvorschlag zu unterbreiten.

Sie konkretisiert zunächst den Finalitätsbegriff unter Heranziehung der bisherigen Urteile des EuGH. Unionsrechtlich, besteht die Pflicht zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten mindestens bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft bzw. bei Aufgabe einer Betriebsstätte. Indes sprechen auch gute Gründe für eine weitergehende Berücksichtigungspflicht, etwa bei Verlusten, die aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen untergehen.

Darüber hinaus skizziert die Schrift die Probleme der finanzgerichtlichen Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung: Auch mehr als fünf Jahre nach dem Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer besteht keine Klarheit darüber, wann und unter welchen Voraussetzungen Steuerpflichtige finale Verluste in Abzug bringen können. Nicht nur unionsrechtliche, sondern auch verfassungsrechtliche Vorgaben erfordern daher eine gesetzgeberische Lösung.

Die Schrift präsentiert hierfür einen Vorschlag, der ausgehend von den seitens des EuGH zweifelsfrei geklärten Fragen zunächst nur das sich daraus ergebende unionsrechtliche Minimum regelt und die weitere Klärung dem EuGH überlässt. Er schlägt damit einen Mittelweg ein zwischen einer europarechtskonformen wie auch haushalterisch verträglichen Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts. Hierbei bleibt die Gewerbesteuer ausgeklammert, was den Weg zu einer Entscheidung durch den EuGH eröffnet und die fiskalischen Konsequenzen auf rund die Hälfte begrenzt.

Mit freundlicher Empfehlung
INSTITUT FINANZEN UND STEUERN
Prof. Dr. Johanna Hey

Inhaltsverzeichnis

I.	Einführung	4
II.	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung	6
	1. Pflicht zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste	6
	2. Rechtfertigungsdogmatik	9
	3. Konkretisierung der Verlustfinalität	12
	a) Schlussfolgerungen aus der Rechtssache Marks & Spencer.....	12
	b) Schlussfolgerungen aus der Rechtssache Krankenhaus am Wannsee-Seniorenheimstatt.....	17
	c) Zusammenfassende Bewertung.....	20
	4. Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung	23
III.	Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Deutschland	25
	1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte	25
	a) Finalität von Verlusten	25
	b) Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung.....	31
	c) Berücksichtigung finaler Verluste in der Gewerbesteuer.....	33
	2. Exkurs: Aussetzungsbeschluss des BFH zur Mindestbesteuerung.....	35
	3. Notwendigkeit einer Lösung durch den Gesetzgeber	37
IV.	Vorschlag für eine unionsrechtskonforme nationale Regelung. ..	38
	1. Vorschrift im Einkommensteuergesetz	39
	a) Gesetzliche Regelung.....	39
	b) Kommentierung	39
	2. Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz.....	42
	a) Gesetzliche Regelung.....	42
	b) Kommentierung	43
V.	Zusammenfassung	45

I. Einführung

Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ist derzeit eines der meist diskutierten Probleme des Steuerrechts. Lange Zeit war unklar, inwiefern aus dem Europarecht die Verpflichtung der Mitgliedstaaten erwächst, ausländische Verluste anzuerkennen. Im Fokus stand die Frage, ob Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen eines nationalen Konzernsteuersystems bzw. ob Verluste ausländischer Betriebsstätten beim inländischen Stammhaus berücksichtigt werden müssen.¹ Mit großer Spannung wurde daher das Verfahren in der Rechtssache Marks & Spencer² verfolgt, welches den britischen group relief betraf. Überraschenderweise³ forderte der Europäische Gerichtshof (EuGH) in seiner Entscheidung nicht die grundsätzliche Öffnung nationaler Konzernsteuersysteme für ausländische Verluste. Vielmehr sah er nur dann die Notwendigkeit, einen Auslandsverlust im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft zu berücksichtigen, wenn eine Verrechnung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft sowohl gegenwärtig als auch künftig ausgeschlossen ist. Dass der Gerichtshof an diesen Grundsätzen festhalten will, wurde einige Jahre später deutlich, als er sie in der Rechtssache Lidl Belgium⁴ auf den Betriebsstättenfall übertrug.

Der weit überwiegende Teil des Schrifttums ist sich darüber einig, dass die Entscheidungen in den Rechtssachen Marks & Spencer und Lidl Belgium auch in Deutschland eine Pflicht zur Berücksichtigung „finaler“ Verluste begründen⁵ und hält daher Gesetzesänderungen für erforderlich.⁶ Indes hat der Gesetzgeber bisher keinerlei Anstalten unternommen, die Rechtslage an die unionsrechtlichen Anforderungen anzupassen. Damit verbleibt zum einen die deutsche Organschaft nach §§ 14 ff. KStG in einem europarechtswidrigen Zustand.⁷ Denn die Beschränkung auf Inlandssachverhalte – in Ge-

¹ Fraglich war früher auch, ob Verluste aus einer ausländischen Vermietungstätigkeit berücksichtigt werden müssen, vgl. EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 (Ritter-Coulais), Slg. 2006, I-1711, oder ob steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an einer ausländischen Tochtergesellschaft vorgenommen werden können, vgl. EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04 (Re we Zentralfinanz), Slg. 2007, I-2647.

² EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837.

³ In der Entscheidung erkennt ein großer Teil des Schrifttums eine Rechtsprechungswende, die als Reaktion auf die zuvor zunehmende Kritik seitens der Mitgliedstaaten gedeutet wird. Vgl. z.B. *Englisch*, Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten? IFSt-Schrift Nr. 449 (2008), 8 und 10; *Hey*, GmbHR 2006, 113 ff. A.A. *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (914).

⁴ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3601.

⁵ Vgl. z.B. *Endres*, in FS Herzig, 2010, 189 (192 f.); *Esser*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Konzern, IFSt-Schrift Nr. 450 (2008), 15; *Graw*, DB 2010, 2469 ff.; *Herzig*, StuW 2010, 214 (217); *Herzig/Wagner*, DStR 2006, 1 (10); *Homburg*, IStR 2009, 350 ff.; *Kessler/Philipp*, IStR 2010, 865 ff.; *Mayr*, BB 2008, 1816 ff.; *Witt*, FR 2009, 1045 (1047) m.w.N.; *Witt*, Ubg 2010, 737 (740 f.); *von Brocke*, DStR 2008, 2201 ff.

⁶ Vgl. z.B. *Blumenberg*, in FS Herzig, 2010, 211 (229); *Herzig/Wagner*, DStR 2006, 1 (10); *Kußmaul/Niehren*, IStR 2008, 81 (86); *Wernsmann/Nippert*, FR 2006, 153 (163).

⁷ A.A. soweit ersichtlich nur *Dötsch/Pung*, Der Konzern 2006, 130 (134); *Günkel/Wagner*, Ubg 2010, 603 (616); *Mitschke*, IStR 2011, 185 ff.

stalt des doppelten Inlandsbezugs der Organgesellschaft⁸ sowie des Erfordernisses eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 AktG – dürfte zumindest insoweit dem Europarecht widersprechen, als sie den Abzug finaler Auslandsverluste verhindert.⁹ Zum anderen mangelt es weiterhin an einer gesetzlichen Regelung, welche den Abzug finaler Betriebsstättenverluste im Inland erlaubt. Auf diese Weise belässt der Gesetzgeber Steuerpflichtige wie Finanzgerichtsbarkeit in einer schwierigen Lage; anstatt selbst tätig zu werden, überlässt er es den Finanzgerichten und dem Bundesfinanzhof (BFH), dem Unionsrecht – trotz anders lautenden positiven Rechts – Geltung zu verschaffen. Diese Gemengelage hat einige umstrittene Entscheidungen gezeitigt; zweifellos besteht Handlungsbedarf seitens des Gesetzgebers.

Der Gesetzgeber kann sich auch nicht unter Verweis auf Maßnahmen der Union seiner Verantwortung entziehen. Zwar gibt es seit langem Bestrebungen, die grenzüberschreitende Verlustverrechnung zu harmonisieren,¹⁰ und parallel dazu existiert die weitergehende Idee einer Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB-Projekt).¹¹ Eine zeitnahe Umsetzung dieser Vorhaben erscheint jedoch aus heutiger Sicht wenig wahrscheinlich.¹² Daher bleibt es zunächst Aufgabe der nationalen Gesetzgeber, zumindest dem Minimalerfordernis der Berücksichtigung finaler Verluste Rechnung zu tragen.

An diesem Punkt setzt die vorliegende Schrift an: Es wird ein konkreter Vorschlag erarbeitet, wie der Gesetzgeber das deutsche Steuerrecht anpassen könnte, um den unionsrechtlichen Anforderungen sowohl im Betriebsstätten- als auch im Konzernfall zu genügen. Der Vorschlag ist als Baustein zu verstehen, der bezogen auf die Organschaft zwei verschiedene Anwendungsmöglichkeiten bietet. Er kann als Teil eines neu konzipierten Gruppenbesteuerungssystems fungieren.¹³ Alternativ könnte er im Sinne einer kleinen Lösung zur europarechtskonformen Ausgestaltung der heutigen Organschaft beitragen.

Die Schrift gliedert sich wie folgt: Zu Beginn sollen Erkenntnisse zum Begriff der *Verlustfinalität* gewonnen werden. Dazu wird die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung analysiert. Im Zentrum stehen die Urteile in den Rechtssachen Marks & Spencer¹⁴, Lidl Belgium¹⁵, Krankenhaus Ruhe-

⁸ Vgl. aber BMF, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2 – S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, 300 wonach auch Kapitalgesellschaften mit Sitz im EU-/EWR-Ausland und Geschäftsleitung im Inland Organgesellschaft sein können.

⁹ Vgl. zur Reform der Organschaft IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, IFSt-Schrift Nr. 471 (2011).

¹⁰ Vgl. KOM (1990) 595 endg. und zuletzt KOM (2006) 824 endg. Zu den Harmonisierungsansätzen Cordewener, DStJG Bd. 29 (2005), 255 (257 ff.).

¹¹ Vgl. dazu Herzig, in FS Lang, 2010, 1057 ff. und den aktuell von der Kommission vorgelegten Richtlinienentwurf, KOM (2011), 121 endg.

¹² Vgl. dazu die ablehnende Haltung des BMF bezüglich des in Fn. 11 genannten Richtlinienentwurfs.

¹³ Vgl. IFSt-Arbeitsgruppe (Fn. 9).

¹⁴ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2).

¹⁵ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4).

sitz am Wannsee-Seniorenheimstatt¹⁶ sowie X Holding¹⁷. Im Anschluss beschäftigt sich *Abschnitt III.* mit den Auswirkungen der dargestellten EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht. Zunächst stellt sich die Frage, wie der BFH und die Finanzgerichte den Finalitätsbegriff in ihrer Rechtsprechung umgesetzt haben. In einem Exkurs wird gezeigt, dass der BFH der Finalität von Verlusten auch im nationalen Kontext Bedeutung beimisst. Schließlich wird die Notwendigkeit einer gesetzgeberischen Lösung verdeutlicht. *Abschnitt IV.* enthält einen an den Gesetzgeber gerichteten Vorschlag, wie er den unionsrechtlichen Anforderungen Rechnung tragen könnte. Auf konkrete Formulierungsvorschläge für Vorschriften im Einkommensteuergesetz und im Körperschaftsteuergesetz folgt jeweils eine kurze Kommentierung. *Abschnitt V.* fasst die zentralen Ergebnisse der Schrift zusammen.

II. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung

In einem ersten Schritt gilt es zu klären, was unter dem Begriff der *Finalität* bzw. *Endgültigkeit* von Verlusten zu verstehen ist. Welche Verluste müssen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union berücksichtigen, um den unionsrechtlichen Anforderungen zu genügen? Dazu werden zunächst die Urteile in den Rechtssachen Marks & Spencer¹⁸ und Lidl Belgium¹⁹ herangezogen, um zum einen die Entstehung des Begriffs *finaler* Verluste und zum anderen den darauf basierenden Grundsatz zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zu verdeutlichen. Sodann wird die Rechtfertigungsprüfung in den Urteilen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung einer näheren Analyse unterzogen. Zu klären ist, welche Bedeutung einzelnen Rechtfertigungsgründen zukommt, um daraus Schlussfolgerungen bezüglich des zugrundeliegenden Konzepts des EuGH zu ziehen. *Abschnitt 3.* konkretisiert das Tatbestandsmerkmal *Finalität*, indem er für unterschiedliche Ereignisse prüft, ob sich aus der Rechtsprechung des EuGH eine Pflicht zur Berücksichtigung des Verlusts ergibt. Schließlich trifft *Abschnitt 4.* eine Aussage darüber, zu welchem Zeitpunkt finale Verluste zu berücksichtigen sind.

1. Pflicht zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste

In der Rechtssache Marks & Spencer²⁰ hatte der EuGH erstmals darüber zu befinden, ob Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen eines nationalen Konzernsteuersystems berücksichtigt werden müssen. Bekanntlich begehrte die in England ansässige Marks & Spencer plc., die Verluste ihrer in Belgien, Deutschland und Frankreich ansässigen Tochtergesellschaften von ihrem eigenen Einkommen abzuziehen. Im Rahmen des britischen group relief-Systems konnten allerdings nur Verluste inländischer Tochtergesellschaften mit dem Ergebnis der Muttergesellschaft verrechnet werden

¹⁶ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt), Slg. 2008, I-8061.

¹⁷ EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 (X Holding), DStR 2010, 427.

¹⁸ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2).

¹⁹ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4).

²⁰ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2).

(Konzernabzug). In dem Ausschluss der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung erkannte der EuGH in einem ersten Schritt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne der Art. 43 und 48 EG (jetzt: Art. 49 und 54 AEUV), da eine inländische Muttergesellschaft unterschiedlich behandelt wurde, je nachdem, ob ihre Tochtergesellschaft im Inland oder im Ausland ansässig war.

Eine solche Beschränkung kann grundsätzlich durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.²¹ In bestimmten Fällen ist der gänzliche Ausschluss der Verlustberücksichtigung jedoch unverhältnismäßig: Er geht nach Auffassung des EuGH dann über das hinaus, „was erforderlich ist, um die verfolgten Ziele im Wesentlichen zu erreichen, wenn

- die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und
- keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.“²²

Weist die Muttergesellschaft gegenüber den Steuerbehörden nach, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist der Ausschluss der Verlustverrechnung gemeinschaftsrechtswidrig.²³

Die Literatur hat für Verluste, welche die genannten Kriterien erfüllen, die Bezeichnung „finale“ bzw. „endgültige Verluste“ geprägt. Die Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer lässt sich unter Verwendung dieses Begriffs in folgendem Grundsatz zusammenfassen: Laufende Verluste ausländischer Tochtergesellschaften müssen im Rahmen eines nationalen Konzernsteuersystems nicht anerkannt werden, finale Verluste hingegen schon.

Diesen Grundsatz hat der EuGH in der Rechtssache Lidl Belgium²⁴ auf den Betriebsstättenfall übertragen. Hier verlangte die in Deutschland ansässige Lidl Belgium GmbH und Co. KG die Berücksichtigung eines Verlusts, den sie in einer in Luxemburg belegenen Betriebsstätte erlitten hatte. In Anwendung der sogenannten Symmetriethese²⁵ stellte Deutschland jedoch nicht nur ausländische Gewinne, sondern auch ausländische Verluste von der Besteuerung frei. Ein Stammhaus konnte Verluste aus einer Betriebsstätte daher nur abziehen, wenn letztere im Inland belegen war. Weil das Stammhaus

²¹ Ausführlich zu den Rechtfertigungsgründen sogleich in Abschn. 2.

²² EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 55.

²³ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 56, 61.

²⁴ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4).

²⁵ St. Rspr. des BFH, vgl. z.B. BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, DStR 2008, 1086 und die dortigen Rechtsprechungsnachweise.

somit unterschiedlich behandelt wurde, je nachdem, ob es über eine Betriebsstätte im Inland oder im Ausland tätig war, erkannte der EuGH auch hier eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.²⁶ Unter Bezugnahme auf das Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer entschied der Gerichtshof im ersten Schritt, diese Beschränkung sei grundsätzlich gerechtfertigt.²⁷ Sodann wiederholte er den in Marks & Spencer aufgestellten Grundsatz, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung dann unverhältnismäßig ist, wenn finale Verluste vorliegen.²⁸ Im konkreten Fall kam es nicht zu einem grenzüberschreitenden Verlustabzug, weil der in der Betriebsstätte erlittene Verlust in einem späteren Steuerjahr mit Gewinnen verrechnet worden war und Lidl Belgium somit keine finalen Verluste nachweisen konnte.²⁹

In der Zusammenschau der Urteile Marks & Spencer und Lidl Belgium lässt sich festhalten, dass das Unionsrecht sowohl im Konzernfall als auch im Betriebsstättenfall eine Berücksichtigung finaler Auslandsverluste verlangt.³⁰ Dem steht auch das Urteil X Holding³¹ – die aktuellste EuGH-Entscheidung zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten – *nicht* entgegen. Die in den Niederlanden ansässige X Holding hatte die Einbeziehung ihrer belgischen Tochtergesellschaft in die niederländische Gruppenbesteuerung (*fiscale eenheid*) begehrt, welche u.a. vorsieht, Gewinne und Verluste der beteiligten Gesellschaften auf Ebene der Muttergesellschaft zu konsolidieren.³² Der EuGH hielt den Ausschluss der Verrechnung von Auslandsverlusten im Ergebnis für gerechtfertigt.³³ Da der Gerichtshof keinerlei Verhältnismäßigkeitserwägungen vornahm, wird das Urteil X Holding im Schrifttum vereinzelt³⁴ als Abkehr von der Entscheidung Marks & Spencer gedeutet. Dieser Ansicht nach müssen die Mitgliedstaaten selbst finale Verluste nicht mehr im Rahmen ihrer nationalen Konzernsteuersysteme berücksichtigen.

Indes vermag der weit überwiegende Teil der Literatur³⁵ in der Entscheidung X Holding zu Recht keinen Rechtsprechungswechsel zu erkennen. Zu finalen Verlusten hat der EuGH keine Aussage getroffen; er musste dies auch nicht, weil es in dieser Rechtssache um die Verrechnung laufender Verluste ging.

²⁶ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 26.

²⁷ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 31 ff. Vgl. hierzu Abschn. 2.

²⁸ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 47 f.

²⁹ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 50 f.

³⁰ Inwiefern sich aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee Seniorenheimstatt eine Einschränkung dieses Grundsatzes ergeben haben könnte, wird in Abschn. 3. b) analysiert.

³¹ EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 (Fn. 17).

³² Ausführlich zur niederländischen Gruppenbesteuerung *Boer*, IStR 2011, 61 ff.

³³ Ausführlicher zur Rechtfertigungsprüfung sogleich in Abschn. 2.

³⁴ *Günkel/Wagner*, Ubg 2010, 603 (616); *Mitschke*, DStR 2010, 1368 (1369).

³⁵ *Englisch*, IStR 2010, 215 (216 f.); *Graw*, DB 2010, 2469 (2470) m.w.N.; *Homburg*, IStR 2010, 246 (247); *Mayr*, IStR 2010, 633 (634); *von Brocke*, DStR 2010, 964 (964); *Witt*, Ubg 2010, 737 (739) m.w.N.

2. Rechtfertigungsdogmatik

Den bisherigen Ausführungen zufolge sind die Mitgliedstaaten bei der Verlustverrechnung nur in begrenztem Maße zur Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit dem Inlandsfall verpflichtet. Fraglich ist, was den EuGH dazu bewogen hat, die Berücksichtigungspflicht auf finale Verluste zu beschränken. Geht es dem Gerichtshof grundsätzlich um eine Gleichbehandlung, die jedoch zur Vermeidung sog. „double dip“-Gestaltungen unter der Voraussetzung der Finalität der Verluste steht? In diesem Fall läge die Betonung auf der Missbrauchsvermeidung, die einer weitergehenden Gleichbehandlung entgegengehalten werden kann. Oder ist grundsätzlich keine Gleichbehandlung erforderlich, es sei denn die Verluste sind final? Bei diesem Ansatz stünde die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten im Vordergrund, die einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung grundsätzlich entgegensteht. Um das Konzept des EuGH zu ergründen, wird im Folgenden die Bedeutung der einzelnen Rechtfertigungsgründe in den Urteilen Marks & Spencer³⁶, Lidl Belgium³⁷ und X Holding³⁸ untersucht.

In seinem Urteil Marks & Spencer erklärte der Gerichtshof zunächst, eine Berufung auf das Territorialitätsprinzip allein könne die beschränkende Maßnahme noch nicht rechtfertigen.³⁹ Im weiteren Verlauf der Rechtfertigungsprüfung führte er mit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis einen Rechtfertigungsgrund ein, der erstmals explizit die Sorgen der Mitgliedstaaten um ihr Steueraufkommen anerkannte.⁴⁰ Zuvor hatte der EuGH den Mitgliedstaaten stets entgegnet, bloße Aufkommenseinbußen würden keinen zwingenden Grund des Allgemeininteresses darstellen, der eine Beschränkung rechtfertigen könnte.⁴¹

Im Urteil heißt es, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten würde erheblich beeinträchtigt, wenn die Steuerpflichtigen frei wählen könnten, in welchem Staat sie ihre Verluste geltend machen.⁴² Der Stellenwert des neuen Rechtfertigungsgrunds war zu diesem Zeitpunkt noch unklar, weil der EuGH auf zwei weitere Gründe rekurrierte. Zum einen akzeptierte er die Notwendigkeit, eine doppelte Verlustberücksichtigung zu verhindern, zu der es im Falle einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung kommen könne.⁴³ Zum anderen

³⁶ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2).

³⁷ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4).

³⁸ EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 (Fn. 17).

³⁹ Hierzu ausführlich Hey, GmbHR 2006, 113 (114).

⁴⁰ *Englisch* (Fn. 3), 9, sieht hierin einen „klaren Bruch mit der früheren Rechtsprechung“. Angesichts des neuen Rechtfertigungsgrunds bezeichnet Lang die Absage an Steuermindereinnahmen als Rechtfertigungsgrund als bloßes „Lippenbekenntnis“ des EuGH, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, 2007, 72.

⁴¹ St. Rspr., vgl. nur EuGH v. 6.6.2000 – C-35/98 (Verkooijen), Slg. 2000, I-4071, Tz. 59; v. 21.11.2002 – C-436/00 (X und Y), Slg. 2002, I-10829, Tz. 50; v. 12.12.2002 – C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), Slg. 2002, I-1179, Tz. 36; v. 7.9.2004 – C-319/02 (Manninen), Slg. 2004, I-7477, Tz. 49.

⁴² EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 46.

⁴³ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 47 f.

gestand er den Mitgliedstaaten zu, der Steuerfluchtgefahr entgegenzuwirken, die darin bestehe, dass Konzerne ihre Verluste in jene Mitgliedstaaten mit den höchsten Steuersätzen übertragen könnten.⁴⁴ Auf Basis des Urteils Marks & Spencer konnte daher der Eindruck entstehen, die drei Rechtfertigungsgründe müssten kumulativ vorliegen.⁴⁵

Inhaltlich sind in der Rechtfertigungsprüfung zwei Ansatzpunkte zu erkennen. Auf der einen Seite steht das Aufteilungsargument, das sich auf die Abgrenzung der Besteuerungshoheiten der Mitgliedstaaten bezieht. Auf der anderen Seite steht mit der Begegnung der Steuerflucht ein Grund, welcher ein missbräuchliches Verhalten des Steuerpflichtigen betrifft.⁴⁶ Der dritte Grund – die Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung – lässt sich prinzipiell beiden Argumentationsansätzen zuordnen.⁴⁷ Eine Festlegung ist an dieser Stelle entbehrlich. Denn die Frage, ob der EuGH seine Entscheidung stärker auf das Aufteilungsargument oder auf die Missbrauchsvermeidung stützte, lässt sich auch ohne eine konkrete Zuordnung beurteilen. Dazu wird nachfolgend die Rechtfertigungsprüfung in Lidl Belgium sowie in X Holding analysiert.

In Lidl Belgium sah der EuGH die Versagung des Abzugs ausländischer Betriebsstättenverluste durch zwei der drei Gründe als gerechtfertigt an und stellte klar, das Vorliegen aller drei Gründe könne angesichts der Vielfalt an Situationen nicht verlangt werden.⁴⁸ Die zu wahrende *Aufteilung der Besteuerungsbefugnis* ergab sich in dem konkreten Fall aus den Bestimmungen des deutsch-luxemburgischen Doppelbesteuerungsabkommens, wonach Deutschland sowohl Gewinne als auch Verluste in Luxemburg belegener Betriebsstätten freistellt (Symmetrieprinzip).⁴⁹ Könnten Verluste beim Stammhaus berücksichtigt werden – so der EuGH –, würde der Gesellschaft ein Wahlrecht eingeräumt, in welchem Staat sie die Verluste geltend macht.⁵⁰ Zudem bestehe die Gefahr einer *doppelten Verlustberücksichtigung*, die auch hier beschränkende Maßnahmen rechtfertigen könne.⁵¹ Bereits in den Schlussanträgen hatte die Generalanwältin darauf hingewiesen, dass im Betriebsstättenfall im Gegensatz zum Konzernfall eine *Steuerfluchtgefahr* nicht bestehe.⁵² Bei Betriebsstätten ergebe sich kein Spielraum für systema-

⁴⁴ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 49.

⁴⁵ Vgl. auch GA *Sharpston*, Schlussanträge v. 14.2.2008 – C-414/06 (Lidl Belgium), Tz. 18.

⁴⁶ Kritisch zur mangelnden Einordnung in die Missbrauchsdogmatik *Hey*, GmbHR 2006, 113 (115, 120).

⁴⁷ Dies hängt davon ab, ob man eher auf den systemwidrigen Vorteil des double dip abstellt oder auf das Verhalten des Steuerpflichtigen, das auf die Erlangung dieses Vorteils gerichtet ist. *Englisch* (Fn. 3), 21 ff., fasst alle drei Rechtfertigungsgründe unter dem Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zusammen, was ebenfalls vertretbar erscheint. Ähnlich *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (914), die die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als „Kernelement“ bezeichnen, dessen Erfüllung zugleich eine doppelte Verlustberücksichtigung sowie eine Steuerflucht verhindere.

⁴⁸ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 40. Auch in der Entscheidung *Oy AA* (EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05, Slg. 2007, I-6373, Tz. 51 ff.) hatten bereits zwei der Gründe für eine Rechtfertigung ausgereicht.

⁴⁹ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 33.

⁵⁰ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 34.

⁵¹ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 36.

⁵² GA *Sharpston* (Fn. 45), Tz. 15.

tische Verlustübertragungen in die Mitgliedstaaten mit den höchsten Steuersätzen, da es eines – bei rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften erforderlichen – Übertragungsakts *nicht* bedürfe; vielmehr seien Verluste einer Betriebsstätte unmittelbar Verluste des Stammhauses. Daher wurde zutreffend darauf hingewiesen⁵³, dass der EuGH genau genommen auch im Zusammenhang mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht von einem Wahlrecht hätte sprechen dürfen.⁵⁴

Als Fazit zu *Lidl Belgium* lässt sich festhalten, dass die beschränkende Maßnahme gerechtfertigt werden konnte, obwohl das „Missbrauchsargument“ der Begegnung der Steuerflucht aus *Marks & Spencer* entfiel. Noch weiter ging der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *X Holding*.⁵⁵ Dort genügte dem Gerichtshof zur Rechtfertigung der betreffenden nationalen Maßnahme ein einziger der drei Gründe, und zwar das Aufteilungsargument.⁵⁶ Das Problem sah er darin, dass die Muttergesellschaft nach Belieben entscheiden könne, eine steuerliche Einheit mit ihrer Tochtergesellschaft zu bilden und diese Einheit ggf. von einem Jahr zum anderen aufzulösen.⁵⁷ Dürfte sie ihre gebietsfremde Tochtergesellschaft in die Einheit einbeziehen, würde ihr die Möglichkeit zugestanden, selbst darüber zu entscheiden, wo die Verluste berücksichtigt werden.

Die vorstehende Untersuchung legt die Schlussfolgerung nahe, dass dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis⁵⁸ eine besondere Bedeutung beizumessen ist. Noch deutlicher wird diese Position bei Hinzuziehung weiterer EuGH-Urteile der vergangenen Jahre, in denen dieser Grund ebenfalls anerkannt wurde, so z.B. in den Rechtssachen *N⁵⁹*, *Oy AA⁶⁰* und *SGI⁶¹*. Demgegenüber kommt der Missbrauchsvermeidung in den Entscheidungen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung offenbar ein geringeres Gewicht zu.⁶² Dies wird insbesondere durch das Urteil *X Holding* bestätigt, in dem das Aufteilungsargument zur Rechtfertigung genügte. Insofern kann nach den betrachteten Entscheidungen nicht davon ausgegangen werden, dass der EuGH eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung für grundsätzlich geboten hält und die Einschränkung auf finale Verluste im

⁵³ *Englisch*, IStR 2008, 404 (405); *Thömmes*, IWB 2008, Fach 11A, 1185 (1188); *von Brocke*, DStR 2008, 2201 (2203).

⁵⁴ Da der EuGH trotz dieses Unterschieds zwischen Betriebsstätten- und Konzernfall für beide Konstellationen zum selben Ergebnis gekommen ist – Berücksichtigungspflicht nur bei Finalität der Verluste –, wird auch in dieser Schrift ein Vorschlag erarbeitet, der grundsätzlich für beide Fälle anwendbar ist, vgl. Abschn. IV.

⁵⁵ Sehr kritisch zum Urteil *X Holding* *Englisch*, IStR 2010, 215 ff.; *Weber*, H&I 2010, 66 ff.

⁵⁶ EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 (Fn. 17), Tz. 33. Auch die Generalanwältin hatte sich im Ergebnis nur auf den Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis bezogen, vgl. GA *Kokott*, Schlussanträge v. 19.11.2009 – C-337/08 (*X Holding*), Tz. 30 ff.

⁵⁷ EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 (Fn. 17), Tz. 31 f.

⁵⁸ Ausführlich zu diesem Rechtfertigungsgrund *Englisch* (Fn. 3).

⁵⁹ EuGH v. 7.9.2006 – C-470/04 (N), Slg. 2006, I-7409, Tz. 42 ff.

⁶⁰ EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 (Fn. 48), Tz. 53 ff.

⁶¹ EuGH v. 21.1.2010 – C-311/08 (SGI), IStR 2010, 144, Tz. 60 ff.

⁶² GLA. *Herzig*, StuW 2010, 214 (216); *Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht, Vorträge und Berichte Nr. 171, 2009, 19.

Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung nur vornimmt, um die Gefahr von Missbräuchen einzudämmen. Vielmehr verneint der Gerichtshof die Notwendigkeit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung grundsätzlich, weil andernfalls die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gestört würde. Nur im Ausnahmefall – als ultima ratio – sind Verluste bei Finalität zu berücksichtigen.

Eine unionsrechtskonforme Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts kann demnach die Möglichkeit zur Verrechnung von Verlusten grundsätzlich auf das Inland beschränken. Für den Fall der Verlustfinalität muss es allerdings eine Ausnahmeregelung vorsehen.⁶³

3. Konkretisierung der Verlustfinalität

a) Schlussfolgerungen aus der Rechtssache Marks & Spencer

Nach dem Urteil Marks & Spencer ergibt sich die Notwendigkeit einer Konkretisierung des Merkmals *Verlustfinalität*. Ansatzpunkt kann nur die oben wiedergegebene Passage aus dem Urteil (Tz. 55) sein, die eine allgemeine Definition der Finalität enthält. Danach sind Verluste final, wenn zum einen die Tochtergesellschaft *gegenwärtig* alle Möglichkeiten zur Verlustverrechnung in ihrem Sitzstaat ausgeschöpft hat und zum anderen keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste *künftig* von ihr selbst oder einem Dritten genutzt werden.

Verschiedene Situationen sind denkbar, in welchen die genannten Voraussetzungen erfüllt sein können. Im Folgenden sei die Ausschöpfung aller Verlustrücktragsmöglichkeiten unterstellt. Erstens scheidet eine künftige Verlustverrechnung aus, wenn die Tochtergesellschaft *aufgegeben* wird. Zweitens kann es infolge einer *Übertragung* der Tochtergesellschaft zu einer mangelnden Verlustverrechnung kommen, z.B. bei einer dem § 8c KStG entsprechenden Regelung im Sitzstaat der Tochter. Drittens können Verluste nicht mehr abgezogen werden, wenn sie bei anderen *Umstrukturierungsmaßnahmen* untergehen. Und viertens bleiben Verluste unberücksichtigt, wenn der im Sitzstaat vorgesehene *Verlustvortragszeitraum* abgelaufen ist.

Alle vier Ereignisse begründen nach dem Wortlaut der Tz. 55 des Urteils die Finalität der Verluste. Indessen gilt es zu bedenken, dass der EuGH seine Entscheidungen vor dem Hintergrund eines konkreten Sachverhalts fällt. Abschließend hat der Gerichtshof in der Rechtssache Marks & Spencer daher nur im Hinblick auf den dort verwirklichten Sachverhalt entschieden. Insofern erscheint es sinnvoll, in einem ersten Schritt diesen Sachverhalt näher zu betrachten. Dazu sei nachfolgend Tz. 21 des Urteils wiedergegeben:

„Im März kündigte Marks & Spencer an, dass sie sich aus ihrem kontinentaleuropäischen Geschäft zurückziehen wolle. Am 31. Dezember 2001 hatte sie die französische Tochtergesellschaft an Dritte verkauft, und die übrigen Tochtergesellschaften, darunter auch die deutsche und die belgische, hatten ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt.“⁶⁴

⁶³ Gl.A.: Vgl. die Nachweise in Fn. 6; a.A.: Vgl. die Nachweise in Fn. 7.

⁶⁴ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 21.

Demnach hat sich der EuGH in dieser Rechtssache mit den Ereignissen „Übertragung der ausländischen Tochtergesellschaft“ sowie „Einstellung der gewerblichen Tätigkeit der ausländischen Tochtergesellschaft“ auseinandergesetzt. Zur Veranschaulichung wird den nachfolgenden Überlegungen ein konkretes Beispiel zugrunde gelegt:

Die Mutterkapitalgesellschaft M ist in dem EU-Mitgliedstaat M-Land (Steuersatz: 30 %) ansässig. M gründet im Jahr 01 eine 100 %ige Tochterkapitalgesellschaft T in dem EU-Mitgliedstaat T-Land (Steuersatz: 20 %, Verlustrücktrag: 1 Jahr, Verlustvortrag: 5 Jahre) und stattet sie mit Eigenkapital in Höhe von 10 Mio. € aus. Im Jahr 01 erleidet T einen Verlust in Höhe von 1 Mio. €, im Jahr 02 steht ein Verlust von 3 Mio. € zu Buche. M sieht keine Entwicklungschancen in T-Land und prüft im Jahr 03 zwei verschiedene Möglichkeiten, mit T zu verfahren: (i) Übertragung an einen Dritten, (ii) Aufgabe der Tochtergesellschaft.

(i) Übertragung an einen Dritten

M findet einen Käufer, den Dritten D. D vergütet im Kaufpreis das verbliebene Eigenkapital in Höhe von 6 Mio. € sowie den steuerlichen Wert des Verlustvortrags von 0,8 Mio. € (20 % von 4 Mio. €). In den Jahren nach der Übertragung an D erwirtschaftet T Gewinne und kann die Verluste im Zuge des Verlustvortrags geltend machen. Frage: Sind die Verluste der T in Höhe von 4 Mio. € im Jahr 03 final im Sinne des EuGH, d.h., muss M-Land die Verluste anerkennen?

Zunächst ist festzustellen, dass die Voraussetzungen der Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer im beschriebenen Fall nicht erfüllt sind. Denn dort wird verlangt, dass „keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der Tochtergesellschaft (...) für künftige Zeiträume (...) von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden“. Genau dies ist vorliegend jedoch geschehen: T hat die Verluste in künftigen Zeiträumen steuermindernd geltend machen können. Dementsprechend dürften die Verluste nach Ansicht des Gerichtshofs nicht final sein.

Diese Schlussfolgerung erweist sich als zutreffend, wenn man die in der Rechtssache Marks & Spencer konkret verwirklichten Umstände betrachtet. Aus dem britischen Anschlussurteil wird ersichtlich, dass sich in Bezug auf die französische Tochtergesellschaft exakt die beschriebene Situation ergab:⁶⁵ Der Käufer der Tochtergesellschaft (die Galeries Lafayette) konnte die Verluste in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen zur Senkung seiner Steuerlast in Frankreich nutzen. Weil der EuGH bei der Formulierung seines Urteils diesen Sachverhalt vor Augen hatte, sind seine Ausführungen in Tz. 55 dahin zu verstehen, dass eine spätere Nutzung der Verluste durch den Käufer der Verlustfinalität entgegensteht. Insofern entschied der britische Richter zutreffend, dass eine Berücksichtigung der von der französischen Tochtergesellschaft erlittenen Verluste in Großbritannien nicht angezeigt war.⁶⁶ Als Antwort auf die oben gestellte Frage lässt sich also formulieren: Die Verluste in Höhe von 4 Mio. € sind nicht final, M-Land muss sie daher nicht anerkennen.

⁶⁵ High Court of Justice v. 10.4.2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (Marks & Spencer Plc versus David Halsey [HM Inspector of Taxes]), EWHC 811 (Ch), Tz. 13.

⁶⁶ High Court of Justice v. 10.4.2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (Fn. 65), Tz. 26 ff.

Sofern Verluste nach einer Übertragung noch genutzt werden können, scheidet demnach eine Finalität aus. Aber wie stellt sich die Situation dar, wenn keine Verlustnutzung mehr möglich ist?

Abwandlung des obigen Beispiels:

In T-Land existiert eine Regelung entsprechend § 8c des deutschen Körperschaftsteuergesetzes. Bei der Übertragung der T an D gehen die Verluste mithin unter, so dass T sie nicht mehr geltend machen kann. Dementsprechend vergütet D im Kaufpreis lediglich das verbliebene Eigenkapital von 6 Mio. €.

Im Gegensatz zum oben betrachteten Fall sind nun die Voraussetzungen der Tz. 55 aus Marks & Spencer erfüllt: Es besteht keine Möglichkeit, dass die Verluste in künftigen Zeiträumen berücksichtigt werden. Somit müsste der EuGH in einer solchen Situation die Finalität der Verluste bejahen. Dieses Ergebnis entspräche übrigens auch dem *always-somewhere approach*,⁶⁷ welcher in der Rechtsprechung des EuGH immer wieder offenbar wurde.⁶⁸ Hiernach sind steuermindernde Umstände (in diesem Fall Verluste)⁶⁹ „immer irgendwo“ zu berücksichtigen: Wenn ein Abzug im Quellstaat scheitert, kann sich der Ansässigkeitsstaat seiner Verantwortung schlechterdings nicht entziehen. Der *always-somewhere approach* steht auch mit den Ausführungen in Abschn. 2 in Einklang, wonach der Gerichtshof zwar keine grundsätzliche Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden mit dem innerstaatlichen Sachverhalt verlangt, aber doch die Berücksichtigung eines Verlusts, der andernfalls gar nicht mehr abgezogen werden kann.

(ii) Aufgabe der Tochtergesellschaft

Die Geschäftstätigkeit der T wird zum 1.2. des Jahres 03 eingestellt (im Januar steht ein Geschäftsergebnis von 0 zu Buche), am 1.4. beschließt M als Alleingesellschafterin die Liquidation der T.

Wiederum ist zu klären, ob die Verluste der T in Höhe von 4 Mio. € final sind und von M-Land berücksichtigt werden müssen. Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer setzt für eine Finalität des Verlusts voraus, dass die Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung ausgeschöpft hat. Die Möglichkeit des Verlustrücktrags konnte T mangels Gewinnen nicht nutzen. Da die Tätigkeit im Jahr 03 eingestellt und die T wenig später liquidiert wurde, scheiden auch eine Verrechnung mit künftigen Gewinnen sowie eine Verwertung der Verluste durch Dritte aus. Der EuGH dürfte in dieser Situation folglich von finalen Verlusten ausgehen.

Im Fall Marks & Spencer hatten die belgische sowie die deutsche Tochtergesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit zum 31.12.2001 eingestellt.⁷⁰ Informationen über die Liquidation der beiden Gesellschaften lassen sich weder dem EuGH-Urteil noch dem briti-

⁶⁷ *Wattel*, in Terra/Wattel, *European Tax Law*, 5. Aufl. 2008, 350 f.

⁶⁸ Vgl. z.B. EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06 (Deutsche Shell), Slg. 2008, I-1129, Tz. 44 und die Nachweise bei *Wattel* (Fn. 67), 350.

⁶⁹ Auch Englisch, IStR 2010, 215 (216), erkennt in den Urteilen des EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung eine Anwendung des *always-somewhere approach*.

⁷⁰ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 21.

schen Anschlussurteil entnehmen. Insofern hat der Gerichtshof sich nicht konkret zu der Frage geäußert, zu welchem Zeitpunkt Verluste final sind – ob bereits bei Einstellung der gewerblichen Tätigkeit oder erst bei Liquidation. Um die Ausführungen in Tz. 55 in der Praxis anwenden zu können, ist daher zu klären, zu welchem Zeitpunkt alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung „ausgeschöpft“ sind.

Im Folgenden wird der Begriff „Liquidation“ nicht verwendet, weil er aufgrund seiner Unschärfe Verwirrung hervorrufen kann. Vielmehr wird zwischen der *Auflösung* (Rechtsakt)⁷¹ und der *Abwicklung* (Realakt)⁷² unterschieden. Unter Zugrundelegung dieser Begriffe ergeben sich drei Zeitpunkte,⁷³ die für eine Verlustfinalität maßgeblich sein könnten: (i) Einstellung der Geschäftstätigkeit, (ii) Auflösungsbeschluss durch die Gesellschafterversammlung, (iii) Abschluss der Abwicklung und Löschung im Handelsregister (Vollbeendigung).

Als dogmatisch überzeugendstes Ergebnis erscheint die Verknüpfung von Verlustfinalität und Einstellung der gewerblichen Tätigkeit. In der Einstellung der Tätigkeit liegt der Grund für die Berücksichtigung eines finalen Verlusts. Die genaue Höhe des Verlusts lässt sich indes erst feststellen, wenn das Ergebnis der Abwicklung vorliegt. Der Abwicklungsgewinn⁷⁴ der Auslandstochter sollte daher durch Qualifizierung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mit dem Verlust zum Zeitpunkt der Einstellung der Tätigkeit verrechnet werden. Setzt man den Zeitpunkt der Finalität verhältnismäßig früh an, muss darüber hinaus auch die spätere Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft als rückwirkendes Ereignis dazu führen, dass die ursprüngliche Zurechnung des Auslandsverlusts rückgängig gemacht wird. Dies ist vor allem ein Gebot der Missbrauchsvermeidung.

Eine etwas formalistischere, aber ebenfalls vertretbare Vorgehensweise bestünde in der Anknüpfung an den Auflösungsbeschluss. Nach nationalem Recht wird eine Kapital-

⁷¹ Dazu *Lambrecht*, in Gosch, KStG, 2. Aufl. 2009, § 11 Rz. 26.

⁷² Dazu *Lambrecht* (Fn. 71), § 11 Rz. 29.

⁷³ Vgl. auch *Heurung/Engel/Thiedemann*, FR 2011, 212 (216).

⁷⁴ Inwiefern auch ein negatives Abwicklungsergebnis der inländischen Gesellschaft zuzurechnen ist, hängt davon ab, ob im nationalen Kontext das Abwicklungsergebnis unter die Organschaft fällt, also ob ein Abwicklungsgewinn an den Organträger abzuführen ist bzw. ein Abwicklungsverlust durch den Organträger auszugleichen ist. Dies ist umstritten: Laut H 61 KStH 2008 fällt ein Abwicklungsgewinn nicht unter die vertragliche Gewinnabführungsverpflichtung. Hierzu wird auf das Urteil des BFH v. 18.10.1967 – I 262/63, BStBl. II 1968, 105 verwiesen. Gemäß dem Urteil des BFH v. 17.2.1971 – I R 148/68, BStBl. II 1971, 411 hat die Organgesellschaft ihr Einkommen auch dann selbst zu versteuern, wenn sie ohne förmlichen Auflösungsbeschluss ihre Tätigkeit einstellt und ihr Vermögen veräußert. Gegen eine Einbeziehung des Abwicklungsergebnisses in die Organschaft *Dötsch*, in *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, 69. Aufl. 2010, § 14 Rz. 252; *Frotscher*, in *Frotscher/Maas*, KStG/GewStG/UmwStG, 2009, § 14 KStG Rz. 230. Für eine Einbeziehung hingegen *Bahns/Graw*, DB 2008, 1645 ff.

gesellschaft durch formfreien Beschluss der Gesellschafterversammlung aufgelöst, § 60 GmbHG, § 262 AktG.⁷⁵

Abzulehnen ist der Standpunkt, Verluste würden erst bei Vollbeendigung final.⁷⁶ Nach nationalem Recht bedeutet nicht einmal die *Löschung im Handelsregister* notwendig das Ende der Körperschaftsteuerpflicht.⁷⁷

Bis hierher zusammengefasst sind die Voraussetzungen der Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer dann erfüllt, wenn die ausländische Tochtergesellschaft ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hat. Mithin werden angefallene Verluste in diesem Zeitpunkt final. Unterstützt wird diese Ansicht durch den vom EuGH entwickelten Effektivitätsgrundsatz.⁷⁸ Hiernach darf die Ausübung der Grundfreiheiten durch Formvorschriften nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden. Im hiesigen Zusammenhang verlangt der Effektivitätsgrundsatz, die Anforderungen an die Finalität nicht zu hoch zu schrauben.⁷⁹

Damit lässt sich nach Betrachtung des Sachverhalts in der Rechtssache Marks & Spencer als Zwischenergebnis festhalten, dass erstens bei einer Übertragung der ausländischen Tochtergesellschaft deren Verluste nicht final sind, wenn sie im Anschluss an die Übertragung noch genutzt werden können. Scheidet eine spätere Nutzung allerdings aus, so dürfte von einer Finalität auszugehen sein. Zweitens bedingt die Einstellung der Geschäftstätigkeit der Tochtergesellschaft die Finalität der angefallenen Verluste.

Der EuGH hat die Ergebnisse aus Marks & Spencer grundsätzlich auch auf den Betriebsstättenfall übertragen, indem er in Lidl Belgium ausführte, das deutsche Stammhaus habe nicht nachgewiesen, dass die in Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer aufgestellten Voraussetzungen erfüllt seien.⁸⁰ Indessen sind einige zusätzliche Überlegungen erforderlich, weil sich eine Tochtergesellschaft und eine Betriebsstätte in einer unterschiedlichen rechtlichen Situation befinden.

Die Übertragung einer Betriebsstätte besteht in einer Übertragung des Betriebsstättenvermögens, also der einzelnen Wirtschaftsgüter. Hierbei kann es nicht zu einer Nutzung von Verlustvorträgen durch Dritte kommen. Denn die im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Betriebsstätte angefallenen Verluste werden persönlich dem Stammhaus zugerechnet. Sofern das Betriebsstättenvermögen auf einen Dritten übertragen wird, verbleiben die Verlustvorträge somit beim Stammhaus. Folglich ist nicht danach zu unterscheiden, ob *Dritte* die Verlustvorträge nach Übertragung noch nutzen können oder nicht, sondern vielmehr danach, ob das *Stammhaus* selbst die Vorträge im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat noch verwerten kann oder nicht. Eine

⁷⁵ Die Anmeldung der Auflösung zum Handelsregister ist nur deklaratorisch und nicht konstitutiv. Siehe *Lambrecht* (Fn. 71), § 11 Rz. 26.

⁷⁶ Gl.A. Witt, Ubg 2010, 737 (743).

⁷⁷ *Lambrecht* (Fn. 71), § 1 Rz. 38.

⁷⁸ Vgl. z.B. EuGH v. 15.9.1998 – C-231/96 (Edis), Slg. 1998, I-4951, Tz. 19 und 34; v. 8.3.2001 – C-397/98 und C-410/98 (Hoechst-Metallgesellschaft), Slg. 2001, I-1727, Tz. 85; v. 13.3.2007 – C-432/05 (Unibet), Slg. 2007, I-2271, Tz. 43.

⁷⁹ Gl.A. High Court of Justice v. 10.4.2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (Fn. 65), Tz. 41.

⁸⁰ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4), Tz. 51.

Verwertung durch das Stammhaus scheidet aus, wenn es mit der Übertragung des Betriebsstättenvermögens seine Tätigkeit in dem Betriebsstättenstaat endgültig aufgibt. Erzielt es allerdings weiterhin Einkünfte in dem betreffenden Staat, z.B. in weiteren Betriebsstätten,⁸¹ könnte eine Verlustnutzung noch möglich sein. Entsprechend den in Marks & Spencer formulierten Voraussetzungen sind Betriebsstättenverluste daher bei Übertragung des Betriebsstättenvermögens nur dann final, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit(en) im Quellenstaat endgültig aufgibt und damit die Verluste nicht mehr im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht absetzen kann.

Ähnliche Überlegungen gelten für die *Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit* in der Betriebsstätte.⁸² Auch hier ist eine Finalität der Verluste nur anzunehmen, wenn das wirtschaftliche Engagement in dem Betriebsstättenstaat endgültig aufgegeben wird.⁸³

b) Schlussfolgerungen aus der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt

Bisher nicht geklärt ist, ob der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses Verluste auch berücksichtigen muss, wenn sie wegen eines abgelaufenen Verlustvortragszeitraums bzw. wegen Umstrukturierung nicht mehr im Quellenstaat abgezogen werden können. Auf Basis des Urteils Marks & Spencer wäre diese Pflicht zu bejahen. Weitergehende Erkenntnisse könnte die Entscheidung in Sachen Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt⁸⁴ (im Folgenden: Rechtssache Wannsee) liefern.

In der Rechtssache Wannsee hatte der Gerichtshof über die Europarechtskonformität der deutschen Nachversteuerungsregelung gemäß § 2 Abs. 1 AIG bzw. § 2a Abs. 3 EStG a.F. zu befinden. Die in Deutschland ansässige Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH hatte in ihrer österreichischen Betriebsstätte von 1982 bis 1990 Verluste von insgesamt 2,5 Mio. DM erwirtschaftet, die nach damaligem Recht mit inländischen Gewinnen verrechnet werden konnten. Anschließend wurden in der Betriebsstätte von 1991 bis 1994 Gewinne von insgesamt ca. 1,2 Mio. DM erwirtschaftet, wovon ein Teil offenbar aus der Veräußerung der Betriebsstätte im Jahr 1994 stammte.⁸⁵ Die Gewinne von 1,2 Mio. DM wurden der inländischen Bemessungsgrundlage gemäß § 2a Abs. 3 EStG a.F. hinzugerechnet. Weil das österreichische Recht⁸⁶ beschränkt Steuerpflichtigen einen Verlustvortrag nur dann gewährte, wenn die Verluste das übrige Welteinkommen überstiegen – was aufgrund der Gewinne der deutschen GmbH nicht

⁸¹ Hier sind viele weitere Möglichkeiten denkbar, z.B. könnte das Stammhaus auch quellensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalanlagen in dem Betriebsstättenstaat beziehen, mit denen die Verluste verrechnet werden können.

⁸² *Kessler/Eicke*, IStR 2008, 581 (584).

⁸³ Gl.A. *Heurung/Engel*, GmbH 2010, 1065 (1069); *Mayr*, BB 2008, 1816 (1816 f.).

⁸⁴ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16).

⁸⁵ Dies geht aus der Sachverhaltsbeschreibung im Urteil des EuGH nicht eindeutig hervor, wird jedoch in der Literatur so aufgefasst. Vgl. *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981 (1984); *Knipping*, IStR 2009, 275 (276); *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (766).

⁸⁶ § 102 Abs. 2 Nr. 2 öEStG 1988.

der Fall war –, kam es in einigen Jahren zu einer doppelten Besteuerung der erzielten Gewinne.⁸⁷

Der EuGH erkannte in der Nachversteuerungsregel eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.⁸⁸ Zwar würden Verluste einer ausländischen Betriebsstätte beim inländischen Stammhaus berücksichtigt, so dass zunächst eine Gleichbehandlung mit dem reinen Inlands Sachverhalt vorliege.⁸⁹ Der gewährte Steuervorteil würde durch die Nachversteuerung jedoch wieder entzogen, was zu einer ungünstigeren Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts führe.⁹⁰ Die Beschränkung konnte indes durch das Erfordernis, die Kohärenz des deutschen Steuersystems zu wahren, gerechtfertigt werden.⁹¹ Denn nach Ansicht des Gerichtshofs stellte die Hinzurechnung das logische Pendant zum vorher gewährten Abzug dar.⁹² Die Regelung war auch verhältnismäßig, weil die Verluste nur bis zur Höhe der erwirtschafteten Gewinne wieder hinzugerechnet wurden.⁹³

Fraglich ist, welche Schlussfolgerungen sich aus der Rechtssache Wannsee hinsichtlich der Pflicht zur Anerkennung finaler Auslandsverluste ziehen lassen. Dazu sei zunächst verdeutlicht, inwieweit es zu finalen Verlusten gekommen sein könnte. Die österreichische Betriebsstätte der Klägerin hat in den Jahren 1982 bis 1990 Verluste von insgesamt 2,5 Mio. DM erlitten, für die in Österreich *kein* Verlustvortrag vorgesehen war. Nach dem Wortlaut der Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer sind diese Verluste final und damit vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigen.⁹⁴ Im Ergebnis wurden in Deutschland indes lediglich Verluste in Höhe von 1,3 Mio. DM berücksichtigt: Zwar ließ das deutsche Recht zunächst eine Verrechnung der gesamten Verluste mit inländischen Gewinnen zu, später erfolgte jedoch eine Hinzurechnung von Gewinnen in Höhe von 1,2 Mio. DM.

Die Tatsache, dass der EuGH die deutsche Nachversteuerungsregelung dennoch für europarechtskonform gehalten hat, deuten viele Autoren als Konkretisierung der in Marks & Spencer aufgestellten Grundsätze: Falls ein Verlust aufgrund einer zeitlichen Begrenzung des Verlustvortrags im Quellenstaat nicht mehr berücksichtigt werden

⁸⁷ Im Streitjahr 1994 selbst fielen in Österreich jedoch keine Steuern an, vgl. EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 18. *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (766), meint daher zutreffend, es hätte an sich keines Vorabentscheidungsverfahrens bedurft, weil keine Grundlage für eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit bestand.

⁸⁸ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 39.

⁸⁹ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 33 ff.

⁹⁰ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 36 ff. Tatsächlich lag hier jedoch keine Ungleichbehandlung vor, denn im Inlandsfall hätten spätere Gewinne ebenfalls beim Stammhaus der Besteuerung unterlegen. *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981 (1984 f.); *Ditz/Plansky*, DB 2009, 1669 (1671); *Haslehner*, SWI 2008, 561 (565); *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (766 f.).

⁹¹ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 43.

⁹² EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 42.

⁹³ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 45.

⁹⁴ Die Veräußerung der Betriebsstätte im Jahr 1994 spielt für die Frage nach der Finalität der Verluste keine Rolle mehr. Die mangelnde Verlustberücksichtigung in Österreich ist allein auf das nicht vorhandene Verlustvortragsrecht zurückzuführen.

kann, bestehe für den Ansässigkeitsstaat *keine* Pflicht, diesen Verlust anzuerkennen.⁹⁵ Unterstützung findet diese Ansicht in verschiedenen Passagen des Urteils. So weist der Gerichtshof ausdrücklich darauf hin, „dass ein Staat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, die eventuell ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen (...)“.⁹⁶ Soweit das Zusammenwirken zweier Besteuerungsregime zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führe, sei diese ausschließlich dem Betriebsstättenstaat zuzurechnen.⁹⁷

Diese Interpretation des Urteils Wannsee erscheint in sich schlüssig. Allerdings vermag auch die Gegenansicht zu überzeugen, wonach der Wannsee-Entscheidung aufgrund der Besonderheiten des zugrundeliegenden Falls keine zu hohe Bedeutung beigemessen werden sollte.⁹⁸ Denn es stand die Nachversteuerungsregel auf dem Prüfstand, nicht hingegen die Berücksichtigung der Auslandsverluste selbst.⁹⁹ Außerdem könnte die Entscheidung des EuGH maßgeblich dadurch bestimmt sein, dass der *Betriebsstättenstaat* Österreich das Verlustvortragsrecht in diskriminierender Weise einschränkte.¹⁰⁰

Als gesichert kann die Schlussfolgerung, es bestehe keine Pflicht zur Berücksichtigung eines Verlusts, der wegen eines abgelaufenen Verlustvortragszeitraums im Quellenstaat untergeht, somit nicht gelten. Indessen hat das Urteil Wannsee sogar noch weitergehende Schlussfolgerungen gezeitigt.

Im Schrifttum hat sich seit dem Urteil der Ansatz entwickelt, finalitätsbegründende Ereignisse zu kategorisieren, indem zwischen Verlustfinalität aus *tatsächlichen* und Verlustfinalität aus *rechtlichen* Gründen differenziert wird.¹⁰¹ Berücksichtigen müsse der Ansässigkeitsstaat nur solche Verluste, die in tatsächlicher Hinsicht final geworden seien, z.B. durch Aufgabe der Tochtergesellschaft bzw. Betriebsstätte. Für Verluste, die aus rechtlichen Gründen verfallen, könne der Ansässigkeitsstaat hingegen nicht in die Pflicht genommen werden, weil er sonst die ungünstigen Auswirkungen der Regelung eines anderen Staates berücksichtigen müsste. Rechtliche Finalität liegt danach nicht nur beim besagten Auslaufen des Verlustvortragszeitraums vor, sondern auch bei einem umstrukturierungsbedingten Verlustuntergang. Damit angesprochen ist eine Si-

⁹⁵ Vgl. z.B. *Altwater*, DB 2009, 1201 (1205); *Endres* (Fn. 5), 189 (192); *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (767 f.); *van Lishaut*, FR 2009, 1030 (1036).

⁹⁶ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 49.

⁹⁷ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 51.

⁹⁸ *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981 (1982); *Witt*, Ubg 2010, 737 (743).

⁹⁹ *Blumenberg* (Fn. 6), 211 (220); *Ditz/Plansky*, DB 2009, 1669 (1671 f.); *Thömmes*, IWB 2008, Fach 11A, 1205 (1212).

¹⁰⁰ *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981 (1985); *Knipping*, IStR 2009, 275 (276 f.); *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (769). Die Einschränkungen galten nur für beschränkt Steuerpflichtige, vgl. EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16), Tz. 12.

¹⁰¹ Vgl. A.A., IStR 2008, 772 (773); *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1065 (1069 und 1071); *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (768). Kritisch zu diesem Ansatz *Knipping*, IStR 2009, 275 (276 f.); *Richter*, BB 2010, 2734 (2736). Vgl. zur anders gelagerten Unterscheidung zwischen „rechtlicher“ und „tatsächlicher“ Möglichkeit der Verlustnutzung, welche die Finanzverwaltung vornimmt: BMF, Schreiben v. 13.7.2009 – IV B 5-S 2118-a/07/10004, BStBl. I 2009, 771 sowie BayLfSt, Verfügung v. 19.2.2010 – S 1366.1.1-3/10 St32, IStR 2010, 411.

tuation, in der der Quellenstaat Vorschriften vorsieht, welche die Verlustnutzung nach einer Umstrukturierungsmaßnahme ausschließen bzw. einschränken.

Abwandlung des Beispiels:

Die Muttergesellschaft M entscheidet im Jahr 03, 50 % des Vermögens der T auf eine konzernfremde ausländische Kapitalgesellschaft abzuspalten. Aufgrund einer dem § 15 Abs. 3 UmwStG entsprechenden Regelung in T-Land gehen durch die Maßnahme 50 % des bestehenden Verlustvortrags, d.h. 2 Mio. €, unter. Frage: Sind die untergegangenen Verluste in Höhe von 2 Mio. € final und von M-Land zu berücksichtigen?

Im Sinne der Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer liegt auch hier Verlustfinalität vor: Eine künftige Nutzung der Verluste von 2 Mio. € im Staat der Tochtergesellschaft scheidet aus. Nach dem beschriebenen Ansatz müsste M-Land die Verluste indessen nicht anerkennen, weil die Nichtberücksichtigung in dieser Situation auf eine steuerliche Regelung im Quellenstaat zurückzuführen und damit rechtlich begründet ist.¹⁰² Entsprechendes würde für den Verlustuntergang infolge anderer Umstrukturierungsmaßnahmen, wie beispielsweise Einbringungen oder Verschmelzungen gelten. Nicht zuletzt wären in diesem Zusammenhang auch dem § 8c KStG entsprechende Regelungen zu nennen, welche Verlustnutzungsbeschränkungen bei konzerninternen Übertragungen bzw. bei Übertragungen an Dritte vorsehen.

Allerdings begegnet auch diese Schlussfolgerung aus Wannsee aus den oben beschriebenen Gründen erheblichen Bedenken.¹⁰³

c) Zusammenfassende Bewertung

Für den Konzernfall besteht in Bezug auf zwei Ereignisse Klarheit hinsichtlich der Verlustfinalität und der Pflicht zur Anerkennung durch den Staat der Muttergesellschaft. Erstens sind angefallene Verluste bei *Aufgabe* der ausländischen Tochtergesellschaft nach Auffassung des EuGH final. Auslegungsbedarf bestand in diesem Zusammenhang lediglich hinsichtlich des genauen Zeitpunkts der Finalität und der genauen Höhe des Verlustes. Zweitens sind Verluste dann *nicht final*, wenn sie nach *Übertragung* der Tochter noch genutzt werden können. Der Auffassung des Gerichtshofs ist bezüglich dieser beiden Ergebnisse ausdrücklich zuzustimmen.

Für den ersten Fall – die Aufgabe – vergegenwärtige man sich, dass es sich bei den dort entstandenen Verlusten häufig um Beteiligungsverluste handelt, die von vornherein nicht im Quellenstaat berücksichtigt werden können.¹⁰⁴ Zur Verdeutlichung dient folgendes Beispiel:

¹⁰² So z.B. *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1065 (1071). *Blumenberg* (Fn. 6), 211 (220) sieht einen Unterschied zum Auslaufen des Verlustvortragszeitraums darin, dass die Umstrukturierung auf einer Entscheidung des Steuerpflichtigen beruhe und der Verlustuntergang somit nicht nur auf die Rechtsordnung des Quellenstaates zurückzuführen sei.

¹⁰³ *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981 (1986); *Knipping*, IStR 2009, 275 (276 f.); *Ditz/Plansky*, DB 2009, 1669 (1672).

¹⁰⁴ Vgl. zum Ganzen *Homburg*, IStR 2010, 246 (252).

M stattet T mit 10 Mio. € Eigenkapital aus. T erleidet in den darauffolgenden Jahren stets Verluste; nach fünf Jahren ist das Eigenkapital vollkommen aufgezehrt, und T wird vollbeendet.

In T-Land sind keinerlei Gewinne erzielt worden, mit denen die Verluste verrechnet werden könnten. Insofern kann T-Land die mangelnde Berücksichtigung schwerlich zum Vorwurf gemacht werden. Außerdem ist eine Berücksichtigung der Verluste in M-Land sogar sachlich richtig und damit angezeigt. Denn die Verluste bis zur Höhe von 10 Mio. € stellen in Wahrheit Verluste der M dar:¹⁰⁵ Sie hat 10 Mio. € aus ihrem in M-Land versteuerten Einkommen in die T eingelegt, und dieses Eigenkapital ist nun verloren.¹⁰⁶ Der Abzug in M-Land ist daher im Sinne des überperiodischen Nettoprinzip *geboten*; darüber hinaus wird erst mit der Verlustberücksichtigung durch M-Land eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis verwirklicht.

Im zweiten Fall – der Übertragung – überzeugt das Ergebnis vor dem Hintergrund der Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung. Würde der Muttergesellschaft der Verlustabzug auch dann gewährt, wenn die Verluste nach der Übertragung noch genutzt werden können, käme es in der Gesamtschau zu einer doppelten Verlustberücksichtigung. Aus rein europarechtlicher Perspektive könnte man der Auffassung sein, zu vermeiden sei lediglich die Situation, in der die Muttergesellschaft *selbst* den Verlust doppelt nutzt.¹⁰⁷ Ökonomisch gesehen ist jedoch eine zweifache Berücksichtigung desselben Verlusts auch durch *zwei verschiedene* Steuerpflichtige genauso abzulehnen wie eine doppelte Besteuerung ein und desselben Gewinns. Zwar kann der Fall eintreten, dass die Muttergesellschaft aus dem Verlustpotential keinen Nutzen zieht, nämlich dann, wenn der Käufer den steuerlichen Wert der Verluste nicht im Kaufpreis vergütet. Aus verschiedenen Gründen kann die Entscheidung über die Verlustnutzung der Muttergesellschaft jedoch schlechterdings nicht am Kaufpreis festgemacht werden. Erstens ist es Sache der Muttergesellschaft, sich das Verlustpotential vergüten zu lassen. Hierbei gilt es zu bedenken, dass Verlustvorträge ohnehin nur einen unter vielen Aspekten darstellen, welche den Kaufpreis bestimmen. Letzteres führt gleichzeitig dazu, dass man zweitens schwerlich nachprüfen kann, ob der Kaufpreis eine Vergütung des Verlusts umfasst.

Kann der Verlust nach Übertragung hingegen nicht genutzt werden (z.B. wegen einer dem § 8c KStG entsprechenden Regelung), besteht die Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung nicht. Hier ist von einer Finalität und somit von einer Berücksichti-

¹⁰⁵ Sofern M und T im Inlandsfall nicht organschaftlich miteinander verbunden sind, scheidet auch hier ein Abzug des Verlusts bei M aus, § 8b Abs. 3 KStG. Aus diesem Grund wird in der Praxis mit neu gegründeten 100 %-Tochtergesellschaften regelmäßig eine Organschaft gebildet.

¹⁰⁶ Fälle eines Totalverlusts sind in der Praxis nicht selten, weil das Eintreten in neue Märkte, zumal im Ausland, mit erhöhten Risiken verbunden ist. Um eine Berücksichtigungspflicht für M-Land zu begründen, muss es übrigens gar nicht zum Totalverlust kommen. Abwandlung: T erzielt im ersten Jahr einen Gewinn von 5 Mio. €, im zweiten Jahr einen Verlust von 8 Mio. € und wird vollbeendet. Das sachlich richtige Ergebnis besteht darin, dass (i) T-Land einen Verlustrücktrag zulässt, also 5 Mio. € berücksichtigt und (ii) M-Land 3 Mio. € zum Abzug zulässt.

¹⁰⁷ Hey, GmbHR 2006, 113 (117).

gungspflicht seitens des Ansässigkeitsstaats auszugehen. Dem steht – wie unten gezeigt wird – auch nicht entgegen, dass der Verlust aus rechtlichen Gründen untergeht.

Im Betriebsstättenfall ist eine Verlustnutzung durch Dritte unmöglich. Daher wird die *Finalität* hier sowohl bei *Übertragung der Wirtschaftsgüter* als auch bei *Einstellung der Tätigkeit* in der Betriebsstätte daran geknüpft, dass der Steuerpflichtige seine Tätigkeit(en) in dem betreffenden Staat endgültig aufgibt und auf diese Weise ein Abzug der Verluste im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht ausscheidet. Dieses Ergebnis bedarf keiner gesonderten Bewertung.¹⁰⁸

Neben der Aufgabe und der Übertragung wurde im vorigen Abschnitt auch der Verlustuntergang durch Auslaufen des Verlustvortragszeitraums und durch Umstrukturierungen hinsichtlich der Verlustfinalität untersucht. Bezüglich dieser Ereignisse sind durch das Wannsee-Urteil Zweifel aufgekommen, ob sie eine Pflicht zur Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses begründen. Im Fokus steht hierbei, ob zwischen *rechtlicher* und *tatsächlicher* Finalität unterschieden werden muss.

In den Rechtssachen Marks & Spencer und Lidl Belgium war eine derartige Unterscheidung nicht angelegt. Beide Entscheidungen gehen ohne weitere Einschränkungen davon aus, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung dann unverhältnismäßig ist, wenn die Verluste im Quellenstaat nicht mehr berücksichtigt werden können. In diesem Fall kann die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht mehr gerechtfertigt werden. Aus welchem Grund der Verlustabzug im Quellenstaat ausscheidet, ist nach diesem Urteil für die Einstufung als unverhältnismäßige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit irrelevant: In dem Moment des endgültigen Verlustuntergangs liegt ein Verstoß gegen Unionsrecht¹⁰⁹ seitens des Ansässigkeitsstaats vor.

Noch bedeutsamer ist aber Folgendes: Verluste können niemals aus rein tatsächlichen Gründen untergehen. Ein Realakt wie die Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit kann isoliert nicht zu einem Verlustuntergang im Quellenstaat führen. Vielmehr ergibt sich der Verlustuntergang aus diesem Tatbestand in Kombination mit der jeweils einschlägigen Rechtsnorm des Quellenstaats. Dies entspricht dem allgemeinen Prinzip, dass sich Rechtsfolgen immer durch Subsumtion von Tatbeständen unter Rechtsnormen ergeben und niemals aus Tatbeständen allein. Würde der Quellenstaat Dauerverluste im Wege einer Auszahlung berücksichtigen (negative Einkommensteuer), könnte der Steuerpflichtige sie stets verrechnen. Somit beruht die Möglichkeit der Entstehung finaler Verluste unter anderem darauf, dass die meisten Steuerrechtsordnungen keine Auszahlung vorsehen; auch bei Aufgabe der Tätigkeit ist daher die Finalität eines Verlusts auf die einschlägige Rechtsnorm zurückzuführen.

¹⁰⁸ Die Ansicht der Verwaltung, wonach in Betriebsstätten erlittene Verluste niemals final werden, weil der Steuerpflichtige jederzeit die Möglichkeit habe, eine neue Betriebsstätte in dem betreffenden Staat zu eröffnen (BayLfSt, Verfügung v. 19.2.2010 [Fn. 101], unter B. I.), vermag nicht zu überzeugen. Denn unter dieser Annahme gäbe es von vornherein keinen Anwendungsbereich für das EuGH-Urteil in Sachen Lidl Belgium.

¹⁰⁹ Hierzu ausführlich *Rehm/Nagler*, IStR 2008, 129 (136).

Vor allem das vorstehende Argument spricht gegen die Unterscheidung zwischen *rechtlicher* und *tatsächlicher* Finalität und für eine Pflicht des Ansässigkeitsstaats, auch solche Verluste anzuerkennen, welche durch Ablauf des Verlustvortragszeitraums,¹¹⁰ durch Umwandlung¹¹¹ oder durch Übertragung bei einer dem § 8c KStG entsprechenden Regelung¹¹² untergehen. Für eine abschließende Klärung dieser Fragen bedarf es jedoch weiterer Entscheidungen des EuGH.¹¹³

Zusammengefasst müssen Auslandsverluste gemäß der vom EuGH vorgenommenen Auslegung des Unionsrechts in bestimmten Fällen im Inland zum Abzug zugelassen werden: Mindestens besteht die Pflicht zur Berücksichtigung bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft bzw. bei Aufgabe einer Betriebsstätte, wenn keine andere Möglichkeit zum Verlustabzug im Quellenstaat besteht. Darüber hinaus sind Verluste nach der hier vertretenen Ansicht auch dann anzuerkennen, wenn sie (i) bei Übertragung einer Tochtergesellschaft oder anderen Umstrukturierungsmaßnahmen untergehen, (ii) nach Übertragung einer Betriebsstätte nicht mehr genutzt werden können oder (iii) wegen Ablauf des Verlustvortragszeitraums nicht mehr abgezogen werden können.

4. Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung

Nachdem herausgearbeitet wurde, unter welchen Umständen von einer Verlustfinalität auszugehen ist, bleibt zu klären, in welchem Veranlagungszeitraum finale Verluste im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses verrechnet werden müssen.

Als Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung kommen einerseits die Verlustentstehungsjahre und andererseits das Jahr, in dem die Verluste final werden (Finalitätsjahr), in Betracht. Den Urteilen des EuGH lässt sich keine konkrete Aussage darüber entnehmen, wann die Verluste zu berücksichtigen sind. Denn er hat lediglich entschieden, wann der Ausschluss der Verlustverrechnung unionsrechtswidrig ist. Ausgangspunkt für die zeitliche Zuordnung des Verlusts bleiben daher die innerstaatlichen Vorschriften.¹¹⁴ Dabei ist jedoch wiederum den unionsrechtlichen Anforderungen – zuvörderst dem Gebot der Gleichbehandlung von Inlands- und Auslandsfall – Rechnung zu tragen. Welche

¹¹⁰ Gl.A. *Knipping*, IStR 2009, 275 (276) m.w.N.; *Witt*, Ubg 2010, 737 (743), der zutreffend darauf hinweist, dass es der Niederlassungsfreiheit entgegenstünde, wenn der Steuerpflichtige sein Engagement im Quellenstaat allein um eines Verlustausgleichs im Ansässigkeitsstaat willen innerhalb des Verlustvortragszeitraums beenden müsste. Vor der Entscheidung Wannsee war ohnehin der weit überwiegende Teil des Schrifttums von einer Pflicht zur Berücksichtigung bei Auslaufen des Verlustvortragszeitraums ausgegangen, vgl. z.B. *Heger*, JurisPR-SteuerR 47/2008, Anm. 1; *Hey*, GmbHR 2006, 113 (115); *Mayr*, BB 2008, 1816 (1817); *Sedemund*, DB 2008, 1120 (1122). Auch in der britischen Anschlussentscheidung zu *Marks & Spencer* finden sich derartige Überlegungen, vgl. High Court of Justice v. 10.4.2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (Fn. 65), Tz. 39.

¹¹¹ Gl.A. *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981 ff., die als Beispiel einen Formwechsel betrachten. Ebenso wohl auch *Blumenberg* (Fn. 6), 211 (220).

¹¹² Gl.A. *van Lishaut*, FR 2009, 1030 (1036).

¹¹³ Gl.A. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, 333.

¹¹⁴ *Hey*, StuW 2010, 301 (313).

Folgen ergäben sich, wenn der Gesetzgeber den Verlustabzug im Entstehungsjahr bzw. im Finalitätsjahr gewährte? Und inwiefern harmonierten diese Folgen mit dem Unionsrecht?

Bei einem rückwirkenden Abzug im Entstehungsjahr besteht eine weitgehende Gleichbehandlung zwischen grenzüberschreitendem und inländischem Sachverhalt. Denn in dem Moment, in dem der *Tatbestand* der Verlustfinalität eintritt, ergibt sich die *Rechtsfolge* wie im Inlandsfall:¹¹⁵ Dem grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen wird ein phasengleicher Abzug des Verlusts gewährt. Zwar erleidet er Liquiditäts- und Zinsnachteile, weil seine Verluste erst bei Eintreten der Finalität rückwirkend abgezogen werden. Diese Nachteile hatte der EuGH jedoch in den Urteilen *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium* ausdrücklich akzeptiert,¹¹⁶ indem er vom Ansässigkeitsstaat nicht die Anwendung der Nachversteuerungsmethode verlangte.¹¹⁷

Für die Zuordnung zum Entstehungsjahr spricht auch die Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung (*double dip*).¹¹⁸ Denn im Betriebsstättenfall wirken sich die Verluste über den negativen Progressionsvorbehalt bereits im Entstehungsjahr steuermindernd aus. Bei einer späteren Berücksichtigung im Finalitätsjahr würden dieselben Verluste somit ein zweites Mal herangezogen.

Aus den genannten Gründen ergibt sich die Pflicht des Ansässigkeitsstaats zur Verlustverrechnung im Entstehungsjahr.¹¹⁹ Die entgegenstehende Ansicht, der Abzug im Finalitätsjahr „dürfte (...) dem vom EuGH hervorgehobenen Auffangcharakter eher entsprechen“,¹²⁰ verkennt, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung bei finalen Verlusten nicht mehr gerechtfertigt¹²¹ werden kann.

In einer Zuordnung zum Finalitätsjahr wird zuweilen eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens gesehen.¹²² Jedoch wird nicht ersichtlich, worin diese Vereinfachung genau bestehen soll. Die in den einzelnen Jahren entstandenen Verluste müssen ohnehin ermittelt werden; ob sie anschließend dem jeweiligen Entstehungsjahr oder aber in einer Summe dem Finalitätsjahr zugerechnet werden, macht keinen entscheidenden Unterschied.

¹¹⁵ *Graw*, DB 2010, 2469 (2473); *Homburg*, IStR 2009, 350 (352); *von Brocke/Auer*, DStR 2011, 57 (58).

¹¹⁶ Dies wurde angesichts früherer Entscheidungen, in denen der EuGH derartige Nachteile beanstandet hatte (EuGH v. 8.3.2001 – C-397/98 und C-410/98 (Fn. 78), Tz. 54 ff.; v. 21.11.2002 – C-436/00 (Fn. 41), Tz. 36 ff.; v. 12.12.2006 – C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), Slg. 2006, I-11753, Tz. 96 f. und 153 f.; v. 29.3.2007 – C-347/04 (Fn. 1), Tz. 29), kritisch aufgenommen, vgl. z.B. *Hey*, GmbHR 2006, 113 (116); *Kessler/Eicke*, IStR 2008, 581 (583).

¹¹⁷ Weniger belastende Maßnahmen (wie die Nachversteuerungsmethode) stellte der EuGH unter Harmonisierungsvorbehalt, EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 58.

¹¹⁸ *de Weerth*, IStR 2008, 405 (405); *Hohenwarter* (Fn. 113), 533; *Mayr*, BB 2008, 1816 (1819);

¹¹⁹ Im Ergebnis ebenso *Cordewener*, IWB 2009, Fach 11, Gruppe 2, 983 (990); *Heurung/Engel/Thiedemann*, FR 2011, 212 (217); *Hey*, StuW 2010, 301 (313).

¹²⁰ *Van Lishaut*, FR 2009, 1030 (1036).

¹²¹ Zutreffend *Homburg*, IStR 2009, 350 (352).

¹²² Vgl. insbesondere die in Abschn. III. 2. besprochenen Urteile.

III. Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Deutschland

Auf Grundlage der bisherigen Erkenntnisse werden im Folgenden die Auswirkungen der Rechtsprechung des EuGH auf das nationale Steuerrecht betrachtet. Zuerst ist zu analysieren, wie der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte den Finalitätsbegriff des Gerichtshofs umgesetzt haben (Abschn. 1). Interessanterweise hat sich der BFH auch im rein nationalen Kontext des Aussetzungsbeschlusses zur Mindestbesteuerung mit der Finalität von Verlusten auseinandergesetzt, was die Frage nach Parallelen aufwirft (Abschn. 2). In Abschn. 3 wird schließlich verdeutlicht, dass der derzeitige Zustand finanzgerichtlicher Konkretisierung der EuGH-Rechtsprechung den unionsrechtlichen Vorgaben nicht entspricht. Vielmehr muss der Gesetzgeber selbst tätig werden und die nationale Rechtslage den unionsrechtlichen Anforderungen anpassen.

1. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte

Über den Anwendungsvorrang¹²³ des Unionsrechts vor entgegenstehendem nationalem Recht wirken sich die Vorgaben des EuGH unmittelbar auf das deutsche Steuerrecht aus. Für den BFH und die Finanzgerichte ergibt sich in diesem Zusammenhang aus Art. 4 Abs. 3 EUV (ex-Art. 10 EGV) die Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung der nationalen Vorschriften.¹²⁴

Für die Thematik der vorliegenden Schrift folgt daraus, dass BFH und Finanzgerichte ihrer Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung den Finalitätsbegriff des EuGH zugrunde legen müssen. Im Folgenden wird daher ermittelt, inwieweit die Rechtsprechung der Gerichte in Einklang mit der Auffassung des EuGH steht bzw. inwieweit entschieden wurde, obwohl gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV eine Vorlage zum EuGH erforderlich gewesen wäre.

a) Finalität von Verlusten

Zuerst stellt sich die Frage, unter welchen Umständen der BFH und die Finanzgerichte in ihren einschlägigen Entscheidungen von einer Verlustfinalität ausgingen. Wie zu erwarten, beziehen sich auch die Gerichte auf die EuGH-Urteile in den Rechtssachen *Marks & Spencer*, *Lidl Belgium* und *Wannsee*.

In seinem Schlussurteil zu *Lidl Belgium* verwies der BFH die Sache zurück an das Finanzgericht, weil in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH bekannt geworden war, dass die betreffenden Verluste der Betriebsstätte in einem späteren Veranlagungszeitraum berücksichtigt worden waren.¹²⁵ Hiermit entsprach er der Rechtsprechung des EuGH, wonach Deutschland den Verlust nur zum Abzug hätte zulassen müssen, wenn dieser im Betriebsstättenstaat nicht mehr hätte abgezogen werden können.

¹²³ Grundlegend EuGH v. 15.7.1964 – 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*), Slg. 1964, 1251 (1270).

¹²⁴ *Kahl*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 4 EUV Rz. 76 und 92; *von Bogdandy/Schill*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, EUV/AEUV, 43. Aufl. 2011, Art. 4 EUV Rz. 94.

¹²⁵ BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630 unter. III. 3.

Unter Verweis auf das genannte BFH-Urteil führte das FG Düsseldorf in seiner Entscheidung vom 8.9.2009 aus, ein Verlustabzug könne nur gewährt werden, wenn der Verlust im Streitjahr final sei.¹²⁶ In dem zugrundeliegenden Fall war die Klägerin organschaftlich mit einer GmbH verbunden, die eine Betriebsstätte in Frankreich unterhielt. Im Streitjahr erzielte die Betriebsstätte einen Verlust, der zum Teil nach Ablauf des vom französischen Steuerrecht vorgesehenen Verlustvortragszeitraums von fünf Jahren endgültig nicht mehr verrechnet werden konnte. Weil jedenfalls im Streitjahr selbst keine Finalität vorlag, äußerte sich das Gericht zu der Frage, wann diese eintritt, nicht.

Das FG Hamburg knüpfte in seinem Urteil vom 18.11.2009 direkt an die in Marks & Spencer und Lidl Belgium genannten Finalitätskriterien an: Es prüfte explizit, ob die Verluste zweier in Frankreich belegenen Betriebsstätten der Klägerin durch Rücktrag, Vortrag oder Übertragung auf Dritte genutzt werden konnten.¹²⁷ Weil dies zu verneinen war, stellte das Gericht fest, die Verluste seien im Zuge der endgültigen Aufgabe der Betriebsstätten final geworden. Dem stehe auch das Wannsee-Urteil des EuGH nicht entgegen.¹²⁸ Denn dieses betreffe nicht die im vorliegenden Sachverhalt verwirklichte Situation eines aus *tatsächlichen* Gründen untergegangenen Verlusts. Letzterer sei weiterhin nach dem Urteil Lidl Belgium beim inländischen Stammhaus abziehbar. Mit seinen Überlegungen dürfte das FG Hamburg das Merkmal *Verlustfinalität* im Sinne des EuGH ausgelegt haben.

Bedeutung sollte die Entscheidung in der Rechtssache Wannsee wenig später im BFH-Urteil vom 3.2.2010¹²⁹ erlangen. Hierin hatte der BFH über die Unionsrechtskonformität der Nachversteuerungsmethode bezogen auf in Luxemburg erlittene Betriebsstättenverluste zu entscheiden.¹³⁰ Fraglich war – wie in der Rechtssache Wannsee –, ob die Klägerin im Streitjahr von der Nachversteuerung zu verschonen war. Denn durch den auf fünf Jahre begrenzten Verlustvortragszeitraum im Betriebsstättenstaat Luxemburg war der Verlustabzug im Ergebnis endgültig verhindert worden. In Anbetracht des Wannsee-Urteils ging der BFH von einer *acte claire*-Situation¹³¹ aus und entschied ohne Vorlage an den EuGH, Deutschland sei nicht verpflichtet, den sich aus dem luxemburgischen Steuerrecht ergebenden Nachteil auszugleichen.¹³² Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass der Verlustabzug in Luxemburg in nicht diskriminierender Weise beschränkt sei. Ob die Unionsrechtslage hier wirklich so „klar“ war, erscheint angesichts der sehr unterschiedlichen Interpretationen des Wannsee-Urteils¹³³ durchaus

¹²⁶ FG Düsseldorf v. 8.9.2009 – 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389, Tz. 19.

¹²⁷ FG Hamburg v. 18.11.2009 – 6 K 147/08, EFG 2010, 265, unter a bb f. und cc.

¹²⁸ Hier und im Folgenden FG Hamburg v. 18.11.2009 – 6 K 147/08 (Fn. 127), unter a) dd).

¹²⁹ BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599 (dagegen Verfassungsbeschwerde BVerfG 2 BvR 1177/10).

¹³⁰ Die Vorinstanz hatte aus Gründen der Verfahrensbeschleunigung auf eine Auseinandersetzung mit den europarechtlichen Fragen verzichtet, vgl. FG Köln v. 5.2.2009 – 9 K 654/03, EFG 2009, 1754.

¹³¹ Grundlegend zur *acte claire*-Doktrin EuGH v. 6.10.1982 – C-283/81 (C.I.L.F.I.T.), Slg. 1982, 3415. Vgl. dazu Wegener, in Calliess/Ruffert, EUV/AEU, 4. Aufl. 2011, Art. 267 AEU, Rz. 32.

¹³² Hier und im Folgenden BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09 (Fn. 129), unter II. 5.

¹³³ Vgl. Abschn. II. 3. b).

fraglich. Insofern wäre eine erneute Vorlage vielleicht erforderlich, mindestens jedoch zu begrüßen gewesen.

Mit seinen beiden Urteilen vom 9.6.2010 (I R 100/09¹³⁴ und I R 107/09¹³⁵), die als Revisionsentscheidungen zu den oben genannten Urteilen des FG Düsseldorf bzw. des FG Hamburg ergingen, hatte der BFH schließlich Gelegenheit, Linien seiner Rechtsprechung aufzuzeigen. In den Leitsätzen bestätigte der BFH zunächst die Symmetriethese, wonach Deutschland bei Anwendung der Freistellungsmethode auch für Verluste kein Besteuerungsrecht hat.¹³⁶ Sodann führte er im Anschluss an das EuGH-Urteil Lidl Belgium¹³⁷ aus, ein Verlustabzug komme abweichend hiervon nur ausnahmsweise in Betracht, soweit die Verluste im Quellenstaat unter keinen Umständen verwertbar seien.¹³⁸ Im Anschluss an das Wannsee-Urteil des EuGH¹³⁹ fehle es an einer derartigen Finalität, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Verlustvortrag zulässt. Wenn die Betriebsstättenverluste hingegen aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können, sei die Finalität gegeben.¹⁴⁰

Demnach verfolgt der BFH den weiter oben beschriebenen Ansatz,¹⁴¹ zwischen Finalität aus rechtlichen Gründen einerseits und Finalität aus tatsächlichen Gründen andererseits zu unterscheiden. In die Kategorie *rechtlicher* Finalität fällt nach Auffassung des I. Senats der Verlustuntergang durch Ablauf des Vortragszeitraums im Quellenstaat. In seinen Urteilen begründete er dies mit den Ausführungen des EuGH in der Rechtssache Wannsee.¹⁴² Zwar habe der EuGH die Aussage, ein Staat müsse nicht die eventuell ungünstigen Auswirkungen einer Regelung eines anderen Staats berücksichtigen, im Zusammenhang mit der Nachversteuerung als asymmetrischem Konzept des Verlustabzugs getroffen. Bei einem symmetrischen Konzept, das den Verlustabzug von vornherein ausschließt, könne jedoch nichts anderes gelten.

Von *tatsächlicher* Finalität geht der BFH dann aus, „wenn die Verluste im Ausland unbeschadet der dort herrschenden rechtlichen Rahmenbedingungen definitiv keiner anderweitigen Berücksichtigung mehr zugänglich sind“.¹⁴³ In einem obiter dictum führte er aus, so verhalte es sich etwa bei Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung der Betriebsstätte oder bei ihrer endgültigen Aufgabe (§ 2a Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 1997

¹³⁴ BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. II 2010, 1065.

¹³⁵ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35.

¹³⁶ BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09 (Fn. 134), 1. Leitsatz; v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), 1. Leitsatz.

¹³⁷ EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Fn. 4).

¹³⁸ Hier und im Folgenden BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09 (Fn. 134), 2. Leitsatz; v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), 2. Leitsatz.

¹³⁹ EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Fn. 16).

¹⁴⁰ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), 2. Leitsatz.

¹⁴¹ Vgl. Abschn. II. 3. b).

¹⁴² Hier und im Folgenden BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09 (Fn. 134), unter II. 3. a); v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. I. 3. a).

¹⁴³ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. II. 3. b).

i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002).¹⁴⁴ Die alte Vorschrift unterstelle die Endgültigkeit von Verlusten in diesen Situationen zwar in Zusammenhang mit der Nachversteuerungsregelung des § 2a Abs. 3 EStG a.F. Sofern eine künftige Verlustnutzung im Betriebsstättenstaat durch eines der genannten Ereignisse ausgeschlossen sei, müsse man jedoch auch von einer Finalität im Sinne der Rechtsprechung des EuGH ausgehen, weil diese Rechtsprechung andernfalls von vornherein leerliefe. Schließlich fügte der BFH hinzu, die Finalität des Verlusts entfalle nachträglich, falls es in einem späteren Veranlagungszeitraum zu einer Nutzung des Verlusts im Betriebsstättenstaat komme, z.B. bei Eröffnung einer neuen Betriebsstätte.¹⁴⁵

Auf Basis dieser Überlegungen zur rechtlichen und tatsächlichen Finalität kam der BFH in der Rechtssache I R 100/09 (Vorinstanz: FG Düsseldorf)¹⁴⁶ zu dem Ergebnis, dass Deutschland die Verluste der französischen Betriebsstätte nicht berücksichtigen musste, weil sie wegen des auf fünf Jahre begrenzten Verlustvortrags untergegangen waren.¹⁴⁷ Laut Urteil in der Rechtssache I R 107/09 (Vorinstanz: FG Hamburg,¹⁴⁸ bestand hingegen grundsätzlich¹⁴⁹ die Pflicht Deutschlands, die Betriebsstättenverluste anzuerkennen.¹⁵⁰ Denn hier war der mangelnde Verlustabzug auf die Aufgabe der beiden französischen Betriebsstätten zurückzuführen.

Gerade angesichts der in Abschn. II dargestellten Offenheit der EuGH-Rechtsprechung stellt sich die Frage, inwiefern die Konkretisierung durch den BFH den unionsrechtlichen Vorgaben, die in den Urteilen des EuGH zum Ausdruck kommen, entspricht. Zuerst sei nochmals darauf hingewiesen, dass die Unionsrechtslage im Hinblick auf die vom BFH vorgenommene Unterscheidung zwischen rechtlicher und tatsächlicher Finalität als unsicher anzusehen ist.¹⁵¹ Hinsichtlich der Situationen, in denen der I. Senat von einer *tatsächlichen* Finalität ausgeht, ergibt sich ein differenziertes Bild. Soweit der BFH die *endgültige Aufgabe* einer Betriebsstätte als finalitätsbegründendes Ereignis qualifiziert, dürfte er den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen.¹⁵² Ob jedoch eine *Umwandlung* (also eine Einbringung des Betriebsstättenvermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft) eine Verlustfinalität im Sinne der EuGH-Rechtsprechung herbeiführt, ist im Schrifttum umstritten. Der Steuerpflichtige habe in einem solchen Fall nicht – wie in Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer gefordert – alle Möglichkeiten zur

¹⁴⁴ Hier und im Folgenden BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. I. 3. b).

¹⁴⁵ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. I. 3. b). Der BFH erkennt darin ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und hält dementsprechend eine Bescheidänderung für möglich.

¹⁴⁶ FG Düsseldorf v. 8.9.2009 – 6 K 308/04 K (Fn. 126).

¹⁴⁷ BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09 (Fn. 134), unter II. 3. b).

¹⁴⁸ FG Hamburg v. 18.11.2009 – 6 K 147/08 (Fn. 127).

¹⁴⁹ Die Klägerin hatte teilweise keinen Erfolg, weil sie entgegen der Auffassung des BFH einen Abzug der Verluste im Entstehungsjahr begehrte. Dazu sogleich Abschn. III. 1. b).

¹⁵⁰ Hier und im Folgenden BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter Abschn. B. I. 3. c).

¹⁵¹ Vgl. Abschn. II. 3. b) und die Ausführungen zum BFH, Urteil v. 3.2.2010 – I R 23/09.

¹⁵² Vgl. von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (58); vgl. auch Abschn. II. 3. a). A.A. Benecke/Staats, IStR 2010, 668 (668), die „zumindest“ eine Liquidation des inländischen Stammhauses für erforderlich halten.

Verlustverrechnung *ausgeschöpft*.¹⁵³ Außerdem könne er, wenn Verluste bei Umwandlung vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses berücksichtigt würden, frei entscheiden, ob er (i) durch Fortführung der Betriebsstätte die Verluste im Ausland geltend macht oder (ii) durch Umwandlung die Verluste ins Inland transferiert.¹⁵⁴ Diese Bedenken sind nicht gänzlich von der Hand zu weisen.¹⁵⁵ Indessen beruht diese Ansicht auf einer sehr restriktiven Lesart des Urteils Marks & Spencer. Man betrachte einen Steuerpflichtigen, der aus wirtschaftlichen Gründen seine Tätigkeit im Ausland nicht mehr über eine Betriebsstätte, sondern fortan über eine Tochterkapitalgesellschaft ausübt. Wenn er seine Verlustvorträge nach der Einbringung im Quellenstaat nicht mehr geltend machen kann, wird er zweifellos in seiner Niederlassungsfreiheit beschränkt. Dass der EuGH mit seiner Formulierung in Tz. 55 der Marks & Spencer-Entscheidung die Pflicht zur Verlustberücksichtigung bei Umstrukturierungsmaßnahmen von vornherein ausschließen wollte, ist wenig wahrscheinlich. Allenfalls ein etwaiges Missbrauchs- und Gestaltungspotential könnte in diesen Fällen die Nichtberücksichtigung durch den Ansässigkeitsstaat rechtfertigen. Werden dagegen auch wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen behindert, ergibt sich ein Widerspruch zum Binnenmarktziel. Sofern der Steuerpflichtige nach der Einbringung keine Möglichkeit zur Verlustnutzung im Quellenstaat hat, könnten die Möglichkeiten in diesem Fall durchaus als *ausgeschöpft* angesehen werden: Wegen des Verlustuntergangs besteht keine Möglichkeit eines Rücktrags, eines Vortrags oder einer Übertragung der Verluste auf Dritte.¹⁵⁶ Beide Ansichten erscheinen vertretbar; eine abschließende Aussage lässt sich beim derzeitigen Stand der Rechtsprechung daher nicht treffen.

Dieselbe Lage ergibt sich bei bestimmten Fällen der Übertragung des Betriebsstättenvermögens. Indem der BFH pauschal „die Übertragung“ als finalitätsbegründend einstuft, bezieht er auch *konzerninterne* Übertragungen ein, bei denen der Steuerpflichtige wiederum prinzipiell zwischen Abzug im Ausland und Abzug im Inland wählen könnte.¹⁵⁷ Da eine generelle Nichteinbeziehung in den Katalog finalitätsbegründender Ereignisse auch hier wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen trafe, erscheint die Unionsrechtslage in dieser Hinsicht ebenfalls nicht endgültig geklärt. Anders verhält es sich bei Übertragungen an konzernfremde Dritte. Hier dürften die Ausführungen in Abschn. II. 3. a) gelten, wonach Verluste bei Übertragung des Betriebsstättenvermögens final werden, wenn der Steuerpflichtige gleichzeitig seine gesamte Tätigkeit im Quellenstaat einstellt. Dem BFH dürfte diesbezüglich mithin eine korrekte Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung zu attestieren sein.¹⁵⁸

Zusammengefasst ist nicht auszuschließen, dass der I. Senat den Finalitätsbegriff des EuGH einerseits zu eng interpretiert, indem er bei Ablauf des Verlustvortragszeitraums keine Pflicht zur Berücksichtigung im Ansässigkeitsstaat sieht. Andererseits geht er

¹⁵³ Mayr, BB 2008, 1816 (1817 f.).

¹⁵⁴ Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1070). Ähnlich Benecke/Staats, IStR 2010, 668 (668).

¹⁵⁵ So auch von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (59).

¹⁵⁶ Im Ergebnis ebenso Scheunemann, IStR 2006, 145 (149); Thömmes, IWB 2008, Fach 11A, 1185 (1190).

¹⁵⁷ Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1070).

¹⁵⁸ Gl.A. Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1065 (1069 f.).

möglicherweise über das vom EuGH Geforderte hinaus, indem er auch die Umwandlung sowie die konzerninterne Übertragung unter den Begriff subsumiert.

Wie die vorstehenden Ausführungen verdeutlichen, haben nationale Gerichte im Hinblick auf den Betriebsstättenfall bereits eine Konkretisierung der Verlustfinalität vorgenommen.¹⁵⁹ Zumindest in einem Fall ist es im Ergebnis zu einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung gekommen. Anders verhält es sich freilich in Bezug auf den Konzernfall. Hierzu sind überhaupt erst drei Urteile ergangen, und die Frage, unter welchen Umständen Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft abgezogen werden dürfen, kann keineswegs als geklärt angesehen werden. Wann von einer Verlustfinalität auszugehen ist, wurde in den Entscheidungen allenfalls am Rande angesprochen; im Zentrum stand die Frage der Vergleichbarkeit der Sachverhalte im Hinblick auf das Erfordernis eines GAV.

In der ersten deutschen Anschlussentscheidung zum EuGH-Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer lehnte das Niedersächsische Finanzgericht eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung ab.¹⁶⁰ Die Klägerin, eine deutsche Holding AG, hatte begehrt, die Verluste ihrer in Italien ansässigen Tochtergesellschaften von ihrem inländischen Einkommen abzuziehen. Eine künftige Verrechnung der Verluste in Italien sei wegen Einstellung der Geschäftstätigkeit ausgeschlossen. Das Gericht erkannte in dem doppelten Inlandsbezug der Organschaftsregelungen eine offene und in dem Erfordernis eines GAV eine versteckte Diskriminierung.¹⁶¹ Anstelle des GAV forderte es jedoch eine im Vorhinein eingegangene schuldrechtliche Verpflichtung zur Verlustübernahme seitens der Muttergesellschaft, weil es andernfalls an der Vergleichbarkeit mit einer Organschaft fehle.¹⁶² Eine solche Verpflichtung war die Klägerin gegenüber ihren Tochterkapitalgesellschaften nicht eingegangen.

In seiner Entscheidung vom 17.3.2010 sah auch das FG Rheinland-Pfalz keine Notwendigkeit einer Verlustberücksichtigung im Inland.¹⁶³ Hier hatte die Klägerin, eine inländische AG, den Abzug der Verluste ihrer dänischen Tochterkapitalgesellschaft von ihrem inländischen Einkommen begehrt, nachdem letztere ihre Geschäftstätigkeit eingestellt hatte. Nach Auffassung des Gerichts bestand das zutreffende Vergleichspaar aus einer inländischen Muttergesellschaft mit inländischer Tochtergesellschaft ohne GAV einerseits und einer inländischen Muttergesellschaft mit ausländischer Tochtergesellschaft ohne GAV andererseits.¹⁶⁴ Weil in beiden Fällen keine Verlustverrechnung möglich ist, vermochte es keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu erkennen. Falls man dennoch von einer solchen Beschränkung auszugehen habe, müssten die beiden Gesellschaften einen dem GAV entsprechenden Vertrag auf schuldrechtlicher Basis

¹⁵⁹ Dieses Vorgehen ist angesichts des im Grundgesetz verankerten Gewaltenteilungsgrundsatzes nicht unbedenklich, vgl. Abschn. III. 3.

¹⁶⁰ Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815.

¹⁶¹ Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 – 6 K 406/08 (Fn. 160), unter III. 2. b) aa) und bb).

¹⁶² Niedersächsisches FG v. 11.2.2010 – 6 K 406/08 (Fn. 160), unter III. 2. b) cc).

¹⁶³ FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, DStRE 2010, 802.

¹⁶⁴ Hier und im Folgenden FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07 (Fn. 163), unter B. II. 2. b).

abgeschlossen haben, zumindest jedoch sei eine zivilrechtliche Vereinbarung zur Verlustübernahme durch die Muttergesellschaft zu fordern.¹⁶⁵ Auch in diesem Fall konnte die Klägerin derartige schuldrechtliche Vereinbarungen nicht vorweisen.

Die beiden finanzgerichtlichen Entscheidungen – insbesondere die Forderung nach einer Verlustübernahmeverpflichtung – haben im Schrifttum großen Widerspruch erfahren.¹⁶⁶ Mit großer Spannung wurden daher die Revisionsentscheidungen des BFH erwartet. Man hoffte auf eine höchstrichterliche Entscheidung darüber, unter welchen Umständen grenzüberschreitende Konzernverluste in Deutschland abziehbar sind – ggf. nach einer Vorlage zum EuGH. Hierzu kam es aber nicht. Vielmehr wies der BFH die Klage aus dem Verfahren vor dem Niedersächsischen FG ohne Auseinandersetzung mit der eigentlichen Streitfrage ab. Denn die Klage richtete sich auf einen Verlustabzug in den Entstehungsjahren, nach Ansicht des BFH kommt ein Abzug jedoch – wie zwischenzeitlich für den Betriebsstättenfall entschieden¹⁶⁷ – nur im Finalitätsjahr in Betracht.¹⁶⁸ Vermutlich aus diesem Grund war die Revision zu dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz bereits vorher zurückgezogen worden.

b) Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung

Es ist deutlich geworden, dass in der Rechtsprechung der nationalen Steuergerichte auch dem Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung entscheidungsrelevante Bedeutung zukommt. Wie näher darzustellen ist, hat sich die Rechtsprechung dabei im Ergebnis statt für das Entstehungsjahr für das Finalitätsjahr entschieden, was Anlass zu einer kritischen Würdigung gibt.

In der Lidl Belgium-Schlussentscheidung führte der BFH aus, ein phasengleicher Abzug im Streitjahr komme nur dann in Betracht, wenn die Klägerin alle vorgesehenen Möglichkeiten zur Verlustverrechnung tatsächlich ausgeschöpft habe und im Streitjahr keine Möglichkeit bestehe, die Verluste künftig zu nutzen.¹⁶⁹ Diese Formulierung sollte sich als zweideutig erweisen. Aus dem Begriff *phasengleich* konnte man folgern, der BFH spreche sich für einen Abzug in den Verlustentstehungsjahren aus. Indes war von einem *phasengleichen Abzug* im Streitjahr die Rede und davon, dass *im Streitjahr keine Möglichkeit zur Verlustnutzung* bestehe. Hiermit konnte eine Berücksichtigung im Finalitätsjahr gemeint sein.

In der Folge schlossen sich das FG Düsseldorf und das FG Rheinland-Pfalz der zweiten Sichtweise an. Das FG Düsseldorf meinte, aus der Verwendung des Begriffs *phasengleich* könne – entgegen der Ansicht der Klägerin – nicht gefolgert werden, ein Verlust müsse bereits im Entstehungsjahr phasengleich abgezogen werden.¹⁷⁰ Ein Abzug

¹⁶⁵ FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07 (Fn. 163), unter B. II. 2. c).

¹⁶⁶ Vgl. z.B. *Graw*, DB 2010, 2469 (2471 f.); *Hey*, StuW 2010, 301 (314); *Homburg*, IStR 2010, 246 (248 ff.); *Rublack*, FR 2010, 791 (793 ff.); *von Brocke*, DStR 2010, 964 (966 f.); *von Brocke/Auer*, IWB 2010, 752 (756); *Wittkowski/Lindscheid*, BB 2010, 3054 (3058 f.). Zustimmend dagegen *Witt*, Ubg 2010, 737 (741 f.).

¹⁶⁷ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter I. 4.

¹⁶⁸ BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, DStR 2011, 169. Siehe dazu Abschn. III. 1. b).

¹⁶⁹ BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04 (Fn. 125), unter III. 3.

¹⁷⁰ Hier und im Folgenden FG Düsseldorf v. 8.9.2009 – 6 K 308/04 K (Fn. 126), Tz. 22 f.

im Entstehungsjahr komme nur dann in Betracht, wenn bereits aus der Perspektive des Entstehungsjahrs eine Verlustnutzung im Betriebsstättenstaat ausgeschlossen sei. Diese Ausführungen finden sich auch im Urteil des FG Rheinland-Pfalz.¹⁷¹ Das FG Düsseldorf hielt den Abzug im Finalitätsjahr darüber hinaus für weitaus leichter handhabbar und verwies zudem darauf, dass die Verluste ohne Eintritt der Finalität im Quellenstaat auch nicht früher hätten abgezogen werden können.¹⁷²

Die Gegenansicht vertrat das FG Hamburg.¹⁷³ Da es an einer gesetzlichen Regelung fehle, sei der Zeitpunkt nach Maßgabe allgemeiner Besteuerungsgrundsätze unter Berücksichtigung verfahrensrechtlicher Rahmenbedingungen zu bestimmen. Für einen rückwirkenden, phasengleichen Abzug in den Entstehungsjahren sprachen nach Auffassung des Gerichts sodann die besseren Gründe. Zunächst könne ein periodenübergreifender Verlustvortrag bis zum Finalitätsjahr verfahrensrechtlich nicht nachvollzogen werden, weil kein dem § 10d Abs. 4 EStG entsprechendes Verlustfeststellungsverfahren für ausländische Verluste existiere. Darüber hinaus verhindere der rückwirkende Abzug in den Entstehungsjahren die Gewährung eines double dip.¹⁷⁴ Auf diesem Wege würde außerdem eine effektivere Verlustnutzung gewährleistet, falls das Stammhaus ab dem dem Finalitätsjahr vorangehenden Veranlagungszeitraum Verluste erwirtschaftete. Nicht zuletzt spreche auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für den Abzug in den Entstehungsjahren, weil das Stammhaus die Verluste bereits in diesen Jahren wirtschaftlich trage.

In der Entscheidung vom 9.6.2010 (I R 107/09) legte sich der BFH indessen auf den Abzug im Finalitätsjahr fest.¹⁷⁵ Zunächst wies er darauf hin, der Verlustabzug richte sich uneingeschränkt nach innerstaatlichen Regelungen. Sodann gestand er zwar ein, der Grundsatz der Leistungsfähigkeit sowie die Gleichbehandlung mit dem Inlandsachverhalt würden für eine Berücksichtigung im Entstehungsjahr sprechen. Beide Aspekte seien jedoch infolge der abkommensrechtlich vereinbarten Freistellung auch von Verlusten für das Entstehungsjahr im Staat des Stammhauses „gewissermaßen suspendiert“.¹⁷⁶ Daher komme auf Basis der Symmetriethese nur ein Abzug im Jahr der Finalität in Betracht. In diesem Zusammenhang sei zu bedenken, dass die Verlustberücksichtigung auch bei einem Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat erst in einem späteren Zeitraum erfolge. Der BFH war des Weiteren der Auffassung, die Gefahr eines double dip sei im Regelfall gebannt, weil nach dem betreffenden Rechtsstand (§§ 2a Abs. 1, 32b Abs. 1 Nr. 3 letzter Halbsatz EStG 1997) die Berücksichtigung freigestellter negativer Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts weitgehend gesperrt sei. Bei Kapitalgesellschaften scheide der Progressionsvorbehalt wegen des linearen Steuersatzes ohnehin aus. Schließlich verwies der BFH auf die Erleichterung der praktischen Handhabung bei einem Abzug im Finalitätsjahr.

¹⁷¹ FG Rheinland-Pfalz v. 17.3.2010 – I K 2406/07 (Fn. 163), unter B. II. 2. e).

¹⁷² FG Düsseldorf v. 8.9.2009 – 6 K 308/04 K (Fn. 126), Tz. 24.

¹⁷³ FG Hamburg v. 18.11.2009 – 6 K 147/08 (Fn. 127), unter a. ee.

¹⁷⁴ Siehe dazu Abschn. II. 4.

¹⁷⁵ Hier und im Folgenden BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. I. 4.

¹⁷⁶ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. I. 4.

Diesen Ansatz übertrug der BFH – wie in Abschn. III. 1. a) bereits angedeutet – in seinem Beschluss vom 9.11.2010 (I R 16/10) auf den Fall ausländischer Tochtergesellschaften. Auch hier können demnach Verluste frühestens im Finalitätjahr abgezogen werden.¹⁷⁷ Dem stand laut BFH auch nicht entgegen, dass die Verluste wirtschaftlich den Entstehungsjahren zuzuordnen sind und im Falle einer Organschaft nach §§ 14 ff. KStG das steuerliche Einkommen der Klägerin gemindert hätten, weil ein „gedachtes“ Organschaftsverhältnis nicht vereinbart und praktiziert worden war und das Besteuerungsrecht für die Tochtergesellschaften in Italien gelegen hatte.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die Gerichte in ihre Entscheidung über eine Verlustverrechnung im Entstehungs- bzw. im Finalitätjahr zahlreiche Gesichtspunkte einbezogen haben. Hierbei erscheint das unionsrechtliche Gebot einer Gleichbehandlung mit dem Inlandssachverhalt als gering gewichtet. Dem BFH ist insoweit zuzustimmen, als er meint, der Verlustabzug richte sich uneingeschränkt nach innerstaatlichen Regelungen. Indessen muss die Anwendung der innerstaatlichen Regelungen ihrerseits den unionsrechtlichen Anforderungen genügen. Die Aussage des I. Senats, die Gleichbehandlung mit dem Inlandssachverhalt sei aufgrund der Freistellung von Verlusten „gewissermaßen suspendiert“,¹⁷⁸ überzeugt vor diesem Hintergrund nicht, da das Unionsrecht eine solche Suspension gerade nicht vorsieht.

Eine (weitgehende) Gleichbehandlung zwischen grenzüberschreitendem und inländischem Sachverhalt wird nach den Überlegungen in Abschn. II. 4. bei Berücksichtigung der Verluste im Entstehungsjahr erreicht. Aus dieser Sicht hätten Finanzgerichte und BFH den Abzug im Entstehungsjahr zulassen müssen.

Ein kurzer Blick auf die anderen Argumente der Gerichte zeigt, dass auch hier – wie es das FG Hamburg formulierte – „die besseren Gründe“ für den Abzug im Entstehungsjahr sprechen, vor allem der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und die Vermeidung eines double dip. Die auf die doppelte Verlustberücksichtigung bezogene Auffassung des BFH vermag nicht zu überzeugen, weil sie zum Teil auf einen früheren Rechtsstand rekurriert.

Da die Auslegung des Unionsrechts hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung finaler Verluste augenscheinlich nicht geklärt ist, hätte es indes einer erneuten Vorlage an den EuGH bedurft, zumal dieser Sachverhalt erheblichen Einfluss auf den Entscheidungsausgang hat.

c) Berücksichtigung finaler Verluste in der Gewerbesteuer

Wie in Abschn. III. 1. a) dargestellt, haben bisher zwei deutsche Gerichte einem Kläger den Abzug finaler Verluste zugesprochen: das FG Hamburg und der BFH. Beide mussten sich daher zu der daran anschließenden Frage äußern, ob finale Verluste auch die Gewerbesteuer mindern.

¹⁷⁷ BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10 (Fn. 168), unter II.

¹⁷⁸ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter B. I. 4.

Das FG Hamburg lehnte die Berücksichtigung im Rahmen der Gewerbesteuer ab:¹⁷⁹ Der Abzug der Verluste bei der Ermittlung des Einkommens nach § 8 KStG sei für Zwecke der Gewerbesteuer nach § 9 Nr. 3 GewStG zu korrigieren. Unionsrechtliche Bedenken bestehen nach Ansicht des Gerichts nicht, weil die Gewerbesteuer durch ihre Begrenzung auf das Inland (§ 2 Abs. 1 GewStG) nicht mit den Grundfreiheiten kollidiere.

Der BFH teilte die Auffassung des FG Hamburg nicht, sondern hielt die Berücksichtigung finaler Verluste auch bei der Gewerbesteuer für geboten.¹⁸⁰ Der strukturelle Inlandsbezug der Gewerbesteuer bzw. das Territorialitätsprinzip stehen einem Abzug laut BFH nicht entgegen, weil es nicht darauf ankomme, ob die Freistellung von Auslandseinkünften unilateral erfolge oder auf einem zwischenstaatlichen Abkommen beruhe. Denn sowohl bei Regelungen wie § 9 Nr. 3 GewStG als auch bei DBA-Freistellung würden Auslandseinkünfte prinzipiell symmetrisch abgesichert. Das unionsrechtliche Erfordernis, finale Verluste trotz ihrer Freistellung einmal zum Abzug zuzulassen, schlage daher auch auf die Gewerbesteuer durch.

Im Schrifttum werden hinsichtlich der Einbeziehung finaler Verluste in die Gewerbesteuer ebenfalls beide Positionen vertreten. Gegen eine Einbeziehung wird auch hier die territoriale Begrenzung der Gewerbesteuer auf das Inland durch §§ 2 Abs. 1, 9 Nr. 3 GewStG angeführt.¹⁸¹ Ein Abzug ausländischer Verluste komme wegen des Territorialitätsprinzips „schon nach *rein innerstaatlichen* Besteuerungsregeln nicht in Betracht“.¹⁸² Fraglich ist jedoch, ob aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Lidl Belgium auch Rückschlüsse auf die Gewerbesteuer gezogen werden können. Dies wird teilweise verneint: Gegenstand des Verfahrens Lidl Belgium sei schließlich die abkommensrechtliche Freistellung von Auslandsverlusten gewesen, nicht hingegen die unabhängig davon bestehende unilaterale Freistellung durch § 9 Nr. 3 GewStG.¹⁸³ Andere Stimmen sprechen sich hingegen – wie der BFH – für eine Übertragbarkeit aus, weil es aus europarechtlicher Sicht unerheblich sei, ob eine Freistellung auf einem Abkommen oder auf einer nationalen Norm beruhe.¹⁸⁴

Einige Autoren verfolgen einen anderen Ansatz, indem sie die Unionsrechtskonformität der Regelung in § 9 Nr. 3 GewStG an sich auf den Prüfstand stellen. Am Ende der Prüfung wird von manchen die Unionsrechtskonformität bejaht,¹⁸⁵ andere erkennen jedoch eine unverhältnismäßige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Falle

¹⁷⁹ FG Hamburg v. 18.11.2009 – 6 K 147/08 (Fn. 127), unter b.

¹⁸⁰ BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09 (Fn. 135), unter II.

¹⁸¹ *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (363) m.w.N.; *van Lishaut*, FR 2009, 1030 (1036).

¹⁸² *Cordewener* (Fn. 10), 255 (312).

¹⁸³ *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (363) m.w.N.

¹⁸⁴ *Gosch*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 109. Aufl. 2011, § 9 Rz. 221b; *Heurung/Engel*, GmbHR 2010, 1065 (1071); wohl auch *Braunagel*, IStR 2010, 313 (316). *Richter*, BB 2010, 2734 (2738), will danach differenzieren, ob im Ausland eine der Gewerbesteuer entsprechende Steuer erhoben wird.

¹⁸⁵ *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (364 f.). *Englisch*, IStR 2008, 404 (404), meint, der Ausschluss könne „prinzipiell gerechtfertigt werden“. Ausführlich zum Territorialitätsprinzip als Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung von Grundfreiheiten *Englisch* (Fn. 3), 36 ff.

finaler Auslandsverluste.¹⁸⁶ Eine ausführliche Analyse ginge an dieser Stelle über den Rahmen der vorliegenden Schrift hinaus. Die unterschiedlichen Auffassungen in der Literatur verdeutlichen allerdings, dass die Frage, ob finale Verluste in der Gewerbesteuer berücksichtigt werden müssen, in unionsrechtlicher Hinsicht ungeklärt ist. Insofern wäre auch hier eine Vorlage an den EuGH erforderlich gewesen.¹⁸⁷

Abschließend sei dazu ein allgemeinerer Gedanke entwickelt. Welche Folgen hätte es, wenn finale Verluste nicht in die Gewerbesteuer einzubeziehen wären? Den Mitgliedstaaten würde hierdurch ermöglicht, die Berücksichtigung finaler Auslandsverluste einzuschränken, indem sie ihre lokalen Steuern zulasten ihrer nach dem Welteinkommensprinzip erhobenen Steuern erhöhten. Damit ginge eine Abschottungstendenz einher, welche dem Binnenmarktziel entgegensteht. Schon aus diesem Grund ist eine Einbeziehung finaler Verluste in die Gewerbesteuer zu befürworten.

2. Exkurs: Aussetzungsbeschluss des BFH zur Mindestbesteuerung

Inwieweit ein Verlustabzug trotz entgegenstehender gesetzlicher Regelungen zu gewähren ist, um einen endgültigen Untergang des Verlustvortrags zu verhindern, beschäftigt den BFH auch im rein nationalen Kontext. Mit Beschluss vom 26.8.2010 entschied der BFH in einem Verfahren vorläufigen Rechtsschutzes, dass die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 EStG ernstlich zweifelhaft ist, wenn eine spätere Verlustverrechnung aus rechtlichen Gründen endgültig ausgeschlossen ist.¹⁸⁸

Eine gewisse Parallele zu der in der vorliegenden Schrift behandelten Problematik ist unverkennbar: In beiden Fällen bestehen Zweifel an dem Ausschluss eines Verlustabzugs, wenn der betreffende Verlust letztlich gar nicht mehr abgezogen werden kann, also final ist. Dies wirft die Frage auf, ob die Entscheidungen des EuGH und des BFH auf ähnlichen Prinzipien beruhen. Zur Beantwortung sei – nach einem kurzen Blick auf den Sachverhalt des Verfahrens – die Entscheidung des I. Senats näher betrachtet.

In dem Fall war ein Verlustvortrag einer GmbH im Streitjahr wegen der Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG nur zu einem Teil berücksichtigt worden. Im Folgejahr ging der verbleibende Verlustvortrag sodann nach einem Gesellschafterwechsel vollständig unter (§ 8c Abs. 1 KStG). Auf Antrag der Gesamtrechtsnachfolgerin, einer weiteren GmbH, beschloss das FG Nürnberg aufgrund ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung die Aussetzung der Vollziehung.¹⁸⁹

Im Ergebnis bestätigte der BFH den Beschluss der Vorinstanz. In seiner Entscheidung führte er aus, Verlustausgleichsbeschränkungen seien im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG insoweit unbedenklich, als der Verlustausgleich nicht versagt, sondern lediglich zeitlich gestreckt werde. Die Mindestbesteuerung selbst hält er demnach nicht für verfassungswidrig. Allerdings dürfe „die Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht in ihrem Kernbereich

¹⁸⁶ *Kessler/Philipp*, IStR 2010, 865 (869); im Ergebnis wohl ebenfalls die Unionsrechtskonformität verneinend *Roser*, Ubg 2010, 30 (39).

¹⁸⁷ Gl.A. *Braunagel*, IStR 2010, 313 (316); *Gebhardt/Quilitzsch*, FR 2011, 359 (365 f.).

¹⁸⁸ BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10, DStR 2010, 2179.

¹⁸⁹ FG Nürnberg v. 17.3.2010 – I V 1379/2009 (n.v.).

betroffen und gänzlich ausgeschlossen sein¹⁹⁰ (Definitiveffekt). Die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung sei daher ernstlich zweifelhaft, wenn es aufgrund eines „tatsächlichen oder rechtlichen Grundes“¹⁹¹ zu einem endgültigen Ausschluss der Verlustverrechnung komme. Infolgedessen erwog der I. Senat eine verfassungskonforme Auslegung des § 10d Abs. 2 EStG. Zumindest in den Fällen, in denen ein Definitiveffekt eintritt, dürfe die Mindestbesteuerung nicht greifen.

Der BFH rekurrierte in seinem Beschluss auf den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und damit auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁹² Sofern Gewinne einer Periode besteuert werden, obwohl überperiodisch ein negativer Saldo zu Buche steht, widerspricht dies dem Ziel einer gleichmäßigen Besteuerung. Die nach Auffassung der Richter grundsätzlich zulässige Einschränkung des Verlustabzugs wird unverhältnismäßig.

Die Rechtsprechung des EuGH ließe sich in ganz ähnlicher Weise auf das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip zurückführen. Schließlich forderte der Gerichtshof den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft bzw. des Stammhauses auf, einen Verlust zum Abzug zuzulassen, der andernfalls nicht mehr hätte berücksichtigt werden können. Indessen ist den Urteilen zu entnehmen, dass der EuGH das Erfordernis der Berücksichtigung finaler Verluste allein aus dem Recht auf Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 und 48 EG (jetzt: Art. 49 und 54 AEUV) herleitete. Sonach prüfte der Gerichtshof die nationalen Maßnahmen wie üblich am Maßstab der europäischen Grundfreiheiten. Eine Auseinandersetzung mit steuersystematischen Grundsätzen, die sich durchaus in den unionsrechtlichen Grundrechten verankern ließen, fand nicht statt.

Es bleibt abzuwarten, ob die Bedeutung europäischer Grundrechte und eines darauf basierenden Leistungsfähigkeitsprinzips in der Rechtsprechung des Gerichtshofs künftig zunehmen wird.¹⁹³ Zuletzt wurde mit der Neufassung des Art. 6 Abs. 1 EUV, welche mit dem Vertrag von Lissabon¹⁹⁴ in Kraft trat, die Charta der Grundrechte der Europäischen Union¹⁹⁵ für rechtsverbindlich erklärt; zuvor hatten die Gründungsverträge keinen geschriebenen Grundrechtskatalog enthalten.¹⁹⁶ Daher erscheint es zumindest denkbar, dass aus den Unionsgrundrechten gesamteuropäische Besteuerungsgrund-

¹⁹⁰ BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10 (Fn. 188), unter II. 3.

¹⁹¹ BFH v. 26.8.2010 – I B 49/10 (Fn. 188), unter II. 3. c).

¹⁹² Vgl. zum Leistungsfähigkeitsprinzip nur *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983 und *Lang*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4 Rz. 81 ff.

¹⁹³ Den Unionsgrundrechten schon jetzt eine nicht unerhebliche Bedeutung beimessend *Elicker*, DStZ 2011, 162 ff.

¹⁹⁴ Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, unterzeichnet in Lissabon am 13. Dezember 2007, ABl. 2007/C 306/01.

¹⁹⁵ Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl. 2000/C 364/01.

¹⁹⁶ Vgl. *Kingreen*, in *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 6 EUV Rz. 8. Zur Entwicklung der Unionsgrundrechte *Englisch*, in *Schön/Beck*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 39 (41 ff.).

sätze abgeleitet werden und sich längerfristig eine europäische Steuerrechtsordnung¹⁹⁷ herausbildet. Auf diesem Gebiet besteht zweifellos großer Forschungsbedarf. Immerhin haben die obigen Überlegungen gezeigt, dass die grundfreiheitsorientierte Rechtsprechung des EuGH mit der grundrechtsorientierten Rechtsprechung des BFH harmonisiert; in Bezug auf die Verlustverrechnung führen beide Ansätze zu ähnlichen Ergebnissen.

3. Notwendigkeit einer Lösung durch den Gesetzgeber

Mangels einer gesetzlichen Regelung, wann EU-/EWR-Auslandsverluste final werden und im Inland zu berücksichtigen sind, obliegt es bis heute den nationalen Gerichten, dem Unionsrecht Geltung zu verschaffen.

Zweifellos befinden sich der BFH und die Finanzgerichte dabei in einer misslichen Lage. Sie sind – wie bereits erwähnt – durch Art. 4 Abs. 3 EUV verpflichtet, die unionsrechtlichen Vorgaben unmittelbar im Zuge einer unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts umzusetzen. Wie oben dargestellt, ist dies im Hinblick auf die Berücksichtigung finaler Auslandsverluste keine einfache Aufgabe.

Es stellt sich die Frage, ob nicht der Gesetzgeber selbst tätig werden und Vorschriften zum Abzug finaler Verluste vorsehen muss. Denn mehr als fünf Jahre nach dem Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer ist noch immer nicht abschließend geklärt, welche Auslandsverluste Steuerpflichtige abziehen dürfen.

Die bisherige Untätigkeit des Gesetzgebers ist aus europarechtlicher Perspektive nicht unbedenklich. Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, „um die volle Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten, (...) eine so bestimmte, klare und transparente Lage [zu] schaffen, dass der Einzelne seine Rechte in vollem Umfang erkennen und sich vor den nationalen Gerichten auf sie berufen kann“.¹⁹⁸ Zudem fordert der unionsrechtliche Effektivitätsgrundsatz,¹⁹⁹ die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren.

Die mangelnde Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen in einer nationalen Norm ruft jedoch nicht nur europarechtliche, sondern auch verfassungsrechtliche Bedenken hervor. Schließlich ist nach dem *Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung* die Erhebung einer Steuer nur zulässig, „sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (sog. Vorbehalt des Gesetzes)“;²⁰⁰ sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolge müssen sich aus dem Gesetz ergeben.²⁰¹ Bei unionsrechtswidrigen nationalen Normen sind diese Voraussetzungen häufig nicht mehr erfüllt. Denn zumeist besteht ein Spielraum für die Beseitigung des unionsrechtswidrigen Zustands, weil sich den Urteilen

¹⁹⁷ *Englich* und *Lang* befürworten eine europäische Steuerrechtsordnung, welche sowohl auf Grundfreiheiten als auch auf Grundrechten – insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip basiert, in Amatucci, *International Tax Law*, 2006, 251 ff.

¹⁹⁸ EuGH v. 16.10.2003 – C-339/00 (Irland/Kommission), Slg. 2003, I-11757, Tz. 71.

¹⁹⁹ Siehe die Nachweise in Fn. 78.

²⁰⁰ *Lang* (Fn. 192), § 4 Rz. 150.

²⁰¹ *Lang* (Fn. 192), § 4 Rz. 158.

des EuGH diesbezüglich keine konkreten Vorgaben entnehmen lassen;²⁰² der Gerichtshof urteilt lediglich darüber, ob eine nationale Maßnahme dem Unionsrecht entspricht oder nicht. Verzichtet nun der Gesetzgeber auf eine Änderung der Norm, müssen die nationalen Gerichte diesen Spielraum ausfüllen. Hierbei kann es – wie im Falle finaler Verluste – zu äußerst unterschiedlichen Auslegungen der Norm kommen, wodurch im Ergebnis der Vorbehalt des Gesetzes verletzt wird. Die Ausfüllung des beschriebenen Spielraums durch die Judikative steht darüber hinaus im Spannungsverhältnis zum Grundsatz der Gewaltenteilung²⁰³ (Art. 20 Abs. 2 Satz 2 GG).²⁰⁴

In verfassungsrechtlicher Hinsicht ist eine gesetzgeberische Korrektur unionsrechtswidriger Normen daher allgemein im Sinne der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und des Gewaltenteilungsgrundsatzes, aber auch zur Schaffung von *Rechtssicherheit* und *Rechtsanwendungsgleichheit* erforderlich.²⁰⁵ Dies gilt im Speziellen für eine Anpassung der nationalen Vorschriften an die unionsrechtlichen Anforderungen einer Berücksichtigung finaler Auslandsverluste.

IV. Vorschlag für eine unionsrechtskonforme nationale Regelung

Dem Gesetzgeber bieten sich in Erfüllung seiner unions- und verfassungsrechtlichen Umsetzungspflicht grundsätzlich zwei Herangehensweisen. Er kann einerseits Zweifelsfragen stets pro Unionsrecht entscheiden mit der Konsequenz einer unionsrechtlich unangreifbaren Regelung. Er kann sich aber auch auf den Standpunkt stellen, ausgehend von den seitens des EuGH bereits zweifelsfrei geklärten Fragen zunächst nur ein unionsrechtliches Minimum zu regeln und die weitere Klärung dem EuGH zu überlassen; in diesem Fall sind in der Folge weitere Vorabentscheidungsersuchen absehbar. Dieser Ansatz trägt der Sorge vor negativen Haushaltsauswirkungen der Anerkennung finaler Verluste verstärkt Rechnung, ohne offen gegen Unionsrecht zu verstoßen, freilich mit dem Makel behaftet, dass die Rechtsunsicherheit nicht umfassend beseitigt wird.

Der nachfolgende Gesetzgebungsvorschlag schlägt einen Mittelweg ein und könnte damit sowohl zu einer europarechtskonformen als auch haushalterisch verträglichen Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts beitragen. Der Herangehensweise des EuGH entsprechend sieht der Vorschlag keine grundsätzliche Unterscheidung zwischen Konzernfall und Betriebsstättenfall vor. Vielmehr wird empfohlen, einen Paragraphen in das Einkommensteuergesetz einzufügen, auf den eine neue Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz verweist. Dabei beschränkt sich der Entwurf auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer. Zwar sprechen gute Gründe dafür, finale Verluste auch in der Gewerbesteuer zu berücksichtigen,²⁰⁶ eine Entscheidung des EuGH hierzu liegt jedoch nicht vor. Indem der Vorschlag die Gewerbesteuer ausklammert, eröffnet er zum einen

²⁰² Hey, *StuW* 2010, 301 (314).

²⁰³ Vgl. dazu *Herzog/Grzeszick*, in *Maunz/Dürig*, GG, 61. Aufl. 2011, Art. 20 Rz. 37 ff.

²⁰⁴ Dazu ausführlich im Hinblick auf die Auslegungsmethode der normerhaltenden Reduktion *Hey*, *StuW* 2010, 301 (314).

²⁰⁵ *Hey*, *StuW* 2010, 301 (316).

²⁰⁶ Siehe Abschn. III. 1. c).

den Weg zu einer Klärung dieser Frage durch den Gerichtshof selbst und begrenzt zum anderen die fiskalischen Konsequenzen auf rund die Hälfte.

1. Vorschrift im Einkommensteuergesetz

a) Gesetzliche Regelung

Die gesetzliche Regelung zur Berücksichtigung finaler Auslandsverluste könnte als § 2b in das Einkommensteuergesetz eingefügt werden. Eine Einfügung in den Abschnitt „II. Einkommen“ erscheint zwingend, weil es bei dem Abzug von Verlusten um die Ermittlung des Einkommens geht. Die Auswahl des Abschnitts „1. Sachliche Voraussetzungen für die Besteuerung“ bietet sich insofern an, als dort bereits § 2a existiert, der negative Einkünfte ausländischer Betriebsstätten betrifft. Die Vorschrift könnte folgendermaßen lauten:

„§ 2b Finale Verluste aus einer im EU-/EWR-Gebiet belegenen Betriebsstätte

- (1) Der Steuerpflichtige kann auch Verluste aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, abziehen, soweit die Verluste final im Sinne des Absatzes 2 sind und der Steuerpflichtige dies nachweist.
- (2) Verluste sind final, wenn sie im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden können.
- (3) ¹Die Verluste werden in den Entstehungsjahren abgezogen. ²Der Eintritt der Verlustfinalität gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung. ³Dasselbe gilt für den Fall, dass sich innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach dem Eintritt der Finalität in demselben Staat eine Möglichkeit zum Verlustabzug eröffnet.

Die dazugehörige Anwendungsvorschrift in § 52 EStG könnte wie folgt lauten:

„(4) ¹(...) ²§ 2b in der Fassung des Artikels X des Gesetzes vom ... 2011 (BGBl. I S. Y) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Verluste nach dem 31.12.1999 final geworden sind.“

b) Kommentierung

Absatz 1 bestimmt, dass der Steuerpflichtige auch Verluste aus einer Betriebsstätte in einem EU-/EWR-Staat im Inland abziehen kann, soweit sie final sind und er dies nachweist. Hiermit wird die Freistellung ausländischer Einkünfte, welche Deutschland üblicherweise in DBA vorsieht,²⁰⁷ im Einzelfall durchbrochen. Unter zwei Voraussetzungen dürfen Auslandsverluste die inländischen Einkünfte ausnahmsweise mindern: Erstens muss der Verlust final im Sinne des Absatzes 2 sein. Zweitens muss der Steuerpflich-

²⁰⁷ Indessen ist eine gewisse Neuausrichtung in der deutschen Abkommenspolitik erkennbar, da in jüngeren DBA vermehrt der Anrechnungsmethode der Vorzug gegeben wird. Vgl. z.B. das DBA v. 18.2.2011 zwischen Deutschland und Zypern (noch nicht in Kraft getreten), das in Art. 22 Abs. 1 die Anrechnungsmethode enthält. Kritisch dazu *Schiessl/Keller*, IStR 2011, 285 ff.

tige das Vorliegen der Finalität nachweisen. Dieser Absatz setzt die Rechtsprechung des EuGH eins zu eins um: Zu berücksichtigen sind nur finale Verluste und auch nur dann, wenn die Finalität seitens des Steuerpflichtigen nachgewiesen wird. Die Nachweispflicht hat der Gerichtshof in seinem Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer ausdrücklich angesprochen.²⁰⁸ Indes dürfen die Anforderungen an den Nachweis nicht zu hoch angesetzt werden.²⁰⁹

In den Fällen, in denen Deutschland mit einem anderen EU-/EWR-Staat ein DBA mit Anrechnungsmethode²¹⁰ oder kein DBA²¹¹ geschlossen hat, stellt sich die Frage nach der Berücksichtigung finaler Auslandsverluste nicht, weil dort die Betriebsstättenergebnisse stets in die inländische Bemessungsgrundlage einbezogen werden.²¹² Um keinen Widerspruch zu einem DBA oder zu § 34c EStG zu erzeugen, wird in Absatz 1 das Wort „auch“ eingefügt.

Absatz 2 enthält die Definition des Merkmals „Finalität“. Die Finalität eines Verlusts tritt dann ein, wenn der Verlust im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden kann. Diese Definition entspricht inhaltlich den Ausführungen in Tz. 55 des Urteils Marks & Spencer, wo der EuGH postulierte, der Ausschluss der Verlustverrechnung sei unverhältnismäßig, wenn die Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr berücksichtigt werden können.²¹³

Ein Verlustabzug im Betriebsstättenstaat kann aus verschiedenen Gründen ausscheiden. Denkbar sind die Schließung der Betriebsstätte, die Veräußerung des Betriebsstättenvermögens sowie die Einbringung dieses Vermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft. Freilich ist eine Berücksichtigung der Verluste nur dann ausgeschlossen, wenn sich dem Steuerpflichtigen keine andere Möglichkeit zur Verrechnung bietet. Insbesondere könnte ein Verlustabzug möglich sein, wenn der Steuerpflichtige in dem Quellenstaat weitere Betriebsstätten unterhält oder quellensteuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalanlagen in demselben Staat bezieht. Soweit eine Verrechnung möglich ist, tritt gemäß Absatz 2 keine Finalität ein.

Eine weitere Ursache für einen Verlustuntergang kann in dem Ablauf des Verlustvortragszeitraums im Betriebsstättenstaat liegen. Dieser Fall ist vom Wortlaut des Absatzes 2 grundsätzlich umfasst; die Verluste wären somit im Inland abziehbar. Fiska-

²⁰⁸ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Fn. 2), Tz. 56.

²⁰⁹ Gl.A. von Brocke/Auer, DStR 2011, 57 (59); Scheunemann, IStR 2006, 145 (150). Vgl. auch Abschn. II. 3. a). Hey, StuW 2010, 301 (304), meint zutreffend, dem Steuerpflichtigen dürften allgemein keine Nachweise abverlangt werden, die er faktisch nicht erbringen kann.

²¹⁰ DBA v. 18.2.2011 zwischen Deutschland und Zypern (noch nicht in Kraft getreten), Art. 22 Abs. 1.

²¹¹ In Bezug auf EU-/EWR-Staaten unterhält Deutschland nur mit Liechtenstein bisher kein DBA; zurzeit werden jedoch Verhandlungen über den erstmaligen Abschluss eines DBA geführt. Vgl. Anlage zu BMF, Schreiben v. 12.1.2011 – IV B 2-S 1301/07/10017-02, BStBl. I 2011, 69.

²¹² Die Einschränkungen der Verlustverrechnung gemäß § 2a EStG gelten nicht bei EU-/EWR-Staaten, vgl. § 2a Abs. 2a EStG.

²¹³ Dass der EuGH keine grundsätzliche Unterscheidung zwischen Konzern- und Betriebsstättenfall trifft, wurde in Abschn. II. 2. herausgestellt.

lich ist die Zulassung des Abzugs in solchen Fällen ohnehin von untergeordneter Bedeutung. Würde der Abzug versagt, stellten die Steuerpflichtigen regelmäßig ihre Tätigkeit noch vor Ablauf des Vortragszeitraums ein.

Wenn – entgegen den Ausführungen in Abschn. II. 3. – eine Unterscheidung zwischen rechtlicher und tatsächlicher Finalität als zutreffend erachtet wird, könnte Absatz 2 entsprechend angepasst werden. Auch lässt die allgemeine Fassung in Absatz 2 eine Klärung durch den EuGH auf der Grundlage eines Vorabentscheidungsersuchens weiterhin zu.

Nach Absatz 3 Satz 1 wird ein finaler Verlust rückwirkend in den Entstehungsjahren abgezogen. Aufgrund der weitgehenden Gleichbehandlung mit dem Inlandsfall harmonisiert diese Vorgehensweise mit dem Unionsrecht. Darüber hinaus ist der Abzug in den Entstehungsjahren in fiskalischer Hinsicht vorzuziehen, da er einen double dip verhindert.²¹⁴ Damit die zu den Verlustentstehungsjahren ergangenen Steuerbescheide auch im Falle ihrer Bestandskraft geändert werden können, qualifiziert Satz 2 den Eintritt der Finalität des Verlustes als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.²¹⁵

Satz 3 dient der Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung. Dazu wird der Fall, in dem sich für den Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von fünf Jahren doch noch einmal die Möglichkeit eröffnet, den Verlust im Quellenstaat geltend zu machen, ebenfalls als rückwirkendes Ereignis qualifiziert. Es sind unterschiedliche Situationen denkbar, in denen sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine Möglichkeit zur Verlustberücksichtigung im Quellenstaat ergeben kann:

- Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit in derselben Betriebsstätte,
- Eröffnung einer neuen Betriebsstätte,
- Erzielung anderer Einkünfte im Quellenstaat.

Durch die rückwirkende Aberkennung des Verlustabzugs werden Gestaltungen unattraktiv, die darauf abzielen, den Verlust durch nur vorübergehende Einstellung der Tätigkeit oder durch Schließung und unmittelbare Neueröffnung nach Deutschland zu transferieren. Einer darüber hinausgehenden speziellen Missbrauchsvermeidungsnorm bedarf es prinzipiell nicht; etwaige Gestaltungsmissbräuche sind am Maßstab des § 42 Abs. 1 AO zu messen.²¹⁶ Für in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführte Unternehmen dürften Gestaltungsversuche bei dem derzeitigen deutschen Körperschaftsteuersatz von 15 % ohnehin wenig vielversprechend sein. Soweit dennoch Zweifel verbleiben hinsichtlich einer Einbringung des Betriebsstättenvermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft,²¹⁷ könnte der Gesetzgeber erwägen, eine Sonderregelung vorzusehen.

²¹⁴ Vgl. Abschn. II. 4.

²¹⁵ Vgl. dazu *Scheunemann*, IStR 2006, 145 (152); *Sedemund/Sterner*, DStZ 2006, 29 (35).

²¹⁶ Gl.A. *Scheunemann*, IStR 2006, 145 (150).

²¹⁷ Vgl. Abschn. III. 1. a).

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass die in der Auslandsbetriebsstätte erlittenen Verluste nach inländischen Vorschriften zu ermitteln sind.²¹⁸ Andernfalls wäre keine Vergleichbarkeit mit Verlusten aus inländischen Betriebsstätten gegeben.

§ 52 Abs. 4 Satz 2 ordnet die Anwendung der Vorschrift in allen Fällen an, in denen die Verlustfinalität nach dem 31.12.1999 eingetreten ist. Da der EuGH in *Marks & Spencer* den zeitlichen Anwendungsbereich des Urteils nicht auf die Zukunft beschränkte²¹⁹ war es grundsätzlich in allen zu jener Zeit nicht bestandskräftig veranlagten Fällen anzuwenden.²²⁰ Dem wird durch Anwendung der Neuregelung auf weiter zurückliegende Verluste Rechnung getragen.²²¹

2. Vorschrift im Körperschaftsteuergesetz

a) Gesetzliche Regelung

Durch Anknüpfung an die vorgestellte Regelung im EStG kann auch die Organschaft europarechtskonform ausgestaltet werden. Im Folgenden wird aufgezeigt, wie dies im Rahmen des heutigen Organschaftsregimes geschehen könnte.²²² Bei Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungssystems²²³ könnte man ebenfalls an den § 2b EStG anknüpfen.

Das heutige Organschaftsrecht sieht in § 14 Abs. 1 KStG den doppelten Inlandsbezug der Organgesellschaft²²⁴ sowie das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags nach § 291 AktG vor. An dieser Stelle wird nicht die seit Jahren anhaltende Diskussion bezüglich der Unionsrechtskonformität dieser Voraussetzungen fortgeführt. Vielmehr wird direkt an die Quintessenz dieser Diskussion angeknüpft: Jedenfalls der weit überwiegende Teil des Schrifttums ist sich darüber einig, dass die Organschaft zumindest für die Verrechnung finaler Verluste geöffnet werden muss.²²⁵ Zu der Frage, wie eine solche Öffnung aussehen sollte, existieren indes verschiedene Auffassungen.²²⁶ Hier wird ein gangbarer Weg vorgestellt.

²¹⁸ In der deutschen Besteuerungspraxis geschieht dies bereits, vgl. R 34c Abs. 3 Satz 3 EStR 2008.

²¹⁹ *Hey*, GmbHR 2006, 113 (117).

²²⁰ Vgl. EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 (Meilicke), Slg. 2007, I-1835, Tz. 34 ff. mit weiteren Rechtsprechungsnachweisen.

²²¹ Da es sich um die Erstreckung einer begünstigenden Norm auf Auslandssachverhalte handelt, ist dies hinsichtlich des verfassungsrechtlich normierten Vertrauensschutzes unbedenklich, *Hey*, StuW 2010, 301 (318).

²²² Vgl. dazu auch *Blumenberg* (Fn. 6), 211 (225 f.); *Endres* (Fn. 5), 189 (194).

²²³ Vgl. IPSt-Arbeitsgruppe (Fn. 13).

²²⁴ Die Erweiterung des Anwendungsbereichs der Organschaft durch BMF, Schreiben v. 28.3.2011 – IV C 2-S 2770/09/10001, BStBl. I 2011, 300 (vgl. Fn. 8), wird weitgehend leerlaufen, weil der Abschluss eines GAV mit einer Kapitalgesellschaft mit Sitz im EU-/EWR-Ausland und Geschäftsleitung im Inland regelmäßig unmöglich ist.

²²⁵ Siehe Fn. 5 und 6.

²²⁶ In Bezug auf das geltende Recht wird teilweise eine „gelebte Organschaft“ verlangt, vgl. z.B. *Heurung/Engel/Thiedemann*, FR 2011, 212 (219), überwiegend jedoch lediglich die tatsächliche Verlusttragung durch die inländische Gesellschaft, vgl. *Graw*, DB 2010, 2469 (2472); *Homburg*, IStR 2010, 246 (252); *Rublack*, FR 2010, 791 (795); *von Brocke*, DStR 2010, 964 (967).

Im KStG könnte ein neuer § 14a eingefügt werden, der den Abzug finaler Verluste im Konzernfall regelt:

„§ 14a Finale Verluste ausländischer Kapitalgesellschaften

- (1) Träger eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 können finale Verluste einer ausländischen Kapitalgesellschaft, deren Sitz und Geschäftsleitung sich jeweils in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat befindet, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, nach Maßgabe der folgenden Vorschriften von ihrem Einkommen abziehen.
- (2) ¹Voraussetzung für den Abzug nach Absatz 1 ist die finanzielle Eingliederung der ausländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1. ²Der Träger darf die Verluste nur abziehen, soweit er sie wirtschaftlich getragen hat.
- (3) ¹Die Vorschriften des § 2b des Einkommensteuergesetzes sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Belegenheitsstaates der Betriebsstätte der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft tritt und die Verluste nach deutschen Vorschriften zu ermitteln sind. ²Wird die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in einer anderen Kapitalgesellschaft in demselben Staat fortgeführt, gilt dies als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.“

Die dazugehörige Anwendungsvorschrift in § 34 KStG könnte folgendermaßen lauten:

„(9a) § 14a in der Fassung des Artikels X des Gesetzes vom ... 2011 (BGBl. I S. Y) ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Verluste nach dem 31.12.1999 final geworden sind.“

b) Kommentierung

Absatz 1 bestimmt, dass Träger eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG finale Verluste einer ausländischen Kapitalgesellschaft, deren Sitz und Geschäftsleitung sich jeweils in einem EU-/EWR-Staat befindet, abziehen dürfen, und zwar nach Maßgabe der weiteren Absätze des Paragraphen. Damit wird die rechtsträgerübergreifende Verlustverrechnung für den Fall finaler Verluste auf den EU-/EWR-Raum ausgedehnt, um den unionsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen.

Nach Absatz 2 Satz 1 ist der Abzug finaler Verluste nur dann zulässig, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG finanziell eingegliedert ist. Da die Voraussetzung einer finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG keinerlei unionsrechtlichen Bedenken begegnet, kann ihre Erfüllung auch im grenzüberschreitenden Sachverhalt verlangt werden.

Absatz 2 Satz 2 schränkt den Abzug beim inländischen Träger auf diejenigen Verluste ein, die er selbst wirtschaftlich getragen hat. Von der Berücksichtigung im Inland ausgeschlossen werden hiermit solche finalen Verluste, die externe Gläubiger der Tochter-

gesellschaft getragen haben. Dies ist sachgerecht, weil insoweit keine Vergleichbarkeit zwischen der Lage einer inländischen Muttergesellschaft mit Auslandstochter und einer inländischen Mutter mit Inlandstochter besteht. Denn im Inlandsfall trägt die Obergesellschaft über die mit dem Gewinnabführungsvertrag verknüpfte Verlustübernahmeverpflichtung nach § 302 AktG auch die Verluste der Gläubiger. Nur aus diesem Grund kann sie die steuerliche Berücksichtigung auch dieser Verluste beanspruchen.²²⁷

Eine andere Situation ergibt sich, wenn die Inlandsmutter aufgrund einer Bürgschaft oder Garantieerklärung von den Gläubigern in Anspruch genommen wird. Weil sie unter diesen Umständen deren Verluste trägt, ist sie zum Verlustabzug berechtigt (siehe Absatz 2 Satz 2). Gleiches gilt z.B. für den Fall, in dem die Mutter die Verluste der Gläubiger ausgleicht, um ein Insolvenzverfahren über ihre Tochter abzuwenden. Es kommt demnach nicht auf den Grund der Verlusttragung an, sondern nur darauf, dass die Mutter die Verluste getragen hat.²²⁸

In Absatz 3 Satz 1 wird auf die Vorschriften des § 2b EStG verwiesen. Diese sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass zum einen an die Stelle des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte der Sitzstaat der Kapitalgesellschaft tritt und zum anderen die Verluste nach deutschen Vorschriften zu ermitteln sind.

Zentral ist die Übertragung der Definition der Verlustfinalität vom Betriebsstätten- auf den Konzernfall: Verluste sind final, wenn sie im Sitzstaat der Tochtergesellschaft nicht mehr berücksichtigt werden können. Eine Verlustberücksichtigung im Sitzstaat scheidet aus, wenn die Tochtergesellschaft aufgegeben wird, wenn bei Übertragung der Anteile oder anderen Umstrukturierungsmaßnahmen die Verlustvorträge untergehen oder wenn der Vortragszeitraum im Sitzstaat abläuft.

Bei Aufgabe der Tochtergesellschaft stellt die Einstellung der gewerblichen Tätigkeit das finalitätsbegründende Ereignis dar.²²⁹ Die genaue Höhe des finalen Verlusts lässt sich jedoch erst nach Abschluss der Abwicklung feststellen, weshalb der Abwicklungsgewinn durch Qualifizierung als rückwirkendes Ereignis mit dem Verlust zum Zeitpunkt der Einstellung der Tätigkeit verrechnet werden sollte.

Nimmt die Auslandstochter ihre Geschäftstätigkeit hingegen wieder auf, so gilt die Regelung des § 2b Abs. 3 Satz 3 EStG entsprechend. Demnach wird der Verlustabzug bei der inländischen Gesellschaft rückwirkend aberkannt.

²²⁷ Die Verknüpfung zwischen zivilrechtlicher Verlustübernahme und steuerlicher Verlustzurechnung wird in der Literatur teilweise kritisch beurteilt, weil sich handelsrechtliches Ergebnis und steuerlich hinzuzurechnendes Einkommen stark unterscheiden können. Vgl. *Herzig* StuW 2010, 214 (224); *Homburg*, IStR 2010, 246 (248); *Lüdicke*, FR 2009, 1025 (1028).

²²⁸ Gl.A. *Graw*, DB 2010, 2469 (2472); *Homburg*, IStR 2010, 246 (249). Zugegebenermaßen liegt hierin eine Besserstellung gegenüber dem reinen Inlandsfall, in dem kein GAV abgeschlossen wurde; denn dort scheidet ein Verlustabzug wegen § 8b Abs. 3 KStG aus. Indes haben Inlandskonzerne die – auch häufig genutzte – Möglichkeit, sich durch Gründung einer Organshaft vor den negativen Auswirkungen dieser Vorschrift zu schützen, grenzüberschreitende Konzerne hingegen nicht.

²²⁹ Vgl. hierzu Abschn. II. 3. a).

Im Falle einer Auslandskapitalgesellschaft ergibt sich ein bedeutsamer Unterschied zur Betriebsstätte. Soweit Verluste im Anschluss an eine Übertragung sämtlicher Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder nach anderen Umstrukturierungsvorgängen noch von der Kapitalgesellschaft oder einem Dritten abgezogen werden können, sind sie nicht final. Dies entspricht den vom EuGH im Urteil Marks & Spencer aufgestellten Voraussetzungen, wonach Verluste dann nicht bei der inländischen Muttergesellschaft zum Abzug zugelassen werden müssen, wenn sie noch von der Kapitalgesellschaft oder einem Dritten genutzt werden können. Die Ratio dieser Vorgehensweise liegt darin, dass es zu einer doppelten Verlustberücksichtigung käme, wenn die Muttergesellschaft auch solche Verluste abziehen könnte.

§ 2b EStG begründet auch die Nachweispflicht²³⁰ der inländischen Gesellschaft hinsichtlich der Finalität des Verlusts. Ebenso gilt der Eintritt der Finalität als rückwirkendes Ereignis.

Aufgrund der rechtlichen Selbständigkeit der ausländischen Tochtergesellschaft ist es notwendig, in der gesetzlichen Regelung explizit darauf hinzuweisen, dass die Auslandsverluste nach inländischen Vorschriften zu ermitteln sind. Auf diesem Wege wird den unionsrechtlichen Prinzipien entsprochen, da Auslands- und Inlandstochter bezogen auf ihre Verluste gleich behandelt werden.²³¹

Absatz 3 Satz 2 enthält eine spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm für den Konzernfall. Führt der Konzern die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in demselben Staat in einer anderen Kapitalgesellschaft fort, wird der Verlustabzug bei der inländischen Gesellschaft rückgängig gemacht. Zu denken ist hier insbesondere an die Fortführung der Tätigkeit in einer bereits bestehenden Kapitalgesellschaft.

Zur Begründung der Anwendungsvorschrift sei auf die Ausführungen zur Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4 EStG verwiesen.²³²

V. Zusammenfassung

Den Ausgangspunkt der vorliegenden Schrift bildeten die EuGH-Urteile in den Rechtsachen Marks & Spencer und Lidl Belgium und die sich daraus ergebende Pflicht der EU-Mitgliedstaaten, finale Auslandsverluste sowohl im Konzern- als auch im Betriebsstättenfall anzuerkennen. Es wurde ein konkreter Gesetzesvorschlag erarbeitet, der zwischen den Zielen der Unionsrechtskonformität des deutschen Steuerrechts einerseits und der Begrenzung von Haushaltswirkungen andererseits vermittelt.

Gemäß der Analyse der Urteile Marks & Spencer, Lidl Belgium, X Holding und Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt besteht die Pflicht zur Berücksichtigung von Verlusten mindestens bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit einer Tochtergesellschaft bzw. bei Aufgabe einer Betriebsstätte, wenn keine andere Möglichkeit zum Verlustabzug im Quellenstaat besteht. Darüber hinaus sind Verluste nach der hier ver-

²³⁰ Zu den Anforderungen an den Nachweis siehe Fn. 209.

²³¹ Blumenberg (Fn. 6), 211 (221); Homburg, IStR 2009, 350 (352); Mayr, BB 2008, 1816 (1818); Scheunemann, IStR 2006, 145 (150).

²³² Vgl. Abschn. IV. 1. b).

tretenen Ansicht auch dann anzuerkennen, wenn sie (i) bei Übertragung einer Tochtergesellschaft oder anderen Umstrukturierungsmaßnahmen untergehen, (ii) nach Übertragung einer Betriebsstätte bzw. Einbringung des Betriebsstättenvermögens in eine neugegründete Kapitalgesellschaft nicht mehr genutzt werden können oder (iii) wegen Ablauf des Verlustvortragszeitraums untergehen. Insbesondere erscheint die Unterscheidung in rechtliche und tatsächliche Finalität zweifelhaft, da sich Rechtsfolgen stets durch Subsumtion eines Tatbestands unter eine Rechtsnorm ergeben und niemals aus einem Tatbestand allein.

Die Notwendigkeit einer gesetzgeberischen Lösung wird deutlich, wenn man die in der Folge zu den EuGH-Urteilen ergangenen Entscheidungen des BFH und der Finanzgerichte betrachtet: Auch mehr als fünf Jahre nach dem Leiturteil Marks & Spencer besteht keine Rechtssicherheit darüber, wann und unter welchen Voraussetzungen Steuerpflichtige finale Verluste in Abzug bringen können.

In Abschnitt IV. der Schrift wird daher ein konkreter Formulierungsvorschlag inklusive Kommentierung präsentiert. Nachfolgend seien die zentralen Punkte dieses Vorschlags aufgeführt:

1. Es wird ein neuer § 2b in das *Einkommensteuergesetz* eingefügt, der den Abzug finaler Verluste aus im EU-/EWR-Gebiet belegenen Betriebsstätten regelt.
 - Der Steuerpflichtige kann Verluste abziehen, soweit sie final sind und er dies nachweist.
 - Verluste sind final, wenn sie im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte nicht mehr berücksichtigt werden können.
 - Die Verlustfinalität wird als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO qualifiziert, um – im Sinne einer unionsrechtlich gebotenen Gleichbehandlung – einen Abzug im Entstehungsjahr zu gewährleisten.
 - Kommt es innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Eintritt der Verlustfinalität doch zu einer Verlustberücksichtigung im Betriebsstättenstaat, wird der Verlustabzug rückwirkend aberkannt.
2. Es wird ein neuer § 14a in das *Körperschaftsteuergesetz* eingefügt, der den Abzug finaler Verluste einer im EU-/EWR-Gebiet ansässigen Tochtergesellschaft regelt.
 - Träger eines gewerblichen Unternehmens können unter bestimmten Voraussetzungen finale Verluste ihrer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft abziehen.
 - Voraussetzung dafür ist zunächst die finanzielle Eingliederung der Tochtergesellschaft.
 - Außerdem darf der Träger die Verluste nur soweit abziehen, wie er sie wirtschaftlich getragen hat. Verluste der Gläubiger der Tochtergesellschaft sind somit vom Abzug bei dem Träger ausgeschlossen.

- Soweit die Verluste der Tochtergesellschaft nach einer Übertragung oder einer anderen Umstrukturierungsmaßnahme noch von ihr selbst oder einem Dritten genutzt werden können, tritt keine Finalität ein. Hiermit wird ein doppelter Verlustabzug ausgeschlossen.
 - Auch im Konzernfall wird der Verlustabzug beim inländischen Träger rückgängig gemacht, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft den Verlust innerhalb einer Frist von fünf Jahren doch noch zum Abzug bringen kann.
 - Darüber hinaus wird der Abzug des Verlusts aberkannt, wenn die Tätigkeit der Kapitalgesellschaft in einer anderen Kapitalgesellschaft in demselben Staat fortgeführt wird.
3. Die vorgeschlagenen *Anwendungsvorschriften* für das jeweilige Gesetz sehen eine Anwendung auf Fälle vor, in denen die Finalität nach dem 31.12.1999 eingetreten ist.

Literaturhinweise

Blumenberg, J. (2010) Die Zukunft der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in der EU, in *Kessler, W., G. Förster und C. Watrin* (Hrsg.) Unternehmensbesteuerung. Festschrift für N. Herzig, München: C.H. Beck, S. 211-230.

Breuninger, G. E. und M. Ernst (2009) Abschied vom Abzug endgültig gewordener ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland? Kein „Import-Stopp“ nach der EuGH-Entscheidung Wannsee! Deutsches Steuerrecht, S. 1981-1986.

Englisch, J. (2008) Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse – Ein Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung von EG-Grundfreiheiten? IFSt-Schrift Nr. 449.

Graw, C. (2010) Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft. Der Betrieb, S. 2469-2473.

Heurung, R. und B. Engel (2010) Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten in der EU – Klärung weiterer Zweifelsfragen durch den BFH. GmbH-Rundschau, S. 1065-1073.

Hey, J. (2006) Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft – Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert? GmbH-Rundschau, S. 113-123.

Hey, J. (2010) Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht – Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht. Steuer und Wirtschaft, S. 301-320.

Homburg, St. (2009) AWD – ein deutscher Anwendungsfall für Marks & Spencer. Internationales Steuerrecht, S. 350-353.

Homburg, St. (2010) Die unheimliche Nummer Sechs – Eine Entscheidung zum Ausgleich grenzüberschreitender Konzernverluste. Internationales Steuerrecht, S. 246-252.

Knipping, J. (2009) Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache Lidl Belgium bei fehlender Möglichkeit eines interperiodischen Verlustausgleichs im Betriebsstättenstaat. Internationales Steuerrecht, S. 275-277.

Mayr, G. (2008) Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer. Betriebs-Berater, S. 1816-1819.

Rublack, C. (2010) Abzug grenzüberschreitender Konzernverluste nur mit Gewinnabführungsvertrag? *Finanz-Rundschau*, S. 791-796.

Scheunemann, M. (2006) Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer. *Internationales Steuerrecht*, S. 145-154.

von Brocke, K. (2010) Abzug definitiver Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft? Zwei FG-Entscheidungen zur Anwendung der Grundsätze des EuGH in der Rs. Marks & Spencer. *Deutsches Steuerrecht*, S. 964-968.

von Brocke, K. und J. Auer (2011) Praxisrelevante Probleme in Zusammenhang mit dem Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste. *Deutsches Steuerrecht*, S. 57-60.

Witt, S.-C. (2010) Grenzüberschreitende Organschaft – Neue Entwicklungen der Rechtsprechung. *Die Unternehmensbesteuerung*, S. 737-745.

Gerichtsentscheidungen

BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BFHE 230, 30, BStBl. II 2010, 1065.

BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFHE 230, 35.

BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, DStR 2011, 169.

EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 (Marks & Spencer), Slg. 2005, I-10837.

EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 (Lidl Belgium), Slg. 2008, I-3601.

EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt), Slg. 2008, I-8061.

EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 (X Holding), DStR 2010, 427.

High Court of Justice v. 10.4.2006, Case No: CH/2003/APP/0054 (Marks & Spencer Plc versus David Halsey (HM Inspector of Taxes)), EWHC 811 (Ch).

IFSt-Schriften 2010 / 2011

2010

- Nr. 460 *Dornbusch*, Zur Struktur familienpolitischer Maßnahmen in Deutschland
- Nr. 461 *Dorenkamp*, Systemgerechte Neuordnung der Verlustverrechnung – Haushaltsverträglicher Ausstieg aus der Mindestbesteuerung
- Nr. 462 *Albert*, Schiedsverfahren im Internationalen Steuerrecht
- Nr. 463 *Franke/Kügler*, Steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen
- Nr. 464 *Stapperfend*, Bilanzberichtigung und Bindung der Finanzverwaltung an die eingereichte Bilanz – Subjektiver Fehlerbegriff auf dem Prüfstand
- Nr. 465 *Beland*, Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2010 gegenüber 2009
- Nr. 466 *Dornbusch*, Entwicklung wesentlicher Daten der öffentlichen Finanzwirtschaft in Deutschland von 1999–2009

2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzmarktsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Carolin Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste

