

# Einleitung

Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung nimmt einhergehend mit der Globalisierung und der zunehmenden Vernetzung wirtschaftlicher Aktivitäten, insbesondere innerhalb der Europäischen Union (EU)<sup>1</sup>, eine nicht zu unterschätzende Rolle bei der Besteuerung der Unternehmen ein. Neben international agierenden Konzernen sind seit mehreren Jahren auch viele kleine und mittelständische Unternehmen (KMU) zur Sicherung und Erschließung von Einkaufs- und Absatzmärkten europaweit und auf internationaler Ebene grenzüberschreitend tätig. Die Auslandsunternehmungen erwirtschaften nicht selten (Anlauf-)Verluste. Sobald die Verluste im Ausland nicht (mehr) genutzt werden können, versuchen die expandierenden Unternehmen die Auslandsverluste bei der inländischen Besteuerung geltend zu machen. Dabei treffen die Unternehmen auf nationale Verlustverrechnungsbeschränkungen, die ausländische Unternehmungen im Vergleich zu rein inländischen Unternehmungen schlechter stellen. Diese Ungleichbehandlung ist Folge eines zwar europapolitisch gewollten, aber noch nicht harmonisierten Europäischen Unternehmenssteuerrechts, deren Entwicklung für die Verwirklichung eines gemeinsamen europäischen Binnenmarktes dringend notwendig ist. Die Mitgliedstaaten haben bis dahin bei der direkten Besteuerung die alleinige Steuerhoheit und können unter Wahrung des primären Unionsrechts, insbesondere der Grundfreiheiten, die grenzüberschreitende Verlustverrechnung beschränken. Die EU hat gegenwärtig nur auf zweierlei Wegen<sup>2</sup> die Möglichkeit, Einfluss auf die nationale Steuergesetzgebung zu nehmen. Mangels Bereitschaft aller 28 Mitgliedsstaaten der EU zur Schaffung eines gemeinsamen Verlustverrechnungssystems nimmt damit der Gerichtshof der Europäischen Union<sup>3</sup> (EuGH) die zentrale Rolle bei der Zielverwirklichung der Harmonisierung des europäischen Binnenmarktes ein. Bis zum ersten wegweisenden EuGH-Urteil in der Rs. *Marks & Spencer* hatte der EuGH die Finanzautonomie der

- 
- 1 Am 1.12.2009 ist der Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (ABl. C 306 v. 17.12.2007, S. 1) in Kraft getreten. Damit einhergehend ist die EU nach Art. 1 Absatz 3 Satz 3 EUV die Rechtsnachfolgerin der Europäischen Gemeinschaft (EG). Des Weiteren wurde der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) inhaltlich geändert und trägt jetzt die Bezeichnung Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Der Vertrag über die Europäische Union (EUV) wurde ausschließlich inhaltlich geändert.
  - 2 Entweder die Europäische Kommission schlägt eine gemeinsame Richtlinie vor, die dann einstimmig von allen 28 Mitgliedstaaten verabschiedet werden muss oder der EuGH stellt in einem Verfahren fest, dass das nationale Steuerrecht gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Ausführlich hierzu siehe 1. Kap.
  - 3 Ehemals Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften.

Mitgliedstaaten stark eingeschränkt<sup>4</sup> und die Steuerwissenschaft war sich einig, dass der EuGH die europäischen Mitgliedstaaten zu Harmonisierungsmaßnahmen auch bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zwingen würde<sup>5</sup>. Mit zunehmender Anzahl an Gerichtsentscheidungen auf europäischer<sup>6</sup> und nationaler Ebene<sup>7</sup> zu den direkten Steuern ist die grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Rahmen der sogenannten finalen Verluste Gegenstand intensiver und kontroverser Rechtsdiskussion geworden.

Neben der Rs. *Marks & Spencer*<sup>8</sup> folgten die Urteile in den Rs. *X Holding*<sup>9</sup> und *Philips Electronics UK*<sup>10</sup>, *A Oy*<sup>11</sup>, *K*<sup>12</sup>, *Felixstowe*<sup>13</sup>, *Nordea Bank*<sup>14</sup> zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sowie mit mittelbar erheblichen Auswirkungen auf die Beurteilung der finalen Verluste das Urteil zur Rs. *Oy AA*<sup>15</sup>.

Der EuGH hat nach der Entscheidung in der Rs. *Marks & Spencer* in den anderen Urteilen die Finalität von Verlusten, die eine besondere Bedeutung bei der Beurteilung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung einnimmt, nicht angesprochen<sup>16</sup>. Dagegen liegen für die Betriebsstättenkonstellation die EuGH-Urteile in den Rs. *Lidl Belgium*<sup>17</sup> *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*<sup>18</sup> sowie in der anhängigen

- 
- 4 Köhler, Die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung im EU-Kontext, in: FS Mellwig, S. 212; vgl. Kaiser, Zur Anerkennung funktionsschwacher Gesellschaften im deutschen Steuerrecht, IStR 2009, S. 121, 128.
  - 5 Tumpel, Diskussion, in: von Groll, Verluste im Steuerrecht, DStJG Band 28, S. 316, 318.
  - 6 Insbesondere die EuGH-Urteile in den Rs. *Marks & Spencer*, *Oy AA*, *Lidl Belgium*, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, *Columbus Container* und *Stahlwerke Ergste Westig*, *SGL*, *X Holding*, *Philips Electronics UK*, *A Oy*, *K*, *Felixstowe*, *Nordea*, und die Schlussanträge in der Rs. *Timac Agro*.
  - 7 Niedersächsisches FG, Urt. v. 11.2.2010, 6 K 406/08, BFH, Urt. v. 9.11.2010, I R 16/10; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 17.3.2010, 1 K 2406/07, Revision zurückgenommen: BFH, I R 34/10. Zu einem gewerbsteuerlichen „In-bound Fall“: BFH, Urt. v. 9.2.2011, I R 54, 55/10, BStBl I 2012, S. 106.
  - 8 EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, S. I-10837.
  - 9 EuGH, Urt. v. 25.2.2010, Rs. C-337/08, *X Holding*, Slg. 2010, S. I-1215.
  - 10 EuGH, Urt. v. 6.9.2012, Rs. C-18/11, *Philips Electronics UK*, Abl. EU 2011, Nr. C 89, S. 11, Vorinstanz: Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), v. 12.1.2011.
  - 11 EuGH, Urt. v. 21.2.2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, EuZW 2013, S. 269 f.
  - 12 EuGH, Urt. v. 7.11.2013, Rs. C-322/11, *K*.
  - 13 EuGH, Urt. v. 14.4.2014, Rs. C-80/12, *Felixstowe*.
  - 14 EuGH, Urt. v. 17.7.2014, Rs. C-48/13, *Nordea Bank*.
  - 15 EuGH, Urt. v. 18.7.2007, Rs. C-231/05, *Oy AA*, Slg. 2007, S. I-6373, Verweis auf 2. Kap.
  - 16 *Musil*, Was sind Verluste?, DB 2011, S. 2451, 2452.
  - 17 EuGH, Urt. v. 15.5.2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, S. I-3601.
  - 18 a.A. *Blumenberg*, Die Zukunft der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in der EU, in: FS Herzig, S. 211, 220, der in der Rs. *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* nicht den Abzug von Auslandsverlusten, sondern allein die Vermeidung der späteren Nachversteuerung als Verfahrensgegenstand sieht.

Rs. *Timac Agro*<sup>19</sup> vor, deren Rechtsstreitigkeiten sich auf („finale“)<sup>20</sup> Verluste und die deutschen Steuervorschriften bezogen.

Der EuGH ließ dabei durchgängig in allen Verfahren die Frage unvollständig beantwortet, wann finale Verluste vorliegen sowie zu welchem Zeitpunkt die Verluste geltend gemacht werden können. Die nationalen Finanzgerichte nahmen sich dieser Frage an und kamen zu unterschiedlichen Ergebnissen, so dass der Bundesfinanzhof (BFH) jüngst mehrere Entscheidungen hierüber traf, die es zu bewerten gilt.

In der Rechtsprechungsentwicklung wird inzwischen zum Teil eine Abkehr des EuGH von der negativen Integration hin zur positiven Integration gesehen. Zusätzliche Aktualität und Brisanz gewinnt die Rechtsprechungslinie durch das jüngst ergangene EuGH-Urteil in der Rs. *X Holding*<sup>21</sup>. Seit dem ist allein zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungshoheit der Eingriff in die Niederlassungsfreiheit durch eine rein inländische Gruppenbesteuerung gerechtfertigt. Die sogenannten finalen Verluste werden nicht erwähnt. Stattdessen wird die „Beliebigkeitsgrenze“ angeführt<sup>22</sup>. Ob der EuGH hiermit eine Abkehr von der Grundsatzentscheidung in der Rs. *Marks & Spencer* vorgenommen hat, wird in der Steuerwissenschaft kontrovers diskutiert. Diese Entwicklung lässt die Annäherung von Unionsrecht und mitgliedstaatlicher Steuerhoheit im Rahmen des direkten Steuerrechts in ein neues Licht<sup>23</sup>. Der EuGH hat in der Rs. *A Oy* die Rechtsfigur der „finalen“ Verluste in einer Konzernkonstellation weiterhin fortbestehen lassen, aber den Anwendungsbereich negativ konkretisiert und deren Nichtvorliegen weiter definiert. Die von der *Generalanwältin Kokott* in ihren Schlussanträgen vorausgesagte abschließende Klärung der Behandlung von finalen Verlusten erfolgte dagegen nicht. Ihre Schlussanträge mit fortbestehender

---

19 EuGH, C-388/14, *Timac Agro*.

20 Ausdrückliche Erwähnung der finalen Verluste nur in der Rs. *Lidl Belgium*.

21 EuGH, Urt. v. 25.2.2010, Rs. C-337/08, *X Holding*, Slg. 2010, S. I-1215; vgl. *Kube*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, S. 305, 312; vgl. *Seiler/Axer*, Dire EuGH-Entscheidung im Fall „Lidl Belgium“ als (Zwischen-)Schritt auf dem Weg zur Abstimmung nationaler Steuerhoheit und europäischem Recht, IStR 2008, S. 838, 839; vgl. *Musil*, Rechtsprechungswende des EuGH bei den Ertragsteuern?, DB 2009, S. 1037, 1042; Weber-Grellet, Neu-Justierung der EuGH-Rechtsprechung, DStR 2009, S. 1229 und 1235 f.; *Eisenbarth/Hufeld*, Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Konsolidierungsphase, IStR 2010, S. 309, 312; vgl. *Musil/Fähling*, Neue Entwicklungen bei den europarechtlichen Rechtfertigungsgründen im Bereich des Ertragsteuerrechts, DStR 2010, S. 1501; vgl. *de Weerth*, Neues zur KSt-Anrechnung über die Grenze, DB 2011, S. 559, 562.

22 Erstmals fand die sogenannte „Beliebigkeitsgrenze“ in der Rs. *Oy AA* Anwendung.

23 Ein Teil des Schrifttums sieht in dieser Rechtsprechungsentwicklung das Ziel eines gemeinsamen Binnenmarktes in weite Ferne rücken. Andere verstehen den unverbitterten Kampf um den Binnenmarkt als nicht verbraucht an und beurteilen die Rechtsprechung als eine taktische Neuausrichtung des EuGH mit dem Versuch die Mitgliedstaaten zu einem von den Vätern der Europäischen Verträge gewollten gemeinsamen Entscheidungsfindung im Bereich der direkten Besteuerung zu bewegen. Ausführlich siehe 2. Kap.

Darlegung der Gründe für eine Abkehr von den finalen Verlusten insbesondere in der Rs. *Nordea Bank* wurden von dem EuGH nicht aufgenommen. Auch im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission gegen Großbritannien und Irland, in dem sie mit ihren Schlussanträgen weiterhin versuchte dem EuGH das Ende der Rechtsfigur der finalen Verluste zu verdeutlichen blieb unbeachtet<sup>24</sup>.

Der Weg zu einer „herrschenden Meinung“ ist weiterhin noch nicht geebnet. Hierbei entstehen Probleme im Rahmen der Vergleichbarkeit der Einzelfallentscheidungen mit den unterschiedlichen nationalen Rechtsformen der Unternehmen und der damit einhergehenden individuellen steuerrechtlichen Behandlung in den jeweiligen Mitgliedsstaaten sowie bei der Anwendung der Freistellungsmethode aufgrund der bilateral geschlossenen völkerrechtlichen Verträge in Form von Doppelbesteuerungsabkommen.

In dieser Arbeit stellt sich die Frage, welche Folgen die EuGH-Rechtsprechung für das nationale Steuerrecht hat. In Deutschland gibt es mangels Vorabentscheidungsverfahren zu den Gruppenbesteuerungssystemen der körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft keine aktuelle EuGH-Rechtsprechung. Der BFH hat keine verbindliche Aussage zu den einzelnen Voraussetzungen zur Bildung einer grenzüberschreitenden Organschaft bei der Körperschaftsteuer getroffen. Dabei lagen dem BFH aktuell mehrere Revisionsverfahren vor, in denen zuvor Finanzgerichte eine rechtliche Prüfung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnungsbeschränkung vorgenommen haben<sup>25</sup>.

Im Gegensatz zum Niedersächsischen Finanzgericht (FG) hat der BFH die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft nicht auf deren Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht geprüft und hat damit auch eine mögliche Vorlage vor dem EuGH vermieden. Trotz der EuGH-Rechtsprechungsentwicklung zu den mitgliedstaatlichen Konzernbesteuerungsmodellen, deren Vergleichbarkeit mit der nationalen Organschaftsregelung weitestgehend angenommen wird, bestehen auch nach der sog. kleinen Organschaftsreform<sup>26</sup> weiterhin erhebliche Zweifel an der unionskonformen Ausgestaltung der einzelnen Organschaftsvoraussetzungen der §§ 14 ff. KStG. Im Mittelpunkt steht das Erfordernis eines gemeinsamen Gewinnabführungsvertrags i. S. d. § 291 AktG. Diese Voraussetzung wird auch in einer rein inländischen Konzernkonstellation stark kritisiert. Zudem findet sie bei grenzüberschreitenden Unternehmungen mangels Regelungsbestands im Ausland keine Anwendungsmöglichkeit. Der Gesetzgeber verzichtet mit der Verabschiedung der kleinen Organschaftsreform durch den Bundesrat am 1.2.2013 auf den doppelten Inlandsbezug der Organgesellschaften, der bereits Gegenstand eines EU-Vertragsverletzungsverfahrens war. Das Erfordernis

---

24 Rs. C-172/13, *EU-Kommission gegen UK*.

25 Niedersächsisches FG, Urt. v. 11.2.2010, 6 K 406/08; BFH, Urt. v. 9.11.2010, I R 16/10; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 17.3.2010, 1 K 2406/07, Revision zurückgenommen: BFH, I R 34/10.

26 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrecht, BGBl I, S. 285 ff

der doppelten Anbindung des Organträgers wurde im Gegensatz zu der Organgesellschaft bereits vor mehreren Jahren abgeschafft. Sowohl der Sitz als auch die Gesellschaft soll nach diesem Prinzip im Inland liegen.

Das Niedersächsische FG versuchte die zum damaligen Zeitpunkt geltenden Organschaftsregelungen normerhaltend zur Wahrung des Unionsrechts zu reduzieren. Dabei nahm das Gericht nicht nur eine Anpassung durch Nichtanwendung der unionsrechtswidrigen Rechtsvorschriften vor, sondern schaffte neue Voraussetzungen, die ersatzweise von den steuerpflichtigen Unternehmen im Falle der Grenzüberschreitung erfüllt werden mussten.

Seit der ersten BFH-Rechtsprechung zu den finalen Verlusten bei ausländischen Tochterkapitalgesellschaften und ausländischen Betriebsstätten wird die grenzüberschreitende Verlustverrechnung auch bei der inländischen Gewerbesteuerermittlung in engen Grenzen gefordert<sup>27</sup>. Dies wird von der Steuerpraxis teilweise abgelehnt<sup>28</sup>.

Die Gewerbesteuer nimmt anders als die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer grundsätzlich auf den ersten Blick bei grenzüberschreitenden Unternehmungen eine untergeordnete Rolle ein. Ursache hierfür ist die unterschiedliche Herangehensweise der Steuergesetzgeber bei der Besteuerung. Erfolgt in den meisten Ländern die einkommensteuerliche und körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung nach dem Welteinkommensprinzip, ist die Gewerbesteuer, dem Territorialitätsprinzip folgend, ausschließlich auf die im Inland durch Gewerbebetriebe erwirtschafteten Erträge begrenzt und lässt somit die Auslandsunternehmungen bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt<sup>29</sup>.

Die Kritik an der BFH Rechtsprechung zu der Gewerbesteuer bei grenzüberschreitenden Unternehmungen findet ihren Höhepunkt in einem die grenzüberschreitende Verlustverrechnung nicht unmittelbar betreffenden Steuerfall. In der Sache I R 54, 55/10<sup>30</sup> entschied der BFH, dass eine gewerbesteuerliche Organschaft zwischen einer inländischen Organgesellschaft und einer im europäischen Ausland ansässigen Mutterkapitalgesellschaft als Organträgerin gebildet werden könne, auch wenn die Gesellschaften über eine inländische Zwischenholding miteinander verbunden sind. Der BFH bezog sich bei der Urteilsfindung ausschließlich auf die abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote und ließ das Unionsrecht vollständig unangewandt. Damit wäre aus deutscher höchstrichterlicher Sicht eine über die mitgliedstaatlichen Grenzen hinausgehende Organschaftsbildung auch im Drittstaatenfall denkbar.

---

27 BFH, Urt. v. 9.6.2010, I R 107/09, IStR 2010, S. 663 ff. (Betriebsstättenkonstellation); Urt. v. 9.11.2010, I R 16/10, BFH/NV 2011, S. 524. (Konzernkonstellation).

28 Relativierend *Richter*, Aktuelle Entwicklungen zur Berücksichtigung finaler ausländischer Verluste, BB 2010, S. 2734; a.A. *von Brocke*, BFH: Abzug tatsächlicher „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste im „Finalitätsjahr“, SteuK 210, S. 394; *Jh*, Praxishinweise zu den BFH-Urteilen I R 100/09 und I R 107/09, StuB 2010, S. 681, 682.

29 Strittig, beispielsweise a.A. *Frotscher*, Grenzüberschreitende Organschaft – wo stehen wir?, IStR 2011, S. 697, 701.

30 BFH, Urt. v. 9.2.2011, I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, S. 106, ausführlich siehe 3. Kap., 2. Abschn.

Zu diesem Urteil erging ein Nichtanwendungserlass des BMF in dem ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass es sich hierbei um einen Einzelfall handle und die BFH-Grundsätze in anderen Steuerfällen keine Anwendung fänden<sup>31</sup>. Dies ist erstaunlich, erging doch das Urteil zu der Gesetzeslage im Jahr 1999, in dem der Gewinnabführungsvertrag noch keine Voraussetzung für die gewerbsteuerliche Organschaft war und der EuGH in der Zwischenzeit zumindest für laufende Verluste den Geltungsbereich von einer Gruppenbesteuerung ausschließlich für inländische Steuerpflichtige für unionsrechtskonform erachtet. Damit stellen sich im Schrifttum zweierlei besprochene Fragen: Erstens, ob die Verlustverrechnung ebenfalls bei der Gewerbesteuer im Finalitätsfall zu erfolgen hat<sup>32</sup> und zweitens, ob die Voraussetzungen, die an die wirksame Organschaftsbildung gesetzt werden, umsetzbar sind und auch Auswirkungen auf eine grenzüberschreitende körperschaftsteuerliche Organschaft haben könnten<sup>33</sup>.

In Bezug auf die Finalität von Verlusten hat der BFH die Vorgaben des EuGH konkretisiert und deren Anwendungsbereich restriktiv für eine nationale Verlustverrechnung ausgelegt. Hierfür hat er im Rahmen eines obiter dictum drei Fallgruppen gebildet, in denen finale Auslandsverluste bei der nationalen Besteuerung der inländischen Muttergesellschaft oder des inländischen Stammhauses im Wirtschaftsjahr des Eintritts der Finalität phasenverschoben geltend gemacht werden können sollten. Dabei widerlegt der BFH seine zunächst vorgenommene Entscheidung, die finalen Verluste phasengleich in den Verlustentstehungsjahren rückwirkend zu berücksichtigen. Die Finanzgerichte haben dementsprechend keine einheitliche Judikatur finden können.

Laut BFH führen finale Verluste zum inländischen Verlustabzug, wenn die Auslandsverluste aus tatsächlichen Gründen innerhalb des im Ausland gewährleisteten Verlustverrechnungszeitfensters nicht mehr bei der ausländischen Besteuerung genutzt werden können. In folgenden Fällen soll die Verlustberücksichtigung vorliegen können: Umwandlung, Übertragung und vollständige Aufgabe.

Mit dieser Konkretisierung hat der BFH versucht, die *Marks & Spencer*-(Ausnahme-) Rechtsprechung auf nationaler Ebene umzusetzen, um eine unionskonforme Rechtslage bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zu schaffen.

Auf Finanzgerichtsebene, in der Praxis und im Schrifttum bestehen weiterhin weitgehende Zweifel, zu welchem Zeitpunkt welche Auslandsverluste als finale Verluste in welcher Höhe bei der inländischen Besteuerung geltend zu machen sind.

Trotz bzw. wegen der aktuell erheblich in Kritik geratenen EuGH-Verfahren *A Oy*, *K* und *Nordea Bank* ist der BFH nicht von seiner Rechtsprechungslinie abgewichen, sondern folgt seinen aufgestellten Grundsätzen<sup>34</sup>. Der EuGH selbst sieht sich nicht

---

31 *BMF*, Schr. v. 27.12.2011, IV C 2 – S 2770/11/10002, BStBl. I 2012, S. 119.

32 Ausführlich siehe 5. Kap.

33 Ausführlich siehe 3. Kap.

34 FG Köln, Urt. v. 13.3.2013, 10 K 2067/12; auch wenn im konkreten Steuerfall nicht einschlägig, Existenz der finalen Verluste bestätigt: BFH, Urt. v. 9.6.2010, I R 100/09;

bereit die von den Generalanwälten seit der Rs. *X Holding* geforderten Abkehr von finalen Verlusten nachzukommen und auf deren Begründung einzugehen<sup>35</sup>.

Umso mehr gewinnt daher die vom FG Köln am 19.2.2014 ergangene Rechtsprechung<sup>36</sup> in der beim EuGH anhängigen Rs. *Timac Agro*<sup>37</sup> an Bedeutung, weil erstmalig der EuGH eine Vorlagefrage von einem Finanzgericht vorgelegt bekommt, welches ständiger BFH-Rechtsprechung und der EuGH-Rechtsprechung entgegen tritt, dabei den BFH außen vorlässt und seine widerlegende Argumentation strukturiert und systematisch darzulegen versucht um die allseits geforderte Lösungsfindung der aufgeworfenen Fragen zu den finalen Verlusten abschließend klären zu können. Bemerkenswert ist dabei die als sog. „Rüttelvorlage“<sup>38</sup> zu bezeichnende bezeichnende Vorlagefrage, in der die finalen Verluste einer generellen Neubewertung bedürfen. Das FG Köln (er-)kennt damit keinerlei nationale und europäische ergangene Rechtsprechung zu der Rechtsfigur der finalen Verluste an und widerspricht der ständigen Rechtsprechungspraxis auf nationaler und unionsrechtlicher Ebene. Es lässt die Vermutung zu, dass mit dieser Vorlagefrage alles auf Null gestellt werden soll um dem EuGH die Möglichkeit zu geben den Anwendungsbereich der Rechtfertigungsgründe dogmatisch sauber zu definieren um diese quantitativ und qualitativ voneinander abzugrenzen und die Frage zu klären, wie und wann finale Verluste überhaupt vorliegen.

Zudem hatte sich die Bundesregierung mit Beginn der 17. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages in ihren Koalitionsvereinbarungen die Reformierung des deutschen Unternehmenssteuerrechts zum Ziel gesetzt. Eine vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) eingesetzte Arbeitsgruppe hat die aus der Steuerwissenschaft entwickelten Reformvorschläge einer Prüfung unterzogen und eigene Handlungsvorschläge auf den Weg gebracht. Aufgrund der europäischen Staaten- und Finanzkrise wurde neben kleineren Gesetzesanpassungen und der sog. kleinen Organschaftsreform<sup>39</sup> die ursprünglich geplante Reformierung nicht vollzogen. Die Reformbestrebungen auf EU-Ebene sind aufgrund eines von der EU-Kommission eingebrachten Richtlinienvorschlages für die Einführung einer „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ (GKKB) auf den Weg gebracht<sup>40</sup>. Das vom EU-Parlament angenommene Reformbestreben befindet sich seit dem in Überarbeitungsschritten,

---

BFH, Urt. v. 9.6.2010, I R 107/09; BFH, Urt. v. 5.2.2014, I R 48/11; Niedersächsisches FG, Urt. v. 16.6.2011, 6 K 445/09; FG Baden-Württemberg, Urt. v. 8.7.2014, 4 K 1134/12.

35 Ausführlich siehe 4. Kap., 1. Abschn. III. u. IV.

36 FG Köln, Beschl. v. 19.2.2014, 13 K 3906/09.

37 EuGH, Rs. C-388/14.

38 Der Begriff wurde von *Mitschke* erstmalig verwendet in *Mitschke*, Was sind „finale“ Verluste, und muss Deutschland sie trotz DBA-Freistellung importieren?, IStR 2014, S. 733, 740.

39 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrecht, BGBl I, S. 285 ff.

40 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM (2011) 121/4.



die jeweils als Kompromissvorschläge vom Vorsitz des Rates (Dänemark<sup>41</sup>, Irland<sup>42</sup> und Litauen<sup>43</sup>) vorgestellt wurden, die eine Berücksichtigung von finalen Verlusten nach gegenwärtigem Stand obsolet werden lassen. Die Bundesregierung hat in ihren Koalitionsverhandlungen die Prüfung bzw. Einführung einer GKKB vereinbart<sup>44</sup>. Deutschland und Frankreich verkündeten im Rahmen der Vorstellung eines Grünbuchs eine engere Zusammenarbeit zur Schaffung eines angepassten gemeinsamen Unternehmenssteuerrechts, deren Aktivitäten seit dem Regierungswechsel in Frankreich im Mai 2012 sehr schleppend wieder aufgenommen wurden.

Damit stellen sich weiter die Fragen: in welcher Form das geltende Steuerrecht den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht, ob die nationale Finanzgerichtsbarkeit entsprechend der EU-Vorgaben die finalen Verluste qualifiziert, ob die Reformvorschläge handhabbare Lösungsmöglichkeiten darstellen oder andere Alternativen eine bessere Wirkung erreichen. Österreich löste sich bereits im Jahr 2005 zugunsten eines modernen Gruppenbesteuerungsmodells von der Organschaft, die historisch bedingt der deutschen Regelung sehr ähnlich war.

Die vorliegende Arbeit soll eine kritische Bestandsaufnahme der nationalen Verlustverrechnung bei einer grenzüberschreitenden Unternehmung vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung erbringen und dabei einen Gesamtüberblick über die gegenwärtige steuerrechtliche und europarechtliche Lage der Unternehmen mit grenzüberschreitender Tätigkeit geben. Die Probleme bei der Besteuerung aufgrund der Verlustfrage sollen systematisch aufgezeigt und die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung rechtlich gewürdigt werden, die Reaktion der deutschen Finanzgerichtsbarkeit und der Finanzverwaltung bewertet und ein Weg für Auslandsengagements eines inländischen Unternehmens mit ausländischen Unternehmungen aufgezeigt werden. Diese Arbeit soll auch einen Beitrag leisten, zu der Frage wo das Europäische Steuerrecht steht.

---

41 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag v. 4.4.2012, 8387/12 FISC 49, 2011/0058(CNS).

42 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag v. 2.5.2013, 9180/13 FISC 80, 2011/0058(CNS), Datumskorrektur nach Recherche durch *Scheffler/Köstler*, Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, DStR 2014, S. 664.

43 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag v. 14.10.2013, 14768/13 FISC 181, 2011/0058(CNS) und Ergänzung, siehe Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag v. 14.10.2013, 14769/13 FISC 181, 2011/0058(CNS).

44 O.V., Koalitionsvertrag zur 198. Legislaturperiode der CDU Deutschlands, CSU-Landesleitung und SPD v. 14.12.2013 in der Fassung v. 27.11.2013, S. 62 ff.