

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	21
1. Kapitel: Gang der Untersuchung, Überblick über die grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Unionsrecht und die Bedeutung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	29
I. Gang der Untersuchung.....	29
II. Überblick über die grenzüberschreitende Verlustverrechnung	31
1. Der Verlustbegriff und seine Bedeutung für grenzüberschreitende Unternehmungen.....	33
a) Der Verlustbegriff	33
b) Verlustvarianten.....	35
aa) Anlaufverluste	35
bb) Laufende Verluste	35
cc) Endgültige bzw. finale Verluste	36
dd) Stellungnahme.....	36
2. Stufen der Verlustverrechnung.....	37
a) Grundlegendes.....	37
b) Die einzelnen Stufen der Verlustverrechnung	38
aa) Intraperiodische Verlustverrechnung	38
bb) Interperiodische Verlustverrechnung.....	39
(1) Verlustvortrag.....	39
(2) Verlustrücktrag.....	40
(3) Besondere Bedeutung bei der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung	41
cc) Intersubjektive Verlustverrechnung	41
3. Handlungsformen der grenzüberschreitenden Unternehmungen.....	42
a) Konzernkonstellation.....	42
aa) „Pooling“	43
(1) Grundlegendes.....	43

(2) Variante der nationalen Organschaftsregelung	43
(a) Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft	44
(b) Gewerbesteuerliche Organschaft	44
bb) Konzerninterner Verlustübertrag	45
cc) (Voll-)konsolidierung bzw. Consolidation	46
dd) Besonderheit der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung	46
ee) Anderweitige Verlustverrechnungsvorschriften	46
b) Betriebsstättenkonstellation	47
aa) Grundlegendes	47
bb) Betriebsstättenbegriff	48
4. Nationale Verlustverrechnungsvorschriften und deren Vereinbarkeit mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben	48
a) Grundlegendes	48
b) Einkommen- und Körperschaftsteuer	51
aa) Verfassungsrecht bei rein inländischer Unternehmung	51
bb) Verfassungsrecht bei ausländischer Unternehmung	54
c) Gewerbesteuer	57
aa) Verfassungsrecht bei rein inländischer Unternehmung	57
bb) Verfassungsrecht bei ausländischer Unternehmung	58
d) Beurteilung der verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen	58
5. Doppelbesteuerungsabkommen	59
6. Unionsrecht und die besondere Bedeutung der EuGH- Rechtsprechung	60
a) Unionsrecht und direkte Steuern	60
b) Primäres Unionsrecht	62
aa) Ziel eines gemeinsamen Binnenmarktes	62
bb) Grundfreiheiten	63
(1) Vorgaben	63
(a) Diskriminierungsverbot	63
(b) Beschränkungsverbot	64
(2) Gewährleistung unter Vorbehalt	64

c) Sekundäres Unionsrecht.....	64
aa) Grundlegendes.....	64
bb) Harmonisierungsmaßnahmen für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	65
(1) Gescheiterte Vorhaben.....	65
(2) Gegenwärtige Vorhaben.....	66
(3) Zusammenfassung.....	67
cc) Sogenannte Verstärkte Zusammenarbeit	67
d) Besondere Bedeutung der EuGH-Rechtsprechung	68
7. Zwischenergebnis.....	69
 2. Kapitel: EuGH-Rechtsprechungsentwicklung zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.....	71
I. Die Leitentscheidung in der <i>Rs. Marks & Spencer</i>	71
1. Sachverhalt	71
2. Schlussanträge des Generalanwalts	72
3. Rechtsprechung: Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nur im Finalitätsfall.....	73
4. Beurteilung der <i>Marks & Spencer</i> -Rechtsprechung.....	74
5. Vergleichbarkeit mit der deutschen Unternehmensbesteuerung	75
II. Rs. <i>Oy AA</i>	75
1. Sachverhalt	75
2. Urteilsgründe	76
3. Beurteilung der <i>Oy AA</i> -Rechtsprechung.....	76
III. Rs. <i>Lidl Belgium</i>	77
1. Sachverhalt	77
2. Urteilsgründe	78
3. Beurteilung der <i>Lidl Belgium</i> -Rechtsprechung.....	79
IV. Rs. <i>Krankenheim Ruhesitz am Wannsee</i>	79
1. Sachverhalt	79
2. Urteilsgründe	80
3. Beurteilung der <i>Krankenheim Ruhesitz am Wannsee</i> - Rechtsprechung.....	81

V.	<i>Rs. X Holding</i>	81
1.	Sachverhalt.....	81
2.	Urteilsgründe	82
3.	Beurteilung der <i>X Holding</i> -Rechtsprechung.....	82
VI.	<i>Rs. Philips Electronics UK</i>	83
1.	Sachverhalt.....	83
2.	Urteilsgründe	84
3.	Beurteilung der <i>Philips Electronics UK</i> -Rechtsprechung.....	85
VII.	<i>Rs. A Oy</i>	86
1.	Sachverhalt.....	86
2.	Urteilsgründe	86
3.	Beurteilung der <i>A Oy</i> -Rechtsprechung.....	87
VIII.	<i>Rs. K</i>	87
1.	Sachverhalt.....	87
2.	Urteilsgründe	88
3.	Beurteilung der <i>K</i> -Rechtsprechung	88
IX.	<i>Rs. Felixstowe Dock and Railway</i>	88
1.	Sachverhalt.....	88
2.	Urteilsgründe	89
3.	Beurteilung der <i>Felixstowe Dock and Railway</i> -Rechtsprechung	89
X.	<i>Rs. SCA Group Holding</i>	89
1.	Sachverhalt.....	89
2.	Urteilsgründe	90
3.	Beurteilung der <i>SCA Group Holding</i> -Rechtsprechung	91
XI.	<i>Rs. Nordea Bank</i>	91
1.	Sachverhalt.....	91
2.	Urteilsgründe	91
3.	Beurteilung der <i>Nordea</i> -Rechtsprechung	92
XII.	<i>Rs. EU-Kommission gegen UK</i>	92
1.	Sachverhalt.....	92
2.	Urteilsgründe	93
	3. Beurteilung der Rechtsprechung.....	93

XIII.	<i>Rs. Groupe Steria SCA</i>94
1.	Sachverhalt.....	.94
2.	Urteilsgründe95
3.	Beurteilung der <i>Groupe Steria</i> -Rechtsprechung95
XIV.	<i>Rs. IFN</i>96
1.	Sachverhalt.....	.96
2.	Urteilsgründe96
3.	Beurteilung der <i>IFN</i> -Rechtsprechung.....	.97
XV.	Zwischenergebnis.....	.97
3.	Kapitel: Nationale Umsetzung der unionsrechtlichen und bilateralen Vorgaben99
1.	Abschnitt Körperschaftsteuerliche Organschaft99
I.	<i>Der Rechtsstreit AWD Holding AG</i>	100
1.	Sachverhalt.....	101
2.	Urteil des BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10.....	102
3.	Urteil des Niedersächsischen FG vom 11.02.2010 - 6 K 406/08.....	102
II.	<i>Die Niedersächsische FG-Entscheidung als Anknüpfungspunkt für die allgemeinen Auswirkungen der aktuellen EuGH-Rechtsprechung</i>	103
1.	Allgemeines zur deutschen Organschaftbesteuerung.....	103
a)	Gesetzliche Voraussetzungen nach §§ 14 ff. KStG	104
b)	Existenz einer grenzüberschreitenden Organschaft	104
2.	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	105
a)	Verzicht auf den doppelten Inlandsbezug bei dem Organträger gemäß § 14 Absatz 1 Satz 1 KStG.....	106
aa)	Voraussetzungen bis zur Gesetzesänderung 2013.....	106
bb)	Voraussetzungen seit der sog. kleinen Organschaftsreform.....	107
b)	Verzicht auf den doppelten Inlandsbezug bei der Organgesellschaft.....	108
c)	Neufassung des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nr. 5 KStG	109
d)	Zwischenergebnis	110

3.	Gewinnabführungsvertrag gemäß § 14 Absatz 1 Nr. 3 KStG	111
a)	Gesellschaftsrechtlicher Einfluss: Frage des anzuwendenden Rechts bei Vertragsschluss	111
aa)	Ausländische Kapitalgesellschaft	112
bb)	Inländische Kapitalgesellschaft im Inland.....	113
b)	Gegenläufige Ansicht.....	113
c)	Konsequenz aus der Unionsrechtswidrigkeit des Gewinnabführungsvertrag	114
4.	Die Umsetzung der EuGH-Vorgaben durch das Niedersächsische FG	116
a)	Rechtliche Würdigung der ergänzenden Voraussetzungen: „Vorherige“ Verlustübernahmevereinbarung für die Mindestdauer von fünf Jahren	116
b)	Kompetenzüberschreitung oder legitime Unanwendbarkeit/ normerhaltende Reduktion der Organschaftsregelungen.....	117
aa)	Allgemeine Pflichten der nationalen Finanzgerichte	117
(1)	Vorlagepflicht der nationalen Finanzgerichte	117
(2)	Bindungspflicht an die Organschaftsregelungen nach §§ 14 ff. KStG.....	118
bb)	Möglichkeiten der Korrektur von unionsrechtswidrigen Steuervorschriften.....	118
(1)	Teilunanwendbarkeit der Organschaftsregelungen.....	118
(2)	Gestalterisches Tätigwerden der nationalen Finanzgerichtsbarkeit.....	119
c)	Allgemeine gestalterische Möglichkeiten zu den Organschaftsvoraussetzungen	120
aa)	Normerhaltende Reduktion auf Gewährung finaler Verluste.....	120
bb)	Faktische Organschaft.....	121
cc)	Vollständige Erweiterung des Anwendungsbereichs auf grenzüberschreitende Konzernkonstellationen	122
dd)	Reaktionen aus der Steuerpraxis.....	122
ee)	Stellungnahme zu den Allgemeinen Möglichkeiten.....	123

III.	Gesamtergebnis.....	124
2.	Abschnitt Gewerbesteuerliche Organschaft.....	124
I.	EuGH-Rechtsprechung.....	126
II.	BFH-Rechtsprechung.....	126
	1. Sachverhalt zum Urteil I R 54, 55/10	127
	2. Entscheidung des BFH.....	128
III.	Reaktionen auf das Urteil I R 54, 55/10.....	129
	1. Finanzverwaltung.....	129
	2. Schrifttum.....	130
IV.	Übertragbarkeit der Entscheidung auf die körperschaftsteuerliche Organschaft	131
V.	Stellungnahme.....	132
3.	Abschnitt Grenzüberschreitende Verlustverrechnung von ausländischen Betriebsstätten	133
I.	EuGH-Vorgaben seit der Rs. <i>Lidl Belgium</i>	133
II.	Umsetzung der EuGH-Vorgaben.....	134
4.	Kapitel: Finalität ausländischer Verluste.....	137
1.	Abschnitt Grundlegende Frage: Wegfall der Forderung nach einer Berücksichtigung finaler Verluste seit der Rs. <i>X Holding</i> ?.....	137
I.	Bestandsaufnahme der ergangenen Rechtsprechung mit Finalitätsbezug.....	138
	1. EuGH-Rechtsprechung seit der Rs. <i>Marks & Spencer</i>	138
	2. BFH-Rechtsprechung	140
	3. Rechtsprechung der Finanzgerichte	140
II.	Reaktion auf die Rechtsprechung	141
	1. Reaktion der Finanzverwaltung auf die BFH-Rechtsprechung	141
	2. Reaktion der Bundesregierung bzw. des Bundesfinanzministeriums	142
	3. Beurteilung der Reaktionen.....	143
III.	Indizien für den Wegfall der Finalität in der Steuerwissenschaft	144
	1. Rs. <i>X Holding</i>	145

a)	Bedeutung der „Beliebigkeitsgrenze“ für die Existenz der Verlustverrechnungspflicht im Finalitätsfall	146
aa)	Abkehr von den Finalitätskriterien	146
bb)	Ergänzung der Finalitätskriterien	147
b)	Reduzierung des „Rechtfertigungstrias“	147
c)	Unbeachtlichkeit der fehlenden Aussage zu finalen Verlusten	148
d)	Vergleichspaarbildung	148
2.	(Kein) Wegfall auf Grundlage der Schlussanträge in der Rs. <i>A Oy</i>	149
a)	Schlussanträge der <i>Generalanwältin Kokott</i>	149
b)	Reaktion auf die Schlussanträge und Beurteilung	151
c)	Reaktion auf die EuGH-Rechtsprechung.....	154
3.	Fortbestand der <i>Marks & Spencer</i> -Rechtsprechung in den Rs. <i>K, Felixstowe, SCA Group Holding, Nordea Bank</i> und <i>EU-Kommission gegen UK</i>	155
IV.	Wegfall der Finalität mit den bevorstehenden EuGH-Entscheidung in der Rs. <i>Timac Agro?</i>	155
1.	Sachverhalt	155
2.	Besonderheit der Vorlagefrage durch das Finanzgericht.....	156
3.	Sog. Rüttelvorlage	157
4.	Reaktion und Beurteilung	157
5.	Schlussanträge von <i>Generalanwalt Watheler</i>	158
a)	Schlussanträge	158
b)	Reaktion und Beurteilung	159
V.	Stellungnahme	160
VI.	Zwischenergebnis	163
2.	Abschnitt Berücksichtigung von finalen Verlusten bei der nationalen Ertragsteuer (KStG, EStG und GewSt).....	164
I.	Grundlegendes	164
II.	Qualifizierung als final im Sinne der Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat	165
1.	EuGH-Rechtsprechung	165
a)	Rs. <i>Marks & Spencer</i>	166

b)	<i>Rs. Lidl Belgium</i>	166
c)	<i>Rs. Krankenheim Ruhesitz am Wannsee</i>	167
d)	<i>Rs. X Holding</i>	168
e)	<i>Folgeurteile Rs. K, Felixstowe Dock and Railway, Nordea Bank und EU-Kommission gegen UK</i>	169
f)	<i>Stellungnahme</i>	169
2.	BFH-Rechtsprechung	169
a)	<i>BFH – I R 84/04, Urteil zu der Rs. Lidl Belgium</i>	169
b)	<i>BFH – I R 100/09</i>	169
c)	<i>BFH – I R 107/09</i>	170
d)	<i>BFH – I R 16/10</i>	170
e)	<i>BFH – I R 48/11</i>	171
3.	Rechtsprechung der Finanzgerichte	171
III.	Wann sind Verluste als final zu qualifizieren?	172
1.	Grundlegendes	172
2.	Maßgebendes Recht für die Feststellung finaler Verluste	172
3.	Tatsächliche Hinderungsgründe der Verlustnutzung	173
a)	<i>Liquidation bzw. Einstellung der ausländischen Unternehmung</i>	173
aa)	<i>Liquidation der ausländischen Tochtergesellschaft</i>	173
bb)	<i>Einstellung der ausländischen Betriebsstätte</i>	174
(1)	<i>Schrifttum</i>	174
(2)	<i>Stellungnahme</i>	176
cc)	<i>Aktueller Vorstoß des FG Hamburg – 2 K 355/12</i>	178
(1)	<i>Sachverhalt</i>	178
(2)	<i>Vorschreiten des FG Hamburg</i>	179
b)	<i>Dauerhafte Verlusterzielung der ausländischer Unternehmungen</i>	179
c)	<i>Umstrukturierungsmaßnahmen und Unternehmensveräußerung</i>	180
aa)	<i>Grundlegendes</i>	180
bb)	<i>Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Mantelkaufvorschriften</i>	183
d)	<i>Zwischenergebnis</i>	184

4.	Rechtliche Hinderungsgründe der Verlustnutzung	184
5.	Ausschlaggebender Hinderungsgrund zur Entstehung der Finalität	185
a)	Rechtsprechung.....	185
b)	Finanzverwaltung	186
aa)	BMF-Schreiben vom 13.7.2009	186
bb)	Bayerisches Landesamt für Steuern – Argumentationspapier vom 19.2.2010.....	186
c)	Schrifttum	187
d)	Stellungnahme	187
IV.	Verfahrensrechtliche Ermittlung.....	188
1.	Vorgaben des EuGH	188
2.	Vorgaben des BFH	188
a)	Gesonderte Verlustfeststellung nach § 10d EStG	188
b)	Nachweispflicht des Unternehmens	189
V.	Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung.....	190
1.	Wirtschaftsjahr des Eintritts der Finalität (sog. „phasenverschobene“ Berücksichtigung).....	190
a)	Rechtsprechung.....	191
aa)	Aktuelle Rechtsprechungspraxis des BFH	191
bb)	FG Düsseldorf.....	191
cc)	FG Hamburg.....	191
b)	Finanzverwaltung	191
c)	Schrifttum	191
d)	Stellungnahme.....	193
2.	Wirtschaftsjahr der Entstehung der Verluste (sog. „phasengleiche“ Verlustberücksichtigung)	193
a)	Rechtsprechung.....	194
aa)	Ursprüngliche Rechtsprechungspraxis des BFH.....	194
bb)	Finanzgericht	194
b)	Finanzverwaltung	194
c)	Schrifttum	194
d)	Stellungnahme.....	196

3.	Kritik an der Finalitätslösung des BFH.....	196
4.	Zwischenergebnis zur Finalität bei der Körperschaftsteuer	198
VI.	Berücksichtigung von finalen Verlusten bei der Gewerbesteuer.....	198
1.	Grundlegendes.....	198
2.	Rechtsprechungsentwicklung.....	198
a)	BFH-Rechtsprechung	199
b)	Finanzgericht Hamburg.....	199
3.	Stellungnahme.....	199
5.	Kapitel: Handlungsvorschläge und Reformentwürfe für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung	201
I.	Nationale Handlungsvorschläge	203
1.	Grundlegendes.....	203
2.	Sachbericht „Verlustverrechnung und Gruppenbesteuerung“	204
a)	Konzernkonstellation.....	204
aa)	Gruppenbeitrags-Modell	204
bb)	Einkommenszurechnungs-Modell	205
cc)	IFSt-Modell	206
dd)	Bewertung der Modelle durch die Facharbeitsgruppe	207
ee)	Stellungnahme	208
b)	Betriebsstättenkonstellation.....	209
aa)	Gesetzlicher Ausschluss der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung	209
bb)	Verlustverrechnung von finalen Betriebsstättenverlusten.....	209
cc)	Entscheidung der Facharbeitsgruppe.....	210
c)	Vereinbarkeit des Reformvorschlags mit dem Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit	210
d)	Reaktion auf den Reformvorschlag.....	212
3.	Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts.....	213

a)	Grundlegendes.....	213
b)	Änderungsvorschläge und deren Umsetzung	214
aa)	Verlustrücktrag gemäß § 10d Absatz 1 Satz 1 EStG.....	214
bb)	Sogenannte doppelter Inlandsbezug.....	215
(1)	Organgesellschaft.....	215
(2)	Organträger.....	215
cc)	Gewinnabführungsvertrag	215
dd)	Erweiterung der Verlustbeschränkung auf Organgesellschaften	216
ee)	Feststellungsverfahren.....	217
c)	Stellungnahme.....	217
4.	Zwischenergebnis.....	218
II.	Europäische Handlungsvorschläge	218
1.	„Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage“ (GKKB)	218
a)	Grundlegendes zum Richtlinienvorschlag zur „Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage“ (GKKB-RLV).....	219
b)	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im GKKB-RLV.....	220
aa)	Zusammenfassender Überblick des GKKB-RLV	220
bb)	Bildung einer Unternehmensgruppe.....	221
c)	Vergleichbarkeit mit der geltenden Rechtslage	223
d)	Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht	224
e)	Auswirkungen auf Doppelbesteuerungsabkommen	225
f)	Stellungnahme	226
2.	Gemeinsame Bemessungsgrundlage (GKB)/Common Corporate Tax Base (CCTB)	229
a)	Fortbestand von Teilaspekten der GKKB	230
b)	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	231
c)	Stellungnahme	232
III.	Die österreichische Gruppenbesteuerung und Betriebsstättenbesteuerung – Allheilmittel oder vergebenes Jahrzehnt?.....	233

1.	Vergleichbare Ausgangslage der Konzernbesteuerung	234
a)	Gemeinsame Historie.....	234
b)	Steuerpolitische Zielvorgaben	236
2.	Gesetzliche Rahmenbedingungen für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	237
a)	Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung	237
aa)	Begrenzung auf grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	237
bb)	Voraussetzungen zur Gruppenbildung	238
cc)	Zeitpunkt und Ermittlung der Verlustverrechnung.....	238
dd)	Höhe der Verlustverrechnung.....	238
ee)	Nachversteuerung zur Vermeidung der doppelten Verlustnutzung	238
(1)	(Nicht genutzte) Verlustverrechnungsmöglichkeit im Ansässigkeitsstaat.....	238
(2)	Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds	239
b)	Keine vollumfängliche grenzüberschreitende Konzernbesteuerung	239
3.	Unionsrechtliche Prüfung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.....	240
a)	Ungleichbehandlung gegenüber einer rein inländischen Unternehmensgruppe	240
b)	Begrenzung auf bestimmte Gruppenmitglieder	241
c)	Höhe der Verlustverrechnung.....	242
d)	Nachversteuerung zur Vermeidung der doppelten Verlustnutzung	242
e)	Stellungnahme.....	243
4.	Bestandsaufnahme der ersten Praxiserfahrungen	244
5.	Deckungsgleiches Übernahmepotential für die deutsche Konzernbesteuerung	244
6.	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Betriebsstättenkonstellation.....	245
a)	Grundlegendes.....	245
b)	Kritik an der geltenden Rechtslage.....	246

c)	Vorbildfunktion für die deutsche Betriebsstättenbesteuerung	247
7.	Steuerstrategische Vergleichbarkeit von ausländischer Konzernkonstellation und Betriebsstättenkonstellation	248
8.	Stellungnahme.....	249
IV.	Wiedereinführung einer Nachversteuerungsregelung nach dem Vorbild § 2a Absatz 3 EStG a.F.....	250
1.	Grundlegendes.....	250
2.	Argumente für die Einführung einer Nachversteuerung.....	252
a)	Liquidität.....	252
b)	Verfassungsrechtliches und unionsrechtliches Gebot.....	254
c)	Aktuelle Entwicklungen in Österreich	254
3.	Argumente gegen die Einführung einer Nachversteuerungsmethode.....	255
a)	Steuerumgehung	255
b)	Aktuelle Rechtsprechung.....	255
c)	Widerlegung der Liquiditätsnachteile.....	255
4.	Vermittelnder Vorschlag zur Ausgestaltung.....	256
5.	Stellungnahme.....	256
V.	Zwischenergebnis und Ausblick	257
	Zusammenfassung der Ergebnisse.....	261
	Schlussbemerkung	267
	Literaturverzeichnis	269
	Abkürzungsverzeichnis	299