

Protokoll zum
136. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
Vom 23.10.2015^{1*}

Lina Katharina Schmitz

Doktorandin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum

**„Der finale Verlust in der Rechtsprechung des
Europäischen Gerichtshofs und des Bundesfinanzhofs“**

* Dipl.-Juristin Vanessa Y. Olshagen, Wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

| | | |
|-----|---|----|
| 1 | Einleitung | 2 |
| 2 | Begriff der finalen Verluste | 3 |
| 3 | Rechtsprechung des EuGH | 3 |
| 3.1 | Urteil v. 13.12.2005 (Marks&Spencer), C-446/03..... | 4 |
| 3.2 | Urteil v. 15.05.2008 (Lidl Belgium), C-414/06..... | 6 |
| 3.3 | Urteil v. 23.10.2008 (KR Wannsee), C-157/07..... | 7 |
| 3.4 | Urteil v. 21.02.2013 (A Oy), C-123/11 | 7 |
| 3.5 | Urteil v. 07.11.2013 (K), C-322/11 | 8 |
| 3.6 | Urteil v. 17.07.2014 (Nordea Bank Danmark), C-48/13..... | 8 |
| 3.7 | Urteil v. 03.02.2015 (KOM/Vereinigtes Königreich), C-172/13 | 8 |
| 4 | Reflexion der EuGH-Rechtsprechung..... | 9 |
| 4.1 | Annahme von Finalität bei einer Betriebsstätte..... | 11 |
| 4.2 | Einschätzung zu der Entwicklung nach der Marks&Spencer-Entscheidung | 11 |
| 5 | Rechtsprechung des BFH..... | 13 |
| 5.1 | Rechtsprechung zur Unterscheidung rechtlicher und tatsächlicher Gründe..... | 14 |
| 5.2 | Urteil v. 05.02.2014 (I R 48/11)..... | 14 |
| 5.3 | Urteil v. 09.11.2010 (I R 16/17)..... | 15 |
| 5.4 | Rechtsprechung zur Gewerbesteuer | 15 |
| 5.5 | Rechtsprechung des BFH zu der Rechtsfolgenseite | 15 |
| 6 | Anhängiges Verfahren: Timac Agro Deutschland GmbH, C-388/14..... | 16 |
| 7 | Anhängiges Verfahren: BFH – I R 2/15 | 17 |
| 8 | Verbleibende Fragen | 17 |
| 9 | Fazit..... | 18 |

1 Einleitung

Herr Prof. Dr. Roman Seer begrüßt die Teilnehmer des 136. Bochumer Steuerseminars für Praktiker und Doktoranden. Er erläutert, dass das Seminar aus einem Doktorandenseminar entstanden sei und dieses Mal die Doktorandin *Frau Lina Katharina Schmitz* über das höchst aktuelle Thema der Rechtsprechung zu der Rechtsfigur der finalen Verluste referieren werde. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) habe sich mit finalen Verlusten beschäftigt. Da diese Rechtsprechung jedoch nicht ganz eindeutig sei, sei es auch in die Aufgabe der nationalen Gerichte gestellt, die finalen Verluste selbst zu „entdecken“ und festzustellen, was finale Verluste seien. *Frau Schmitz* werde einen Einblick in den derzeitigen Stand ihrer Arbeit zu diesem Thema geben. Zunächst werde sie den Teilnehmern eine Übersicht über die

Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den finalen Verlusten geben. Anschließend werde sie sich zwei anhängigen Verfahren und weiteren offen gebliebenen Fragen widmen.

2 Begriff der finalen Verluste

Zu Beginn erläutert *Frau Schmitz* den Begriff der finalen Verluste, die auch als endgültige oder definitive Verluste bezeichnet werden. Dabei handle es sich grundsätzlich um solche Verluste, die zwar unter der Steuerhoheit eines anderen Staates entstanden seien, für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union jedoch im Rahmen des Geltungsbereichs der europäischen Grundfreiheiten trotzdem bei unbeschränkt Steuerpflichtigen durch Abzug von der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden müssen. *Frau Schmitz* weist daraufhin, dass dabei jedoch viele Punkte auf Tatbestands- und Rechtsfolgenseite umstritten seien.

3 Rechtsprechung des EuGH

Zunächst erläutert *Frau Schmitz*, dass der EuGH mittlerweile in ständiger Rechtsprechung formuliere, dass die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen. Daher müssen sich auch die Normen zu den direkten Steuern an den europäischen Grundfreiheiten messen lassen. Im Zusammenhang mit den finalen Verlusten könnte somit die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV betroffen sein. Daraufhin benennt *Frau Schmitz* die Urteile, bei denen sich der EuGH mit den finalen Verlusten beschäftigte: Das Urteil zu der Rechtssache (Rs.) Marks&Spencer vom 13.12.2005 (C-446/03) und das Urteil zu der Rs. KOM/Vereinigtes Königreich vom 03.02.2015 (C-172/13), die zu dem britischen Konzernabzug („group relief“) ergingen; das Urteil zu der Rs. Lidl Belgium vom 15.05.2008 (C-414/06) und das anhängige Verfahren Timac Agro Deutschland (C-338/14), bei denen die Rechtsfigur der finalen Verluste auch auf Freistellungsbetriebsstätten angewendet würde; das Urteil zu der Rs. A Oy vom 21.02.2013 (C-123/11) zu einer grenzüberschreitenden Fusion und das Urteil zu der Rs. K vom 07.11.2013 (C-322/11) zu nicht-gewerblichen Veräußerungsverlusten, bei denen auch die Grundsätze der Marks&Spencer-Entscheidung Anwendung fänden. Somit habe in 2013 sogar noch eine Erweiterung dieser Rechtsfigur in zweifacher Hinsicht stattgefunden, obwohl der EuGH von den Generalanwälten aufgefordert worden sei, die Rechtsfigur der finalen Verluste aufzugeben. Hingegen habe der EuGH die Tatbestandsvoraussetzungen für finale Verluste so weit eingeschränkt, dass bis heute fraglich sei, ob noch ein Anwendungsbe-

reich existiere, wenn ja, wie dieser aussehen solle und welche Rechtsfolgen daran zu knüpfen seien.

3.1 Urteil v. 13.12.2005 (Marks&Spencer), C-446/03

Frau Schmitz erläutert zunächst das Urteil in der Rs. Marks&Spencer, mit dem der EuGH die Rechtsprechung zur Berücksichtigung der finalen Verluste begründet habe. Dieses Urteil erging zum britischen Konzernabzug („group relief“), der zwar keine Vollkonsolidierung, aber einen steuerlichen Verlusttransfer innerhalb eines Konzerns vorsah. Die Tochtergesellschaften befanden sich in Belgien, Deutschland und Frankreich. Die französische Tochtergesellschaft sei bereits veräußert gewesen, wobei die Besonderheit darin läge, dass die französische Erwerbgesellschaft den Verlustabzug der Tochtergesellschaft von Marks&Spencer bei ihrer eigenen Besteuerung in Frankreich nutzen konnte. Bei den Tochtergesellschaften in Belgien und Deutschland sei die gewerbliche Tätigkeit eingestellt worden, so dass die Verluste weder für Marks&Spencer noch für die Tochtergesellschaften nutzbar wären. Die §§ 402, 403, 413 ICTA (Income and Corporation Tax Act 1988) sähen zu der Zeit bei einer antragstellenden Gesellschaft die Möglichkeit eines Abzugs der Verluste der übertragenden Gesellschaft vom Gesamtbetrag der Einkünfte der antragstellenden Gesellschaft vor. Dies habe jedoch unter der Voraussetzung gestanden, dass die Tochtergesellschaft ihren Sitz im Vereinigten Königreich hätte oder zumindest dort über eine Zweigniederlassung verfügte. In dieser Voraussetzung sähe der High Court of Justice einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV und habe die Frage dem EuGH vorgelegt.

3.1.1 Prüfungsweise des EuGH

Frau Schmitz erklärt, dass der EuGH grundsätzlich eine dreistufige Prüfung der Grundfreiheiten vornehme: Auf der ersten Stufe stelle er die Beschränkung der Grundfreiheit fest. In einem weiteren Schritt prüfe er die Rechtfertigung, wobei zwei Punkte zu berücksichtigen seien: Zum einen könne die Maßnahme dadurch gerechtfertigt sein, dass die zwei in Frage stehenden Situationen nicht vergleichbar seien, sodass die objektive Vergleichbarkeit nicht gegeben sei. Zum anderen könnten zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen. Auf dritter Stufe seien diese dahingehend zu untersuchen, ob die in Frage stehende Maßnahme nicht über das zum Erreichen dieser Ziele erforderliche Maß hinausgehe.

3.1..2 Entscheidung in der Rs. Marks&Spencer

In der Rs. Marks&Spencer stellte der EuGH eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Begrenzung des britischen Konzernabzugs auf rein inländische Gesellschaften fest. Hierbei habe er – wie auch in allen Folgeentscheidungen zu den finalen Verlusten – darauf abgestellt, dass die Berücksichtigung von Verlusten einen Steuervorteil begründe. Diesen habe der EuGH vor allem in dem Liquiditätsvorteil, der durch den group relief zustande gekommen sei, gesehen. Dieser habe zu einer schnelleren Berücksichtigung der Verluste innerhalb des Konzerns geführt. Die Entscheidung des EuGH sei in der Literatur als „dogmatisches Neuland“ bezeichnet worden, führt *Frau Schmitz* aus. Die Gründe dafür seien darin zu sehen, dass der Schwerpunkt der Prüfung von der Beschränkungsebene auf die Rechtfertigungsebene verlagert worden sei. Des Weiteren habe es erstmals eine Prüfung mehrerer Rechtfertigungsgründe – die sog. Rechtfertigungstrias – in Form der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, der Vermeidung der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung und der Steuerfluchtgefahr gegeben. Steuerfluchtgefahr bedeute hierbei die Gefahr, dass die Gewinne in Richtung des Staates gelenkt werden, in dem die Steuersätze am höchsten sind. Auf der dritten Stufe – der Verhältnismäßigkeitsebene – habe der EuGH die Rechtsfigur der finalen Verluste eingeführt. *Frau Schmitz* zitiert aus dem Urteil: „Es verstößt jedoch gegen die Artikel 43 EG und 48 EG, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit (den Konzernabzug) dann zu verwehren, 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 wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für zukünftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.“ *Frau Schmitz* hält fest, dass bei Vorliegen dieser Voraussetzungen finale Verluste vorliegen. Den Nachweis über das Vorliegen der Finalität habe nach der Rechtsprechung des EuGH der Steuerpflichtige zu erbringen.

3.1..3 Reaktionen auf das Urteil

Nach diesem Urteil sei im Vereinigten Königreich diskutiert worden, ob der britische group relief insgesamt gegen Europarecht verstoße oder ob das Urteil dahingehend zu verstehen sei, dass die Regeln des ICTA, später des CTA (Corporation Tax Act 2010), grundsätzlich europarechtskonform, jedoch in Einzelfällen – im Fall der Finalität – unanwendbar seien. *Frau*

Schmitz erläutert, dass die Folgeentscheidungen in den englischen Instanzen sich auf letztere Variante festlegten, so dass die ICTA/CTA-Regeln weiter angewendet würden. In Deutschland sei das Urteil dahingehend verstanden worden, dass es keine Pflicht zur umfassenden grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung gebe, jedoch Verluste innerhalb der EU einmal berücksichtigt werden müssten (Gebot der Einmalberücksichtigung). Die Berücksichtigung im Staat der Muttergesellschaft sei aber nur „ultima ratio“; dem Staat der Muttergesellschaft komme eine Ausfallbürgschaft zu. Als dogmatische Schwächen seien die drei Rechtfertigungsgründe angesehen worden, da die Begriffe und deren Stellung zueinander nicht klar gewesen seien.

Es folgten zwei weitere Entscheidungen zur Gruppenkonsolidierung: Die Entscheidungen *Oy AA v. 18.7.2007 (C-231/05)* und *X Holding v. 25.02.2010 (C-337/08)*. Die deutsche Finanzverwaltung hätte beide Entscheidungen als Abkehr von der Marks&Spencer-Rechtsprechung angesehen. *Frau Schmitz* erklärt, dass der Grund für die Ansicht der deutschen Finanzverwaltung darin zu sehen wäre, dass der EuGH maßgeblich auf die sog. Beliebigkeitsgrenze im Rahmen der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis abgestellt habe, was in den vorherigen Entscheidungen noch nicht so in den Vordergrund gerückt worden wäre. Diesen Rechtfertigungsgrund habe der EuGH als „Wahrung der Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, um insbesondere zu verhindern, dass der Steuerpflichtige den Mitgliedstaat, in dem er solche Gewinne oder Verluste geltend macht, frei wählt“ definiert. Jedoch habe sich nicht bestätigt, dass der EuGH durch die Beliebigkeitsgrenze von der Rechtsfigur der finalen Verluste abgerückt sei. Wie die Beliebigkeitsgrenze und die finalen Verluste zueinander stehen, sei jedoch offen geblieben.

3.2 Urteil v. 15.05.2008 (Lidl Belgium), C-414/06

Das Urteil zu der Rs. *Lidl Belgium* beruhe auf einer Vorlage des BFH. *Frau Schmitz* legt dar, dass in diesem Fall – aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Luxemburg – die Betriebsstättenverluste der *Lidl Belgium GmbH & Co. KG* nach der Symmetriethese des BFH von der deutschen Steuer auszunehmen gewesen seien. Daraufhin habe der EuGH in der Symmetriethese bzw. der symmetrischen Freistellung der Verluste eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV durch die Nichtberücksichtigung der Verluste bei der Einkünfteermittlung gesehen. Letztlich sah er diese jedoch aufgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung als gerechtfertigt an. Der EuGH habe hier ausdrücklich festgelegt, dass nicht alle drei Rechtfertigungsgründe der Rechtfertigungstrias aus der Marks&Spencer-Entscheidung zur Rechtfertigung vorzuliegen haben; es reichten zwei Rechtfertigungsgründe. Im Rahmen der

Verhältnismäßigkeit habe der EuGH die Grundsätze aus der Marks&Spencer-Entscheidung auf die symmetrische Freistellung von Betriebsstätteneinkünften übertragen.

3.3 Urteil v. 23.10.2008 (KR Wannsee), C-157/07

Frau Schmitz erklärt, dass auch dieses Urteil in der Rs. auf einer Vorlage des BFH zu Betriebsstätteneinkünften beruhe. Die Entscheidung sei zu der Hinzurechnung zuvor trotz DBA-Freistellung abzogener Verluste nach § 2a EStG ergangen. Dieses System habe dazu geführt, dass Verluste von der Bemessungsgrundlage nach § 2 a Abs. 3 EStG abgezogen werden könnten, später aber, wenn die Betriebsstätte wieder Gewinne machte, wieder hinzugerechnet werden müssten. Entscheidend sei der Grundsatz, den der EuGH in der Verhältnismäßigkeit formuliert habe: Demnach sei kein Staat verpflichtet, die „eventuell ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates auszugleichen“. In der Literatur sei anschließend diskutiert worden, ob dieser Grundsatz nur Regelungen betreffe, die selbst europarechtswidrig seien. Diese Annahme habe sich nicht bestätigt, es komme nicht auf die Europarechtswidrigkeit der Regelungen an, stellt *Frau Schmitz* fest.

3.4 Urteil v. 21.02.2013 (A Oy), C-123/11

In dem Urteil zu der Rs. A Oy übertrug der EuGH die Grundsätze aus der Marks&Spencer-Entscheidung auf eine grenzüberschreitende Fusion. *Frau Schmitz* erläutert, dass es in der Rs. A Oy um eine finnische Muttergesellschaft und ihre Tochtergesellschaft in Schweden gegangen sei, die in die Muttergesellschaft verschmolzen werden sollte. Nach finnischem Recht könnten Verluste der übertragenden Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft für zehn Jahre weiter vorgetragen werden, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass auch die Tochtergesellschaft ihren Sitz in Finnland gehabt habe. Der EuGH habe in der Sitzbeschränkung der Tochtergesellschaft eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gesehen, die er jedoch nach den Rechtfertigungsgründen aus der Marks&Spencer-Entscheidung als gerechtfertigt angesehen habe. *Frau Schmitz* betont, dass für das deutsche Steuerrecht diese Entscheidung wieder auf der Verhältnismäßigkeitsebene bedeutend sei. Der EuGH habe ausgeführt, dass eine minimale Einnahmenerzielung der Finalität entgegenstünde. Zum anwendbaren Recht bei der Berechnung des zu berücksichtigenden Verlustes habe der EuGH ausgeführt, dass die Vorschriften zur Berechnung der Verluste grundsätzlich zu keiner Ungleichbehandlung führen dürften, es bedürfe aber einer Einzelfallprüfung.

3.5 Urteil v. 07.11.2013 (K), C-322/11

In diesem Urteil in der Rs. K habe der EuGH die Anwendung der Marks&Spencer-Grundsätze in dreifacher Weise erweitert, erläutert *Frau Schmitz*. Die Erweiterung der Grundsätze sei in der Anwendung auf die Kapitalverkehrsfreiheit zu sehen. Des Weiteren habe es sich bei K um eine natürliche Person und um nicht gewerbliche Einkünfte, sondern um nicht gewerbliche Veräußerungsverluste aus Immobilien gehandelt. Im Rahmen der Rechtfertigung habe der EuGH erstmals im Kontext der Berücksichtigung finaler Verluste die Kohärenz einer Maßnahme bejaht, hielt aber im Ergebnis an der Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste fest. *Frau Schmitz* ergänzt, dass nach der Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte die Marks&Spencer-Grundsätze mittlerweile für alle Überschusseinkünfte gelten. Besondere Aufmerksamkeit sei wieder auf die Verhältnismäßigkeit zu legen: Der EuGH habe das Merkmal des „Ausschöpfens“ konkretisiert und dazu auf den Grundsatz aus der Rs. KR Wannsee abgestellt.

3.6 Urteil v. 17.07.2014 (Nordea Bank Danmark), C-48/13

Der EuGH habe in der Rs. Nordea Bank Danmark in der Nachbesteuerung der Verluste einer Anrechnungsstätte bei deren Veräußerung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gesehen, die aber grundsätzlich gerechtfertigt gewesen sei. Die sich in Deutschland an diese Entscheidung anschließende Diskussion bezöge sich auf die Ausführungen des EuGH zu der objektiven Vergleichbarkeit und auf die Anforderungen an die Wahrung der Symmetrie. Demnach seien gebietsfremde und gebietsansässige Betriebsstätten grundsätzlich nicht in einer vergleichbaren Situation. In der Literatur sei diskutiert worden, ob daraus der Schluss zu ziehen sei, dass bei einer Freistellungsbetriebsstätte keine objektive Vergleichbarkeit gegeben sei, die Maßnahmen nicht weiter gerechtfertigt werden müssten und somit die Übertragung der Grundsätze aus der Marks&Spencer-Entscheidung auf die Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Lidl Belgium-Entscheidung so nicht hätte erfolgen dürfen. Weiter führt *Frau Schmitz* aus, dass die Generalanwältin *Juliane Kokott* diesen Umkehrschluss auf Tochtergesellschaften ausdehnte und somit schon keine objektive Vergleichbarkeit bei der Marks&Spencer-Entscheidung vorgelegen habe.

3.7 Urteil v. 03.02.2015 (KOM/Vereinigtes Königreich), C-172/13

Zu diesem Urteil erläutert *Frau Schmitz*, dass das Vereinigte Königreich nach der Marks&Spencer-Entscheidung seine Vorschriften geändert und die Möglichkeit des Abzugs finaler Auslandsverluste gesetzlich vorgeschrieben hätte. Die Kommission habe sich gegen Sec. 119 (4) CTA 2010 gewandt, in dem es darum ginge, in welchem Zeitpunkt die fehlende

Möglichkeit der Berücksichtigung der Verluste in der Zukunft festgestellt werden müsste. Der Vorschrift zufolge müsste die Finalität der Verluste unmittelbar nach Ende des Steuerzeitraums festgestellt werden, nachdem der Verlust entstanden sei. Diese Vorschrift habe nach Auffassung der Kommission zur praktischen Unmöglichkeit des grenzüberschreitenden Konzernabzugs geführt, denn nur in zwei Fällen sei die Möglichkeit gegeben gewesen: Zum einen, wenn das ausländische Steuerrecht keinen Verlustvortrag für die Tochtergesellschaft vorsehe, zum anderen, wenn eine Abwicklung der Tochtergesellschaft im Zeitraum der Verlustentstehung erfolge. Die zweite, auch für Deutschland relevante Rüge bezog sich darauf, dass für alle Verluste, die vor April 2006 entstanden waren, weiterhin die alten Normen galten, die dann europarechtskonform ausgelegt und im Fall der Finalität nicht angewendet worden wären. Es fehlte jedoch an einer eindeutigen gesetzlichen Regelung vor Inkrafttreten der neuen Vorschriften. Im Rahmen dessen führt *Frau Schmitz* weiter aus, dass die Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen abermals für eine Aufgabe der Rechtsfigur der finalen Verluste plädiert habe, da sie in sich nicht schlüssig sei und im Widerspruch zu der in anderen Entscheidungen genannten Beliebigkeitsgrenze stünde. Der EuGH habe jedoch die Klage in vollem Umfang abgewiesen. Dabei stellt *Frau Schmitz* fest, dass das Urteil ein reiner Verweis auf die Marks&Spencer-Grundsätze sei, da der EuGH nicht prüfe, sondern nur sich selbst zitiere. Auch wurde in dem Urteil offen gelassen, ob die europarechtskonforme Auslegung der alten Vorschriften der Rechtssicherheit genüge.

4 Reflexion der EuGH-Rechtsprechung

Prof. Seer möchte die Rechtsprechung des EuGH reflektieren und dabei auf die Rs. Marks&Spencer und Rs. Lidl Belgium eingehen. Beide Entscheidungen würden die Grundsituation gut beschreiben: Die Muttergesellschaften haben Tochtergesellschaften im Ausland, die keine Betriebsstätten, sondern selbstständige Kapitalgesellschaften seien. Wenn die Tochtergesellschaften sich aus dem Ausland aufgrund von Verlusten zurückziehen, sehen die nationalen Vorschriften vor, dass die Verluste ggf. verrechnet werden können, jedoch nur, wenn auch Einnahmen erzielt worden wären, mit denen sie verrechnet werden könnten. Im Vereinigten Königreich könnten mehrere selbstständige Gesellschaften zu einer Gruppe zusammengefasst werden (group relief), aber nur, wenn der Sitz der Tochtergesellschaft bzw. sie eine Zweigniederlassung im Vereinigten Königreich habe. *Prof. Seer* stellt bei einem Vergleich mit einer Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich aufgrund der dann gegebenen Verrechnungsmöglichkeit der Verluste eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit fest. Im Rahmen der Rechtfertigung auf der zweiten Stufe merkt *Prof. Seer* jedoch an, dass wenn man auf der einen Seite akzeptiere, dass Gewinne bei der Holdinggesellschaft erst dann besteuert werden, wenn sie ausgeschüttet

werden und es ggf. noch Freistellungen gebe, dann müsse man wohl umgekehrt aufgrund einer Symmetrieüberlegung auch sagen, dass Verluste grundsätzlich nicht übertragen werden können, sondern da verbleiben, wo auch die Gewinne seien. Er spreche sich für den Kohärenzgedanken aus, der in den Entscheidungen nicht benannt worden sei. Für *Prof. Seer* sei es kohärent bzw. logisch, dass diese Verluste nur dort abziehbar seien, wo auch die Gewinne versteuert werden. Die Folge sei jedoch, dass die Verluste nirgendwo berücksichtigt werden könnten, hält *Prof. Seer* fest. Er vermutet, dass der EuGH „Bauchschmerzen“ bekommen habe. Dies erinnere ihn an die Schumacker-Doktrin². Wenn nirgendwo und niemals die Verluste geltend gemacht werden könnten, gebe es vielleicht eine „Ersatzverantwortung“. Dies sei mit der Rs. Schumacker vergleichbar, bei der ein Grenzgänger sämtliche Einkünfte in einem Land mit beschränkter – nicht unbeschränkter – Steuerpflicht erzielte, wo dieses Land als „Ausfallhaftung“ alle subjektiven Verhältnisse wie Ehe und das Ehegattensplitting in die Besteuerung miteinzubeziehen hätte, und nicht einfach bei der hohen Besteuerung verbleiben könnte. Dieser Versuch, ein „Tor zu öffnen“, erinnere ihn daran. Des Weiteren merkt *Prof. Seer* jedoch an, dass der EuGH so „schlau“ sei, sich nicht mit dem Fall selbst zu beschäftigen, da er wisse, dass es sich um nationales Recht handle und er nicht zur Prüfung von nationalem Recht berufen sei, sondern nur über die Auslegung des europäischen Rechts zu befinden habe. Daher benenne der EuGH nicht, was problematisch an dem britischen Recht sei. Bezüglich der Tochtergesellschaft in der Rs. Marks&Spencer in Frankreich, würde *Prof. Seer* wegen der französischen Regelung mit der Verrechnungsmöglichkeit keine Finalität annehmen. Bezüglich der Tochtergesellschaft sei er jedoch gegen eine Verrechnung, da er sich frage, womit man die Verluste der Tochtergesellschaft noch verrechnen solle, da sie liquidiert worden sei. Die Kapitalgesellschaft sei ein eigenes Steuersubjekt – eine juristische Person. Sie sei die Person, die Verluste erleide, wenn diese liquidiert werde, gebe es keine Person, die die Verluste nutzen könne. Daher seien die Verluste endgültig. Somit müsse hier die Auffangfunktion eingreifen, doch selbst das scheine bei dem EuGH nicht ganz eindeutig zu sein. Dass der EuGH keine Äußerung dazu getroffen habe, habe *Prof. Seer* überrascht. Des Weiteren sei kritisch zu überdenken, wie man die Auffangposition dogmatisch rechtfertigen könne. Wenn man sie bilde, sei *Prof. Seers* Ansicht zufolge die Finalität gegeben.

² EuGH v. 14.02.1995 (Schumacker), C-279/93.

4.1 Annahme von Finalität bei einer Betriebsstätte

Von der Niederlassungsfreiheit werde auch die Wahl erfasst, eine Tochtergesellschaft in der Form einer Kapitalgesellschaft oder einer Betriebsstätte zu errichten. Bei einer Betriebsstätte tue sich *Prof. Seer* bei der Annahme von Finalität schwerer. Als Beispiel führt *Prof. Seer* an, dass Marks&Spencer in den europäischen Ländern überall unselbstständige Betriebsstätten hätten. Wenn eine davon geschlossen werde, könne Marks&Spencer jederzeit wieder eine neue Betriebsstätte aufmachen. Es könne daher selbst über die Verrechenbarkeit der Verluste durch Neueröffnung von Betriebsstätten entschieden werden. Nach *Prof. Seer* seien die Kohärenz und der Symmetriegedanke dort erst recht einschlägig. Wenn man mit der Auffangposition der Doktrin des EuGH „daherkomme“, könne er verstehen, dass es hier schwerer falle, die Finalität anzunehmen. Schließlich werde nicht die Betriebsstätte, sondern die Person besteuert. Diese Person könne jedoch zur Verrechnung der Verluste jederzeit wieder eine Betriebsstätte aufmachen. Aufgrund der bestehenden Verrechnungsmöglichkeit seien die Verluste nicht final. Somit seien Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten unterschiedlich zu behandeln.

4.2 Einschätzung zu der Entwicklung nach der Marks&Spencer-Entscheidung

Prof. Seer bittet *Frau Schmitz* um ihrer Einschätzung, ob es bei den von ihr erläuterten Entscheidungen Abweichungen gebe oder ob es sich immer um die Entscheidung Marks&Spencer in anderem Gewand handle. *Frau Schmitz* führt dazu aus, dass der EuGH durch Einführung der Beliebigkeitsgrenze und den Grundsatz, auf den er aus der Rs. Wannsee abgestellt habe, die Möglichkeit wann finale Verluste vorliegen könnten, soweit eingeschränkt habe, dass sich die Frage stelle, wann es überhaupt noch zu finalen Verlusten kommen solle. Formal werde jedoch an der Marks&Spencer-Ausnahme festgehalten. *Prof. Seer* fragt weiter, wie *Frau Schmitz* selbst zu der grundsätzlichen „Auffangidee“ des EuGH stehe, ob diese geboten sei oder fallen gelassen werden solle.

4.2..1 Beurteilung der „Auffangposition“

Nach der Einschätzung von *Frau Schmitz* sei die Auffangposition, die der EuGH vertrete, im Ergebnis eine Abwägung zwischen dem Leistungsfähigkeits- und dem Territorialitätsprinzip. Der EuGH nenne es jedoch nicht so. Bislang entscheide der EuGH sehr ergebnisorientiert, wobei *Frau Schmitz* die ganzen Probleme als Abwägungsfragen ansehe und sich dafür ausspreche, dass diese auch als solche beim Namen im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung genannt werden. *Prof. Seer* stört sich an der Nennung des Leistungsfähigkeitsprinzips in diesem europä-

rechtlichen Kontext. Es sei ein systemtragendes Prinzip für die Ausgestaltung eines nationalen Steuergesetzes. Dass es ein grenzüberschreitendes systemtragendes Prinzip sei, halte er für eine beweiswürdige These und sei daher bei einer solchen Annahme sehr vorsichtig. Bezüglich der Rechtfertigungsgründe stört es *Prof. Seer*, dass die Literatur zum Teil die Anzahl von Entscheidungsgründen als maßgeblich ansehe und nicht ihr Verhältnis zueinander. Zur Symmetrie und Kohärenz führt er weiter aus, dass es sich nicht um zwei unterschiedliche Dinge handle: Symmetrie bedeute, dass Gewinne wie Verluste behandelt werden. Das sei folgerichtig – kohärent – und letztlich Ausdruck eines kohärenten Systems. Daher sei es ein Gedanke. Daneben gebe es den Gedanken der Aufteilung der Steuerhoheit, weshalb sich die Frage stelle wie die Aufteilung der Steuerhoheit dazu stehe. *Prof. Seer* erläutert, dass das Kohärenz- und das Symmetrieprinzip ein Mittel seien, um die Steuerhoheit sachgerecht, willkürfrei aufzuteilen – eine Aufteilung nach sachgerechten, systemgerechten, kohärenten Prinzipien. Das wolle er auf der Rechtfertigungsebene sehen und nicht nur die bloße Aufzählung von Rechtfertigungsgründen. Er könne nicht sehen, weshalb die Stufe der Angemessenheit europarechtlich relevant sei und wo das Leistungsfähigkeitsprinzip eine Rolle spielen solle und unterzubringen sei, denn die Aufteilung der Steuerhoheit rechtfertige die Beschränkung/Ungleichbehandlung. Daher erschließe sich ihm das Erfordernis für die Auffangposition der Finalität durch den EuGH nicht. *Frau Schmitz* führt aus, dass das englische Recht das Leistungsfähigkeitsprinzip vorsehe. Dessen Durchbrechung beim grenzüberschreitenden Sachverhalt bedürfe vor den Grundfreiheiten des AEUV, die als Gleichheitsrechte ausgestaltet seien, einer dann vom EuGH zu prüfenden Rechtfertigung. *Prof. Seer* hält dagegen, dass wenn England in einem Gesamtverbund Gewinne, die im Ausland durch die Tochtergesellschaft erwirtschaftet werden, nicht berücksichtige, obwohl die Leistungsfähigkeit im Gesamtverbund der Gruppe vielleicht sogar gesteigert würde, sich ein Stück vom Leistungsfähigkeitsprinzip weg bewege und daher nach dem Motto „keine Rosen ohne Dornen“ auch folgerichtig die Dornen akzeptiert werden müssen. Das bedeute, dass auch folgerichtig das leistungsfähigkeitssteigernde Element nicht zu berücksichtigen sei. Dagegen merkt *Herr Schüßler* an, dass dies zwar folgerichtig sei, somit der nationale Sachverhalt aber besser gestellt würde. Der EuGH sage es sei folgerichtig, dass Verluste nicht berücksichtigt werden, aber national würden sie schon berücksichtigt. Die Behandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts sei seiner Ansicht nach folgerichtig. Doch im Vergleich zu dem nationalen Sachverhalt habe man das Leistungsfähigkeitsprinzip, da national Verluste abgezogen werden dürfen und bei einem Grenzübergang dies nicht mehr der Fall sei. Daher sehe er schon einen Unterschied, der in der Angemessenheit anzusprechen sei. *Prof. Seer* merkt an, dass eben die Frage wie das „angemessen“ zu greifen sei, das Problem sei.

4.2..2 Abschließende Betrachtung

Prof. Seer hält fest, dass die deutsche Generalanwältin *Kokott* aufgrund der derzeitigen Rechtsprechung bzw. der erfolgten Entwicklung der Rechtsprechung, bei der die Fälle der Finalität nicht auftauchten, sich dafür ausspreche, das Merkmal der Finalität fallen zu lassen, was letztlich auch sein Ergebnis sei. Die Generalanwältin *Kokott* plädiere jedoch nicht aus dogmatischen Gründen dafür, sondern weil es keine sachgerechten Abgrenzungskriterien für die einzelnen Fälle gebe. Er hingegen würde sogar noch einen Punkt früher ansetzen: Die vom EuGH verfolgte Auffangposition werde gar nicht gebraucht, weil es schon systemgerecht und kohärent sei, dass auch selbst finale Verluste nicht aus europarechtlichen Gründen im Staat der Muttergesellschaft verrechnet werden müssen. Da der EuGH aber der Auffassung sei, dass es der Finalität bedürfe, wirft *Prof. Seer* den Gedanken auf, dass die Finalität ggf. sogar zu erweitern bzw. früher anzunehmen sei. Des Weiteren geht *Prof. Seer* auf den weiteren Rechtfertigungsgrund der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung ein. Er denkt, dass dieser Rechtfertigungsgrund auch nicht anders als die sachgerechte Aufteilung der Steuerhoheit zu verstehen sei, damit es nicht zu einer Doppelbesteuerung von Gewinnen, aber auch nicht von Verlusten komme. Der gesamte Kanon der Rechtfertigungsgründe müsse in ein vernünftiges, schlüssiges System gebracht werden. Der EuGH könne sich nur zu den Grundfreiheiten äußern, das Leistungsfähigkeitsprinzip sei da jedoch nicht formuliert. Daher könne es nur mittelbar Relevanz bekommen. Da das Leistungsfähigkeitsprinzip in der nationalen Steuerordnung ein systemtragendes Prinzip sei und im nationalen Kontext zur Geltung gebracht werde, nicht aber grenzüberschreitend, wirke es sich dadurch beschränkend auf die Ausübung der Niederlassungsfreiheit aus. So könne man das Leistungsfähigkeitsprinzip in der Tat auf einer europarechtlichen Ebene mittelbar aktivieren, stellt *Prof. Seer* fest. Seiner Ansicht nach werde so aber nur der Ausgangspunkt wiederholt, dass die systemkonsequente Aufteilung der Steuerhoheit beschränkend wirke. Wenn man das auf Rechtfertigungsebene als akzeptable Rechtfertigungsgründe ansehe, müsste man die Prüfung an dieser Stelle beenden. Abschließend hält *Prof. Seer* noch einmal fest, dass er es wirklich als interessant erachte, woher der EuGH diese Finalitätsauffangposition nehme. Das sei ihm nicht klar geworden und er könne es sich nur als Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsprinzips erklären.

5 Rechtsprechung des BFH

Frau Schmitz stellt die bisherige Rechtsprechung des BFH zur Berücksichtigung finaler Verluste dar: Aufgrund des Anwendungsvorrangs der europäischen Grundfreiheiten seien finale Betriebsstättenverluste von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Der BGH interpretiere den

Grundsatz aus der Rs. Wannsee, dass kein Staat verpflichtet sei, die Besonderheiten eines anderen Staates auszugleichen dahingehend, dass zwischen den rechtlichen und tatsächlichen Ursachen für die finalen Verluste unterschieden werden müsse. Nur wenn im Quellenstaat die finalen Verluste aus tatsächlichen Gründen untergehen, müsse Deutschland diese in das Inland importieren. Der Beliebigkeitsgrenze des EuGH komme nach Ansicht des BGH keine eigenständige Bedeutung im Zusammenhang mit den finalen Verlusten zu; es sei lediglich auf § 42 AO abzustellen. Bei der Nachweispflicht habe sich der BGH dem EuGH angeschlossen, dass der Steuerpflichtige die Finalität zu beweisen habe. Darüber hinaus habe der BGH die Grundsätze der Marks&Spencer-Entscheidung auf die Gewerbesteuer übertragen, obwohl sich der EuGH selbst dazu nicht positioniert hatte.

5.1 Rechtsprechung zur Unterscheidung rechtlicher und tatsächlicher Gründe

Frau Schmitz zeigt auf, dass der BFH sich in dem Urteil v. 09.06.2010 (I R 100/09) dahingehend entschieden habe, dass bei einem zeitlich begrenzten Verlustvortrag keine Finalität vorliege. In einem anderen Urteil v. 09.06.2010 (I R 107/09) legte er fest, dass Finalität bei der Nichtberücksichtigung der Verluste aus tatsächlichen Gründen im Quellenstaat vorliege. In den Fällen des §§ 2a Abs. 4, 52 Abs. 3 EStG „unterstelle“ das Gesetz die Finalität der Verluste. Auch Verluste aus den Vorjahren konnten danach final werden, was vorher in der Literatur umstritten gewesen sei. Keine Finalität liege jedoch bei Unterlassen einer „leicthhin möglichen wirtschaftlich vernünftigen Verwertungshandlung“ vor, wobei *Frau Schmitz* erläutert, dass der BGH jedoch nicht konkretisiert habe, wann diese vorliege.

5.2 Urteil v. 05.02.2014 (I R 48/11)

In dem Urteil v. 05.02.2014 habe der BFH zum Zeitpunkt der Finalität im Betriebsstättenfall festgestellt, dass Verluste dann final seien, wenn „ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte“, wie *Frau Schmitz* zitiert. Der BFH sehe in der Wiedereröffnung einer Betriebsstätte eine Entfinalisierung der Verluste. Dies sei ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, so dass die Verluste nachträglich nicht zu berücksichtigen seien. Des Weiteren habe sich der BFH zur Beliebigkeitsgrenze, die der EuGH eingeführt hatte, geäußert: Der „Beliebigkeitsfaktor“ sei nicht weiterführend und es lasse sich aus der EuGH- Rechtsprechung „kein allgemeiner Missbrauchsvorbehalt“ für finale Verluste entneh-

men, ein möglicher Missbrauch richte sich allein nach § 42 AO. Nach dem BFH komme es darauf an, ob der Steuerpflichtige sich „willkürlich“ oder „freiwillig“ in die Situation finaler Verluste begeben habe, wie *Frau Schmitz* erläutert. Die dritte wichtige Entscheidung des BFH in dem Urteil betreffe die Frage, ob finale, nach 2a Abs. 3 a.F. EStG abgezogene Verluste aus den Vorjahren, nach der rückwirkend eingeführten Regelung des § 2a Abs. 4 EStG in der Fassung des § 52 Abs. 3 a.F. (jetzt Abs. 2) EStG im Fall der Übertragung der Betriebsstätte wieder hinzugerechnet werden dürfen. Im Jahr 2010 habe der BFH dazu schon entschieden, dass die Hinzurechnung aufgrund der Erzielung von Gewinnen europarechtskonform sei. In 2014 entschied der BFH, dass die abgezogenen Verluste „wohl nachzuversteuern“ seien und die Finalität der Verluste aus dem Jahr der Übertragung dem nicht entgehen stünde.

5.3 Urteil v. 09.11.2010 (I R 16/17)

Frau Schmitz erklärt, dass der BFH sich in dem Beschluss v. 09.11.2010 (I R 16/10) mit der Frage beschäftigt habe, ob die Berücksichtigung finaler Verluste auch in der körperschaftsteuerlichen Organschaft eine Rolle spiele. Der BFH habe die Frage jedoch ausdrücklich unbeantwortet gelassen.

5.4 Rechtsprechung zur Gewerbesteuer

In der Entscheidung v. 09.06.2010 (I R 107/09) habe sich die Frage der Berücksichtigung finaler Verluste im Rahmen der Gewerbesteuer gestellt. Der BFH führte dazu aus, dass der strukturelle Inlandsbezug und damit das Territorialitätsprinzip der Berücksichtigung finaler Verluste nicht widersprechen. Die negative Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG sei der „symmetrischen“ Freistellung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen gleichgestellt. *Frau Schmitz* hält fest, dass der EuGH nicht nach der Freistellung nach DBA und rein nationalen Verlustabzugsbeschränkungen unterscheide, sondern würde für beide die gleichen Voraussetzungen annehmen. Die Rechtsprechung des EuGH hierzu sei daher zu übertragen.

5.5 Rechtsprechung des BFH zu der Rechtsfolgenseite

Frau Schmitz erläutert, dass der BFH auf der Rechtsfolgenseite mit Urteil v. 09.10.2010 (I R 107/09) entschieden habe, dass die Berechnung der Verluste „uneingeschränkt“ nach innerstaatlichen Regelungen zu erfolgen habe, was heute jedoch wohl überholt sei. Zur zeitlichen Zuordnung der Verluste habe der BFH entschieden, dass die Verluste phasengleich im Streitjahr be-

rücksichtigt werden müssten. *Frau Schmitz* führt aus, dass zuvor unklar gewesen sei, ob der BFH phasengleich oder das Finalitätsjahr meinte. Letztlich stellte der BFH klar, dass er auf das Finalitätsjahr abstelle. Des Weiteren seien finale Verluste allenfalls ab dem Finalitätsjahr nach § 10d Abs. 4 EStG festzustellen und auch nur dann, wenn die Verluste die Einkünfte in dem jeweiligen Jahr übersteigen, so dass weiter Verluste übrig bleiben, die weiter vorgetragen werden sollen. In ständiger Rechtsprechung gehe der BFH davon aus, dass bei finalen Verlusten eine Acte-claire-Situation vorliege.

6 Anhängiges Verfahren: Timac Agro Deutschland GmbH, C-388/14

Frau Schmitz präsentiert als erstes anhängiges Verfahren die Rs. Timac Agro Deutschland GmbH (C-388/14). Eine österreichische Betriebsstätte hätte von ihrer Gründung 1997 bis 2004 nur Verluste erwirtschaftet und sei 2005 an eine Schwestergesellschaft veräußert worden. Die Verluste in den Jahren 1997-1998 seien nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. berücksichtigt und von der deutschen Steuerbemessungsgrundlage abgezogen worden. Durch die Veräußerung in 2005 seien diese jedoch nach §§ 2a Abs. 4, 52 Abs. 3 EStG a.F. wieder hinzugerechnet worden. Die Verluste von 1999 bis 2004 blieben aufgrund der Freistellung nach dem DBA-Österreich unberücksichtigt. Die erste Vorlagefrage des FG Köln v. 19.02.2014 (13 K 3906/09) betreffe die Vereinbarkeit von Art. 49 AEUV mit den deutschen Nachbesteuerungsregelungen. Hier sei fraglich, ob die Marks&Spencer-Grundsätze anzuwenden seien, mit der Folge, dass Deutschland von einer Hinzurechnung abzusehen habe. Die zweite Vorlagefrage beschäftige sich mit der Frage, ob eine symmetrische Nichtberücksichtigung gegen Art. 49 AEUV verstoße.

In den Schlussanträgen sei der Generalanwalt für das alte deutsche Regelungssystem zu dem Ergebnis gekommen, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliege. Im Rahmen der objektiven Vergleichbarkeit stelle der Generalanwalt entscheidend auf das Vorliegen oder das Ausüben der Besteuerungsbefugnis ab. Dementsprechend komme er hier für die beiden deutschen Regelungssysteme zu unterschiedlichen Ergebnissen. Für das alte System der Nachversteuerung sehe der Generalanwalt die objektive Vergleichbarkeit gegeben. Dagegen lägen bei Anwendung des aktuellen Systems keine vergleichbaren Situationen vor, so dass die symmetrische Nichtberücksichtigung keiner weiteren Rechtfertigung bedürfe. Zur Rechtfertigung der Hinzurechnung habe er ausgeführt, dass diese kohärent sei. Des Weiteren sei die deutsche Regelung zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis und die Gefahr der Steuerumgehung gerechtfertigt. Die Marks&Spencer-Ausnahme sei stets anwendbar. *Frau Schmitz* führt an, dass der Generalanwalt dann zu dem Ergebnis gekommen sei, dass „zweifelsfrei“ keine Finalität vorläge, da die Verluste des deutschen Stammhauses bei Wiedereröffnung

einer Betriebsstätte weiter nutzbar seien. Auch die symmetrische Nichtberücksichtigung sei nach seiner Ansicht aufgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, der Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung gerechtfertigt. Wegen des fehlenden Nachweises der Finalität sei die Verhältnismäßigkeit gewahrt.

7 Anhängiges Verfahren: BFH – I R 2/15

Frau Schmitz erläutert den Sachverhalt in dem beim BFH anhängigen Verfahren: Eine italienische Betriebsstätte einer deutschen KG hätte 1997-1998 Verluste erwirtschaftet. 1999 sei eine Veräußerung des Kommanditanteils der A (40 Prozent) an die Kommanditistin X erfolgt. Die Verluste aus 1997-1998 seien nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. berücksichtigt worden, in 1999 sei nach §§ 2a Abs. 4, 52 Abs. 3 EStG a.F. die Hinzurechnung erfolgt, da die Veräußerung des Kommanditanteils die Veräußerung einer Betriebsstätte darstellte. Der Veräußerungsverlust der italienischen Betriebsstätte sei aufgrund des DBA als eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe angesehen worden. Das FG Nürnberg v. 27.11.2014 (6 K 866/12) sei zu dem Ergebnis gekommen, dass die Hinzurechnung europarechtskonform sei, da sie durch die Kohärenz des deutschen Steuersystems gerechtfertigt sei. Entgegen den Ausführungen des Generalanwalts in der Rs. Timac stelle das FG fest, dass die Finalität für die Hinzurechnung „keine Rolle“ spiele und die Nichtberücksichtigung finaler Verluste bei der symmetrischen Freistellung ungerechtfertigt sei. In diesem Rahmen habe es die Finalität des Veräußerungsverlustes der italienischen Betriebsstätte festgestellt.

8 Verbleibende Fragen

Frau Schmitz geht über zu den Fragen, die offen bleiben, da sie nicht Gegenstand der Vorlagefragen an den EuGH seien. Zum einen sei dies die Frage was unter „Besonderheiten“ der Regelungen eines anderen Staates zu verstehen sei, auf die der EuGH immer wieder abgestellt habe. Zum anderen stelle sich die Frage, wie Verluste aus früheren Steuerzeiträumen berücksichtigt werden können. Auch sei unklar, wann von dem Grundsatz, den der EuGH in der Rs. A Oy (C-123/11) formuliert habe, dass eine Berechnung des „importierten“ Verlustes grundsätzlich nicht zu einer Ungleichbehandlung im Vergleich mit dem rein nationalen Sachverhalt führen dürfe, eine Ausnahme zu machen sei. Auch bleibe die Frage offen, ob die zeitliche Zuordnung der Verluste im Finalitätsjahr nach dem BFH nicht durch die Ausführungen des EuGH in der Rs. A Oy (C-23/11) überholt sei.

9 Fazit

Zusammenfassend hält *Frau Schmitz* fest, dass eine Berücksichtigung finaler Verluste vom EuGH, da sonst ein Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten vorliege, gefordert werde. Der EuGH erweitere hierbei den Anwendungsbereich unter Verengung der Voraussetzungen für das Vorliegen von finalen Verlusten und habe die Grundsätze formal aus dem Urteil zu der Rs. Marks&Spencer 2015 bestätigt. Demgegenüber habe der BFH ein „enges“ Verständnis der Finalität bezogen auf den Grundsatz aus der RS. KR Wannsee und ein „weites“ Verständnis hinsichtlich des Merkmals des „Ausschöpfens“, da der BFH hier den Zeitpunkt früh ansetze. Insgesamt seien Voraussetzungen und Rechtsfolgen der finalen Verluste trotz Erklärung als Acte-claire-Doktrin weiter unklar. *Prof. Seer* stimmt zu, dass finale Verluste eben kein Acte-claire seien. Dies habe der Vortrag von *Frau Schmitz* gezeigt. *Prof. Seer* bedankt sich bei *Frau Schmitz* und den Teilnehmern des Seminars. Zugleich lädt *Prof. Seer* zu dem **137. Bochumer Steuerseminar** am Freitag, dem 13. November 2015 ein, bei dem der Doktorand *Herr Mike Giese* zum dem **Thema „Kapitalersatz im Steuerrecht“** referieren werde.