

Verlustverrechnung über die Grenze

- oder: wie beraten wir, ohne zu haften?

**StB Florian Geiger M.I.Tax
9. September 2006**

AGENDA

- 1. Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis**
- 2. Grundzüge der Rechtssache Marks & Spencer**
- 3. Deutschland: Inbound-Fall**
- 4. Deutschland: Outbound-Fall**
- 5. Ausgewählte Gestaltungsansätze**

AGENDA

1. Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis

2. Grundzüge der Rechtssache Marks & Spencer

3. Deutschland: Inbound-Fall

4. Deutschland: Outbound-Fall

5. Ausgewählte Gestaltungsansätze

Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis (1/2)

- EU-Recht als “Cash-Cow”?
- Unterscheidung „Target“ und „laufendes Mandat“?
- Wenn der Hinweis gelingt → Glück gehabt?
wenn er unterbleibt → ab zur Berufshaftpflicht?
- Lediglich Informationspflicht?
- Oder eigenständige Prüfungspflicht?
- Einspruch auch bei abwegigen Themen?

Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis (2/2)

- **Fazit:**
- **Zu verlieren gibt es viel, zu gewinnen wenig?**
- **Jedoch (auch):**
 - **Möglichkeiten für Steuergestaltung!**

AGENDA

1. Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis

2. Grundzüge der Rechtssache Marks & Spencer

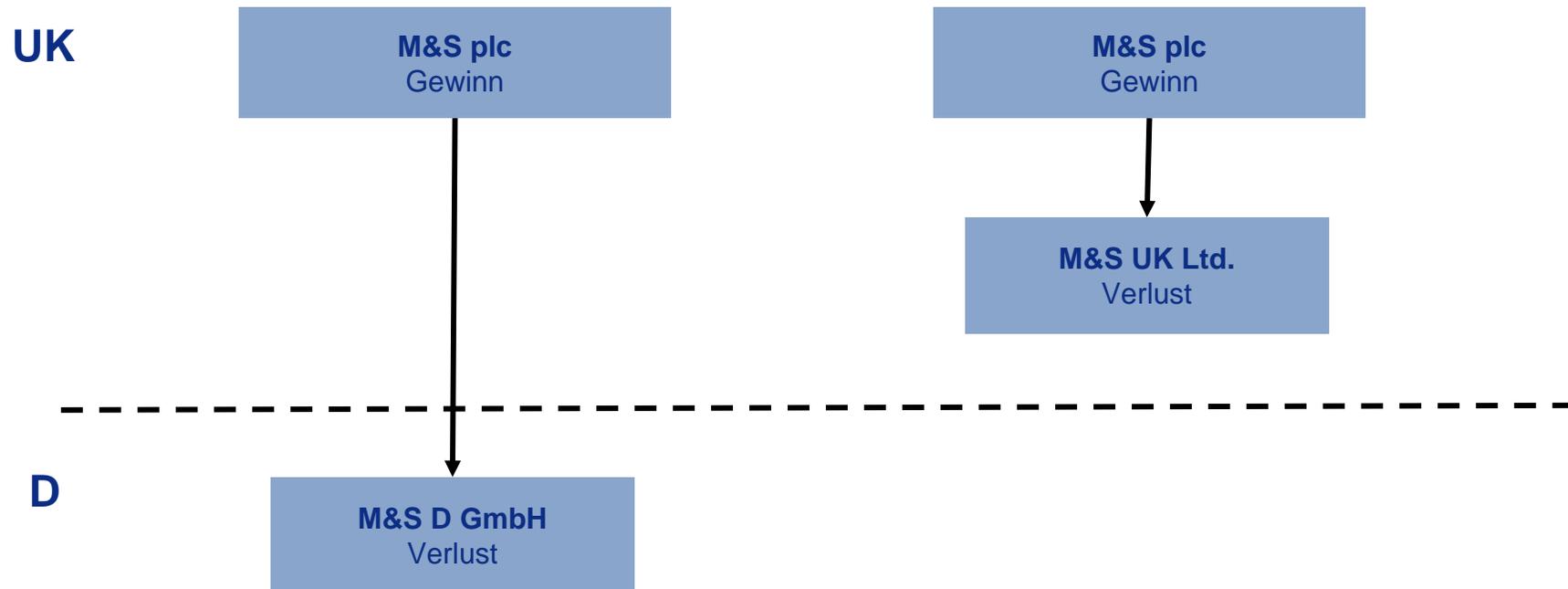
3. Deutschland: Inbound-Fall

4. Deutschland: Outbound-Fall

5. Ausgewählte Gestaltungsansätze

Marks & Spencer - Sachverhalt

EuGH vom 13.12.2005, C-446/03, IStR 2006, S. 19



Verrechnung des Tochter-Verlusts bei M&S plc ?

Nein

Ja

Marks & Spencer – Entscheidung (1/3)

- **Stufe I:** Beschränkung der Niederlassungsfreiheit
- **aber Stufe II:** Rechtfertigung durch
 - ausgewogene Verteilung des Steueraufkommens
 - Verhinderung einer doppelten Verlustnutzung
 - (“double dip”)
 - Verhinderung Steuerflucht
 - (Nutzung in Staaten mit höchsten Steuersätzen)
- **jedoch Stufe III:** Verhältnismäßigkeit

Marks & Spencer – Entscheidung (2/3)

- **Stufe III: Verhältnismäßigkeit** (Fortsetzung)
- Rechtfertigungsgründe gelten nicht, wenn
 - keine Verlustnutzungsmöglichkeit in der Vergangenheit
 - Verlustrücktrag oder Übertragung auf Dritten
 - keine Verlustnutzungsmöglichkeit in der Zukunft
 - Verlustvortrag oder Übertragung auf Dritten
- **Ergebnis:** Beschränkung Verlustverrechnung ist EU-rechtswidrig bei **Definitivverlusten**

Marks & Spencer – Entscheidung (3/3)

- **kleine Einschränkung:** (zugunsten der Mitgliedstaaten)
- Nachweis der Definitivverluste durch Muttergesellschaft
- Recht der Mitgliedstaaten, Maßnahmen beizubehalten oder zu erlassen
 - zur Vermeidung von Steuerumgehung
 - zur Vermeidung von Steuerflucht

M & S – ausgewählte offene Fragen (1/4)

- was sind Definitivverluste (Definition)?

- wohl klar z.B. bei:

- Liquidation
- zeitlich begrenztem Verlustvortrag

- unklar z.B. bei

- Verschmelzung ohne Übergang des Verlustvortrags
- faktische Unmöglichkeit der Verlustnutzung (Prognosen)
- Verzicht auf Gruppenbesteuerung (z.B. wirtschaftl. Gründe)
- Effekte Mindestbesteuerung?

M & S – ausgewählte offene Fragen (2/4)

- **wann liegen Definitivverluste vor (zeitlicher Aspekt)?**
 - in welchem Jahr?
 - alle auf einmal, wenn endgültig feststeht?
 - rückwirkende Zuordnung zu den betreffenden Jahre?
 - Verluste aus Jahren vor M&S?
 - “Mantelkäufe”
 - bereits bei Veräußerung oder erst bei BP-Finding?

M & S – ausgewählte offene Fragen (3/4)

- **wie hoch sind die Definitivverluste (Ermittlung)?**
 - Ermittlungsvorschriften des Ansässigkeitsstaats der Mutter?
 - ausgewählte “Streitpunkte”
 - permanente Differenzen
 - temporäre Differenzen
 - Verlustrücktrag nur in einem Staat möglich
 - unterschiedliche Verfallzeiten für Verlustvorträge
 - ausländische Gruppenbesteuerung

M & S – ausgewählte offene Fragen (4/4)

- weitere Fragen

- müssen sämtliche Voraussetzungen des M&S-Falls erfüllt sein (Bsp. EAV)?
- Berücksichtigung über wie viele Beteiligungsebenen?
- Anwendung auf Drittstaaten
 - Kapitalverkehrsfreiheit (stand-still clause 31.12.2003)
 - Diskriminierungsklauseln in DBAs (keine Zuständigkeit EuGH)
 - sonstige bilaterale Verträge

M & S – Wirtschaftliche Folgen → Fisci

- Anreize für den **Mitgliedstaat** der **Muttergesellschaft**
 - Einschränkung / Abschaffung Gruppenbesteuerung
- Anreize für den **Mitgliedstaat** der **Tochtergesellschaft**
 - Verschärfung der Verlustnutzungsregelungen
 - (weitere) Senkung der Steuersätze
- **“Schwarzer-Peter-Spiel”** zu Lasten der Konzerne

M & S – Wirtschaftliche Folgen → Konzerne

- Gestaltungsanreize:
 - endgültige Verluste prinzipiell bei Auslandstöchtern in Niedrigsteuerländern (“Asset”, in Hochsteuerländern “mehr wert”)
 - zentrale Beratungs- und Gestaltungsaufgabe (Perspektivenwechsel)
 - nahezu “Wahlrecht”, ob Geltendmachung bei MG oder TG
- bleibt die grenzüberschreitende Verrechnung die absolute Ausnahme (Wunsch des EuGH)?

Marks & Spencer – Nachweispflichten der MG

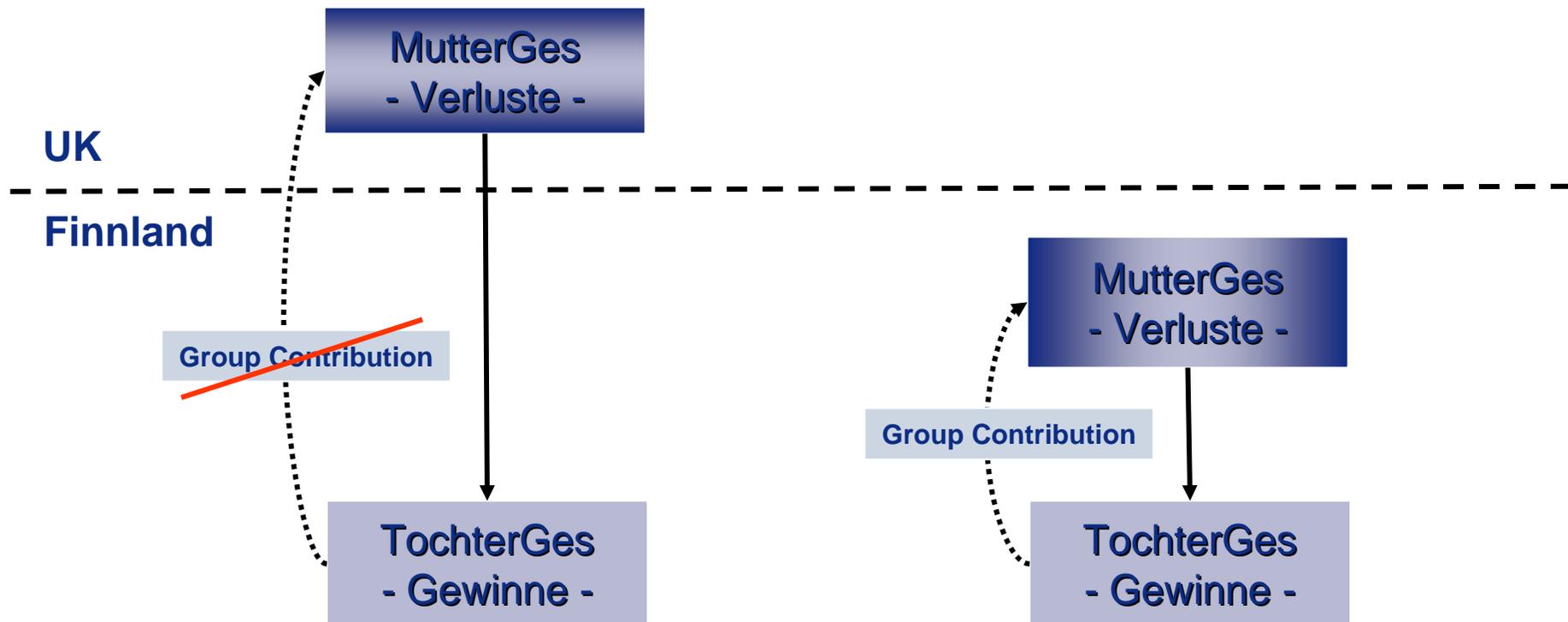
- **bisher:**
 - Ermittlungsschwierigkeiten dürfen kein Hemmnis sein
 - FinVerw muss sich der Amtshilferichtlinie bedienen
- **in Marks & Spencer:**
 - Nachweis durch Muttergesellschaft
 - grundsätzlich nachvollziehbar bei Liquidation
 - Begünstigung für Steuerpflichtigen
 - Problem nach Mantelkauf (Absicherung durch SPA)

Marks & Spencer – Umsetzung in UK

- Gesetzesänderung zum 01.04.2006
- Verlustübertragung von (un-) mittelbaren TGs möglich
 - nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten im Entstehungsland
 - nur, wenn keine Verlustabzugsmöglichkeit in anderen Staaten
- Verlustermittlung nach britischem Recht
- down- und sidestream-Verrechnung fehlen

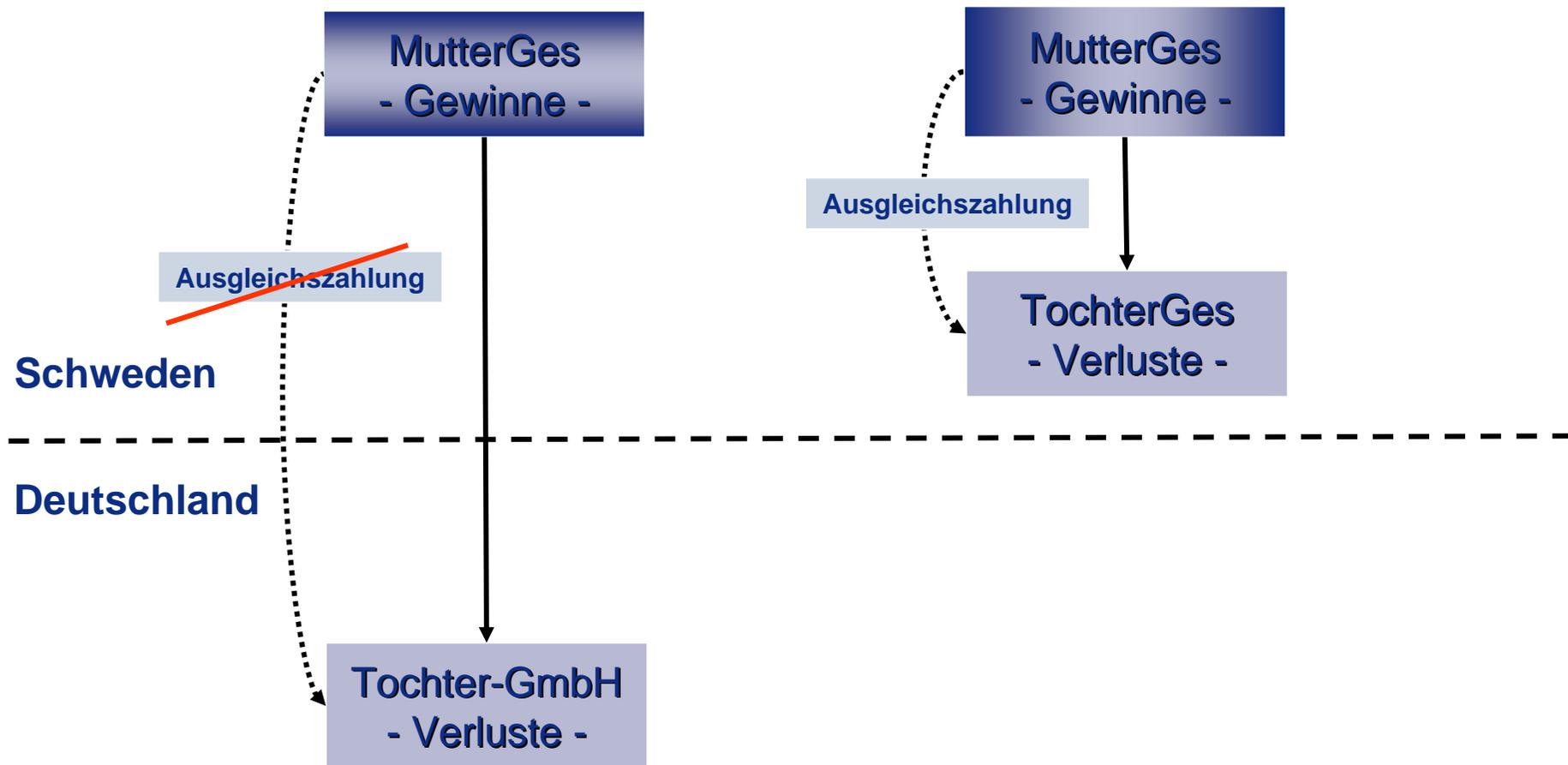
Exkurs: Weitere Verfahren: Inbound-Fall

C-231/05, *Oy Esab*, Abl.EU 2005, C 193/17 – 06.08.2005



Exkurs: Weitere Verfahren: Outbound-Fall

Rs. *Linde* (derzeit nicht beim EuGH anhängig)



AGENDA

- 1. Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis**
- 2. Grundzüge der Rechtssache Marks & Spencer**
- 3. Deutschland: Inbound-Fall**
- 4. Deutschland: Outbound-Fall**
- 5. Ausgewählte Gestaltungsansätze**

Inbound-Fall

Prüfschema bei Vorliegen deutscher Verlustvorträge

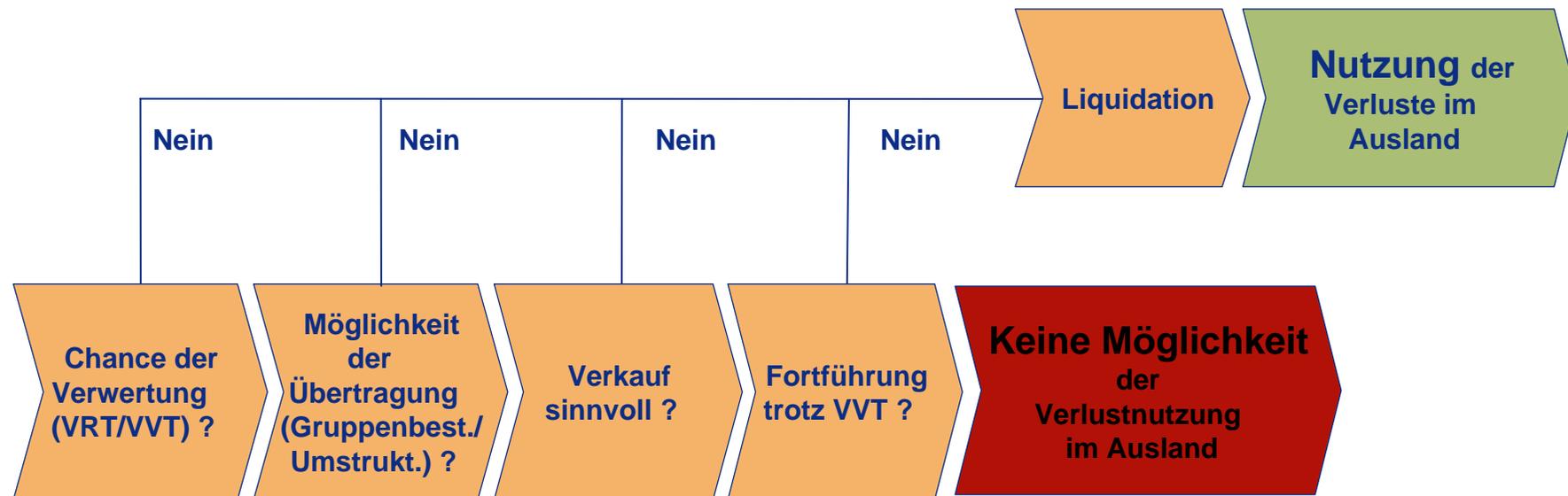
- **Eingangüberlegungen:**

- Ansässigkeitsstaat MG hat **keine** Gruppenbesteuerung
→ **keine Verlustverrechnung** ins Ausland möglich
- Ansgk.staat MG hat **internationale** Gruppenbesteuerung.
→ **Verlustverrechnung** auch ohne M&S möglich
- Ansgk.staat MG hat **nationale** Gruppenbesteuerung
→ siehe **nachfolgendes Prüfschema**

Inbound-Fall

Prüfschema bei Vorliegen deutscher Verlustvorträge

- wann liegen Definitivverluste vor?

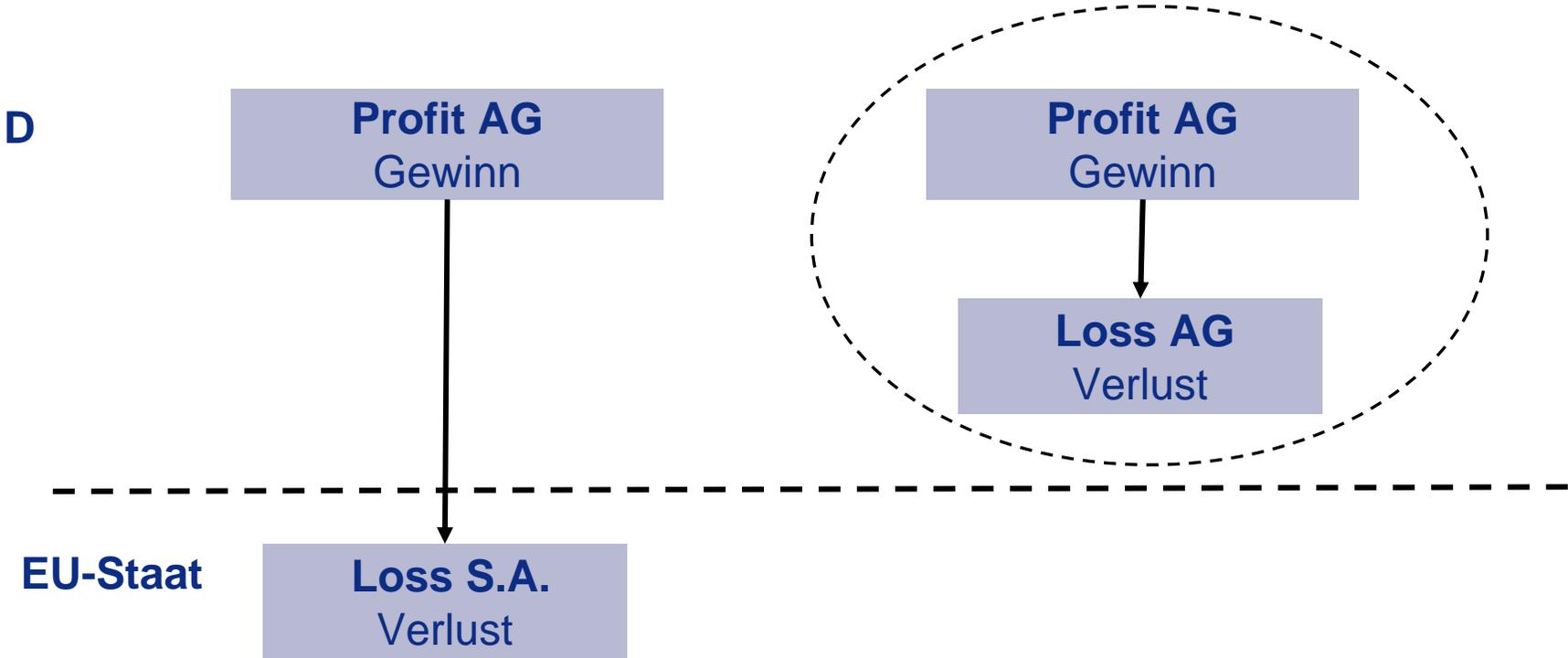


- Missbrauchsklauseln im Ausland (Bsp. UK)?

AGENDA

- 1. Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis**
- 2. Grundzüge der Rechtssache Marks & Spencer**
- 3. Deutschland: Inbound-Fall**
- 4. Deutschland: Outbound-Fall**
- 5. Ausgewählte Gestaltungsansätze**

Outbound-Fall - Schaubild



Verrechnung der Loss-Verluste bei der Profit AG?

Nein

Ja

(im Rahmen dt. Organschaft)

Outbound-Fall

Auswirkungen für Deutschland

- Urteil hat keine unmittelbare Rechtswirkung (Art. 20 (3) GG?)
- UK und D nicht vergleichbar
 - Erfordernis EAV
 - Erfordernis Verlustübernahme
- Behandlung bei der Gewerbesteuer?

Outbound-Fall

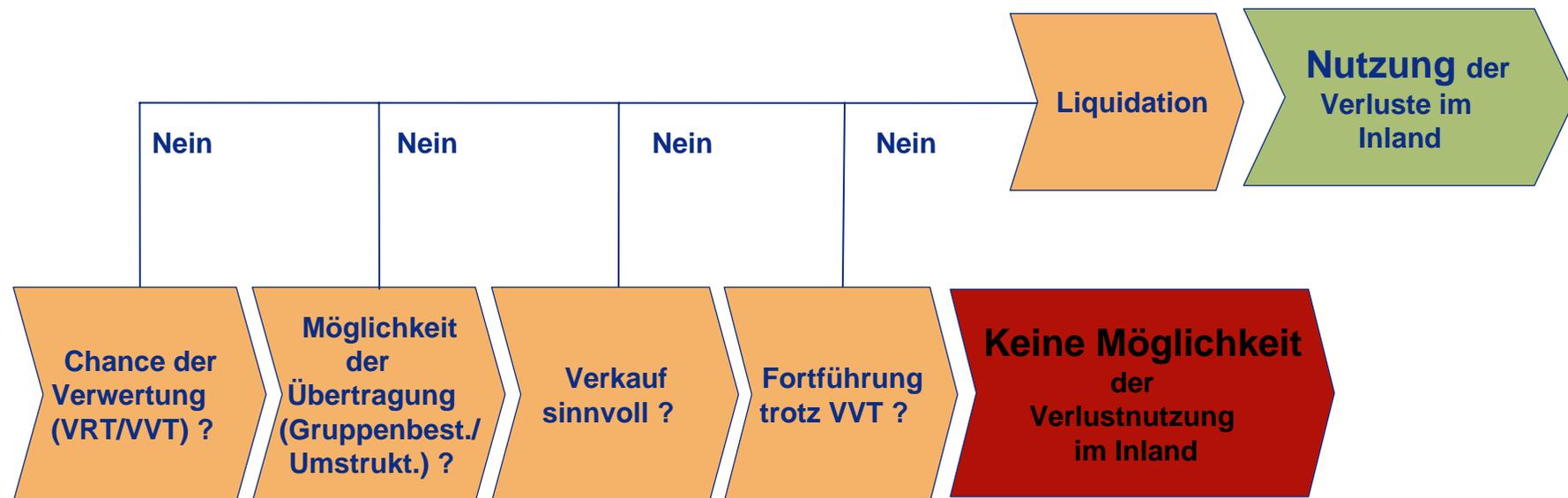
EAV als „Sand im Getriebe“?

- **EAV-Erfordernis des § 14 KStG als Beschränkung der Niederlassungsfreiheit?**
- Rechtliche/faktische Unmöglichkeit des Abschlusses eines grenzüberschreitenden EAV: EU-widrig?
- Hilft die „gelebte“ bzw. faktische Organschaft?
 - jährliche Verlustübernahme?
 - Verlustübernahme bei Liquidation?
 - Patronatserklärung?
 - Bürgschaft?
 - ...

Outbound-Fall

Ausschöpfung Verlustnutzungsmöglichkeiten

- Der Abschluss bzw. das „Leben“ eines EAV hilft nicht allein
- auch hier gilt das „Prüfschema“:



- Deutschland hält eine Missbrauchsklausel für unnötig

Outbound-Fall

Grunddaten für Prüfschema Ausland (1/2)

Behandlung von steuerlichen Verlusten					
Land	VVT	VRT	Mantelkauf	Fortführung Verschm.verl.	Gruppenbest.
EU-Länder:					
Belgien	unbegrenzt	nein	ja	grds. ja	nein
Dänemark	unbegrenzt*	nein	ja*	grds. ja	grenzüberschreitend
Deutschland	unbegrenzt* (M)	1	ja	grds. ja	national
Estland	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Finnland	10	nein	ja	grds. ja	national
Frankreich	unbegrenzt*	3	ja	grds. ja	grenzüberschreitend
Griechenland	5	nein	nein	ja	nein
Großbritannien	unbegrenzt	1 / 3	ja	grds. ja	national
Irland	unbegrenzt*	1 / 3	ja	grds. ja	national
Italien	5	nein	ja	grds. ja	grenzüberschreitend
Lettland	5	nein	ja	grds. ja	national
Litauen	5	nein	nein	grds. nein	nein
Luxemburg	unbegrenzt*	nein	nein	nein	national
Malta	unbegrenzt	nein	nein	ja	national
Niederlande	unbegrenzt	3	ja	grds. ja	national
Österreich	unbegrenzt* (M)	nein	ja*	grds. ja	grenzüberschreitend
Polen	5 (M)	nein	nein	nein	national
Portugal	6	nein	ja	grds. ja	national

Outbound-Fall

Grunddaten für Prüfschema Ausland (2/2)

Behandlung von steuerlichen Verlusten					
Land	VVT	VRT	Mantelkauf	Fortführung Verschm.verl.	Gruppenbest.
EU-Länder:					
Schweden	unbegrenzt*	6 (M)	ja	grds. nein	national
Slowakei	5	nein	nein	grds. nein	nein
Slowenien	5	nein	ja*	grds. nein	national
Spanien	15	nein	ja	grds. ja	national
Tschechien	5	nein	ja	nein	nein
Ungarn	unbegrenzt*	nein	nein	grds. ja	nein
Zypern	unbegrenzt	nein	ja	grds. ja	national
andere Länder:					
China	5	nein	nein	grds. ja	nein
Japan	5	1	nein	grds. nein	national
Norwegen	10	nein	ja	nein	national
Schweiz	7	nein	nein	grds. ja	nein
Türkei	5	nein	ja	grds. nein	nein
USA	20	3	ja	grds. nein	national

* mit Einschränkungen

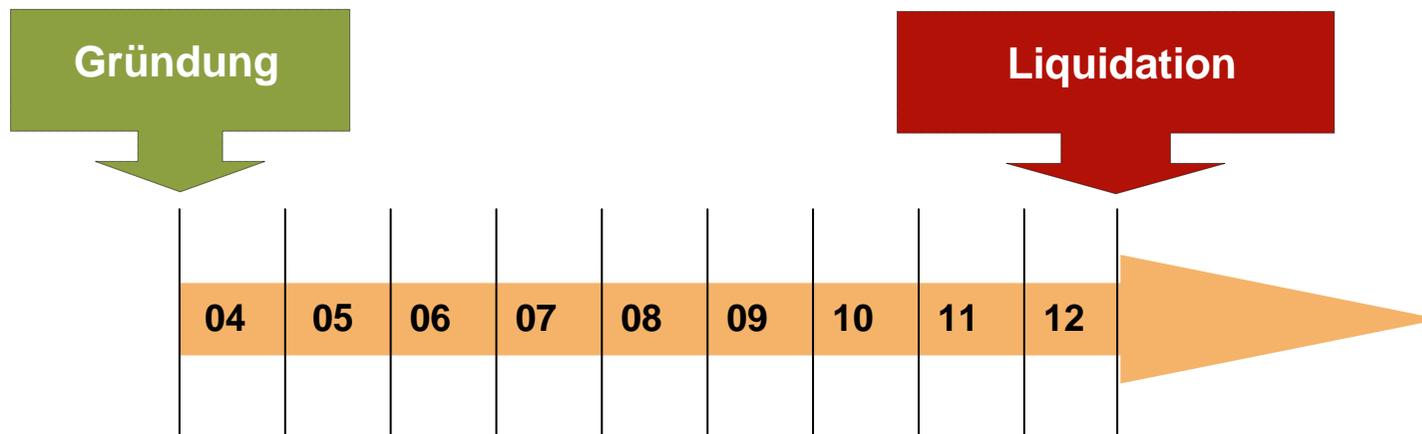
(M) Mindestbesteuerung

Quellen: BDI/PWC: Verlustberücksichtigung über Grenzen hinweg, 1. Aufl. 2006
Linn/Reichl/Wittkowski, BB 2006, S. 634

Outbound-Fall

Verfahrensrechtliche Aspekte (1/4)

- **Auslandsverluste: wann und nach welcher Vorschrift?**



JÜ TG										Se.:
(Mio €)	-2	-2	5	-2	2	2	-2	-2	-2	-3
kumuliert	-2	-4	1	-2	0	2	-2	-4	-6	-6

→ kein VRT im Ausland

Outbound-Fall

Verfahrensrechtliche Aspekte (2/4)

- **Anwendung welcher Verfahrensvorschrift in welchem Jahr?**

a) auf einmal im Jahr 12? → verfahrensrechtlich unproblematisch

b) laufend? → nach welcher Vorschrift?

- **zu a)**

- Problematik des endgültigen Feststehens (§ 17 EStG)
- Nachteil Mindestbesteuerung

- **zu b)**

- bzgl. anwendbarer Vorschriften → siehe die folgenden Folien

Outbound-Fall

Verfahrensrechtliche Aspekte (3/4)

- **Variante b): laufende Geltendmachung der Verluste**
 - **Steuererklärung noch nicht eingereicht**
 - Ansetzen als “Merkposten”
 - Antrag, nach § 165 AO, vorläufig zu veranlagern
 - **Veranlagung erfolgt, noch nicht bestandskräftig**
 - Einspruch einlegen / erweitern
 - ggf. Klage erweitern

Outbound-Fall

Verfahrensrechtliche Aspekte (4/4)

- **Variante b): laufende Geltendmachung der Verluste**
 - **Steuerbescheide bestandskräftig, unter VdN**
 - Antrag auf Änderung gem. **§ 164 AO**
 - **Steuerbescheide bestandskräftig, kein VdN**
 - ggf. Gegenänderung nach **§ 177 AO**
 - andernfalls abwarten bis Liquidation, Änderung nach **§ 175 AO** (rückwirkendes Ereignis)

AGENDA

- 1. Einfluss der EU-Rechtsprechung auf die steuerliche Beratungspraxis**
- 2. Grundzüge der Rechtssache Marks & Spencer**
- 3. Deutschland: Inbound-Fall**
- 4. Deutschland: Outbound-Fall**
- 5. Ausgewählte Gestaltungsansätze**

Ausgewählte Gestaltungsansätze

Liquidation

- **Liquidation**

- Verluste sind endgültig nicht mehr nutzbar
- “Neueröffnung” abhängig von Missbrauchsvorschriften im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft
- § 42 AO zu unspezifisch, sofern wirtschaftliche Gründe

Ausgewählte Gestaltungsansätze

Veräußerung

- **Veräußerung**

- abhängig von Mantelkaufvorschriften im Staat der TG
- reicht “gezieltes kaputtmachen” (ggf. wirtsch. Gründe)?
- Nachweis der Zerstörung durch Erwerber, wenn nach Closing
 - ggf. offen halten im SPA

Ausgewählte Gestaltungsansätze Änderung des Geschäftsbereichs

- **Änderung des Geschäftsbereichs der Verlustgesellschaft**

- reicht in manchen Staaten aus

- Frankreich
- Portugal
- Tschechien
- Ungarn (genehmigungsabhängig)
- UK
- Zypern

Ausgewählte Gestaltungsansätze

Gesellschaftsrechtliche Umstrukturierungen

- **Verschmelzung der TG auf eine Schwestergesellschaft**
 - Zerstörung der Verlustvorträge
 - Vorschrift analog § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG

- **Umwandlung von KapG in PersG**
 - Untergang der Verlustvorträge
 - Vorschrift analog § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG

Ausgewählte Gestaltungsansätze

Beispiele aus der aktuellen Beratungspraxis (1/2)

- **Verlusttransfer in die Niederlande**
 - X-GmbH veräußert KG ohne Gewinn
 - X-GmbH hat aufgrund Verlustzuweisungen hohe Verlustvorträge (nur für KSt)
 - X-GmbH wird liquidiert
 - **Niederlande hat Verluste dieser Art bereits vor M&S anerkannt und “übernommen”**

Ausgewählte Gestaltungsansätze

Beispiele aus der aktuellen Beratungspraxis (2/2)

- **Gezielte Hinweise ins Ausland**

- Erwerb der Y-GmbH durch MBO
- zurück bleibt deutsche Landesholding mit hohen VVT
 - VVT entstanden durch EAV
 - nach Verkauf der Y-GmbH “leer”
 - britische Muttergesellschaft
- Verhandlungspositionen:
 - Erwerb der Landesholding → ohne Bezahlung der VVT
 - Hinweis an UK hinsichtlich der Nutzung dieser VVT

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit !

Florian Geiger

Olgastraße 109

70180 Stuttgart

Tel.: 0711 2262718

Mobil: 0171 9500929

florian.geiger@gmx.de