

# **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**

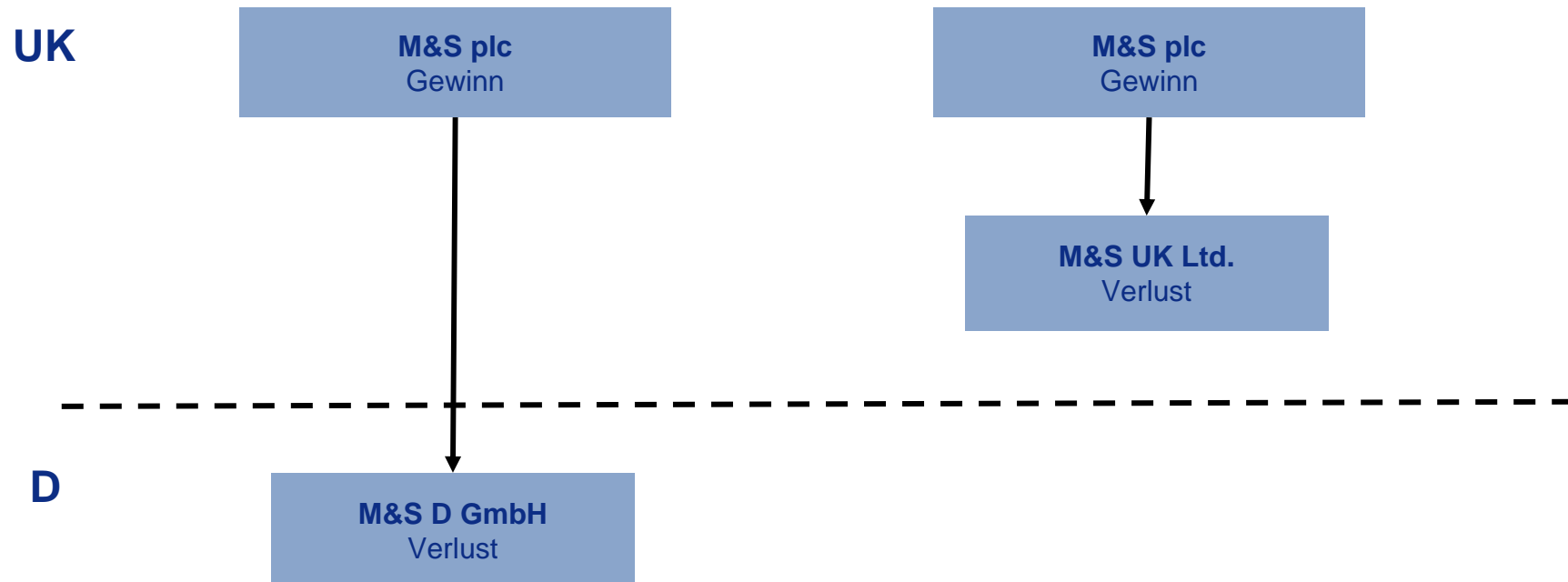
**3. Deutschland: Inbound-Fall**

**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

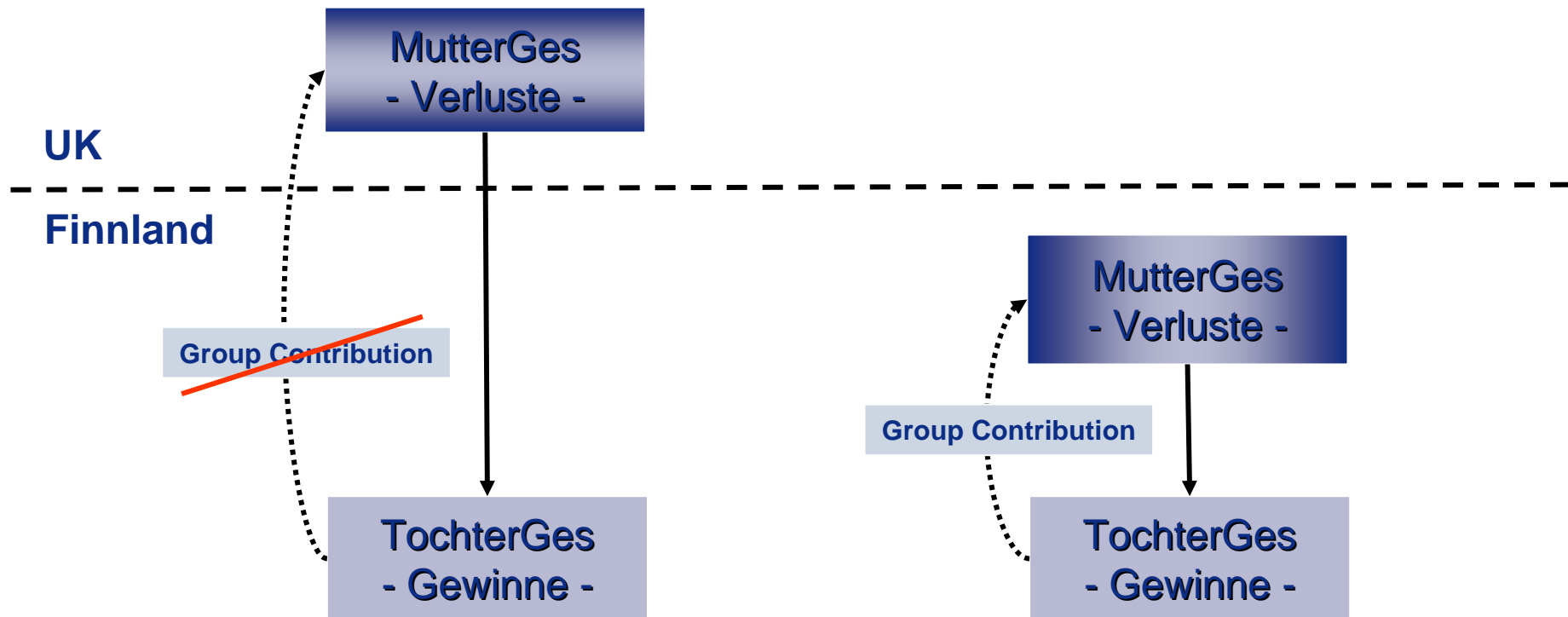
- **bisher:**
  - Ermittlungsschwierigkeiten dürfen kein Hemmnis sein
  - FinVerw muss sich der Amtshilferichtlinie bedienen
- **in Marks & Spencer:**
  - Nachweis durch Muttergesellschaft
    - grundsätzlich nachvollziehbar bei Liquidation
    - Begünstigung für Steuerpflichtigen
    - Problem nach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

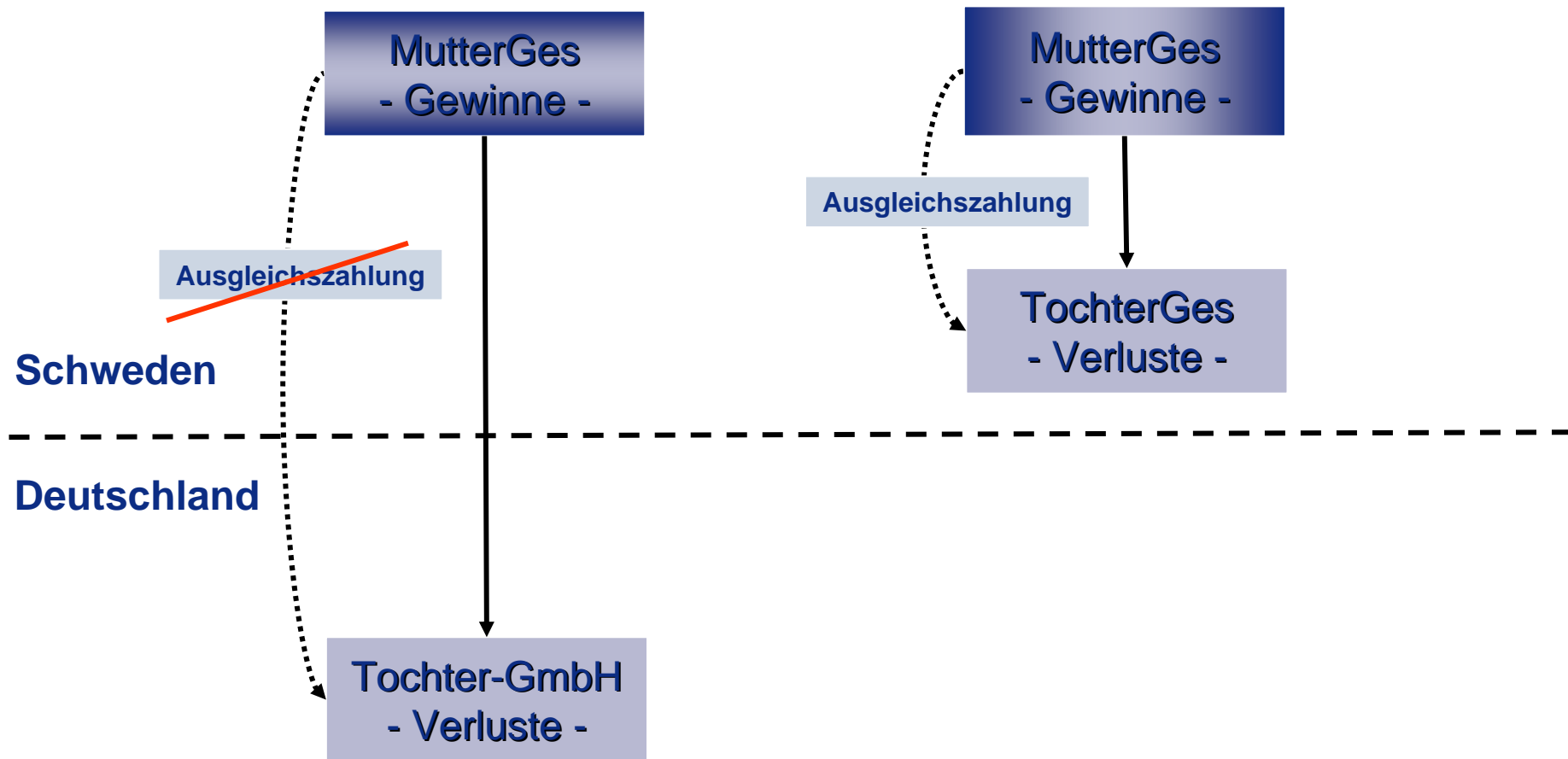
# Exkurs: Weitere Verfahren: Inbound-Fall

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



# Exkurs: Weitere Verfahren: Outbound-Fall

Rs. *Lindex* (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

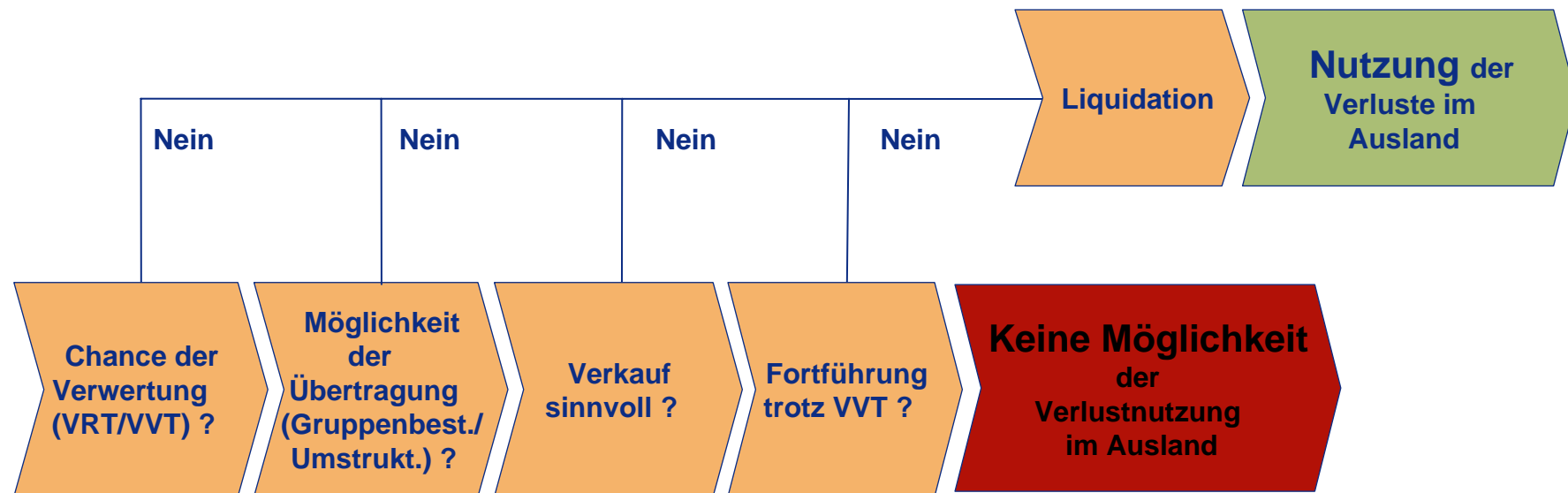
- **Eingangüberlegungen:**

- 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?



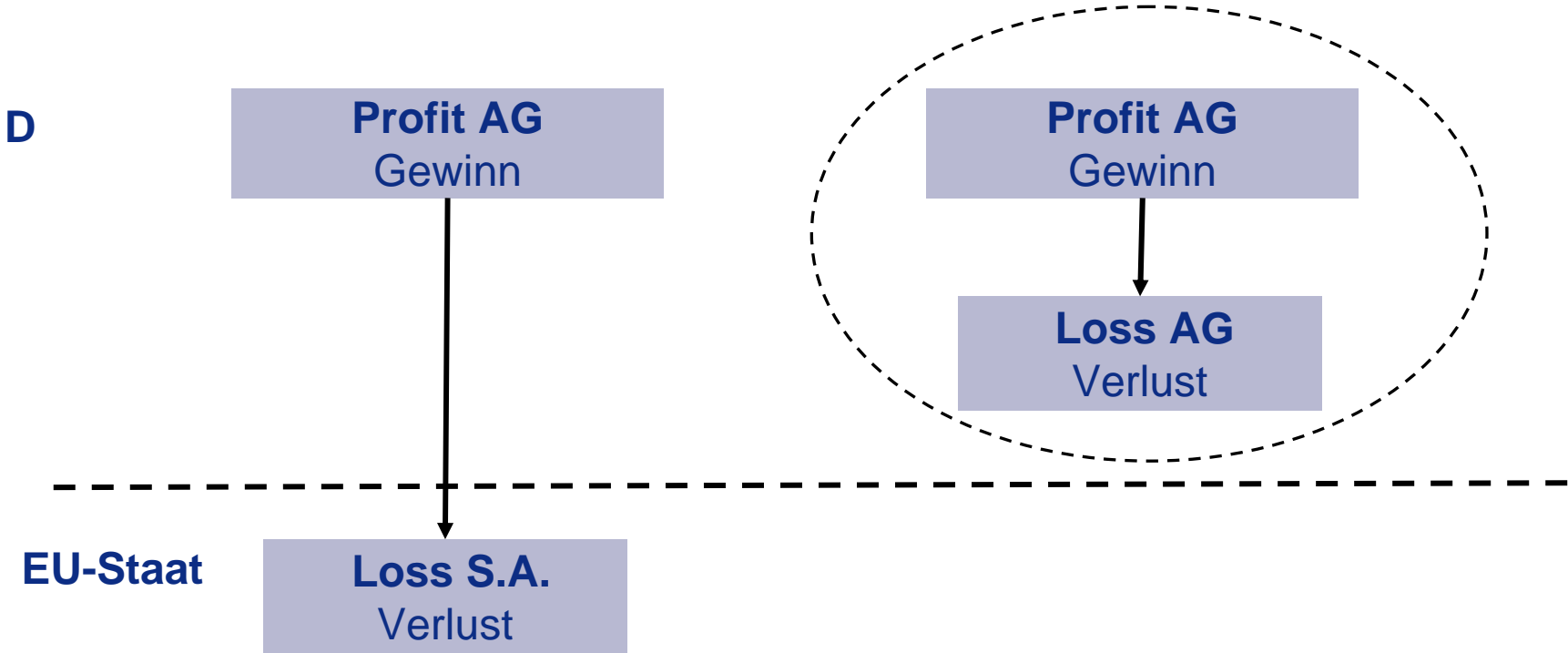
- Missbrauchsklauseln im Ausland (Bsp. UK)?

# 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

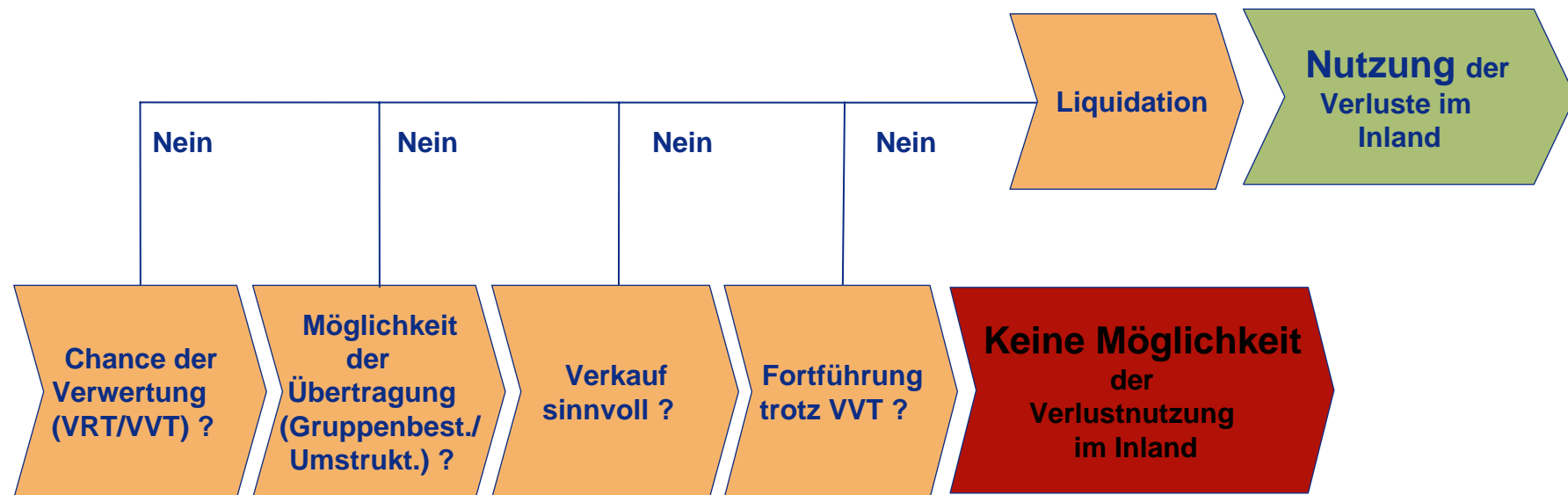
## EAV als „Sand im Getriebe“?

- **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.
<b>EU-Länder:</b>					
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.
<b>EU-Länder:</b>					
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
<b>andere Länder:</b>					
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

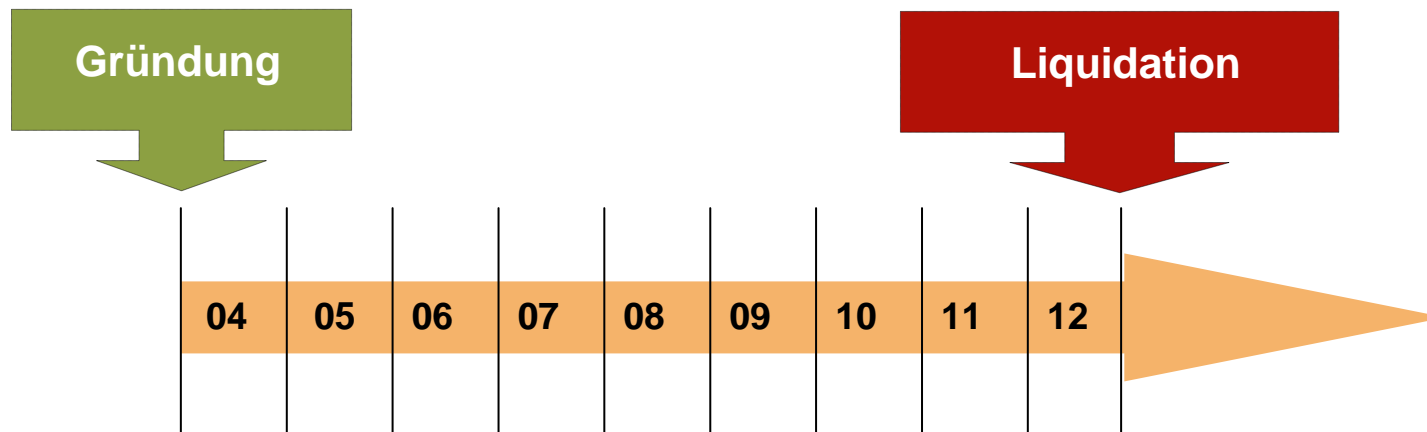
(M) Mindestbesteuerung

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](mailto:florian.geiger@gmx.de)