

## Grenzen der grenzüberschreitenden Verlustverwertung

Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz  
23.4.2010

Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M.



## Inhaltsübersicht

- Europarechtliche Grundlagen
  - Von *Marks & Spencer* bis *X-Holding*: Quo vadis EuGH?
- Grenzüberschreitende Verluste im österreichischen Steuerrecht
  - Dr. *Werner Haslehner*, LL.M.
- Grenzüberschreitende Verlustverrechnung aus deutscher Sicht
  - Univ.-Prof. Dr. *Wolfgang Kessler*

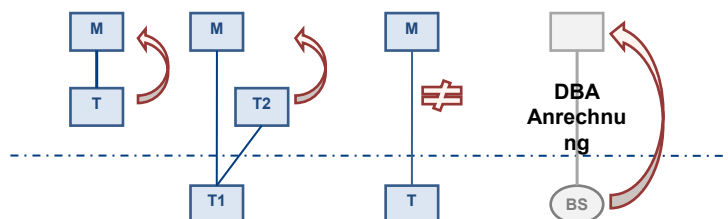
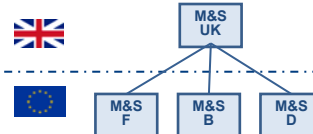


- Keine sekundärrechtliche Harmonisierung
  - Richtlinienvorschlag zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung 2004 zurückgenommen
  - Kommissionsmitteilung zur Koordinierung der steuerlichen Behandlung von grenzübergreifenden Verlusten (19.12.2006)
  - CCCTB?
- Negative Harmonisierung durch EuGH
  - Niederlassungsfreiheit iSd Art. 49 AEUV [Art. 43 EG]
  - Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art. 63 AEUV [Art. 56 EG]?
    - Rsp. zur wechselseitigen Exklusivität der Grundfreiheiten
    - Kaum noch Anwendungsbereich für Gruppenbesteuerungssysteme



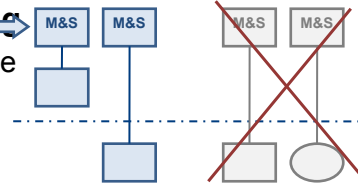
## Verlustrechtsprechung des EuGH Marks & Spencer (C-446/03) – 13.12.2005

- Ausgangspunkt
- UK group relief (Konzernabzug)
  - Übertragung von Verlusten
  - 75 % Beherrschung (direkt und indirekt)
- Up-stream, down-stream, side-stream



## Marks & Spencer (C-446/03)

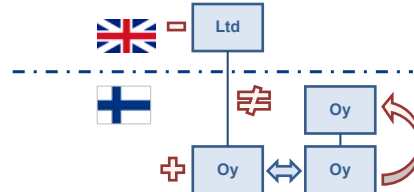
- **Vertikale Vergleichspaarbildung**
  - Vergleichbarkeit der Sachverhalte
- **Beschränkung der NL-Freiheit**
  - Zins- und Liquiditätsnachteil
- **Rechtfertigung durch**
  - Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis
  - Vermeidung von Doppelverlustverwertungen
  - Reduktion der Steuerfluchtgefahr
- **Verhältnismäßigkeit**
  - Nachversteuerung als gelinderes Mittel?
  - Verpflichtung zur Berücksichtigung von „Finalverlusten“



Effektive Einfachverlustverwertung bei staatenübergreifender Gesamtschau?

## Verlustrechtsprechung des EuGH Oy AA (C-231/05) – 18.7.2007

- **FIN Konzernbeitragssystem**
  - Gewinnverrechnung
- **Vertikale Diskriminierung**
- **Rechtfertigung durch**
  - Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ✓
  - Reduktion der Steuerumgehungen ✓
  - Vermeidung von Doppelverlustverwertungen ≠
- **Verhältnismäßigkeit**
  - „jede Ausweitung“ würde Beeinträchtigung bewirken → Verschärfung von M&S?



Oy AA => laufende Verluste!  
Differenzierung nach Richtung?  
Up-stream ✓  
Down/Side-stream ≠

## Verlustrechtsprechung des EuGH *Lidl Belgium (C-414/06)* – 15.5.2008

- Übertragung der M&S-Rsp auf „befreite“ Betriebsstättenverluste

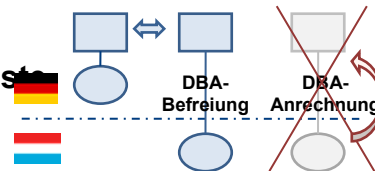
- Vertikale Diskriminierung

- Rechtfertigung durch

- Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis ✓
- Vermeidung von Doppelverlustverwertungen ✓
- Vermeidung der Steuerfluchtgefahr ≠

- Verhältnismäßigkeitsprüfung à la M&S

- Nachversteuerung als gelinderes Mittel irrelevant: *GA Sharpston* vs EuGH



1:1-Übertragung von M&S auf BS-Verluste ist letzten Endes folgerichtig

## Verlustrechtsprechung des EuGH *KR Wannsee (C-157/07)* – 23.10.2008

- Ausgestaltung einer konformen Nachversteuerung

- § 2a Abs 3 dEStG (NV bei späteren Gewinnen, außer Verluste sind im Ausland „allgemein“ nicht verwertbar)

- Diskriminierung iSv Art 31 EWR

- Isoliert: Gleichbehandlung gleicher Situationen
- Ungleichbehandlung nur bei staatenübergreifender Gesamtschau

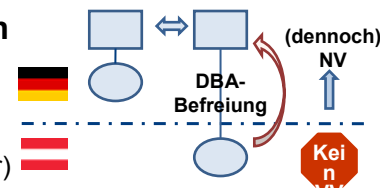
- Rechtfertigung durch

- Kohärenz: NV ist logisches Pendant zum Abzug

- Verhältnismäßig, weil NV nicht über Abzug hinausgeht

Verbleibende Schlechterstellung ist irrelevant

...und selbst wenn, liegt diese in der Verantwortung von Ö



Irrelevanz endgültiger Verluste?

## Verlustrechtsprechung des EuGH *M & S vs KR Wannsee*

- Juristische Doppelbesteuerung als **Disparität**
  - zB.: Verlustvortrag im Quellenstaat ist auf 5 Jahre begrenzt
  - Zulässigkeit juristischer Doppelbesteuerung (Rs *Kerckhaert-Morres*, *Damseaux* und *Block*)
- Auflösung des Widerspruchs zwischen *M & S* und *KR Wannsee*?
  - **Symmetrische Systeme der Verlustverwertung:**  
*M & S* bezeichnet den Zeitpunkt, in dem endgültige Verluste im weiteren Sinn zu berücksichtigen sind
  - **Asymmetrische Systeme der Verlustverwertung:**  
Nachversteuerung der Verluste iHv später erwirtschafteten Gewinne der ehemaligen Verlustquelle selbst dann zulässig, wenn die Verluste dadurch völlig unberücksichtigt bleiben

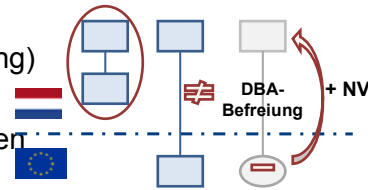
## Verlustrechtsprechung des EuGH Endgültige Verluste iSv *M & S*?

- Unterschiedliche Tendenzen in Rsp und Schrifttum
- Eigene Wertung
  - Ausschöpfen aller anerkannten und steuerlich wie wirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen zur Verwertung der Verluste
  - Ausschöpfen hat losgelöst von der Möglichkeit einer Verwertung auf Ebene der Muttergesellschaft oder beim Stammhaus zu erfolgen
  - Vernünftige kaufmännische Vorgehensweise
  - Rechtliche vs wirtschaftliche Unmöglichkeit einer zukünftigen Verlustverwertung

## Verwertung von Auslandsverlusten X Holding (C-337/08) 25.2.2010

### ▪ NL „fiscale eenheid“

- Single Entity-Konzept (Konsolidierung)
- Verlustverrechnung
- Steuerneutralität von gruppeninternen Vermögensübertragungen
- Steuerneutralität von innerhalb der Gruppe erbrachten Dienstleistungen



### ▪ Beschränkung der NL-Freiheit

- Vertikale Vergleichspaarbildung => Vergleichbarkeit

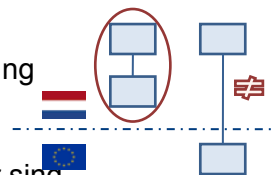
### ▪ Rechtfertigung durch

- Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis (allein)
- Schwerpunkt der Prüfung auf Vorteil der Verlustverrechnung

## X Holding (C-337/08)

### ▪ Verhältnismäßigkeit

- Keine Notwendigkeit zur Nachversteuerung (wie im BS-Fall), weil ausländische BS im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht vergleichbar sind



### ▪ Keine Rechtsformneutralität in Outbound-Fällen

- Richtiges Ergebnis auf holprigem Weg
- *Columbus Container Services, KBC Bank*

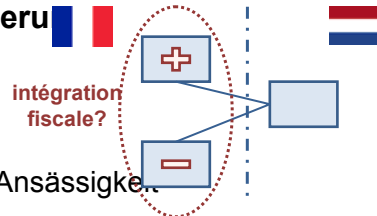
### ▪ Verhältnis von X Holding und Lidl Belgium?

### ▪ Widerspricht X Holding der M & S-Rsp? – Finalverluste am Ende

- X Holding betrifft laufende Verluste

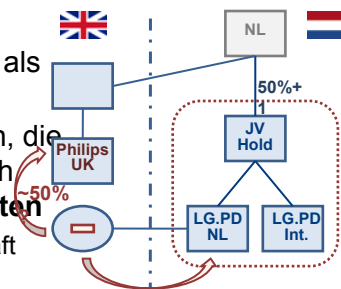
## Doppelverwertung von Inlandsverlusten? *Papillon (C-418/07) – 27.11.2008*

- **Französische Gruppenbesteuerung**
  - intégration fiscale (Ergebniszurechnung)
- **Verstoß gegen NL-Freiheit**
  - *De facto*-Diskriminierung nach Ansässigkeit
- **Rechtfertigung**
  - M&S-Rechtfertigung ≠
  - Kohärenz ✓
    - Vermeidung indirekter Doppelverlustverwertungen
    - bloß inlandsbezogen oder grenzüberschreitend?
- **Vollständiger Ausschluss = unverhältnismäßig**

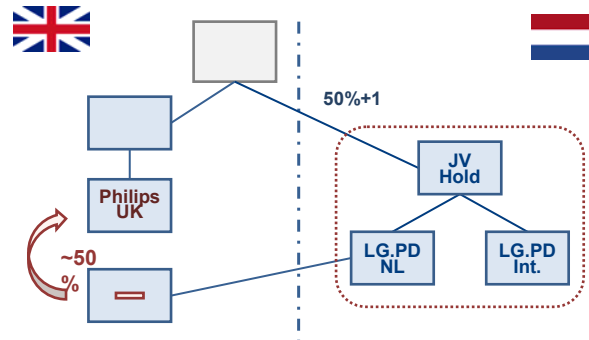


## Doppelverwertung von Inlandsverlusten? *Philips Electronics UK vs HMRC*

- **UK consortium relief**
  - Ausschluss ausländ. Gesellschaften als „link companies“
  - Kein Abzug von inländ. BS-Verlusten, die **zum Teil potentiell** irgendwann auch im Ausland **verwertet werden könnten**
    - Verluste einer UK (Tochter)Gesellschaft (statt BS) wäre abzugsfähig gewesen
- **First-Tier Tribunal**
  - Verstoß gegen NL-Freiheit
  - Keine Kohärenz à la *Papillon*
    - Keine Gefahr, dass die Verluste im Inland (!) doppelt verwertet werden



## Doppelverwertung von Inlandsverlusten? Philips Electronics UK vs HMRC



## Unionsrechtliche Problemfelder der Gruppenbesteuerung

- Gruppenaufbau:
  - Ausschluss von „Sandwichgruppen“ und inländischer BS-Einkünfte von ausländischen Gruppenmitgliedern Inlandsverlust
  - Ausschluss von Schwesterngruppen Inlandsgewinn
- Verwertung von Auslandsverlusten iSv § 9 (6) Z 6 KStG ne
  - Aliquote Verlustzurechnung
    - innerhalb der EU/EWR: Verstoß gegen Art 49 AEUV, sofern Verluste Definitivverluste iSv M & S sind
    - im Verhältnis zu Drittstaaten mangels Anwendbarkeit von Art 63 AEUV unbedenklich Auslandsverluste
  - Beschränkung auf eine Auslandsebene
  - Vollständige **Nachversteuerung** bei (wirtschaftlichem) Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe