

Die Reform der Konzernbesteuerung

LMR Dr. Ingo van Lishaut, FM NRW

32. Berliner Steuergespräch am 21.09.2009

Reform der Konzernbesteuerung (Überblick)

I. Einführung, Eingrenzung des Themas

II. Grenzüberschreitende Verrechnung von Inlandsverlusten

1. „Europäisierung“ des persönlichen Anwendungsbereichs
2. Sachl. Voraussetzungen, insb. Gewinnabführungsvertrag
3. Rechtsfolgen, insb. Problem Zwischengewinne

III. „Verlustimport“ (Nutzung von Auslandsverlusten im Inland)

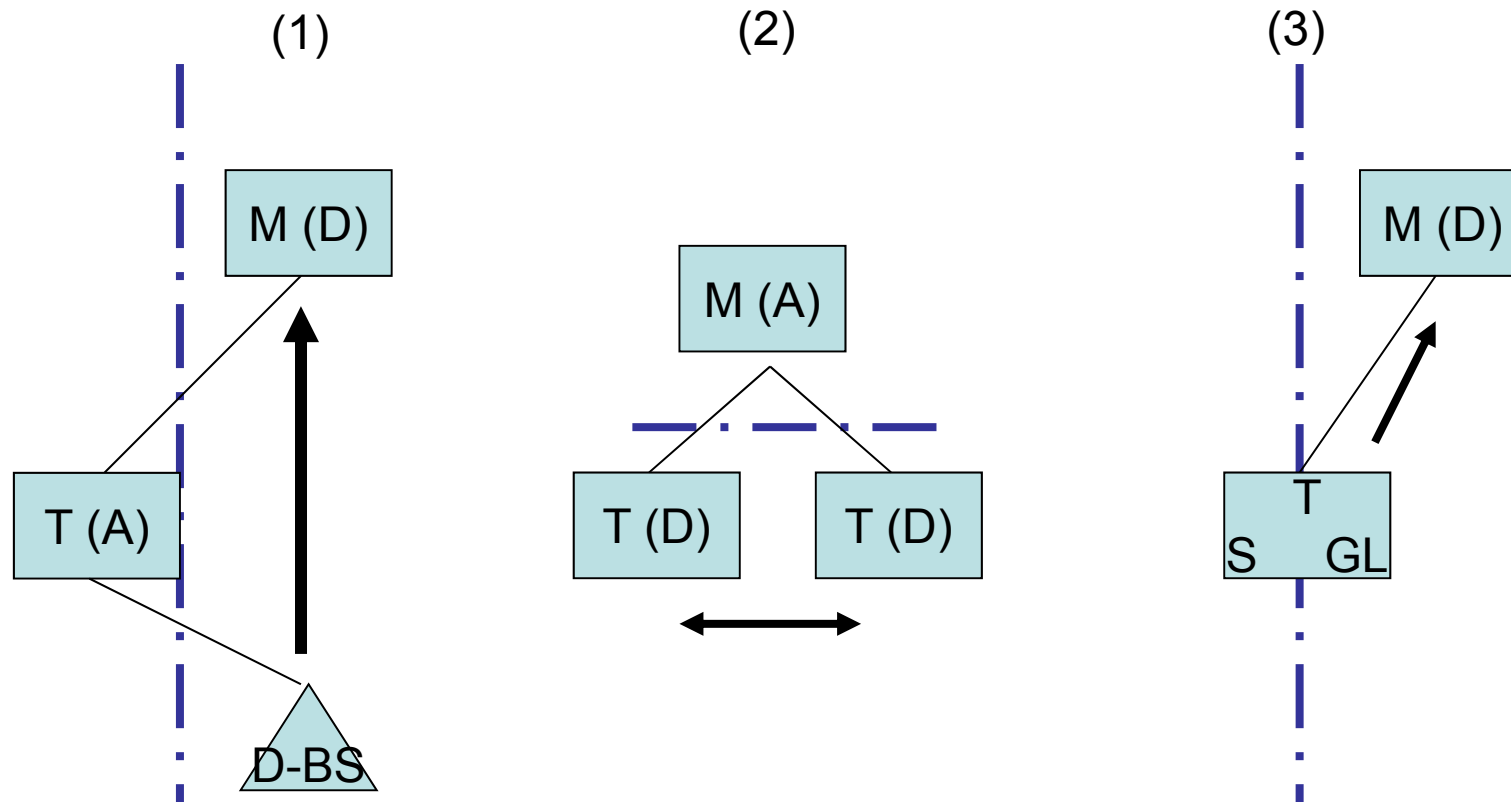
1. EuGH-Vorgaben aus Marks & Spencer, Lidl Belgium, etc.
2. Konzepte für die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung
3. Was ist ein endgültiger Verlust?
4. Weitere Fragen

IV. Ausblick auf CCCTB

I. Einführung, Eingrenzung des Themas

- Konzernsteuerrecht
 - Steuerrecht geht wie Zivilrecht von der rechtlichen Selbständigkeit der Gesellschaften aus: diese ist Steuerpflichtige, nicht der Konzern; ihre Einzelbilanz ist die Grundlage der Einkommensermittlung
 - Konzernsteuerrecht unterwirft die Gesellschaften bereichsweise ergänzenden Regeln, die der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns Rechnung tragen (Ausnahme von Subjektsteuerprinzip und Trennungsprinzip, daher Rechtfertigungsbedarf)
 - Konzernsteuerrecht i.e.S.: Organschaft KSt/GewSt, USt, [GrESt]
- Reformbedarf KSt/GewSt, Allgemeines
 - Mehr- und Minderabführungen: Einlagelösung? Personenunternehmen? Außerorganschaftliche Mehr- und Minderabführungen? Angleichung § 14 Abs. 3 und 4 KStG?
 - Überarbeitung der Verlustabzugsbeschränkungen § 8c KStG, § 10d Abs. 2 EStG, § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG ...
 - Friktionen zwischen Einkommenszurechnung (netto) und Bruttomethode, insb. bei der GewSt und bei § 4h EStG.
 - „Organschaftsmodell“ bei natürlichen Personen als OT
 - Nutzung vororganschaftlicher Verluste auf Ebene der OG?
 - *Inlandsverluste und Auslandsverluste von EU/EWR-Körperschaften*

II 1. Persönlicher Anwendungsbereich



- Vorteile der Organschaft bzgl. Verlustnutzung, Zinsschranke, Beteiligungsverwaltungskosten.
- Organschaft sollte bzgl. Inlandseinkünften für alle EU/EWR-Gesellschaften grds. möglich sein.
- Müssen OT und OG wegen Art. 4 OECD-MA Geschäftsleitung in Deutschland haben?

II 2. Sachl. Voraussetzungen, insb. GAV

- Abkopplung vom GAV da „mittelbare Diskriminierung“ durch GAV?
 - Keine Verlustnutzung ohne Verlusttragung. Leistungsfähigkeitsprinzip.
 - Grad der Beherrschung > 50% ($\geq 75\%$) für sich genommen keine Rechtfertigung, durch die rechtlich selbständige OG „durchzugreifen“. Wenn doch, dann eigentlich nur antragsunabhängig als Zwangsorganschaft.
 - GAV als Unternehmensvertrag bietet zugleich rechtssichere Grundlage zum Schutz von Minderheitsgesellschaftern und zur Herstellung der erforderlichen Publizität. Steuerumlagen?
- Lösungsmöglichkeiten:
 - GAV „oder vergleichbare Ergebnisübernahme“ (~ § 1 UmwStG)
 - nur hilfsweise: § 15a EStG–Konzept, Verlustdeckelung bis Beteiligungshöhe + Antrag

II 3. Rechtsfolgen, u.a. Zwischengewinne

- Besteuerung von Zwischengewinnen
 - Betrifft Leistungsbeziehungen, Übertragung von Wirtschaftsgütern ...
 - Grund: rechtliche Selbständigkeit, Subjektsteuerprinzip, Zurechnungstheorie
 - Steuerneutrale Übertragung von WG im Konzern wäre „kalte Abschaffung“ des UmwStG. Verbleibensfristen? Dokumentation? vGA?
 - Logischer Zusammenhang mit Nutzung des Imparitätsprinzips im Konzern (z.B. Rückstellung gegenüber Schwestergesellschaft, Wertberichtigungen auf Forderungen etc.)
 - M.E.: Eliminierung von Zwischengewinnen allenfalls als Paket mit Schuldenkonsolidierung schlüssig. EK-Konsolidierung u.a. § 8b-Problem bei Erstkonsolidierung nach Anteilswerb.
- Nur nachrichtlich:
 - 100%-Einkommenszurechnung auch bei Beteiligung < 100%, für Ausgleichszahlungen § 16 KStG.
 - Aufwärtszurechnung.

III 1. Verlustimport, EuGH-Vorgaben¹

Marks & Spencer. EuGH vom 13.12.2005, C-446/03, GmbHR 06, 153:

- Gruppenbesteuerung nach britischem Recht (group relief) lässt Verrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften mit Gewinnen der inländischen Konzerngesellschaften nicht zu. Die französische Verlusttochter war veräußert und bei der belgischen und bei der deutschen war die Geschäftstätigkeit eingestellt.
- EuGH: Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, aber
 - die Wahrung der zwischenstaatlichen Besteuerungsbefugnis,
 - die Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung und
 - der Steuerfluchtgefahr
- seien zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die eine solche Beschränkung rechtfertigen könnten. **Sofern aber die Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft bzw. eine Übertragung der Verluste auf einen Dritten nachweislich nicht mehr möglich sei**, müsse der Mutter aus Gründen des Verhältnismäßigkeitsprinzips die Verlustnutzung gewährt werden.

III 1. Verlustimport, EuGH-Vorgaben²

Lidl Belgium: EuGH C-414/06, BStBl. II 2009, 692:

- Verrechnungsverbot für Verluste aus Auslands-Betriebsstätten mit Inlandsgewinnen (nach Auslaufen § 2a Abs. 3 EStG a.F.) → Hinweis auf die Marks & Spencer-Grundsätze

Oy AA: EuGH vom 18.07.2007, C-231/05, IStR 2007, 631:

- Konzernbeitrag (Ertragszuschuss) der finnischen Oy AA an eine mittelbare UK-Mutter: Beschränkung der NL-Freiheit gerechtfertigt durch die Notwendigkeit einer ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den MS und der Vermeidung einer Steuerumgehung. Anderenfalls könnten Konzerne beliebig den MS wählen, in dem die Gewinne der Tochtergesellschaft besteuert werden.

Ruhsitz am Wannsee, EuGH vom 23.10.2008, C-157/07

- Betriebsstätte in AT, Nachversteuerung § 2 Abs. 3 EStG alt durch Gedanken der Kohärenz gerechtfertigt, Beschränkungen des Verlustvortrags in AT für Nachversteuerung in DE ohne Belang.

III 2. Verlustimport - Konzepte¹

EU-KOM, Mitt. vom 19.12.2006 KOM (2006) 824 endg.

„als Zwischenlösung bis zur Verabschiedung der CCCTB .. gezielte“
unilaterale Maßnahmen mit folgenden Maßgaben:

- einen sofortigen und effektiven **einmaligen Abzug der Verluste** zulassen,
- zumindest eine Verrechnung „**nach oben**“ auf der Ebene der Muttergesellschaft zulassen (also nicht an beliebiger Stelle im Konzern wie es nach den Grundsätzen eines group relief möglich sein könnte)
- nicht zu Einkommensverlagerungen von einem MS in den anderen führen, es sei denn die **Verluste sind endgültig** und es besteht keine Abzugsmöglichkeit in dem Staat, in dem sie entstanden sind;
- zunächst eine Ausschöpfung aller inländischen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten vorsehen;
- und keinen Spielraum für Missbräuche eröffnen.

III 2. Verlustimport - Konzepte²

Unilaterale Möglichkeiten, ausländische Ergebnisse der Auslandstochter bei ihrer Inlandsmutter zu berücksichtigen		
Freistellungskonzept: nur nach Verlusteintritt		Anrechnungskonzept: Gewinne und Verluste
Sofortausgleich m. Nachversteuerungsvorbehalt, Muster § 2a Abs. 3 EStG a.F.	Einmalabzug endgültiger Verluste	Ergebnisse der ausgewählten Töchter oder aller Konzerntöchter unter Anrechnung der ausländischen Steuer

- *Konzept sollte mit dem für die Auslands-Betriebsstätten der Mutter harmonisieren.*
- *Warum soll deutscher Fiskus das Risiko der Verlustverrechnung tragen, ohne zugleich an den Gewinnchancen zu partizipieren? Keine Nachteile für rein national tätige UN!*
- *Ableich mit Behandlung im Nicht-DBA-Fall.*

III 3. Was ist ein endgültiger Verlust?¹

- (1) Rechtliche Möglichkeit der Verlustverrechnung genügt, tatsächliche Ausübung unerheblich. Dazu gehört der Verlustvortrag, ggf. ein Verlustrücktrag, sowie auch die Möglichkeit einer Verlustnutzung im Rahmen einer Gruppenbesteuerung in dem Quellen-Staat.
- (2) Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte sind beim inländischen Unternehmen nicht deshalb zu berücksichtigen, weil der Verlustabzug im Betriebsstättenstaat zeitlich begrenzt ist (Fall der nachteiligen Gesetzgebung).
- (3) Die Aufgabe bzw. Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte führt nicht zu einem endgültigen, im Inland zu berücksichtigenden Verlust. Es ist davon auszugehen, dass ein Verlustvortrag im Ausland (wie in Deutschland) nicht wegen der Aufgabe der Betriebsstätte wegfällt; das Unternehmen kann den Verlust also ggf. durch spätere Eröffnung einer neuen Betriebsstätte nutzen.
- (4) ...

III 3. Was ist ein endgültiger Verlust?²

...

- (4) Die Veräußerung einer ausländischen Verlusttochter führt nicht zu einem definitiven Verlust, wenn den Verlust danach ein Dritter nutzen kann.
- (5) Die Liquidation oder Umwandlung einer Verlusttochter könnte geeignet sein, den Verlust definitiv werden zu lassen. Voraussetzung für die Nutzung im Inland wäre allerdings u.U., dass während der Verlustentstehung die allgemeinen Voraussetzungen einer Organschaft erfüllt waren, d.h. insb. die finanzielle Eingliederung, und dass sie tatsächlich durchgeführt („gelebt“) wurde.
- (6) Letztabzug des Verlusts im Inland auch dann, wenn die Mutter erst nach Verlustentstehung im Inland zugezogen ist?

III 4. Verlustimport, weitere Fragen

- Berechnung des Auslandsverlusts nach deutschem Steuerrecht
 - Problem: Verlust nur nach deutschem Recht aufgrund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen, anderer zeitlicher Zuordnung
 - Deckelung auf die Steuerwirkung, die sich bei durchgängiger Betätigung im Inland ergeben hätte?
- Berücksichtigung im VZ des Endgültigwerdens oder rückwirkend schon im Jahr/in den Jahren der Verlustentstehung?
 - BFH vom 17.07.2008 für Verlustentstehungsjahr (?)
 - S. dazu BMF vom 13.07.2009, BStBl I 2009, 835
- Ausld. Verlust nicht bei der GewSt zu berücksichtigen, da strenges Territorialitätsprinzip, § 2 Abs. 1 GewStG.
 - Der GewSt unterliegen nur Streubesitzdividenden ausländischer Töchter, vgl. § 9 Nr. 7 GewStG, nicht aber ausländische Betriebsergebnisse, § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG.
- Währungsverluste aus Umrechnung der Betriebsstättenwährung in die Inlandswährung.

IV. Ausblick auf die CCCTB

- Projekt der EU-KOM seit 2001, RL-Vorschlag für 2008 angekündigt aber derzeit offenbar auf Eis gelegt.
- Ziel: abgestimmte Steuersysteme, Abbau der Steuergrenzen im Binnenmarkt, Senkung der Rechtsbefolgungskosten
 - 1. Stufe Angleichung der Gewinnermittlungsvorschriften
 - 2. Stufe: Konsolidierte Besteuerung: Zusammenfassung der Ergebnisse und Aufteilung unter die beteiligten MS nach Art einer Zerlegung. Dadurch ggf. grenzüberschreitender Verlustausgleich, Reduzierung Verrechnungspreisproblematik, steuerneutrale Überführung von WG, Abzug Beteiligungsvw.kosten.
- Derzeit ungelöste Fragen:
 - Aufteilungsmaßstab: Arbeit, Vermögen, Umsatz benachteiligt lohnintensive Aktivitäten in Hochsteuerländern
 - Eintritt zu Buchwerten?, Europäisierung der stillen Reserven (Gewinner/-Verlierer), Eintritt/Austritt aus CCCTB in nationales Regime erfordert ein besonderes „Umwandlungsrecht“
 - Verhältnis zu Drittstaaten: u.a. unterschiedliche DBAs
 - Ausklammerung der GewSt (Schutzinteressen der Gemeinden)
 - Komitologieverfahren (Auslegung aufgrund Mehrheitsentscheidung)
 - Nur einzelne MS unter dem Gesichtspunkt der verstärkten Zusammenarbeit?
 - Mindeststeuersatz (vgl. § 16 Abs. 4 GewStG für die GewSt)
 - „Wundertüte“ für Fiskus und Wirtschaft – Wirtschaft nur bereit wenn Wahlrecht.