



KOMMISSION DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN

Brüssel, den 19.12.2006
KOM(2006) 824 endgültig

**MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DEN RAT, DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT UND DEN EUROPÄISCHEN WIRTSCHAFTS- UND
SOZIALAUSSCHUSS**

Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzübergreifenden Sachverhalten

{SEK(2006) 1690}

1. GRENZÜBERGREIFENDER VERLUSTAUSGLEICH UND BINNENMARKT

1.1. Einleitung

Diese Mitteilung wird im Rahmen der Mitteilung über die “Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt” vorgelegt und veranschaulicht an diesem speziellen Beispiel die positiven Auswirkungen, die sich durch einen koordinierten Ansatz für die Mitgliedstaaten ergeben können.¹

Die Kommission hat sich zum Ziel gesetzt, die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen in der Europäischen Union zu verbessern, die unter anderem durch fehlende Möglichkeiten des grenzübergreifenden Verlustausgleichs behindert wird². In ihrer Mitteilung “Der Beitrag der Steuer- und Zollpolitik zur Lissabon-Strategie”³ aus dem Jahr 2005 war das Beheben dieses Problems als eine der kurzfristig umsetzbaren gezielten Maßnahmen aufgeführt, um die steuerlichen Probleme von EU-Unternehmen bei grenzübergreifenden Unternehmenstätigkeiten zu lösen. Eine solche Maßnahme erscheint nunmehr insbesondere im Lichte der kürzlich vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) in der Rechtssache *Marks & Spencer*⁴ erlassenen Entscheidung angebracht. Solange Verluste nicht grenzübergreifend ausgeglichen werden können, ist der Verlustausgleich in der Regel durch die Höhe des Gewinns in dem Mitgliedstaat (MS) beschränkt, in dem das Unternehmen die Investition getätigt hat. Dies beeinflusst Unternehmensentscheidungen innerhalb des Binnenmarktes und kann zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

In dieser Mitteilung⁵ werden die grundsätzlichen Prinzipien und Probleme des grenzübergreifenden Verlustausgleichs erläutert. Sie zeigt auf, auf welche Weise die Mitgliedstaaten einen grenzübergreifenden Verlustausgleich in den Fällen zulassen können, in denen die Verluste entweder

- **innerhalb eines Unternehmens** anfallen (d.h. die Verluste entstehen bei einer Niederlassung oder einer “Betriebsstätte” des Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat); oder
- **innerhalb eines Konzerns** anfallen (d.h. die Verluste entstehen bei einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmen, das demselben Konzern angehört).

1.2. Das Problem

Unternehmen wollen zwar Gewinne erzielen, doch es können auch Verluste anfallen. Fast alle Steuersysteme innerhalb der EU behandeln Gewinne und Verluste asymmetrisch: eine Besteuerung der Gewinne erfolgt für das Steuerjahr ihres Entstehens, während der steuerliche Wert eines Verlusts nicht für das Steuerjahr seiner Entstehung erstattet wird. Es ist daher erforderlich, Verluste mit einer anderen, positiven Bemessungsgrundlage innerhalb des Unternehmens oder innerhalb des Konzerns auszugleichen, um eine “Überbesteuerung” zu vermeiden. So lassen sich Zins- und Liquiditätsnachteile vermeiden, die durch einen

¹ KOM(2006) 823 endg.

² KOM(2001) 582 endg., “Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse”, S. 14.

³ KOM(2005) 532 endg., S. 9.

⁴ Rechtssache C-446/03 *Marks & Spencer* [2005], noch nicht veröffentlicht.

⁵ Das Arbeitsdokument der Kommissionsdienststellen SEK(2006)1690 enthält technische Anhänge mit weiteren Erläuterungen und Beispielen.

zeitversetzten Verlustausgleich entstehen, wenn der Verlust nicht im selben Veranlagungszeitraum mit einer positiven Bemessungsgrundlage, sondern als Verlustvortrag erst zu einem späteren Zeitpunkt mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden kann⁶. Ein Verlustausgleich bei grenzübergreifenden Sachverhalten würde verhindern, dass Verluste in unterschiedlichen Unternehmensteilen ungenutzt verbleiben.

Eine Gesellschaft mit mehreren inländischen Niederlassungen wird im Prinzip auf ihr Nettoergebnis besteuert, d.h. sowohl die Gewinne als auch die Verluste der einzelnen Niederlassungen werden automatisch sofort berücksichtigt. In den meisten anderen Situationen ist ein Verlustausgleich nur möglich, wenn der einzelne Mitgliedstaat dies durch eine besondere Regelung zulässt.

	<u>inländischer</u> Verlustausgleich	<u>grenzübergreifender</u> Verlustausgleich
innerhalb eines Unternehmens ("Betriebsstätte")	automatisch möglich	in den meisten Fällen möglich
innerhalb eines Konzerns ("Mutter- und Tochtergesellschaft")	in den meisten MS aufgrund besonderer Bestimmungen möglich	Im Prinzip nicht möglich, mit sehr wenigen Ausnahmen

1.3. Der Binnenmarkt und die Auswirkung auf Unternehmensentscheidungen

Die unterschiedliche Behandlung grenzübergreifender Verluste durch die Mitgliedstaaten hat Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes. Die Art und Weise, wie grenzübergreifende Verluste behandelt werden, können Unternehmensentscheidung beeinflussen, ob oder wie ein neuer Markt erschlossen werden soll. Das Fehlen (oder die Beschränkung) eines grenzübergreifenden Verlustausgleichs behindert den Zugang zu weiteren Märkten und verfestigt die künstliche Zersplitterung des Binnenmarktes entlang der nationalen Grenzen.

Ein Ergebnis hiervon ist, dass Unternehmen in großen Mitgliedstaaten, die auf ihrem Inlandsmarkt größere Verbund- und Skalenerträge erzielen können, einen Vorteil gegenüber potenziellen Wettbewerbern aus kleineren Mitgliedstaaten haben, auch wenn diese effizienter und innovativer sind. Größere Unternehmen sind in der Regel öfter als kleinere in verschiedenen Mitgliedstaaten aktiv und können Verluste leichter auffangen. Auch haben Mitgliedstaaten mit großen inländischen Märkten den Vorteil, dass viele Unternehmen dort bereits aktiv sind und so die Möglichkeit haben, die Verluste aus bestimmten Investitionen mit Gewinnen aus anderen Aktivitäten auszugleichen. Dieses Problem ist besonders für KMU im Hinblick auf Anlaufverluste aus Neuinvestitionen im Ausland relevant⁷. Die fehlende oder nur eingeschränkt bestehende Möglichkeit, Verluste grenzübergreifend auszugleichen, bewirkt daher, dass:

⁶ In der Rechtssache C-397/98 *Metallgesellschaft* [2001] Slg. I, S. 1727 hatte der EuGH bereits geurteilt, dass die Liquiditätsnachteile, die entstehen, wenn ein sofortiger Verlustausgleich nicht möglich ist, einen Verstoß gegen EU-Recht darstellen können.

⁷ Die besonderen Schwierigkeiten für KMU bei grenzüberschreitender unternehmerischer Tätigkeit (keine Verlustverrechnung und hohe Befolgungskosten) werden in der Mitteilung über das KMU-Pilotvorhaben "Sitzlandbesteuerung" behandelt (KOM(2005) 702 endg.).

- Investitionen im Heimatland begünstigt werden und Investitionen in anderen Mitgliedstaaten als nachteilig erscheinen;
- grenzüberschreitende Investitionen in größere Mitgliedstaaten begünstigt werden,
- größere Unternehmen gegenüber KMU bei grenzüberschreitenden Investitionen im Vorteil sind; außerdem wird
- die Entscheidung beeinflusst, ob ein Unternehmen seine Aktivitäten in einem anderen Mitgliedstaat in Form einer (rechtlich selbständigen) Tochtergesellschaft oder einer (rechtlich unselbständigen) Betriebsstätte führt.

Diese Verzerrungen führen sowohl für Unternehmen wie für Verbraucher zu höheren Preisen und einem damit einhergehenden Wohlfahrtsverlust. Wo die eingeschränkten Möglichkeiten eines grenzübergreifenden Verlustausgleichs zu weniger Wettbewerb auf den Märkten eines Mitgliedstaates führen, verschlechtert sich auf lange Sicht auch die Perspektive der marktführenden Unternehmen, da auch der Innovations- und Effizienzdruck auf diese Unternehmen nachlässt.

1.4. Der grenzübergreifende Verlustausgleich in der Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH hat sich in den Rechtssachen *Futura*⁸ und *AMID*⁹ mit dem grenzübergreifenden Verlustausgleich im Zusammenhang mit **Betriebsstätten** befasst.

Im Fall *Futura* hat der EuGH den Sachverhalt aus der Perspektive desjenigen Staates beurteilt, in dem die Betriebsstätte belegen ist, und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass die Beschränkung des Verlustvortrags auf Verluste, die in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in diesem Staat erzielten Gewinnen stehen, durch das Territorialitätsprinzip gerechtfertigt sein können.

In der Rechtssache *AMID* hat der EuGH den Fall aus der Perspektive des Sitzstaates des Unternehmens betrachtet und entschieden, dass sich eine belgische Gesellschaft, die eine Betriebsstätte in Luxemburg hat, hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Verlusten in der gleichen Situation befindet wie eine belgische Gesellschaft, die keine Betriebsstätte im Ausland hat, und dass die Tatsache, dass die Gewinne der Luxemburger Betriebsstätte nach dem belgischen Doppelbesteuerungsabkommen von der Steuer befreit sind, an der Vergleichbarkeit der Sachverhalte nichts ändert¹⁰. Liegt keine Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung hinsichtlich des Verlustabzugs vor, so verstößt sie gegen die Vorschriften des EG-Vertrags über die Niederlassungsfreiheit¹¹.

Das Problem des grenzübergreifenden Verlustausgleichs **zwischen Unternehmen** hat der EuGH zum ersten Mal in der Rechtssache *Marks & Spencer* behandelt. Er hat dort die Auffassung vertreten, dass ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt, wenn der britischen Muttergesellschaft untersagt wird, ihre inländischen Gewinne mit Verlusten ihrer Tochtergesellschaften in anderen EU-Staaten zu verrechnen. Die in den Tochtergesellschaften angehäuften Verluste hatten am Ende dazu geführt, dass der Geschäftsbetrieb in den meisten dieser Tochtergesellschaften eingestellt wurde.

⁸ Rechtssache C-250/95 *Futura* [1997] Slg.I, S. 2492.

⁹ Rechtssache C-141/99 *AMID* [2000] Slg.I, S. 11621.

¹⁰ Rechtssache C-141/99 *AMID* [2000] Slg.I, S. 11621, Rdnrn. 28 und 29.

¹¹ ebenda, Rdnrn. 30 und 31.

Das Vereinigte Königreich brachte für die Einschränkung des Verlustausgleichs verschiedene Rechtfertigungsgründe vor: (a) die Steuerkraft muss zwischen den Mitgliedstaaten ausgewogen verteilt werden, (b) Verluste dürfen nicht zweimal berücksichtigt werden, (c) das Risiko der Steuerumgehung. Der EuGH hat zugestanden, dass diese drei Faktoren zusammengekommen Bestimmungen rechtfertigen können, die die Niederlassungsfreiheit einschränken¹². Jedoch war er der Auffassung, dass die britischen Bestimmungen über den Verlustausgleich bei Konzernen dann nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entsprechen, wenn die Möglichkeiten der steuerlichen Berücksichtigung der Verluste im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft ausgeschöpft wurden.

2. VERLUSTE INNERHALB EINES UNTERNEHMENS – DAS PROBLEM DER VERLUSTE VON BETRIEBSSTÄTTEN

Verluste innerhalb eines Unternehmens sind Verluste von abhängigen Unternehmensteilen, z.B. einzelnen Abteilungen, Niederlassungen oder Betriebsstätten.

2.1. Steuerliche Behandlung von Verlusten bei rein inländischen Sachverhalten

Alle Mitgliedstaaten gewähren Unternehmen für Verluste, die im Inland innerhalb des Unternehmens entstehen, automatisch die Möglichkeit des Verlustausgleichs, so dass Verluste innerhalb eines Unternehmens sofort Berücksichtigung finden. Da das Unternehmen auf der Basis des Nettoergebnisses all seiner inländischen Unternehmensteile besteuert wird, erfolgt automatisch eine Nachversteuerung der abgezogenen Verluste, sobald der Verlust machende Teil des Unternehmens wieder Gewinne erzielt.

2.2. Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzübergreifenden Sachverhalten

In der Regel wird das Unternehmen im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte in Höhe des Ergebnisses der Betriebsstätte besteuert. Nach EG-Recht muss die Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens genauso behandelt werden wie die Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens, z.B. was Verlustvor- oder Verlustrückträge anbelangt¹³.

Gleichzeitig ist das Ergebnis der Betriebsstätte Teil des Gesamtergebnisses des Unternehmens in dem Mitgliedstaat, in dem es sein Stammhaus hat. Doppelbesteuerungsabkommen räumen dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte in der Regel das vorrangige Besteuerungsrecht ein. Der Mitgliedstaat, in dem sich der Hauptsitz des Unternehmens befindet, hat in der Regel nur ein nachrangiges Besteuerungsrecht. Welche Methode dieser Mitgliedstaat anwendet, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, hängt davon ab, welche der beiden in Art. 23 des OECD-Musterabkommens aufgeführten Methoden (die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode) in den Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Mitgliedstaaten gewählt wurde.

a) Die Anrechnungsmethode

Bei der Anrechnungsmethode wird im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das Welteinkommen des Unternehmens berücksichtigt. Im Ausland gezahlte Steuern werden auf den Teil der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Steuern angerechnet.

¹² Rechtssache C-446/03 *Marks & Spencer* [2005] Rdnr. 51.

¹³ z.B. Rechtssache C-311/97 *Royal Bank of Scotland* [1999] Slg.I, S. 2651.

Die Anrechnungsmethode führt daher zu einem ähnlichen Ergebnis wie bei der Besteuerung von inländischen Betriebsstätten. Jeder Verlust wird bei der Ermittlung des Welteinkommens berücksichtigt.

b) Die Freistellungsmethode ...

Bei Anwendung der Freistellungsmethode wird ausländisches Einkommen, welches im Quellenstaat besteuert wurde, in der Regel in der Bemessungsgrundlage des Stammhauses nicht berücksichtigt.

(1) ... ohne Verlustabzug

Da die Ergebnisse der Betriebsstätten auf der Ebene des Stammhauses nicht berücksichtigt werden, ist kein Verlustausgleich möglich. Diesen Ansatz wenden sieben Mitgliedstaaten an.

(2) ... mit (temporärem) Verlustabzug

Derzeit können in fünf Mitgliedstaaten die Verluste von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten abgezogen werden, obwohl Gewinne freigestellt sind. Diese Verluste werden wieder hinzugerechnet und damit nachversteuert (um die Kohärenz des Systems wieder herzustellen), sobald der Verlust machende Teil des Unternehmens wieder Gewinne erwirtschaftet.

2.3. Niederlassungsfreiheit und Verluste innerhalb eines Unternehmens

Soweit Betriebsstättenverluste nicht mit Gewinnen des Stammhauses verrechnet werden können (vertikale Verlustverrechnung “nach oben”), besteht eine Ungleichbehandlung gegenüber einem rein inländischen Sachverhalt. Dies macht die Ausübung der Niederlassungsfreiheit unattraktiver und kann ein Unternehmen davon abhalten, eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat zu errichten. Eine solche Behinderung in der Ausübung der Niederlassungsfreiheit ist nach Artikel 43 des EG-Vertrags verboten. Der EuGH hat in seiner *AMID*-Entscheidung ausdrücklich ausgeführt, dass eine Gesellschaft mit einer Betriebsstätte im Ausland sich in der gleichen Situation befindet wie eine Gesellschaft, die keine Betriebsstätte im Ausland hat¹⁴.

Eine doppelte Nutzung der Verluste kann durch einen Mechanismus zur Nachversteuerung vermieden werden. Während eine Nachversteuerung bei inländischen Sachverhalten automatisch stattfindet, muss er für grenzübergreifende Sachverhalte ausdrücklich geregelt werden. Die Tatsache, dass fünf Mitgliedstaaten dies bereits tun, zeigt, dass ein System des Verlustabzugs mit Nachversteuerung bei zukünftigen Gewinnen möglich ist.

Das Risiko der Steuerumgehung ist sehr begrenzt, da die Verluste einer Betriebsstätte nur auf der Ebene des Stammhauses berücksichtigt werden können (vertikale Verlustverrechnung “nach oben”).

¹⁴ Rechtssache C-141/99 *AMID* [2000] Slg. I, S. 11621, Rdnrn 25 ff.

3. VERLUSTE INNERHALB EINES KONZERNS – DAS PROBLEM VON VERLUSTEN AUSLÄNDISCHER TOCHTERGESELLSCHAFTEN

3.1. Die Gründe für einen Verlustausgleich innerhalb eines Konzerns

Allgemein unterliegen Unternehmen, die zivilrechtlich eine eigenständige Rechtspersönlichkeit besitzen, in allen Mitgliedstaaten der Körperschaftsteuer. Wird eine bestimmte Unternehmenstätigkeit in Form einer Kapitalgesellschaft geführt, so gilt diese nicht nur rechtlich, sondern auch steuerlich als eigenständige Einheit. Gesellschaftsrechtlich hat ein Konzern keine eigene Rechtspersönlichkeit und gilt auch nicht als eigenständiges Steuersubjekt. Deshalb werden Verluste innerhalb eines Konzerns, im Unterschied zu Verlusten innerhalb eines Unternehmens, nicht automatisch berücksichtigt. Wirtschaftlich betrachtet kann ein Konzern jedoch als eine einzige wirtschaftliche Einheit angesehen werden. Viele Mitgliedstaaten haben in ihren nationalen Steuersystemen eine Form der Gruppenbesteuerung eingeführt, um Konzerne als wirtschaftliche Einheit zu behandeln. Jedoch hat nur eine beschränkte, wenn auch wachsende Anzahl an Mitgliedstaaten ein Gruppenbesteuerungssystem, das auch auf grenzübergreifende Sachverhalte anwendbar ist.¹⁵

Das Fehlen eines inländischen Gruppenbesteuerungssystems verzerrt Investitionsentscheidungen hauptsächlich im Hinblick auf die Wahl der Rechtsform (es begünstigt die Einrichtung von Betriebsstätten gegenüber der Gründung von Tochtergesellschaften), jedoch nicht im Hinblick auf den Ort der Investition. Das Fehlen grenzübergreifender Möglichkeiten der Verlustverrechnung kann jedoch Unternehmensentscheidungen sowohl hinsichtlich der Wahl der Rechtsform als auch hinsichtlich des Ortes der Investition verzerren.

3.2. Inländischer Verlustausgleich innerhalb eines Konzerns

Sechs Mitgliedstaaten verfügen nicht über ein nationales Konzernbesteuerungssystem. Die von den anderen neunzehn Mitgliedstaaten angewandten Systeme können grob in die folgenden drei Kategorien eingeteilt werden:

- (a) System des konzerninternen Verlustübertrags (sieben Mitgliedstaaten);
- (b) “Pooling” der Einzelergebnisse der Gesellschaften (elf Mitgliedstaaten); oder
- (c) steuerliche Vollkonsolidierung (ein Mitgliedstaat).

Der Begriff “konzerninterner Verlustübertrag” deckt sowohl konzerninterne Verlustverrechnung (“group relief”) als auch konzerninterne Beiträge (“intra-group contributions”) ab. Beide Systeme erlauben innerhalb einer Gruppe einen endgültigen Übertrag von Gewinnen von einer Gesellschaft zur anderen, um Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns auszugleichen. Innerhalb eines “group relief”-Systems kann der Verlust von einem Mitglied der Gruppe auf ein anderes, profitables Konzernunternehmen übertragen werden. Innerhalb eines “intra-group contribution”-Systems kann der Gewinn eines Konzernunternehmens auf ein Verlust machendes Konzernunternehmen übertragen werden. Soweit dieses System genutzt wird, um Verluste auszugleichen, hat es wirtschaftlich denselben Effekt wie ein System des konzerninternen Verlustübertrags.

¹⁵ Dänemark und Frankreich wenden seit vielen Jahren solche Systeme an. Italien und Österreich haben sie 2004 bzw. 2005 eingeführt.

Innerhalb eines “Pooling”-Systems werden alle Einzelergebnisse (d.h. Gewinne und Verluste) auf der Ebene der Muttergesellschaft zusammengerechnet. Dieses “Pooling” hängt nicht zwangsläufig vom Vorhandensein von Verlusten ab, wobei dies aber der Hauptgrund für die Anwendung dieses Systems sein dürfte. Eine steuerliche Vollkonsolidierung geht über ein “Pooling”-System hinaus, da für Steuerzwecke die Rechtsform der einzelnen Konzernunternehmen sowie alle konzerninternen Transaktionen nicht berücksichtigt werden. Das Konzernergebnis wird anhand einer einzigen Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt. Alle Methoden ermöglichen bei innerstaatlicher Anwendung sowohl einen vollständigen vertikalen Verlustausgleich “nach oben” und “nach unten” (d.h. zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften) sowie einen horizontalen Verlustausgleich (d.h. zwischen Tochtergesellschaften) innerhalb einer Gruppe. Weist der Konzern insgesamt einen Nettoverlust aus, werden die Gewinne einzelner Konzernunternehmen nicht besteuert, sondern mit Verlusten anderer Konzernunternehmen verrechnet. Alle Methoden bewirken einen sofortigen Ausgleich der Verluste und verhindern, dass Verluste ungenutzt in verschiedenen Einheiten stehen bleiben. Aufgrund der automatischen Nachbesteuerung ist der Ausgleich in der Regel temporärer Natur und endet, wenn die Tochtergesellschaft, bei der der Verlust angefallen ist, wieder Gewinne erwirtschaftet. Der Verlustabzug ist nur dann verbleibender Natur, wenn die Verluste ebenfalls endgültig sind.

Die im Inland anwendbaren Systeme einfach auf grenzübergreifende Sachverhalte auszuweiten würde die aktuelle Situation zwar verbessern, wäre jedoch keine optimale Lösung. Bei inländischen Sachverhalten erfolgt die Nachbesteuerung automatisch. Wird ein solches System auf grenzübergreifende Sachverhalte ausgeweitet, so bedarf es einer ausdrücklichen Regelung, die diese Nachbesteuerung sicherstellt. Es könnte auch technisch schwierig sein, alle Aspekte eines inländischen Verlustverrechnungssystems auf eine grenzübergreifende Situation zu übertragen.

3.3. Definition des Anwendungsbereiches einer gezielten Maßnahme

3.3.1. Abgrenzung gegenüber einer Einheitlichen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)

Jede gezielte Maßnahme zur Einführung eines Verlustausgleichs bei grenzübergreifenden Sachverhalten stellt nur eine Zwischenlösung bis zur Verabschiedung einer GKKB dar. Sie wäre einfacher zu entwickeln und umzusetzen, hätte aber zwangsläufig eine engere Zielsetzung als eine EU-weite GKKB. Sie erfordert weder die Harmonisierung der Steuersysteme noch der Bemessungsgrundlagen. Anders als die GKKB, die einen “multilateralen” oder “einheitlichen” Ansatz verfolgt, könnte eine gezielte Maßnahme theoretisch so konzipiert werden, dass sie “einseitig” vom einzelnen Mitgliedstaat umgesetzt und angewendet werden kann. Einvernehmliches Handeln des Sitzstaates und des Staates, in dem die Investition getätigt werden soll, dürfte jedoch die am besten geeignete Herangehensweise darstellen.

3.3.2. Die Schlussfolgerungen aus dem Urteil in der Rechtssache C-446/03 Marks & Spencer

Aus dem Urteil können folgende Prinzipien abgeleitet werden:

Erstens ist der Sitzstaat der Muttergesellschaft zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nur im Falle eines endgültigen Verlustes verpflichtet, einen endgültigen Verlustabzug zu gewähren. Zweitens kann die Gefahr, dass Verluste doppelt berücksichtigt werden, dadurch ausgeräumt werden, dass der Verlustabzug davon abhängig

gemacht wird, dass die Tochtergesellschaft sämtliche in ihrem Sitzmitgliedstaat unmittelbar verfügbaren Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat. Drittens nimmt die Gefahr der Steuerumgehung zu, wenn ein Konzern frei festlegen kann, wo und wann er seine Verluste (und Gewinne) steuerlich berücksichtigt sehen möchte. Dieses Problem wird umso größer, je mehr Auswahlmöglichkeiten ein Unternehmen hat, die Verluste horizontal oder vertikal “nach unten” zu verrechnen. Die Unternehmen werden dann natürlich dazu tendieren, die Verluste den Gesellschaften, bei denen der steuerliche Wert am höchsten wäre, zuzuweisen.

Die Kommission ist der Auffassung, dass diesen Problemen weitgehend dadurch begegnet werden kann, dass der grenzübergreifende Verlustausgleich auf Situationen einer Verrechnung der Verluste “nach oben” beschränkt wird. Eine Pflicht zur Nachversteuerung und die Bedingung, dass zunächst alle Abzugsmöglichkeiten der Tochtergesellschaft ausgeschöpft sein müssen, würden das Risiko der Steuerumgehung minimieren.

3.3.3. Rahmenkonzept – Leitprinzipien für eine gezielte Maßnahme

Eine gezielte Maßnahme für den grenzübergreifenden Verlustausgleich sollte sicherstellen, dass Konzerne mit Aktivitäten in verschiedenen Mitgliedstaaten so weit als möglich genauso behandelt werden wie Konzerne, die nur innerhalb eines Mitgliedstaats aktiv sind. Insbesondere sollte sie ermöglichen, dass Verluste für das Steuerjahr, in dem sie anfallen, von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden können. Eine gezielte Maßnahme sollte daher:

- (a) einen sofortigen und effektiven einmaligen Abzug der Verluste zulassen;
- (b) zumindest eine Verrechnung “nach oben” auf der Ebene der Muttergesellschaft zulassen;
- (c) nicht zu Einkommensverlagerungen von einem Mitgliedstaat in den anderen führen, es sei denn, die Verluste sind endgültig und es besteht keine Abzugsmöglichkeit in dem Staat, in dem sie entstanden sind;
- (d) zunächst eine Ausschöpfung aller inländischen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten vorsehen; und
- (e) keine Spielräume für Missbrauch eröffnen.

3.4. Alternativen für einen grenzübergreifenden Verlustausgleich

Es gibt theoretisch drei Alternativen, um ein solches Mindestmaß an Verlustausgleichsmöglichkeiten zu erreichen. Diese Alternativen unterscheiden sich nicht hinsichtlich der Berücksichtigung der Verluste, wohl aber hinsichtlich der Behandlung zukünftiger Gewinne:

Steuerjahr der Verlustentstehung	<u>Verlustabzug</u> im Steuerjahr der Verlustentstehung		
darauf folgende Steuerjahre	Alternative 1 <u>definitiver Übertrag</u> der Verluste zukünftige Gewinne werden nicht berücksichtigt	Alternative 2 <u>vorübergehender Übertrag</u> der Verluste Nachversteuerung abzogener Verluste	Alternative 3 <u>laufende Besteuerung</u> der Ergebnisse der Tochtergesellschaft Berücksichtigung der Ergebnisse der Gesellschaft für einen bestimmten Zeitraum

3.4.1. *Alternative 1: endgültiger Verlustübertrag ("konzerninterner Verlustübertrag")*

Diese Methode führt zu einem endgültigen Übertrag der Verluste (innerhalb eines "group relief" Systems, wie im Fall *Marks & Spencer*) oder der Gewinne (innerhalb eines "intra-group contribution" Systems) ohne Nachversteuerung, es sei denn, es werden ausgleichende Maßnahmen eingeführt. Eine Möglichkeit, Auswirkungen auf das Steueraufkommen des Mitgliedstaats, in dem die verlustübernehmende Gesellschaft ansässig ist, auszugleichen, wäre die Einführung eines Verrechnungssystems, über das der Mitgliedstaat der verlustübertragenden Gesellschaft dem Mitgliedstaat der verlustübernehmenden Gesellschaft einen Ausgleich zahlt. Ein solches System müsste jedoch alle wesentlichen Unterschiede bei den anwendbaren Steuersätzen und Gewinnermittlungsvorschriften berücksichtigen. Es müssten auch insbesondere Fragen der Steuerplanung berücksichtigt werden.

3.4.2. *Alternative 2: vorübergehender Verlustübertrag ("Abzugs-/Hinzurechnungsmethode")*

Nach diesem System wird ein Verlust einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat, der vom Ergebnis der Muttergesellschaft abgezogen worden war, zu einem späteren Zeitpunkt nachversteuert, wenn die Tochtergesellschaft wieder Gewinne erwirtschaftet. Dies führt zu einem vorübergehenden Verlustübertrag. Dieser Ansatz war in dem Richtlinienvorschlag aus dem Jahr 1990¹⁶ gewählt worden.

Der Vorteil dieser Methode ist ihre relativ einfache Anwendung. Die Verluste werden zunächst abgezogen und später, wenn die Tochtergesellschaft wieder Gewinne schreibt, wird der abgezogene Verlust nachversteuert, indem eine zusätzliche Besteuerung auf der Ebene der Muttergesellschaft erfolgt. Dieser Ansatz dürfte daher zu einem sofortigen, vorübergehenden Ausgleich auf der Ebene der Muttergesellschaft führen und die sonst eintretenden Liquiditätsnachteile vermeiden.

3.4.3. *Alternative 3: laufende Besteuerung der Ergebnisse der Tochtergesellschaft ("System des konsolidierten Gewinns")*

Bei diesem System werden über einen bestimmten Zeitraum die Gewinne und Verluste bestimmter oder aller Konzerngesellschaften für ein bestimmtes Steuerjahr auf der Ebene der

¹⁶ KOM(90) 595 endg. Vorschlag zurückgenommen, ABl. C 5, vom 9.1.2004, S. 20.

Muttergesellschaft zusammengefasst. Konsolidierte Tochtergesellschaften würden genauso behandelt wie Betriebsstätten. Es kommt die Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung. Im Sitzstaat der Tochtergesellschaft gezahlte Steuer wird auf die im Sitzmitgliedstaat für die Einkünfte der Tochtergesellschaft zu zahlende Steuer angerechnet. Gewinnausschüttungen der Konzerngesellschaften untereinander würden nicht berücksichtigt.

Ein solches System ist nicht nur beim Vorliegen von Verlusten anwendbar oder an diese geknüpft (obwohl dies der Hauptgrund für seine Anwendung sein dürfte). Nimmt ein Tochterunternehmen an einem solchen System teil, so wird dieses System daher in der Regel für einen gewissen Zeitraum, z.B. für 3, 5 oder mehr Jahre, angewendet.

Ein System konsolidierter Gewinne umfasst entweder:

- eine oder mehrere vom Steuerpflichtigen zu bestimmende Tochtergesellschaften – ein **selektives System**, oder
- alle Konzerngesellschaften – ein **umfassendes System**.

Zwar erfordert ein selektives System einen geringeren Dokumentationsaufwand, es ist jedoch anfälliger für aggressive Arten der Steuerplanung, bei denen Aufwand in zu konsolidierende Tochtergesellschaften konzentriert werden. Beim umfassenden System unterliegt der gesamte Konzern der Besteuerung durch den Sitzstaat der Muttergesellschaft. Durch die Anwendung der Anrechnungsmethode würde das Ausnutzen von Besteuerungsunterschieden aufgrund unterschiedlicher Steuersätze und Bemessungsgrundlage hinfällig werden. Der Hauptnachteil wären erhöhte Befolgungskosten, da die Ergebnisse aller Konzerngesellschaften nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Sitzstaates der Konzernmutter zu ermitteln wären¹⁷.

4. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Die Kommission betont ausdrücklich die Notwendigkeit, innerhalb der EU ein effizientes System des grenzübergreifenden Verlustausgleichs einzurichten. Die begrenzte Möglichkeit eines grenzübergreifenden Verlustausgleichs ist eines der größten Hindernisse für grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit und für das effiziente Funktionieren des Binnenmarkts. Von der Einführung eines Systems für den grenzübergreifenden Verlustausgleich werden insbesondere KMU profitieren, die derzeit unter dem Fehlen eines solchen Ausgleichs leiden. Es wird auch ein Haupthindernis für die Herausbildung wettbewerbsfähiger EU-Unternehmen auf dem Weltmarkt beseitigen.

Verluste innerhalb eines Unternehmens

Die Kommission ermutigt diejenigen Mitgliedstaaten, die die Berücksichtigung von Verlusten in anderen Mitgliedstaaten ansässiger Betriebsstätten nicht zulassen, ihr Steuersystem zu überarbeiten, um die Ausübung der im EG-Vertrag vorgesehenen Niederlassungsfreiheit zu fördern.

¹⁷ Für KMU-Konzerne könnte das Projekt einer Sitzlandbesteuerung die meisten Probleme lösen

Verluste innerhalb eines Konzerns

Die Kommission ermutigt die Mitgliedstaaten, inländische Regelungen einzuführen oder beizubehalten, die Verluste innerhalb eines Konzerns genauso behandeln wie Verluste innerhalb eines Unternehmens. Dies würde bestehende Verzerrungen beseitigen und die Attraktivität des einzelnen Landes als Investitionsstandort erhöhen und damit zur Erreichung der Ziele der Lissabon-Strategie beitragen.

Die Kommission betont ausdrücklich die Notwendigkeit, zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen innerhalb des Binnenmarktes als auch auf dem Weltmarkt, mehr Möglichkeiten des grenzübergreifenden Verlustausgleichs für Konzerne zu eröffnen.

In dieser Mitteilung werden drei mögliche Konzepte vorgestellt, die einen grenzübergreifenden Verlustausgleich ermöglichen. Die entsprechenden Maßnahmen der Mitgliedstaaten sollten koordiniert werden, um deren Nutzen für den Binnenmarkt zu maximieren und unnötige Mehrarbeit in den 25 Mitgliedstaaten zu vermeiden.

Die Kommission lädt den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss dazu ein, die in dieser Mitteilung vorgestellten Vorschläge zu überprüfen, um bei den Mitgliedstaaten darauf zu dringen, dass sie

- ihre bestehenden nationalen Steuersysteme dahingehend überarbeiten, dass sie bei grenzübergreifenden Sachverhalten eine Verlustverrechnung innerhalb von Unternehmen zulassen,
- zügig eine oder mehrere der in dieser Mitteilung aufgeführten Möglichkeiten der steuerlichen Behandlung von Verlusten innerhalb von Konzernen umsetzen, und
- überprüfen, wie die in dieser Mitteilung unterbreiteten Vorschläge durch die Verbesserung bestehender oder durch die Einführung neuer Systeme auf inländische sowie auf grenzübergreifende Sachverhalte angewendet werden können.
