

**Grenzüberschreitende Verlustverrechnung
nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache
„Marks&Spencer“**

PROF. DR. WOLFRAM SCHEFFLER

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg
und Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre, insb. Steuerlehre

April 2007

Abstract

In der Rechtssache „Marks&Spencer“ hat der EuGH festgestellt, dass die Nichtverrechnung von Verlusten ausländischer Tochterkapitalgesellschaften eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn im Ausland die Möglichkeiten zur Verlustverrechnung ausgeschöpft sind und im Ausland auch zukünftig keine Verlustnutzung möglich ist. In diesem Beitrag werden die Nachversteuerungs- und die Zurechnungsmethode als Alternativen für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung analysiert. Die Untersuchung zeigt, dass die europarechtlichen Vorgaben dazu führen, dass die Minderung des inländischen Steueraufkommens umso höher ausfällt, je restriktiver die Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Ausland sind. Bei der Nachversteuerungsmethode drohen dem Ansässigkeitsstaat des Mutterunternehmens erhebliche Steuerausfälle. Zwar führt auch die Zurechnungsmethode zu einer Minderung des Steueraufkommens. Die Aufkommensverluste sind aber regelmäßig geringer, weil nicht nur die ausländischen Verluste verrechnet werden müssen, sondern auch die Verluste des ausländischen Tochterunternehmens im Inland besteuert werden können.

Kommunikation

Steuerinstitut Nürnberg
Interdisziplinäres Zentrum für Steuerwissenschaften
der Universität Erlangen-Nürnberg

Lange Gasse 20
90403 Nürnberg, Germany

Tel.: +49 911 5302-276

Fax: +49 911 5302-428

E-Mail: info@steuerinstitut-nuernberg.de

Inhaltsverzeichnis

<i>Tabellenverzeichnis</i>	<i>IV</i>
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	<i>V</i>
1 Alternativen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung.....	1
2 Beurteilung der Nachversteuerungs- und der Zurechnungsmethode	8
2.1 Zielsetzung und notwendige Fallunterscheidung für die Analysen.....	8
2.2 Ergebnisse für den Grundfall: Mutterkapitalgesellschaft mit ausländischer Tochterkapitalgesellschaft.....	11
2.2.1 Aufkommenseffekte der Nachversteuerungsmethode	11
2.2.2 Aufkommenseffekte der Zurechnungsmethode.....	12
2.2.3 Vergleich der Aufkommenseffekte der beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung	15
2.3 Für die Nachversteuerungs- bzw. die Zurechnungsmethode gemeinsamer Reformbedarf.....	19
2.4 Sicherung der Nachversteuerung als Kernproblem der Nachversteuerungsmethode	24
2.5 Grundlegender Wechsel des Besteuerungskonzepts als Kernproblem der Zurechnungsmethode.....	28
3 Schlussbetrachtung.....	33
<i>Literaturverzeichnis</i>	<i>36</i>
<i>Sonstige Quellen</i>	<i>40</i>

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Reihung der Minderungen des inländischen Steueraufkommens in Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens.....	21
------------	---	----

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BR	Bundesrat
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
bzw.	Beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
d.h.	dass heißt
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EC	European Community
endg.	endgültig
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
et. al.	und andere
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HM	Her Majesty's
Hrsg.	Herausgeberschaft

VI

IFA	International Fiscal Association
Intertax	International Tax Review (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Nr.	Nummer
plc	Public Limited Company
RdW	Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Sec.	Section
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
vgl.	Vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTD	World Tax Daily (Zeitschrift)
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
z.B.	zum Beispiel

1 Alternativen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung¹

Ausgangspunkt der Analysen bildet die **Rechtsprechung des EuGH**, der in der Rechtssache „Marks&Spencer“² formuliert hat, dass die Nichtverrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Grundlage für diese Aussage bildet das Vergleichspaar „inländisches Mutterunternehmen mit inländischer Tochterkapitalgesellschaft – inländisches Mutterunternehmen mit ausländischer Tochterkapitalgesellschaft“. Als mögliche Rechtfertigungsgründe für eine Nichtberücksichtigung der Verluste eines ausländischen Tochterunternehmens führt der EuGH die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten, die Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung sowie die Steuerfluchtgefahr an. Die Verluste eines ausländischen Tochterunternehmens sind demnach primär in deren Sitzstaat zu verrechnen. Da die Einschränkung der Nichtverrechnung von im Ausland entstandenen Verlusten nicht unverhältnismäßig sein darf, besteht für den Staat, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist, dann die Verpflichtung die Verluste des ausländischen Tochterunternehmens zu verrechnen, wenn im Ausland die Möglichkeiten zur Verlustverrechnung ausgeschöpft sind und im Ausland auch zukünftig keine Verlustnutzung möglich ist.³

Diese Überlegungen wurden in den Schlussanträgen zur Rechtssache OY AA⁴ im Wesentlichen bestätigt.⁵ Es ist davon auszugehen, dass die für die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft geltenden Leitlinien auf die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte zu übertragen sind.⁶ Darüber hinaus sind die Einschränkungen bei der Verrechnung von „passiven“ Auslands-

¹ Für die Unterstützung bei der Erstellung dieses Diskussionspapiers bedanke ich mich bei Frau Diplom-Kauffrau Jana-Denise Weber ganz herzlich. Umfassend zur Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung in Deutschland und der Europäischen Union, vgl. ZEW, 2006.

² Diese Rechtssache bezieht sich auf die Gruppenbesteuerung im Vereinigten Königreich, vgl. Urteil des EuGH vom 13.12.2005, Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer plc gegen David Halsey (HM Inspector Of Taxes).

³ Vgl. Balmes et al., 2006a: 186; Balmes et al., 2006b: 1474; Eicker und Röhrbein, 2006: 117; Herzig und Wagner, 2006b: 176; Hey, 2006: 113; Linn, Reichl und Wittkowski, 2006: 603; Saß, 2006: 123; Scheunemann, 2006: 145.

⁴ Diese Rechtssache bezieht sich auf die Gruppenbesteuerung von Finnland, vgl. Schlussanträge der Generalanwältin J. Kokott vom 12.9.2006, Rechtssache C-231/05, Oy AA.

⁵ Vgl. Graf et al., 2006: 211; Helminen, 2005: 595; Herzig und Wagner, 2005a: 2374; Thömmes, 2006b: 1071.

⁶ Vgl. Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 11.10.2006, Rechtssache C-416/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG gegen Finanzamt Heilbronn; Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 11.10.2006, Rechtssache C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig GmbH gegen Finanzamt Düsseldorf-Mettmann. Siehe hierzu auch Rehm und Nagler, 2006: 1240; Reichl und Wittkowski, 2006a: 2496; Schwenke, 2006: 818; Tetzlaff und Schallock, 2006: 1325.

verlusten nach § 2a Abs. 1, 2 EStG nicht mit den Grundfreiheiten des Europäischen Binnenmarktes vereinbar.⁷

Die **EU-Kommission** hat im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH eine Mitteilung zur steuerlichen Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten veröffentlicht,⁸ deren Leitideen sich schlagwortartig wie folgt zusammenfassen lassen:

- Die im Ausland entstandenen Verluste sollten (sofort) im Jahr ihres Entstehens verrechenbar sein.
- Es ist zumindest eine Verrechnung „von unten nach oben“, d.h. eine Verrechnung von Verlusten der Grundeinheit bei der Spitzeneinheit, vorzusehen.
- Durch die grenzüberschreitende Verlustverrechnung sollte es grundsätzlich nicht zu einer Einkommensverlagerung zwischen den Mitgliedstaaten kommen. Dies bedeutet, dass vorrangig die Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Tätigkeitsstaat auszuschöpfen sind.
- In dem Fall, in dem auch nach Nutzung sämtlicher Verlustverrechnungsmöglichkeiten die Verluste im Tätigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden können, ist allerdings der Staat, in dem die Spitzeneinheit ansässig ist, verpflichtet, die ausländischen Verluste zum Abzug zuzulassen.
- Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ist so auszugestalten, dass sie den Unternehmen keine Spielräume für missbräuchliche Gestaltungen einräumt.
- Diese Grundsätze gelten nicht nur für die Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, sondern auch für Verluste einer ausländischen Betriebsstätte.

Im Kern decken sich die Grundsätze zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, die vom EuGH aufgestellt wurden, mit den Leitlinien der Kommission. Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass der EuGH (vermutlich) eine Verlustverrechnung im Ausland im Rahmen eines Verlustvortrags als ausreichend ansieht, während die Kommission eine sofortige Verrechnung des Verlusts im Jahr seines Entstehens als wünschenswert betrachtet. Abgesehen von diesem Aspekt ist davon auszugehen, dass in dem Fall, in dem der Verlust eines ausländischen Tochterunternehmens oder einer ausländischen Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat nicht verrechenbar ist, die Verrechnung des Verlusts auf Ebene der inländischen Spitzeneinheit aus europarechtlichen Gründen

⁷ Ritter-Coulais (negative ausländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rechtssache C-153/03, Hans-Jürgen Ritter-Coulais und Monique Ritter-Coulais gegen Finanzamt Germersheim. Vgl. Cloer und Lavrelashvili, 2007: 187; Hruschka, 2006: 629; Thömmes, 2006a: 972. REWE-Zentralfinanz (Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft), Schlussanträge des Generalanwalts M. Poirares Maduro vom 31.5.2006, Rechtssache C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG als Gesamtrechtsnachfolgerin der ITS Reisen GmbH gegen Finanzamt Köln-Mitte. Vgl. Reichl und Wittkowski, 2006b: 655; Thömmes, 2006c: 1037.

⁸ Vgl. Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerliche Behandlung von Verlusten aus grenzübergreifenden Sachverhalten, KOM2006(824) endg.

verpflichtend ist. Dies bedeutet, dass ein nationales Steuerrecht, das die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft bzw. einer ausländischen Betriebsstätte ausschließt, während die Verrechnung von im Inland entstandenen Verlusten möglich ist, europarechtswidrig ist. Aufgrund der Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH sowie der Auffassung der Kommission ist dieses Ergebnis so offensichtlich, dass es keiner ausführlichen Analysen (mehr) bedarf.⁹ Zielsetzung des Beitrags ist es vielmehr, **Alternativen zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung** aufzuzeigen.

Für die Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft bestehen grundsätzlich folgende Möglichkeiten:

- endgültige grenzüberschreitende Verlustverrechnung, mit den Unterformen *group relief*, *group contribution* und Verlustverrechnung ohne Nachversteuerung,
- vorübergehende grenzüberschreitende Verlustverrechnung, umgesetzt durch die Nachversteuerungsmethode,
- laufende Besteuerung der Ergebnisse der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, umgesetzt durch die Zurechnungsmethode, die auch als Konsolidierung bezeichnet wird.

Beim **Group Relief** können Verluste zwischen Konzernunternehmen übertragen werden. Dabei können nicht nur Verluste eines Tochterunternehmens auf Ebene des Mutterunternehmens verrechnet werden, sondern auch Verluste eines Mutterunternehmens mit den Gewinnen eines Tochterunternehmens. Darüber hinaus können Verluste zwischen Schwestergesellschaften (Tochterunternehmen des gleichen Mutterunternehmens) übertragen werden. Der **Group Contribution** unterscheidet sich vom *Group Relief* dadurch, dass die Verlustverrechnung eine tatsächliche Verlustübernahme voraussetzt (Verlustübernahme durch Ausgleichszahlung). Steuerrechtlich wird dies dadurch erreicht, dass die Ausgleichszahlung beim leistenden (gewinnerzielenden) Konzernunternehmen als Betriebsausgabe abzugsfähig ist und beim empfangenden (verlustzielenden) Konzernunternehmen als Betriebseinnahme erfasst wird. Die Verlustübernahme durch Ausgleichszahlung (*Group Contribution*) ist – wie beim *Group Relief* – vom Tochterunternehmen auf das Mutterunternehmen, vom Mutterunternehmen auf das Tochterunternehmen sowie zwischen Schwestergesellschaften möglich. Die **Verlustverrechnung ohne Nachversteuerung** ist dadurch gekennzeichnet, dass auf

⁹ Vgl. Balmes, et al., 2006a: 186; Balmes et al., 2006b: 1474; Eicker und Röhrbein, 2006: 117; Graf et al., 2006: 209; Herzig und Wagner: 2006b: 176; Hey, 2006: 113; Linn et al., 2006: 603; Saß, 2006: 123; Scheunemann, 2006: 145.

Ebene des Mutterunternehmens die Verluste des Tochterunternehmens verrechnet werden. Entstehen beim Tochterunternehmen Gewinne, werden diese vom Tochterunternehmen versteuert. Auf Ebene des Mutterunternehmens bleiben sie unberücksichtigt.

Bei der **Nachversteuerungsmethode** bleiben ausländische Einkünfte im Sitzstaat des Mutterunternehmens grundsätzlich ausgeklammert. Fallen allerdings im Ausland Verluste an, können diese im Sitzstaat des Mutterunternehmens verrechnet werden. Diese Verlustverrechnung soll aber nur vorübergehend sein. Entstehen in den folgenden Jahren auf Ebene des ausländischen Tochterunternehmens Gewinne, erfolgt in dem Umfang, in dem eine Verrechnung von Auslandsverlusten vorgenommen wurde, im Sitzstaat des Mutterunternehmens eine Hinzurechnung (= Nachversteuerung).

Bei der **Zurechnungsmethode (Konsolidierung)** werden im Sitzstaat des Mutterunternehmens die in- und ausländischen Einkünfte zusammengefasst. Durch die Berechnung des Welteinkommens gehen sowohl ausländische Verluste als auch ausländische Gewinne in die inländische Bemessungsgrundlage ein, sodass es „automatisch“ zu einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung kommt.

Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach dem *Group Relief*, dem *Group Contribution* sowie durch eine **Verlustverrechnung ohne Nachversteuerung** werden im Folgenden **ausgeklammert**, weil es bei diesen Formen der Verlustverrechnung zu einer grenzüberschreitenden Verlagerung von Einkünften kommt. Beim *Group Relief* und beim *Group Contribution* wird grenzüberschreitend tätigen Unternehmen ein Wahlrecht eingeräumt, in welchem Staat sie die Verlustverrechnung vornehmen möchten. Die Unternehmen würden dieses Wahlrecht so ausüben, dass die Verluste tendenziell in den Staaten verrechnet werden, die einen hohen Ertragsteuersatz haben. Der Unterschied zwischen dem *Group Relief* und dem *Group Contribution* besteht nur darin, ob für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung die Stellung eines Antrags ausreicht (*Group Relief*) oder ob die konzerninterne Verlustverrechnung die Leistung einer Ausgleichszahlung voraussetzt (*Group Contribution*). Bei einer Verlustverrechnung ohne Nachversteuerung würde der Sitzstaat des Mutterunternehmens verpflichtet, die Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zu verrechnen, ohne dass ihm hinsichtlich der Gewinne des Tochterunternehmens ein Besteuerungsrecht zusteht. Damit kommt es nicht nur zu einer grenzüberschreitenden Verlagerung der Besteuerungsrechte, gleichzeitig besteht die Gefahr, dass der Verlust doppelt berücksichtigt wird: im Verlustjahr beim inländischen Mutterunternehmen und in zukünftigen Gewinnjahren im Rahmen des Verlustvortrags des ausländischen Tochterunternehmens.

Beim *Group Relief*, beim *Group Contribution* sowie bei einer Verlustverrechnung ohne Nachversteuerung werden also entgegen den europarechtlichen Vorgaben die Ver-

luste nicht primär in dem Staat verrechnet, in dem die Verluste entstanden sind (Tätigkeitsstaat des Tochterunternehmens), vielmehr kommt es im Verlustjahr unmittelbar zu einer Verrechnung in dem Staat, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist. Um die damit verbundene Verschiebung der Besteuerungsrechte zu vermeiden, erfolgt in diesem Beitrag eine Konzentration auf die Nachversteuerungsmethode und die Zurechnungsmethode.

Die **Nachversteuerungsmethode** wird deshalb ausgewählt, weil diese Form der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sehr häufig vorgeschlagen wird.¹⁰ Auf die Nachversteuerungsmethode wird auch deshalb abgestellt, weil sie bis zum Veranlagungszeitraum 1998 in Deutschland für ausländische Betriebsstätte (§ 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.) galt und sie in der inzwischen zurückgezogenen Auslandsverlustrichtlinie¹¹ vorgesehen war.¹² Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Österreich beruht gleichfalls auf der Nachversteuerungsmethode.¹³

Die **Zurechnungsmethode** wird betrachtet, weil die Nachversteuerungsmethode insoweit asymmetrisch wirkt, als sie nur Verluste erfasst. Demgegenüber gehen bei der Zurechnungsmethode sowohl die Verluste des ausländischen Tochterunternehmens als auch dessen Gewinne im Sitzstaat des Mutterunternehmens in die Bemessungsgrundlage ein.¹⁴ Diese Form der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sehen auch die grenzüberschreitend wirkenden Gruppenbesteuerungssysteme von Dänemark, Italien und Frankreich vor.¹⁵

Die Überlegungen zur grenzüberschreitenden Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft lassen sich auf die **Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte** auf Ebene des inländischen Stammhauses übertragen. Aus dem Vergleichspaar „deutsches Unternehmen mit inländischer Betriebsstätte – deutsches Unternehmen mit ausländischer Betriebsstätte“ ergibt sich, dass die

¹⁰ Vgl. Balmes et al., 2005: 970; Cordewener et al., 2004: 22; Endres, 2006: S69; Herzig und Wagner, 2005b: 7-8; Herzig, Englisch und Wagner, 2005: 317; Hey, 2006: 116-117; Kußmaul und Tcherveniachki, 2005: 632; Saß, 2006: 126; Scheffler, 2005: 174; Scheuchzer, 1994: 263-271; Scheunemann, 2005: 295-297; Spengel und Braunagel, 2006: 40-41.

¹¹ Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM(1990)595 endg., ABl. EG Nr. C 53 vom 28.2.1991; zurückgezogen durch KOM(2001)763 endg./2 bzw. BR-Drucks. 96/91 vom 7.2.1991; BR-Drucks. 540/92 vom 20.7.1992 und Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerliche Behandlung von Verlusten aus grenzübergreifenden Sachverhalten, KOM2006(824) endg., S. 10.

¹² Vgl. Carl, 1991: 369-371; Grotherr, 1994: 1017-1033; Saß, 1991: 1161; Scheffler, 1996: 589-605; Scheuchzer, 1994: 223-229; Scheunemann, 2005: 297-299.

¹³ Vgl. Stefaner und Weninger, 2004: 298; Unger und Wagner, 2005: 427.

¹⁴ Vgl. Grotherr, 1996: 360.

¹⁵ Vgl. Bjørnholm und Becker-Christensen, 2006: 67-1; Borrat und Bassière, 2004: 280; Nanetti, 2005: 113.

Verluste einer ausländischen Betriebsstätte deshalb auf Ebene des inländischen Stammhauses verrechenbar sein müssen, weil hinsichtlich der Verrechnung von Verlusten einer inländischen Betriebsstätte auf Ebene des inländischen Stammhauses keine Beschränkungen bestehen. Einschränkungen sind lediglich im Rahmen des vom EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“¹⁶ gesteckten Rahmens zulässig, denen sich die Kommission in ihrer Mitteilung zur Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten angeschlossen hat.¹⁷

Aufgrund der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit einer Betriebsstätte kann das mit der Nachversteuerungs- bzw. Zurechnungsmethode verfolgte Ziel bei einer Betriebsstätte unmittelbar durch die Freistellungs- bzw. Anrechnungsmethode umgesetzt werden. Bei einer ausländischen Betriebsstätte geht es nur darum, *internationale Doppelbesteuerungen* zu vermeiden (Trennlinie: Staatsgrenze), während bei einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zusätzlich *internationale Doppelbelastungen* auszuschließen sind (Trennungsprinzip als weitere Trennlinie). Um den Vergleich mit den anderen Analysen zu erleichtern, wird im Folgenden dennoch von Nachversteuerungs- und Zurechnungsmethode gesprochen. Dabei entspricht die **Nachversteuerungsmethode** dem Fall, dass bei einer ausländischen Betriebsstätte die internationale Doppelbesteuerung durch die **Freistellungsmethode** (mit Nachversteuerung der Verluste) vermieden wird, und die **Zurechnungsmethode** dem Fall, dass bei einer ausländischen Betriebsstätte die internationale Doppelbesteuerung durch die **Anrechnungsmethode** (und damit „automatisch“ mit grenzüberschreitendem Verlustausgleich) vermieden wird.

Da sich die grenzüberschreitende Verlustverrechnung aus der Forderung ableitet, bei ausländischen Verlusten keine Beschränkungen einzuführen, die für inländische Verluste nicht bestehen, könnte daran gedacht werden, bei innerstaatlichen Sachverhalten eine Verlustverrechnung über eine körperschaftsteuerliche Organschaft auszuschließen. Die dahinter stehende Überlegung lautet: Wenn für Verluste einer *inländischen* Tochterkapitalgesellschaft keine Möglichkeit besteht, diese auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens zu verrechnen, besteht aus europarechtlichen Gründen auch keine Verpflichtung, die Verluste einer *ausländischen* Tochterkapitalgesellschaft

¹⁶ Vgl. Urteil des EuGH vom 13.12.2005, Rechtssache C-446/03, Marks&Spencer plc gegen David Halsey (HM Inspector of Taxes).

¹⁷ Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerliche Behandlung von Verlusten aus grenzübergreifenden Sachverhalten, KOM2006(824) endg.

mit den Gewinnen eines inländischen Mutterunternehmens zu verrechnen. Der **Idee „Abschaffung der körperschaftsteuerlichen Organschaft“** wird **nicht gefolgt**:

(1) Die Abschaffung der körperschaftsteuerlichen Organschaft würde für national tätige Unternehmen zu erheblichen betriebswirtschaftlichen Nachteilen führen.¹⁸ Es würde die Gefahr bestehen, dass die Verluste eines inländischen Tochterunternehmens überhaupt nicht verrechenbar sind. Zumindest wäre eine sofortige Verrechnung des Verlusts ausgeschlossen.¹⁹

(2) Mit der Abschaffung der (innerstaatlichen) körperschaftsteuerlichen Organschaft wäre auch aus Sicht derjenigen, die eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung verhindern möchten, nur eine „Teillösung“ erreicht. Hinsichtlich der Verrechnung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte kann aus europarechtlichen Gründen die grenzüberschreitende Verlustverrechnung nicht ausgeschlossen werden. Es würde also eine Tendenz bestehen, Direktinvestitionen nicht über Tochterkapitalgesellschaften, sondern über Betriebsstätten durchzuführen.

Die **Körperschaftsteuer** ist – wie die Einkommensteuer – nach dem **Welteinkommensprinzip** konzipiert (§ 1 KStG, § 1 Abs. 1, § 2 Abs. 1 EStG), während der **Gewerbsteuer** das Territorialitätsprinzip (**Inlandscharakter**) zugrunde liegt. Der Inlandscharakter der Gewerbesteuer ergibt sich aus § 2 Abs. 1 GewStG, wonach nur insoweit ein Steuergegenstand vorliegt, als der Gewerbebetrieb im Inland betrieben ist. Konsequenz ist, dass ausländische Gewerbebetriebe sowie die Teile eines inländischen Gewerbebetriebs, die im Ausland belegen sind, von der Gewerbesteuer nicht erfasst werden.²⁰ Deshalb sind die **Gewinne und Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft** bzw. positive und negative Gewerbeerträge, die auf eine ausländische Betriebsstätte entfallen, auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens **nur** im Rahmen der **Körperschaftsteuer** bzw. Einkommensteuer zu erfassen. Die Erfolge des ausländischen Tochterunternehmens bzw. der ausländischen Betriebsstätte wirken sich auf die Bemessungsgrundlage der (inländischen) **Gewerbsteuer nicht** aus.

¹⁸ Vgl. Bauer, 1985: 38; Jurkat, 1975: 80; Küting, 1990: 490; Küting und Weber, 1998: 327; Theisen, 2000: 561; Wöhe, 1996: 67 sowie im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH Balmes, Brück und Ribbrock, 2005: 970; Herzig und Wagner, 2006: 10; Müller und Müller, 2005: 1551; Scheunemann, 2005: 269.

¹⁹ Eine sofortige Verlustverrechnung ist nur insoweit möglich, als die Verluste auf Ebene des Tochterunternehmens im Rahmen eines Verlustrücktrags berücksichtigt werden können.

²⁰ Ein solches Vorgehen ist europarechtlich nicht bedenklich, da die Gewerbesteuer nur an inländische Einkünfte anknüpft und eine Diskriminierung der grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit damit im Grundsatz ausgeschlossen ist, vgl. Haarmann, 2004: 173; Herzig und Dautzenberg, 2000: 15; Schön, 2004: 294.

2 Beurteilung der Nachversteuerungs- und der Zurechnungsmethode

2.1 Zielsetzung und notwendige Fallunterscheidung für die Analysen

Im **Mittelpunkt der Analyse** stehen die Vor- und Nachteile der Nachversteuerungsmethode bzw. der Zurechnungsmethode. Es wird herausgearbeitet, in welchen Bereichen diese beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zu den gleichen Ergebnissen führen und in welchen Bereichen Unterschiede auftreten. Es wird darauf eingegangen, welche Aspekte bei diesen beiden Alternativen zu methodischen oder praktischen Schwierigkeiten führen und welche Maßnahmen erforderlich sind, um diese Probleme zu bewältigen. Die **Gegenüberstellung der Vor- und Nachteile** dieser beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung kann bei der Entscheidung zwischen der Nachversteuerungs- und Zurechnungsmethode **als** eine Art **Checkliste** herangezogen werden.

Die Analyse erfolgt anhand mehrerer **Beurteilungsmaßstäbe**:

- Beurteilung aus methodischer Sicht und
- Beurteilung im Verhältnis zum geltenden Recht.

Betrachtet werden sowohl die Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Einkünfte (**Sicht der Unternehmen**) als auch die Auswirkungen auf die Verteilung des Steueraufkommens (**Sicht der Staaten**).

Um die Vor- und Nachteile der Nachversteuerungsmethode sowie der Zurechnungsmethoden umfassend analysieren zu können, ist eine **mehrfache Differenzierung** erforderlich:

- Erfolgssituation des ausländischen Unternehmensteils sowie der inländischen Spitzeneinheit
- Umfang der Verrechnung des Verlusts
- bei vorübergehenden Verlusten, die im Ausland über einen Verlustvortrag berücksichtigbar sind: Anwendung der Nachversteuerung entsprechend ihrer Konzeption (so auch in Österreich) oder in der Interpretation des Europäischen Gerichtshofs
- „Mehr-Tochter-Fall“ (Nebeneinander von verlusterzielender und gewinnerwirtschaftender Grundeinheit)
- Verhältnis zwischen dem inländischen und dem ausländischen Steuerniveau
- Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit.

Die Auswahl der zu untersuchenden Methoden einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung sowie die herangezogenen Beurteilungskriterien bedingen, dass bezogen auf die **Erfolgssituation** folgende Fallunterscheidungen vorzunehmen sind:

- **Nebeneinander von ausländischen Verlusten und inländischen Gewinnen.**
Die Behandlung von Verlusten auf Ebene einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft auf Ebene des (inländischen) Mutterunternehmens bildet den Ausgangspunkt der derzeitigen Diskussion um eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung.
- **Nebeneinander von ausländischen Gewinnen und inländischen Gewinnen.**
Eine systematische Lösung der Erfassung von ausländischen Einkünften erfordert, dass auch der Fall betrachtet wird, in dem im Ausland Gewinne entstehen. Nur bei gemeinsamer Betrachtung des Verlustfalls (negative ausländische Einkünfte) und des Gewinnfalls (positive ausländische Einkünfte) lassen sich die Vor- und Nachteile der Nachversteuerungsmethode bzw. Zurechnungsmethode vollständig erkennen.
- **Nebeneinander von ausländischen Gewinnen und inländischen Verlusten.**
Bei einer Analyse der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung ist zusätzlich auf die Effekte einzugehen, die auftreten, wenn auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens Verluste entstehen, während auf Ebene des ausländischen Tochterunternehmens Gewinne ausgewiesen werden. Diese Situation ist für die Beurteilung der Zurechnungsmethode von erheblicher Bedeutung.

Bezogen auf den **Umfang der Verrechnung von Verlusten** sind folgende Alternativen denkbar:

- dauerhafte Verluste, bei denen mangels positiver Einkünfte eine Verlustverrechnung ausscheidet,
- vorübergehende Verluste, die im Rahmen eines Verlustrücktrags mit in der Vergangenheit entstandenen Gewinnen verrechnet werden können,
- vorübergehende Verluste, die über einen Verlustvortrag mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können,
- vorübergehende Verluste, die im Rahmen eines Verlustabzugs nicht verrechenbar sind.²¹

Kann ein vorübergehender Verlust im Rahmen eines **Verlustvortrags** mit zukünftigen Gewinnen einer ausländischen Grundeinheit verrechnet werden, ist bei der Nachversteuerungsmethode noch weiter zu differenzieren. Nach der **Konzeption der Nachversteuerungsmethode** sind die Auslandsverluste im Jahr ihres Entstehens auf Ebene der inländischen Spitzeneinheit zu verrechnen. In den nachfolgenden Gewinnjahren kann der Verlust im Ausland über den Verlustvortrag verrechnet werden. Um eine doppelte Verlustberücksichtigung auszuschließen, kommt es im Inland zu einer gegenläufigen Hinzurechnung (Nachversteuerung). Die sofortige Verlustverrechnung des Auslandsverlusts auf Ebene der inländischen Spitzeneinheit leitet sich nicht nur

²¹ Dieser Fall tritt nicht nur dann ein, wenn ein Verlustabzug generell nicht gewährt wird, sondern beispielsweise auch dann, wenn der grundsätzlich mögliche Verlustabzug nach einem Gesellschafterwechsel („Mantelkauf“) oder nach Umstrukturierungen (wie Verschmelzung) entfällt.

aus der Konzeption der Nachversteuerungsmethode ab. Sie entspricht auch der Rechtslage in Österreich, der in Deutschland bis zum Veranlagungszeitraum 1998 für Verluste einer ausländischen Betriebsstätte geltenden Vorgehensweise (§ 2a EStG a.F.) sowie der von der Kommission vertretenen Auffassung. Nach der **Rechtsprechung des EuGH** in der Rechtssache „Marks&Spencer“ ist der Sitzstaat des Mutterunternehmens jedoch nur dann zur Berücksichtigung der Verluste eines ausländischen Tochterunternehmens verpflichtet, wenn die Verluste auf Ebene des Tochterunternehmens *generell* nicht berücksichtigt werden können. Sofern Verluste eines ausländischen Tochterunternehmens im Ansässigkeitsstaat des Tochterunternehmens über den Verlustvortrag verrechenbar sind, ist im Sitzstaat des Mutterunternehmens keine Verlustverrechnung erforderlich. Es erfolgt ausschließlich eine Berücksichtigung im Rahmen des nach ausländischem Recht gewährten Verlustvortrags.

Es wird nicht nur darauf abgestellt, dass das inländische Mutterunternehmen ein ausländisches Tochterunternehmen hat, sondern auch auf den Fall, dass es an mehreren Tochterunternehmen beteiligt ist. Der **„Mehr-Tochter-Fall“** ist dadurch gekennzeichnet, dass beim ersten Tochterunternehmen Verluste ausgewiesen werden, während beim zweiten Tochterunternehmen Gewinne entstehen. Da es nur auf das Nebeneinander von verlusterzielenden und gewinnerwirtschaftenden Tochterunternehmen ankommt, ist es für die Analyse des „Mehr-Tochter-Falls“ ausreichend, zwei Tochtergesellschaften zu betrachten. Bei drei oder noch mehr Tochterkapitalgesellschaften erhöht sich die Komplexität, ohne dass sich methodisch neue Aussagen gewinnen lassen. Für die Beurteilung ist es allerdings bedeutsam, ob die Tochterunternehmen im gleichen Staat ansässig sind oder ob sie in verschiedenen Staaten tätig sind.

Bei der Untersuchung der Auswirkungen auf die Steuerbelastung der Einkünfte sowie auf die Verteilung des Steueraufkommens wird zusätzlich auf das **Verhältnis zwischen dem inländischen und dem ausländischen Steuerniveau** abgestellt. Zum einen wird auf den Fall eingegangen, dass das Steuerniveau im Sitzstaat des Mutterunternehmens höher ist als das Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat des Tochterunternehmens. Zum anderen wird untersucht, welche Unterschiede zwischen Nachversteuerungs- und Zurechnungsmethode bestehen, wenn das Steuerniveau im Sitzstaat des Mutterunternehmens niedriger ist als das Steuerniveau im Ansässigkeitsstaat des Tochterunternehmens.

Da sich die ausländischen Erfolge nur auf die nach dem Welteinkommensprinzip konzipierten Personensteuern (Körperschaftsteuer und Einkommensteuer) auswirken, während sie im Rahmen der Gewerbesteuer ausgeklammert bleiben, ist darüber hinaus für die Beurteilung der Nachversteuerungsmethode und der Zurechnungsmethode die **Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit** relevant. Für Mutterkapitalgesellschaf-

ten verläuft beim Vergleich zwischen in- und ausländischem Steuerniveau die Grenze bei einem Körperschaftsteuersatz von 25%. Bei Mutterkapitalgesellschaften kann also nicht generell davon ausgegangen werden, dass das inländische Steuerniveau die ausländische Steuerbelastung übersteigt. Bei Mutterunternehmen in der Rechtsform „Einzelunternehmen“ oder „Personengesellschaft“ kann der Einkommensteuersatz auf bis zu 42% bzw. 45% ansteigen. Bei erfolgreichen Unternehmen wird deshalb der inländische Einkommensteuersatz den ausländischen Körperschaftsteuersatz regelmäßig übersteigen.

2.2 Ergebnisse für den Grundfall: Mutterkapitalgesellschaft mit ausländischer Tochterkapitalgesellschaft

Aufgrund der zahlreichen Fallunterscheidungen lässt sich für den Vergleich der Auswirkungen der Nachversteuerungsmethode und der Zurechnungsmethode keine eindeutige, alle Fälle erfassende Aussage treffen, vielmehr ist hinsichtlich der Auswirkungen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung auf das inländische Steueraufkommen eine differenzierende Antwort zu geben.

Für die Ergebnisanalyse wurde folgender Aufbau gewählt:

- Aufkommenseffekte der Nachversteuerungsmethode
- Aufkommenseffekte der Zurechnungsmethode
- Vergleich der beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung
- Schlussfolgerungen: Reformbedarf für die Nachversteuerungsmethode und die Zurechnungsmethode.

Bei den folgenden Analysen wird primär auf die Auswirkungen auf das inländische Steueraufkommen abgestellt. Aus Sicht der Unternehmen gelten konzeptionell die gleichen Effekte. Es ist lediglich das Vorzeichen der Vorteilhaftigkeitsaussagen umzukehren.

2.2.1 Aufkommenseffekte der Nachversteuerungsmethode

Die Nachversteuerungsmethode wirkt sich nur dann aus, wenn bei der ausländischen Tochtergesellschaft Verluste entstehen. Bei Gewinnen der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft sowie bei Verlusten des inländischen Mutterunternehmens führt die Nachversteuerungsmethode gegenüber dem geltenden Recht zu keiner Änderung, weil sie Gewinne nicht erfasst bzw. keine Verlustverrechnung von „oben nach unten“ vorsieht.

Die Nachversteuerungsmethode wirkt sich nur auf die inländische Körperschaftsteuer aus. Im Rahmen der ausländischen Besteuerung sowie bei der Gewerbesteuer löst die Nachversteuerungsmethode keine Belastungswirkungen aus. Für das **inländische Steueraufkommen** ergeben sich bei einer Übertragung der auch in Österreich ange-

wandten Nachversteuerungsmethode auf das deutsche Steuerrecht in Abhängigkeit von der Verlustsituation und der Behandlung der Verluste nach ausländischem Steuerrecht folgende Änderungen:²²

endgültige Aufkommensminderungen

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland kein Verlustabzug

vorübergehende Aufkommensminderungen

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend der Konzeption der Nachversteuerungsmethode = Vorgehensweise in Österreich)

keine Veränderung des Steueraufkommens

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustrücktrag
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend den Vorgaben des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“)
- Gewinne des ausländischen Tochterunternehmens
- Verluste des inländischen Mutterunternehmens

2.2.2 Aufkommenseffekte der Zurechnungsmethode

(1) Konzeptionelle Einordnung der Zurechnungsmethode und erforderliche Fallunterscheidung. Bei der Zurechnungsmethode werden die Erfolge des ausländischen Tochterunternehmens unmittelbar dem inländischen Mutterunternehmen zugerechnet. Dies gilt sowohl für Gewinne als auch für Verluste. Die Zurechnungsmethode führt also auch im Gewinnfall zu einer **Aufhebung des Trennungsprinzips**. Hinsichtlich ihrer Besteuerungsidee ist die Zurechnungsmethode mit einer allgemeinen Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung vergleichbar.

Die Zurechnungsmethode kann auch als grenzüberschreitende Anwendung des für die (innerstaatliche) Organschaft geltenden Konzepts angesehen werden. Gegenüber einem nationalen Konzern besteht insoweit ein Unterschied, als die ausländische Tochterkapitalgesellschaft in ihrem Sitzstaat nach den dort geltenden Verhältnissen steuerpflichtig ist, während bei nationalen Konzernen das Tochterunternehmen einkommenslos ist, weil die Erfolge ausschließlich auf Ebene des Mutterunternehmens erfasst werden. Um bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen eine internationale Doppel-

²² Zum rechnerischen Nachweis siehe ZEW, 2006: Abschnitt 3.3.2.2.

besteuerung zu vermeiden, ist bei Anwendung der Zurechnungsmethode die von der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer auf die Steuerschuld des inländischen Mutterunternehmens anzurechnen. Die Zurechnungsmethode ist also nicht nur mit einer Durchbrechung des Trennungsprinzips verbunden, gleichzeitig ist hinsichtlich der **Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung** von der Freistellungsmethode (so vom Ansatz im deutschen Steuerrecht sowie bei der Nachversteuerungsmethode) auf die **Anrechnungsmethode** überzugehen.

Aufgrund der Begrenzung der Anrechnung von ausländischen Steuern auf die anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Steuern ist bei einer Übernahme der den grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungssystemen von Dänemark, Frankreich und Italien zugrunde liegenden Zurechnungsmethode in das deutsche Steuerrecht danach zu differenzieren, ob der ausländische Körperschaftsteuersatz höher ist als der inländische Körperschaftsteuersatz (es entsteht ein Anrechnungsüberhang) oder ob der ausländische Körperschaftsteuersatz unter 25% liegt (kein Anrechnungsüberhang).

(2) *Ausländischer Körperschaftsteuersatz übersteigt den inländischen Körperschaftsteuersatz.* Bei der Zurechnungsmethode werden sowohl die Verluste als auch die Gewinne des ausländischen Tochterunternehmens erfasst. Darüber hinaus wirkt sich die Zurechnungsmethode auch bei Verlusten des inländischen Mutterunternehmens auf das inländische Steueraufkommen aus. Ist der ausländische Körperschaftsteuersatz höher als der inländische Körperschaftsteuersatz, resultieren die Belastungswirkungen ausschließlich aus dem inländischen Körperschaftsteuersatz von 25%. Soweit der ausländische Körperschaftsteuersatz höher ist, entsteht ein Anrechnungsüberhang, sodass sich insoweit das inländische Steueraufkommen nicht verändert.

Die Beurteilung der Zurechnungsmethode aus **Sicht des inländischen Steueraufkommens** fällt uneinheitlich aus. Im Vergleich zum geltenden Recht können Aufkommensminderungen oder Aufkommenserhöhungen entstehen. Zum Teil bleibt das Steueraufkommen verändert:²³

endgültige Aufkommensminderungen

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland kein Verlustabzug

²³ Zum rechnerischen Nachweis siehe ZEW, 2006: Abschnitt 3.2.2.3.

vorübergehende Aufkommensminderungen

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustvortrag

keine Veränderung des Steueraufkommens

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustrücktrag
- Gewinne des ausländischen Tochterunternehmens (Grundsatz)
Nebeneffekt im Ausschüttungsfall: Aufkommensminderung, soweit § 8b Abs. 5 KStG entfällt.
- dauerhafte Verluste des inländischen Mutterunternehmens
- vorübergehende Verluste der inländischen Mutterkapitalgesellschaft und im Inland kein Verlustabzug

endgültige Aufkommenserhöhung

- vorübergehende Verluste der inländischen Mutterkapitalgesellschaft und im Inland Verlustrücktrag
- vorübergehende Verluste der inländischen Mutterkapitalgesellschaft und im Inland Verlustvortrag

(3) *Ausländischer Körperschaftsteuersatz ist niedriger als der inländische Körperschaftsteuersatz.* Bei der Zurechnungsmethode kann in dem Fall, in dem der ausländische Körperschaftsteuersatz niedriger ist als der inländische, die ausländische Körperschaftsteuer in vollem Umfang angerechnet werden. Es entsteht kein Anrechnungsüberhang, vielmehr kommt es in dem Umfang, in dem der inländische Körperschaftsteuersatz den ausländischen Steuersatz übersteigt, auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens zu einer Nachbelastung. Gegenüber dem Fall „ausländischer Körperschaftsteuersatz > inländischer Körperschaftsteuersatz“ ergeben sich in folgenden Bereichen Abweichungen:

- **Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, die im Ausland über einen Verlustrücktrag verrechnet werden.** Im Verlustjahr kommt es zu einer Entlastung mit dem im Vergleich zum ausländischen Körperschaftsteuersatz höheren inländischen Körperschaftsteuersatz. Im nachfolgenden Gewinnjahr entsteht in Höhe der Steuersatzdifferenz im Inland eine Steuerschuld.

Konsequenz: negativer Zeiteffekt berechnet aus der Differenz zwischen in- und ausländischem Körperschaftsteuersatz anstatt keine Änderung des Steueraufkommens

- **Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft, für die im Ausland ein Verlustabzug ausscheidet.** In dem Jahr, in dem in Zukunft wieder Gewinne entstehen, wird beim inländischen Mutterunternehmen die Differenz zwischen inländischer Körperschaftsteuer und der vom Tochterunternehmen im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer erhoben.

Konsequenz: Aufkommensminderung im Verlustjahr berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz, abgeschwächt durch Aufkommenserhöhung bei zukünftigen Gewinnen anstatt endgültige Aufkommensminderung im Verlustjahr berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz

- **Gewinne der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft.** Im Inland kommt es insoweit zu einer Nachbelastung, als das inländische Steuerniveau das ausländische übersteigt.

Konsequenz: Aufkommenserhöhung in Höhe der Differenz zwischen inländischem und ausländischem Körperschaftsteuersatz anstatt keine Änderung des Steueraufkommens

Auf das Steueraufkommen ergeben sich bei einer Übernahme der in Dänemark, Frankreich und Italien angewandten Zurechnungsmethode und einem ausländischen Körperschaftsteuersatz, der unter 25% liegt, folgende Auswirkungen:

endgültige Aufkommensminderungen

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland kein Verlustabzug

vorübergehende Aufkommensminderungen

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustrücktrag
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft und im Ausland Verlustvortrag

keine Veränderung des Steueraufkommens

- dauerhafte Verluste des inländischen Mutterunternehmens
- vorübergehende Verluste der inländischen Mutterkapitalgesellschaft und im Inland kein Verlustabzug

endgültige Aufkommenserhöhung

- Gewinne des ausländischen Tochterunternehmens (Grundsatz)
Nebeneffekt im Ausschüttungsfall: Aufkommensminderung, soweit § 8b Abs. 5 KStG entfällt.
- vorübergehende Verluste der inländischen Mutterkapitalgesellschaft und im Inland Verlustrücktrag
- vorübergehende Verluste der inländischen Mutterkapitalgesellschaft und im Inland Verlustvortrag

2.2.3 Vergleich der Aufkommenseffekte der beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung

Während bei der Nachversteuerungsmethode die Steuerwirkungen unabhängig vom Verhältnis zwischen in- und ausländischem Steuerniveau sind, ist bei der Zurechnungsmethode danach zu differenzieren, ob der ausländische Körperschaftsteuersatz höher ist als der inländische Körperschaftsteuersatz oder ob der ausländische Körperschaftsteuersatz unter dem inländischen Körperschaftsteuersatz liegt. Für den Vergleich zwischen Nachversteuerungsmethode (so Österreich) und Zurechnungsmethode (so Dänemark, Frankreich und Italien), ist von Bedeutung, dass sich die **Effekte in drei Gruppen einteilen** lassen:

- Nachversteuerungsmethode und Zurechnungsmethode stimmen überein
- Nachversteuerungsmethode und Zurechnungsmethode führen unabhängig davon zu einem abweichenden Ergebnis, ob der inländische Körperschaftsteuersatz höher oder niedriger ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz
- Nachversteuerungsmethode und Zurechnungsmethode stimmen überein, wenn der inländische Körperschaftsteuersatz niedriger ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz. Sie unterscheiden sich, wenn der inländische den ausländischen Körperschaftsteuersatz übersteigt.

Hinsichtlich der Aufkommenswirkungen lassen sich keine eindeutigen Aussagen treffen. Aus Sicht des inländischen Steueraufkommens kann entweder die Nachversteuerungsmethode oder die Zurechnungsmethode vorzuziehen sein. In zahlreichen Fällen besteht zwischen diesen beiden Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung Übereinstimmung.

Die **Nachversteuerungsmethode** führt in folgenden zwei Fällen zu **einer geringeren Minderung des Steueraufkommens** des Staates, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist:

- vorübergehende ausländische Verluste und im Ausland Verlustrücktrag (sofern der inländische Körperschaftsteuersatz höher ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz)

Nachversteuerungsmethode: keine Änderung des Steueraufkommens

Zurechnungsmethode: vorübergehende Aufkommensminderung berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz

- vorübergehende ausländische Verluste und im Ausland Verlustvortrag, wenn die vom EuGH formulierten Leitlinien angewandt werden

Nachversteuerungsmethode: keine Änderung des Steueraufkommens

Zurechnungsmethode: vorübergehende Aufkommensminderung berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz

In fünf Situationen entstehen bei der **Zurechnungsmethode geringere Aufkommensverluste bzw.** es kommt – im Gegensatz zur Nachversteuerungsmethode – zu einer **Erhöhung des inländischen Steueraufkommens:**

- vorübergehende ausländische Verluste und im Ausland kein Verlustabzug (sofern der inländische Körperschaftsteuersatz höher ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz)

Nachversteuerungsmethode: endgültige Aufkommensminderung berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz

Zurechnungsmethode: Aufkommensminderung im Verlustjahr berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz, abgeschwächt durch Aufkommenserhöhung bei Gewinnen (Nachbelastung in Höhe der Differenz zwischen inländischem und ausländischem Körperschaftsteuersatz)

- ausländische Gewinne (sofern der inländische Körperschaftsteuersatz höher ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz)²⁴

Nachversteuerungsmethode: keine Änderung des Steueraufkommens

Zurechnungsmethode: Aufkommenserhöhung in Höhe der Differenz zwischen inländischem und ausländischem Körperschaftsteuersatz

- Verluste des inländischen Mutterunternehmens, die in den Verlustrücktrag eingehen könnten

Nachversteuerungsmethode: keine Änderung des Steueraufkommens

Zurechnungsmethode: Aufkommenserhöhung im Verlustjahr (Verlustrücktrag entfällt, ohne dass es zu einer Steuererstattung oder Anrechnung von Auslandssteuern kommt)

- Verluste des inländischen Mutterunternehmens, die in den Verlustvortrag eingehen könnten

Nachversteuerungsmethode: keine Änderung des Steueraufkommens

Zurechnungsmethode: Aufkommenserhöhung im nachfolgenden Gewinnjahr (Verlustvortrag entfällt, ohne dass es zu einer Steuererstattung oder Anrechnung von Auslandssteuern kommt)

- „Mehr-Tochter-Fall“ (Nebeneinander von verlusterzielendem und gewinnerwirtschaftendem Tochterunternehmen), sofern die Tochterunternehmen im gleichen Staat ansässig sind und im Ausland keine Gruppenbesteuerung möglich ist.

Nachversteuerungsmethode: Aufkommensminderung durch Verrechnung des Verlusts des verlusterzielenden Tochterunternehmens

Zurechnungsmethode: keine Änderung des Steueraufkommens

In den verbleibenden sieben Fällen bestehen zwischen Nachversteuerungsmethode und Zurechnungsmethode **keine Unterschiede**:

- dauerhafte ausländische Verluste
endgültige Aufkommensminderung berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz
- vorübergehende ausländische Verluste und im Ausland Verlustvortrag (Nachversteuerungsmethode wird entsprechend ihrer Konzeption angewandt)
vorübergehende Aufkommensminderung berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz
- vorübergehende ausländische Verluste und im Ausland Verlustrücktrag (sofern der inländische Körperschaftsteuersatz niedriger ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz)
keine Änderung des Steueraufkommens
- vorübergehende ausländische Verluste und im Ausland kein Verlustabzug (sofern der inländische Körperschaftsteuersatz niedriger ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz)

²⁴ Abgeschwächt wird dieser Effekt durch den Wegfall des § 8b Abs. 5 KStG.

endgültige Aufkommensminderung berechnet aus inländischem Körperschaftsteuersatz

- ausländische Gewinne (sofern der inländische Körperschaftsteuersatz niedriger ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz)
keine Änderung des Steueraufkommens (Grundsatz)
- dauerhafte inländische Verluste
keine Änderung des Steueraufkommens
- vorübergehende inländische Verluste und im Inland kein Verlustabzug.
keine Änderung des Steueraufkommens

Die vorgestellten Ergebnisse lassen sich weitgehend auf Erfolge übertragen, die ein inländisches Unternehmen über eine **ausländische Betriebsstätte** erzielt. Bei Verlusten der ausländischen Betriebsstätte, bei Gewinnen der ausländischen Betriebsstätte sowie bei Verlusten des inländischen Stammhauses stimmen die Aussagen mit denen überein, die für ausländische Tochterkapitalgesellschaften erläutert wurden. Die Abweichungen zwischen ausländischen Tochterkapitalgesellschaften und ausländischen Betriebsstätten beschränken sich darauf, dass bei Gewinnen, die eine ausländische Betriebsstätte an ihr inländisches Stammhaus abführt, keine zusätzliche Belastung entsteht, während bei Gewinnausschüttungen einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft fünf Prozent der Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgaben gelten (§ 8b Abs. 5 KStG).

Bei **Mutterpersonenunternehmen** (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, an denen ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind) ergeben sich grundsätzlich die gleichen Effekte wie bei Mutterkapitalgesellschaften. Konzeptionell sind die Besteuerungswirkungen unabhängig von der Rechtsform des inländischen Mutterunternehmens (**Besteuerung dem Grunde nach**). Allerdings sind die materiellen Auswirkungen bei einkommensteuerpflichtigen Mutterunternehmen größer als bei Mutterkapitalgesellschaften (**Besteuerung der Höhe nach**). Zum einen liegt der Spitzensteuersatz der Einkommensteuer mit 42% bzw. 45% deutlich über dem Körperschaftsteuersatz von 25%. Zum anderen wird die gewerbesteuerliche Effektivbelastung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften) aufgrund der Steuerermäßigung nach § 35 EStG weitgehend kompensiert. Die über die Steuerermäßigung nach § 35 EStG beabsichtigte rechtsformneutrale Besteuerung von Unternehmensgewinnen, die im Inland erwirtschaftet werden, ist bei ausländischen Einkünften nicht möglich, da Gewinne und Verluste, die im Ausland entstehen, im Inland nicht in den Gewerbeertrag eingehen. Es verbleiben die zwischen der Körperschaftsteuer (Mutterkapitalgesellschaft) und der Einkommensteuer (Mutterpersonenunternehmen) bestehenden Steuersatzdifferenzen.

2.3 Für die Nachversteuerungs- bzw. die Zurechnungsmethode gemeinsamer Reformbedarf

Sowohl für die Nachversteuerungsmethode als auch für die Zurechnungsmethode sind **vier Aspekte** von besonderer Bedeutung:

- Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft
- Beteiligung von Minderheitsgesellschafter an der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft
- Einfluss der Ausgestaltung des (innerstaatlichen) Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens auf das inländische Steueraufkommen
- Einfluss der Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungssystems im Sitzstaat des Tochterunternehmens auf das inländische Steueraufkommen.

Während diese vier Bereiche für beide Formen einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zu beachten sind, bestehen zwei Problembereiche, die speziell bei einer der beiden Methoden auftreten: Sicherung der Nachversteuerung als Kernproblem der Nachversteuerungsmethode (siehe Abschnitt 2.4) und grundlegender Wechsel des Besteuerungskonzepts als Kernproblem der Zurechnungsmethode (siehe Abschnitt 2.5).

(1) Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft. Die **Einkünfte der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft** sind nach **innerstaatlichem Recht zu ermitteln**.²⁵ Die Gewinnermittlung nach dem Recht des Staates, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist, ist insbesondere deshalb erforderlich, um eine Abhängigkeit des inländischen Steueraufkommens von den im Ausland geltenden Gewinnermittlungsregeln zu vermeiden. Bei einer unmittelbaren Übernahme der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Einkünfte besteht die Gefahr, dass steuerliche Erleichterungen, die an der Bemessungsgrundlage ansetzen (z.B. Sonderabschreibungen), auf Ebene der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zu einem Verlust führen, den der Staat, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist, auch dann zum Abzug zu lassen muss, wenn nach seinem Steuerrecht Gewinne ausgewiesen werden.²⁶ Ein Mitgliedstaat – der Sitzstaat des Tochterunternehmens – könnte also steuerliche Anreize gewähren, deren Aufkommensminderungen von einem anderen Staat – dem Sitzstaat des Mutterunternehmens – zu tragen wären.²⁷

Die Gewinnermittlung nach innerstaatlichem Recht ist zwar aus methodischer Sicht erforderlich, aus praktischer Sicht ergibt sich allerdings der Nachteil, dass damit eine

²⁵ Vgl. Dötsch und Pung, 2006: 134; Herzig und Wagner, 2005b: 4; Scheunemann, 2006: 150-151; Senger, 1996: 168.

²⁶ Vgl. Kellersmann und Treisch, 2002: 388; Pölzl, 2005: 393-395.

²⁷ Vgl. Spengel und Braunagel, 2006: 41.

grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung **sehr arbeitsaufwendig** wird. Die Unternehmen haben auf Ebene des ausländischen Tochterunternehmens eine *zweifache Gewinnermittlung* vorzunehmen: zum einen für die Besteuerung im Ausland, zum anderen zur Berücksichtigung der Verluste (Nachversteuerungsmethode) bzw. der Gewinne und Verluste (Zurechnungsmethode) im Inland. Für die inländischen Finanzbehörden stellt sich das Problem, dass sie bei der Prüfung der Einkünfte der ausländischen Tochterunternehmen auf die Mitwirkung des Mutterunternehmens angewiesen sind. Damit wird die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung auch mit entsprechenden *Dokumentationsverpflichtungen* verbunden sein.²⁸

(2) Beteiligung von Minderheitsgesellschaftern an der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft. Sowohl die Nachversteuerungs- als auch die Zurechnungsmethode wirken sich ausschließlich auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens aus. Die Besteuerung auf Ebene des ausländischen Tochterunternehmens ist davon nicht betroffen. Die Erfassung der Verluste (Nachversteuerungsmethode) bzw. der Gewinne und Verluste (Zurechnungsmethode) auf Ebene des Mutterunternehmens hat keine Rückwirkungen auf die Besteuerung des Tochterunternehmens. Damit ergibt sich in dem Fall, in dem das inländische Mutterunternehmen nicht sämtliche Anteile hält, **keine Notwendigkeit** im Interesse von **Minderheitsbeteiligten** an dem ausländischen Tochterunternehmen, **Schutzregeln einzuführen**. Insbesondere ist aufgrund der eigenständigen Steuerpflicht der Tochterkapitalgesellschaft keine Steuerumlage erforderlich.²⁹

(3) Abhängigkeit des inländischen Steueraufkommens vom innerstaatlichen Verlustabzug im Sitzstaat des Tochterunternehmens. Eine der Kernaussagen ist, dass die Behandlung von Verlusten einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft im Sitzstaat des Mutterunternehmens sehr stark davon abhängt, in welcher Weise die Verluste im Ausland verrechenbar sind. Dies gilt sowohl für die Nachversteuerungsmethode als auch für die Zurechnungsmethode. Die Unterschiede zwischen diesen beiden Formen beschränken sich auf das Ausmaß, in dem sich die Verlustbehandlung im Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft auf das Steueraufkommen des Staates auswirkt, in dem das Mutterunternehmen seinen Sitz hat. Ordnet man die Alternativen nach dem Umfang, in dem die ausländischen Verluste zu einer Minderung des inländischen Steuerauf-

²⁸ Vgl. Gröhs und Damböck, 2005: 140-141; Sedemund und Sterner, 2006: 35; Unger und Wagner, 2005: 428.

²⁹ Diese Aussage geht davon aus, dass der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisübernahmevertrags) keine Voraussetzung für eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung darstellt. Würde für den Einbezug eines ausländischen Tochterunternehmens der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags gefordert werden, müssten im Gesellschaftsrecht des Staates, in dem die Tochterkapitalgesellschaft ansässig ist, entsprechende Regelung für den Minderheitenschutz vorgesehen werden, vgl. Kauba und Krickl, 2004: 365; Zöchling und Fraberger, 2004: 63-64.

kommens führen, ergibt sich für beide Formen der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung die in Tabelle 1 ausgewiesene Reihung. In dieser Aufzählung sind die Alternativen zur Ausgestaltung des Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens so aufgelistet, dass die Form, die im Sitzstaat des Mutterunternehmens zum größten Aufkommensverlust führt, zuerst aufgeführt ist. Die jeweils nachfolgende Alternative belastet das inländische Steueraufkommen geringer. Diese Reihung gilt sowohl für die Nachversteuerungsmethode als auch die Zurechnungsmethode. Sie ist unabhängig davon, ob der inländische Körperschaftsteuersatz höher oder niedriger ist als der ausländische Körperschaftsteuersatz:

- im Ausland dauerhafte Verluste
- im Ausland vorübergehende Verluste und kein Verlustabzug
- im Ausland vorübergehende Verluste und Verlustvortrag (Konzeption der Nachversteuerungsmethode = Vorgehensweise in Österreich)
- im Ausland vorübergehende Verluste und Verlustvortrag (Anwendung der Nachversteuerungsmethode entsprechend den Leitlinien des EuGH)
- im Ausland vorübergehende Verluste und Verlustrücktrag.

Tabelle 1: Reihung der Minderungen des inländischen Steueraufkommens in Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens

	Nachversteuerungsmethode (1)	Zurechnungsmethode s_a ist höher als $s_{i(kst)}$ (2)	Zurechnungsmethode s_a ist niedriger als $s_{i(kst)}$ (3)
dauerhafte Verluste	endgültige Aufkommensminderung	endgültige Aufkommensminderung	endgültige Aufkommensminderung
vorübergehende Verluste			
• im Ausland kein Verlustabzug	endgültige Aufkommensminderung	endgültige Aufkommensminderung	Aufkommensminderung im Verlustjahr abgeschwächt durch Aufkommenserhöhung bei Gewinnen
• im Ausland Verlustvortrag (Konzeption)	vorübergehende Aufkommensminderung	vorübergehende Aufkommensminderung	vorübergehende Aufkommensminderung
• im Ausland Verlustvortrag (EuGH: Marks&Spencer)	keine Änderung	vorübergehende Aufkommensminderung	vorübergehende Aufkommensminderung
• im Ausland Verlustrücktrag	keine Änderung	keine Änderung	vorübergehende Aufkommensminderung (berechnet aus der Differenz zwischen inländischem und ausländischem Körperschaftsteuersatz)

Sind die **Verluste** eines Tochterunternehmens **von Dauer**, können sie im Ausland generell nicht verrechnet werden. Scheidet eine Verlustverrechnung im Ausland endgültig aus, sind die Verluste nach der Rechtsprechung des EuGH vom Sitzstaat des Mutterunternehmens zum Abzug zuzulassen. Insoweit ist der **Handlungsspielraum der Staaten** innerhalb des bestehenden europarechtlichen Rahmens **eingeschränkt**.

Bei **vorübergehenden Verlusten** ist in dem Staat, in dem das Tochterunternehmen ansässig ist, innerhalb des innerstaatlichen Verlustabzugs eine Verlustverrechnung grundsätzlich möglich. Aufgrund der Abhängigkeit des Steueraufkommens des Staates, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist, von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens empfiehlt es sich, innerhalb der EU den **innerstaatlichen Verlustabzug zu harmonisieren**.³⁰ Diese Empfehlung gilt unabhängig davon, ob die grenzüberschreitende Verlustverrechnung entsprechend der Nachversteuerungsmethode (so in Österreich) vorgenommen wird oder ob sie nach der Zurechnungsmethode (so in Dänemark, Frankreich und Italien) erfolgt. Solange die Form des innerstaatlichen Verlustabzugs von den Mitgliedstaaten frei festgelegt werden kann, besteht die **Gefahr, dass Staaten, in denen zahlreiche Tochterunternehmen von Mutterunternehmen mit Sitz in anderen EU-Staaten ansässig sind, durch Einschränkung bzw. Aufhebung des Verlustrücktrags und / oder des Verlustvortrags ihr Steueraufkommen zu Lasten der Staaten erhöhen, in denen die Mutterunternehmen ansässig sind**.³¹

Solange der innerstaatliche Verlustabzug innerhalb der EU noch nicht harmonisiert ist, empfiehlt es sich aus Sicht des Steueraufkommens des Sitzstaates des Mutterunternehmens die **Nachversteuerungsmethode entsprechend den vom EuGH formulierten Leitlinien auszugestalten**. Damit können die bei der Anwendung der Nachversteuerungsmethode entsprechend ihrer Konzeption (= Rechtslage in Österreich und § 2a Abs. 3, 4 EStG a.F.) bei vorübergehenden Verlusten eines ausländischen Tochterunternehmens, die im Ausland über einen Verlustvortrag verrechenbar sind, auftretenden vorübergehenden Aufkommensverluste vermieden werden.

(4) Einfluss der Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungssystems im Sitzstaat des Tochterunternehmens. Ist ein Unternehmen in einem Staat an mehreren Tochterkapitalgesellschaften beteiligt, die zum Teil Verluste ausweisen und zum Teil Gewinne erwirtschaften („**Mehr-Tochter-Fall**“), und kommt es im Ausland nicht zu einer Gruppenbesteuerung, treten sowohl bei der Nachversteuerungs- als auch bei der Zurechnungsmethode negative Effekte auf. Bei der Nachversteuerungsmethode ist davon der Staat betroffen, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist. Bei der Zurechnungsmethode kommt es für die Unternehmen zu Nachteilen.

Bei der **Nachversteuerungsmethode** (so in Österreich) ergibt sich aus Sicht des Sitzstaates des Mutterunternehmens der Nachteil, dass die negativen Einkünfte der ver-

³⁰ Vgl. Spengel und Braunagel, 2006: 41.

³¹ Vgl. Dötsch und Pung, 2006: 135; Maiterth, 2006: 916; Scheunemann, 2006: 148.

lusterzielenden Tochterkapitalgesellschaft die Bemessungsgrundlage des inländischen Mutterunternehmens mindern, während die positiven Einkünfte des gewinnerwirtschaftenden Tochterunternehmens im Sitzstaat des Mutterunternehmens nicht besteuert werden können. Diese asymmetrische Behandlung der Einkünfte könnte die Unternehmen zu einer entsprechenden Sachverhaltsgestaltung anregen, d.h. sie lassen die Aufwendungen primär bei einem Tochterunternehmen und die Erträge in erster Linie bei einem anderen Tochterunternehmen anfallen („Zwei-Konten-Modell“). Sofern das Steuerniveau im Sitzstaat des Mutterunternehmens höher ist als im Sitzstaat des Tochterunternehmens, hätte dies für grenzüberschreitende Konzerne den Vorteil, dass die Aufwendungen mit dem höheren Inlandssteuersatz verrechnet werden, während die Erträge dem niedrigeren ausländischen Steuerniveau unterliegen. Diese aus Sicht der Unternehmen positiv zu wertende Gestaltung würde **zu Lasten des Steueraufkommens des Staates** gehen, **in dem das Mutterunternehmen ansässig ist**.

Bei der **Zurechnungsmethode** (so in Dänemark, Frankreich, Italien) werden bei einer länderbezogenen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags (*Per-Country-Limitation*) die Einkünfte der Tochterunternehmen zusammengefasst, die im selben Staat ansässig sind. Damit mindern Verluste eines Tochterunternehmens den Umfang, in dem die von gewinnerzielenden Tochterkapitalgesellschaften gezahlten Steuern im Sitzstaat des Mutterunternehmens anrechenbar sind. In dem Grenzfall, in dem der Verlust des einen Konzernunternehmens dem Gewinn des anderen betragsmäßig entspricht, beläuft sich für Einkünfte aus diesem Staat der Anrechnungshöchstbetrag auf Null. Dies führt dazu, dass die von dem gewinnerzielenden Tochterunternehmen gezahlten Steuern im Inland in vollem Umfang unberücksichtigt bleiben. Aus Sicht der Unternehmen besteht im „Mehr-Tochter-Fall“ der Nachteil also darin, dass es zu einem **Anrechnungsüberhang** kommt (*Anrechnungsüberhang aufgrund von geringen ausländischen Einkünften*).

Aus den bei fehlender Gruppenbesteuerung im Ausland im „Mehr-Tochter-Fall“ auftretenden Nachteilen der Nachversteuerungs- bzw. Zurechnungsmethode lässt sich ableiten, dass bei einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung nicht nur eine Harmonisierung des innerstaatlichen Verlustabzugs innerhalb der EU **wünschenswert** ist, sondern auch eine **Harmonisierung der Voraussetzungen für eine Gruppenbesteuerung**. Bei der Nachversteuerungsmethode ergibt sich die Notwendigkeit einer EU-einheitlichen Regelung aus den Interessen des Sitzstaates des Mutterunternehmens (keine Steuergestaltung durch das „Zwei-Konten-Modell“). Bei der Zurechnungsmethode dient sie der Vermeidung von Mehrbelastungen auf Ebene des Mutterunternehmens (Vermeidung eines Anrechnungsüberhangs).

Zu beachten ist allerdings, dass bei der Nachversteuerungsmethode durch eine Harmonisierung der Gruppenbesteuerung nur eine Teillösung erreicht werden kann. Sofern in einem Staat eine Gruppenbesteuerung möglich ist, scheidet zwar das „Zwei-Konten-Modell“ innerhalb *desselben Staates* aus. Die Unternehmen können bei der Nachversteuerungsmethode diese Gestaltung aber dadurch modifizieren, dass das verlustzielende Tochterunternehmen und das gewinnerzielende Tochterunternehmen *in verschiedenen Staaten* ansässig sind. Zurückzuführen ist dieser steuerplanerische Gestaltungsspielraum darauf, dass bei der Nachversteuerungsmethode Gewinne und Verluste asymmetrisch behandelt werden: Der Sitzstaat des Mutterunternehmens muss Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft zum Abzug zulassen, ohne dass ihm für Gewinne von ausländischen Tochterunternehmen ein Besteuerungsrecht gewährt wird. Diese von den Unternehmen begrüßte Gestaltungsalternative ist aus fiskalpolitischer Sicht ein schwerwiegender Nachteil des der österreichischen Gruppenbesteuerung zugrunde liegenden Konzepts.

2.4 Sicherung der Nachversteuerung als Kernproblem der Nachversteuerungsmethode

Um eine einmalige Verlustverrechnung im Tätigkeitsstaat der ausländischen Grundeinheit sicherzustellen, ist die **Nachversteuerungsmethode sehr differenziert auszugestalten**. Der Umfang von Verlustverrechnung und Nachversteuerung hängt nicht nur von der Verlustsituation (dauerhafte oder vorübergehende Verluste), sondern auch von der Ausgestaltung des Verlustabzugs im Sitzstaat des Tochterunternehmens ab (Verlustrücktrag, Verlustvortrag, kein Verlustabzug). Bei den Analysen sind sowohl die laufenden Geschäftsvorfälle als auch aperiodische Geschäftsvorgänge (Verkauf des Tochterunternehmens, Liquidation des Tochterunternehmens, Verschmelzung, Spaltung und Rechtsformwechsel) in die Betrachtung einzubeziehen. Bei Anwendung der vom EuGH formulierten Leitlinien ergeben sich zusätzlich Auswirkungen auf die Verlustverrechnung, wenn sich die Einschätzung ändert, ob sich das Tochterunternehmen in einer dauerhaften oder in einer vorübergehenden Verlustphase befindet.

Um die Leitlinien der Rechtsprechung des EuGH sowie der EU-Kommission zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung umzusetzen, gelten im Einzelnen folgende Grundsätze:

keine Nachversteuerung erforderlich

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland kein Verlustabzug

Begründung: definitive Verrechnung im Inland erforderlich, da im Ausland keine Verlustberücksichtigung möglich

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustrücktrag
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend den Vorgaben des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“)

Begründung: da die Verluste im Ausland verrechenbar sind, kommt es zu keiner grenzüberschreitenden Verlustverrechnung

Nachversteuerung erforderlich

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft, wenn entgegen den Erwartungen doch Gewinne entstehen
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend der Konzeption der Nachversteuerungsmethode = Vorgehensweise in Österreich), wenn in späteren Jahren Gewinnen entstehen

Begründung: Verlust ist im Ausland verrechenbar, sodass keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung notwendig ist

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft: bei aperiodischen Geschäftsvorgängen (Verkauf, Liquidation, Umwandlung), soweit der Verlustvortrag durch Auflösung stiller Reserven oder durch Übertragung auf den Rechtsnachfolger genutzt werden kann
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend der Konzeption der Nachversteuerungsmethode = Vorgehensweise in Österreich): bei aperiodischen Geschäftsvorgängen (Verkauf, Liquidation, Umwandlung), soweit der Verlustvortrag durch Auflösung stiller Reserven oder durch Übertragung auf den Rechtsnachfolger genutzt werden kann

Begründung: soweit die Verluste im Ausland verrechenbar sind, ist keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung notwendig

- dauerhafte Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft: bei Anwendung der Leitlinien des EuGH, wenn sich die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Tochterunternehmens so ändert, dass in absehbarer Zeit wieder Gewinne erwartet werden

Begründung: da zu erwarten ist, dass der Verlust im Ausland verrechenbar ist, ist keine grenzüberschreitende Verlustverrechnung notwendig

nachträgliche Berücksichtigung des Verlusts erforderlich

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend den Vorgaben des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“), soweit bei aperiodischen Geschäftsvorgängen (Verkauf, Liquidation, Umwandlung) der Verlustvortrag nicht genutzt werden kann

Begründung: endgültige Verrechnung im Inland in dem Umfang erforderlich, indem im Ausland keine Verlustberücksichtigung möglich ist

- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend den Vorgaben des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“), wenn der Verlustvortrag aufgrund einer zeitlichen Beschränkung entfällt
- vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und im Ausland Verlustvortrag (Verlustverrechnung entsprechend den Vorgaben des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“), wenn als vorübergehend eingeschätzte Verluste sich als dauerhafte Verluste erweisen

Begründung: endgültige Verrechnung im Inland erforderlich, da im Ausland doch keine Verlustberücksichtigung möglich ist

Bei einer Beurteilung der Nachversteuerungsmethode ist zu berücksichtigen, dass trotz der zahlreichen Unterscheidungen bei den vorstehenden Analysen der Auswirkungen der aperiodischen Geschäftsvorgänge eine Beschränkung auf die Grundtatbestände vorgenommen wurde. Die Analysen lassen sich entsprechend den in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen nahezu beliebig erweitern. Es müsste aber in jedem Einzelfall gewährleistet sein, dass die Verluste eines Tochterunternehmens einmal verrechnet werden und dass eine Nichtverrechnung oder eine Doppelverrechnung ausgeschlossen wird. Aufgrund der vielfältigen Fallgestaltungen und der dabei auftretenden Abgrenzungsprobleme führt die in ihrer Grundkonzeption einfache Nachversteuerungsmethode **in der praktischen Anwendung also zu erheblichen Schwierigkeiten**.³² Der Umfang der zu bewältigenden Aufgaben kann im Rahmen der Analyse der Grundfälle lediglich ansatzweise verdeutlicht werden. **Um Steuerausfälle im Sitzstaat des Mutterunternehmens zu vermeiden sowie eine zweifache Verlustverrechnung auszuschließen, ist aber sicherzustellen, dass die Nachversteuerung nicht durch steuerplanerische Gestaltungen der Unternehmen vermieden werden kann.** Die Komplexität der Nachversteuerungsmethode erhöht sich weiter, wenn die Regelungen zur Vermeidung von Missbräuchen vorgesehen sind.

Neben den Problemen bei der praktischen Umsetzung der Nachversteuerungsmethode ist aus **steuerpolitischer Sicht** festzustellen, dass sowohl das Steueraufkommen im Sitzstaat des Mutterunternehmens als auch die Steuerbelastung des Unternehmens nicht nur von der Ausgestaltung des innerstaatlichen Verlustabzugs (Umfang des Verlustrücktrags bzw. Verlustvortrags) abhängt, sondern auch sehr stark davon beeinflusst wird, wie sich nach dem Steuerrecht des Staates, in dem das verlusterzielende Tochterunternehmen ansässig ist, der Verkauf der Anteile an der Tochterkapitalgesellschaft, die Liquidation der Tochtergesellschaft sowie Änderungen der rechtlichen Struktur

³² Vgl. Eggers et al., 1999: 129; Herrmann et al., 2006: § 2a Abs. 3 EStG, Anm. 35; Hey, 2006: 116; Stobbe, 1990: 421.

(Verschmelzung mit einer anderen Kapitalgesellschaft, Spaltung und Übertragung des Vermögens auf eine Personengesellschaft) auf den Verlustabzug auswirken. **Je einschränkender die Möglichkeiten zur Fortführung des Verlustvortrags nach einem aperiodischen Geschäftsvorgang auf Ebene einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft sind, um so höher ist der Aufkommensverlust des Staates, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist,** und um so größer sind für die Unternehmen die steuerplanerischen Möglichkeiten, die Verlustverrechnung vom Ausland ins Inland zu verlagern. Es ist davon auszugehen, dass die Unternehmen diese Gestaltungsspielräume nutzen werden. Sie erlauben nämlich nicht nur eine frühere Berücksichtigung des Verlusts, sondern führen für Mutterunternehmen mit Sitz in einem „Hochsteuerland“ zusätzlich zu einer vergleichsweise höheren Steuerentlastung. Will man diese Effekte vermeiden, müssen die in den EU-Staaten bestehenden Regelungen vereinheitlicht werden. Deshalb müssen **zusätzlich die steuerlichen Folgen bei aperiodischen Geschäftsvorfällen** angeglichen werden. Betroffen sind insbesondere die Regelungen zur Fortführung des Verlustvortrags nach einem Gesellschafterwechsel („Mantelkauf“) sowie bei einer Umstrukturierung des Unternehmens.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei Umwandlungen aus betriebswirtschaftlicher Sicht häufig eine Buchwertfortführung angemessen ist. Im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung führt die Buchwertfortführung aber in zahlreichen Fällen dazu, dass bei einer Verschmelzung, Spaltung oder einem Rechtsformwechsel die Verlustverrechnung vom Ausland auf das inländische Mutterunternehmen verlagert wird. Um eine Minderung des Steueraufkommens des Staates, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist, zu verhindern, müsste bei derartigen Umstrukturierungen von einer Auflösung der im Vermögen der Tochterkapitalgesellschaft enthaltenen stillen Reserven ausgegangen werden. Damit besteht bei Anwendung der Nachversteuerungsmethode zwischen der **Zielsetzung des Umwandlungssteuerrechts** sowie den **Prinzipien der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung** ein **Zielkonflikt**, der sich nicht oder nur sehr schwer auflösen lässt: (1) Bei einer Buchwertfortführung kann es zu einer grenzüberschreitenden Verlagerung der Verlustverrechnung kommen. (2) Bei einer Auflösung der stillen Reserven wird zwar insoweit dieser aus Sicht des Sitzstaats des Tochterunternehmens nachteilige Effekt vermieden, allerdings sind Umstrukturierungen für die Unternehmen mit ertragsteuerlichen Belastungen verbunden.

Um die Gestaltungsmöglichkeiten der Unternehmen einzuschränken, sieht das **österreichische Steuerrecht** vor, dass in den Fällen „dauerhafte Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft“ sowie „vorübergehende Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft und Verlustvortrag im Ausland“ es bei den aperiodischen Geschäftsvorgängen „Verkauf des Tochterunternehmens“, „Liquidation des Tochterunternehmens“

sowie „Umstrukturierung des Tochterunternehmens“ auf Ebene des österreichischen Mutterunternehmens regelmäßig zu einer Nachversteuerung kommt.³³ Diese Vorgehensweise ist zwar aus Sicht des österreichischen Gesetzgebers nachvollziehbar. **Aus europarechtlicher Sicht** stellt sich aber das Problem, dass derartig umfassende **Nachversteuerungstatbestände zu weitgehend** ist. Es kommt zu einer Neutralisation der ursprünglich vorgenommenen grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, obwohl nicht gewährleistet ist, dass der Verlust im Ausland berücksichtigt werden kann. Die Lösung könnte möglicherweise darin bestehen, dass die Nachversteuerungstatbestände entsprechend den vorstehend aufgeführten Leitlinien eingegrenzt werden oder dass bei einem Verlustvortrag im Ausland auf Ebene des Mutterunternehmens noch keine Verlustverrechnung vorgenommen wird, d.h. auf die vom EuGH vorgesehenen, weniger weit reichenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten übergegangen wird. Beide Alternativen können jedoch nicht voll überzeugen: Der erste Weg eröffnet für die Unternehmen Gestaltungsmöglichkeiten und führt zur Abhängigkeit der Verlustverrechnung vom Steuerrecht des Sitzstaates des Tochterunternehmens. Der zweite Weg ist für die Unternehmen mit einer zeitverzögerten Verlustverrechnung verbunden. Darüber hinaus scheidet er bei Verlusten einer Betriebsstätte aus.

2.5 Grundlegender Wechsel des Besteuerungskonzepts als Kernproblem der Zurechnungsmethode

(1) Vorschlag zur wahlweisen Anwendung der Nachversteuerungsmethode durch eine *Check-The-Box-Rule*. Die Probleme bei der Nachversteuerungsmethode lassen sich darauf zurückführen, dass für Gewinne und Verluste unterschiedliche Besteuerungskonzepte gelten: Gewinne sind im Ausland zu besteuern (Kapitalimportneutralität), während Verluste zumindest vorübergehend im Sitzstaat des Mutterunternehmens zu verrechnen sind (Kapitalexportneutralität). Dieses Nebeneinander von zwei sich ausschließenden Besteuerungskonzepten wird bei der Zurechnungsmethode vermieden. Da sowohl die Gewinne als auch die Verluste des ausländischen Tochterunternehmens in die inländische Bemessungsgrundlage eingehen, orientiert sich die den grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungssystemen von Dänemark, Frankreich und Italien zugrunde liegende Zurechnungsmethode konsequent an der Leitlinie einer kapitalexportneutralen Besteuerung. Die Einführung der **Zurechnungsmethode** ist aber mit einer **grundlegenden Reform der Besteuerung ausländischer Tochterunter-**

³³ Ist im Ausland ein Verlustrücktrag möglich bzw. ist ein Verlustabzug ausgeschlossen, ist auf Ebene des österreichischen Mutterunternehmens keine Nachversteuerung vorzunehmen, da der Verlust nur im Ausland zu verrechnen ist bzw. weil der ausländische Verlust definitiv in Österreich zu verrechnen ist.

nehmen verbunden: Zum einen wird das **Trennungsprinzip** insoweit **aufgehoben**, als die Erfolge des ausländischen Tochterunternehmens dem inländischen Anteilseigner unmittelbar zugerechnet werden. Zum anderen ist bei grenzüberschreitender Direktinvestition die internationale Doppelbesteuerung nicht mehr über die Freistellung der ausländischen Einkünfte zu vermeiden, sondern durch die **Anrechnungsmethode**.

Die Einführung der Zurechnungsmethode löst also für das deutsche Außensteuerrecht einen erheblichen Reformbedarf aus. Es ist nicht nur das nationale (innerstaatliche) Recht zu modifizieren, auch die mit den anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sind entsprechend anzupassen. Die bei der Zurechnungsmethode erforderlichen **Änderungen der DBA** sind nicht nur sehr weitgehend. Vermutlich werden sich die Verhandlungen über die Neuformulierung der abkommensrechtlichen Regelungen als langwierig erweisen. Realistischerweise sind die Erfolgchancen daher als sehr gering einzuschätzen.

Eine ausschließliche Anpassung des innerstaatlichen Rechts durch eine **Änderung der Zustimmungsgesetze zu den einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen** erscheint nicht ausreichend. Zwar wurde vor einigen Jahren von Baden-Württemberg ein vergleichbarer Vorschlag zur Änderung der in § 7 - § 14 AStG geregelten Hinzurechnungsbesteuerung eingebracht.³⁴ Die in diesem Gesetzesvorschlag vertretene Auffassung, dass die Methode, mit der eine internationale Doppelbesteuerung vermieden wird, im – alleinigen – Entscheidungsbereich des Sitzstaates des Mutterunternehmens steht, ist sicherlich nicht unstrittig. Nach der hier vertretenen Auffassung ist bei einer derartig weitgehenden Modifikation, wie sie mit der Zurechnungsmethode verbunden ist, eine Abstimmung mit dem Vertragspartner vorzunehmen. Unterbleibt diese, liegt ein *Treaty Override* vor.³⁵

Wie die Erfahrungen von Dänemark, Frankreich und Italien im Zusammenhang mit der Einführung einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung zeigen, ist allerdings die hier formulierte Skepsis hinsichtlich der abkommensrechtlichen Beurteilung eines im innerstaatlichen Recht vorgenommenen Übergangs zur Zurechnungsmethode unter Umständen nicht angebracht. Obwohl diese drei Länder im Rahmen ihrer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerungssysteme die Zurechnungsmethode anwenden und es durch den Einbezug der Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften in die Bemess-

³⁴ Vgl. BR-Drucksache 12/98 vom 16.1.1998.

³⁵ Vgl. Mössner, 1993: 115-116; Rust et al., 2005: 844.

sungsgrundlage der Muttergesellschaft zu einem Verstoß gegen das Abkommensrecht kommt, sind keine negativen Reaktionen der anderen DBA-Vertragspartner bekannt.³⁶

Es wird deshalb angeregt, darüber nachzudenken, den **Unternehmen ein Wahlrecht zu gewähren, sich bei Beteiligung an einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft für eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung nach dem Konzept der Zurechnungsmethode** zu entscheiden.³⁷ Um eine rechtsformneutrale Besteuerung von Direktinvestitionen zu erreichen, wäre korrespondierend bei ausländischen **Betriebsstätten** den Unternehmen ein **Wahlrecht** einzuräumen, die internationale Doppelbesteuerung durch die Freistellungsmethode (so im DBA) oder durch die **Anrechnungsmethode** (als Alternative zur abkommensrechtlichen Regelung) zu vermeiden. Die wahlweise Anwendung der Zurechnungsmethode wird in diesem Beitrag in Anlehnung an eine vergleichbare US-amerikanische Regelung als *Check-The-Box-Rule* bezeichnet.³⁸

Wird die Zurechnungsmethode über eine *Check-The-Box-Rule* eingeführt, ist deren **zeitlicher und inhaltlicher Anwendungsbereich** festzulegen:

(a) Die *Check-The-Box-Rule* sollte nicht in jedem Jahr neu ausgeübt werden können, vielmehr sollte sie für einen bestimmten Zeitraum gültig sein. Über die Länge der **Bindungsdauer** lässt sich aus methodischer Sicht keine Aussage treffen. Es ist also eine pragmatische Lösung notwendig. Denkbar ist beispielsweise, den Unternehmen das Recht zuzugestehen, nach fünf Jahren zu einer Besteuerung nach dem Trennungsprinzip (Tochterkapitalgesellschaften) bzw. zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nach der Freistellungsmethode (Betriebsstätte) zurückzukehren.

(b) Aufgrund der unterschiedlichen Rechtsfolgen in Abhängigkeit davon, ob im Ausland Verluste (Zurechnung vorteilhaft) oder Gewinne (Zurechnung häufig nicht vorteilhaft) entstehen bzw. ob das inländische Mutterunternehmen Verluste ausweist (Zurechnung nicht vorteilhaft), sollte eine möglichst weitgehend **einheitliche Ausübung des Wahlrechts** gefordert werden, um ein gezieltes Ausnutzen der unterschiedlichen

³⁶ Um einen solchen Verstoß gegen das Abkommensrecht zu vermeiden, hat Frankreich in einigen wenigen Doppelbesteuerungsabkommen spezielle Regelungen zum Vorrang der Vorschriften zur grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung gegenüber den sonstigen abkommensrechtlichen Vorschriften vereinbart (z.B. Art. 20 Abs. 2 Buchst. b des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Frankreich; Art. 23 Abs. 1 Buchst. b des DBA zwischen Frankreich und Österreich). Dies verdeutlicht, dass die Alternative, die Zurechnungsmethode über eine Änderung der Abkommen einzuführen, zwar langwierig sein kann, aber nicht völlig unrealistisch ist.

³⁷ Vgl. Herzig und Wagner, 2005a: 2381.

³⁸ In den USA steht dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen das Recht zu, sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Personengesellschaften zwischen einer Besteuerung nach dem Trennungsprinzip und einer transparenten Besteuerung zu wählen (Sec. 301.7701-1 bis 3 Treasury Regulations).

Besteuerungsfolgen zu vermeiden. Aus methodischer Sicht wäre eine weltweit einheitliche Behandlung aller ausländischen Tochterunternehmen und Betriebsstätten konsequent. Im Hinblick auf die praktische Umsetzung sowie aufgrund der angestrebten Einführung einer einheitlichen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage innerhalb der EU wäre auch eine **Begrenzung des All In – All Out Prinzips auf in der EU belegene Grundeinheiten** vertretbar.

(2) Vorschlag zur Behandlung von Anrechnungsüberhängen. Das größte Problem der Zurechnungsmethode ist, dass es bei der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern in mehreren Fällen zu **Anrechnungsüberhängen** kommt: (a) die ausländische Tochterkapitalgesellschaft erwirtschaftet Gewinne und im Ausland gilt ein hoher Steuersatz, (b) die ausländischen Tochterunternehmen erwirtschaften zum Teil Gewinne und zum Teil entstehen Verluste sowie (c) Verluste auf Ebene des inländischen Mutterunternehmens. Das **Konzept einer kapitalexportneutralen Besteuerung** wird nur dann in jedem Fall erreicht, wenn die im Ausland gezahlten Ertragsteuern unabhängig von der Höhe der inländischen Steuerschuld vollständig angerechnet werden können.

Würde die unbegrenzte Anrechnung eingeführt, würden sich insoweit Minderungen der Steuereinnahmen ergeben, als die Anrechnung über die anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfallende Inlandssteuer hinausgeht. Es ist deshalb verständlich, wenn die Staaten zur Sicherung ihres Steueraufkommens die Anrechnung auf die anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfallende Steuer begrenzen.³⁹ Es geht also lediglich darum, inwieweit es möglich ist, die **Nachteile aus der nicht vollständigen Anrechnung** von Steuern, die ein Unternehmen im Ausland gezahlt hat, auf die in seinem Ansässigkeitsstaat zu zahlenden Steuern mehr oder weniger stark **abzuschwächen**. Es muss ein Ausgleich zwischen den Vorstellungen der Unternehmen und den Interessen der Staaten geschaffen werden. Aus methodischer Sicht kann keine Aussage getroffen werden, wie dieser Zielkonflikt aufzulösen ist. Es hängt vielmehr von der fiskalpolitischen Entscheidung ab, inwieweit man die Möglichkeiten zur Anrechnung im Ausland verbessern möchte und man bereit ist, die damit verbundenen Aufkommensverluste zu tragen. Stellt man auf das Konzept einer **kapitalexportneutralen Besteuerung** ab, gibt es nur eine Forderung: Einführung einer **unbegrenzten Anrechnung von Auslandssteuern**. Jede Einschränkung der Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern stellt einen Verstoß gegen diese Leitlinie der Besteuerung von Auslandseinkünften dar.

³⁹ Vgl. Löwenstein und Looks (Hrsg.), 2003: 399.

Bei einer Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für jedes Land (*Per-Country-Limitation*) liegt möglicherweise deshalb ein Verstoß gegen europarechtliche Vorgaben vor, weil bei einer länderbezogenen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags die Entscheidung über die Gründung einer Tochtergesellschaft im Ausland dadurch verzerrt wird, dass es sich für die Muttergesellschaft als vorteilhaft erweist, ihre Investitionen auf einen oder einige wenige Mitgliedstaaten zu konzentrieren, um einen möglichst hohen Betrag der im Ausland gezahlten Steuern anrechnen zu können.⁴⁰

Ein Kompromiss zwischen den unterschiedlichen Interessen könnte darin bestehen, dass der Anrechnungshöchstbetrag nicht für jedes Land getrennt berechnet wird, sondern die ausländischen Einkünfte zusammengefasst werden. Die Alternative besteht also darin, von der *Per-Country-Limitation* auf die ***Overall-Limitation*** überzugehen.⁴¹ Bei einer *Overall-Limitation* können die in einem Staat ansonsten entstehenden Anrechnungsüberhänge mit den in anderen Staaten nicht ausgeschöpften Anrechnungshöchstbeträgen verrechnet werden. Zu einem Anrechnungsüberhang kommt es erst, wenn die im Ausland gezahlten Steuern in der Summe so hoch sind, dass die anteilig auf die insgesamt erzielten ausländischen Einkünfte entfallende inländische Steuer überschritten wird.

Eine Unterform der *Overall-Limitation* bildet die ***Per-Community-Limitation***. Bei der *Per-Community-Limitation* wird der Anrechnungshöchstbetrag dadurch berechnet, dass sämtliche innerhalb der EU erzielten Einkünfte und bezahlten Steuern bei der Anrechnung im Sitzstaat des Mutterunternehmens zusammengefasst werden. Bei einer Beschränkung der Anwendung der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung entsprechend der Zurechnungsmethode auf die innerhalb der EU belegenen Tochterkapitalgesellschaften und Betriebsstätten wäre diese Form der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags konsequent.⁴²

Bei den drei EU-Staaten, die eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung nach der Zurechnungsmethode eingeführt haben, haben sich Dänemark und Frankreich für die *Per-Country-Limitation* entschieden, während in Italien der Anrechnungshöchstbetrag nach der *Per-Company-Limitation* (Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags getrennt für jede Tochtergesellschaft) bestimmt wird.

⁴⁰ Vgl. Cordewener und Schnitger, 2006: 73; Schön, 1997: 774.

⁴¹ Zu einem Vergleich zwischen *Per-Country-Limitation* und *Overall-Limitation* siehe Jacobs, 2002: 51-54; Scheffler, 2002: 101-102.

⁴² Es ist jedoch fraglich, ob aus europarechtlicher Sicht die *Per-Community-Limitation* einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, in deren Schutzbereich nicht nur die Mitgliedstaaten der EU, sondern auch Drittstaaten fallen. Gegenüber Drittstaaten könnte insofern eine *Over-All-Limitation* geboten sein, vgl. Cordewener und Schnitger, 2006:74; Flick et al. 2006: Vor § 34c EStG, Rn. 32; Jacobs, 2002: 249.

Will man – trotz der damit verbundenen Minderung des Steueraufkommens in dem Staat, in dem das Mutterunternehmen ansässig ist – die **Anrechnung von ausländischen Steuern verbessern**, könnte beispielsweise ein **Rück- bzw. Vortrag von Anrechnungsüberhängen** vorgesehen werden. Bei dieser Alternative wird der Anrechnungshöchstbetrag nicht veranlagungsbezogen ermittelt, sondern periodenübergreifend. Dies führt dazu, dass die in einem Jahr entstehenden Anrechnungsüberhänge in vorangegangene Jahre zurückgetragen bzw. in künftige Jahre vorgetragen werden können. Durch den Rück- bzw. Vortrag von Anrechnungsüberhängen werden wie bei einem Verlustabzug die mit dem Abschnittsprinzip, d.h. der kalenderjahrbezogenen Veranlagung, verbundenen Nachteile vermieden.⁴³ Der Vor- bzw. Rücktrag von Anrechnungsüberhängen führt allerdings für die Unternehmen nur dann zu einer Entlastung, wenn sich Jahre mit Anrechnungsüberhängen und Jahre mit nicht ausgenutzten Anrechnungshöchstbeträgen abwechseln. Entstehen auf Dauer Anrechnungsüberhänge, bietet diese Alternative keine Lösung, um die beim Vorliegen von Anrechnungsüberhängen entstehende Mehrbelastung im Vergleich zu einer rein innerstaatlichen Geschäftstätigkeit abzuschwächen.

Bei den drei EU-Staaten, in denen eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung möglich ist, gelten hinsichtlich der Behandlung von Anrechnungsüberhängen folgende Regelungen: zeitlich unbegrenzter Vortrag (Dänemark), achtjährige Rück- und achtjährige Vortragsmöglichkeit (Italien) sowie fünfjähriger Vortrag (Frankreich). Darüber hinaus sehen nach nationalem Recht Finnland, Großbritannien, Schweden und Spanien einen Rücktrag oder Vortrag von Anrechnungsüberhängen vor.

3 Schlussbetrachtung

Die Analysen haben gezeigt, dass im Sitzstaat der Spitzeneinheit die Verluste, die bei einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft oder einer ausländischen Betriebsstätte entstanden sind, dann zu verrechnen sind, wenn im Ausland eine Verlustverrechnung ausscheidet. Die **europarechtlichen Vorgaben** führen dazu, dass das inländische Steueraufkommen umso stärker eingeschränkt wird, je einschränkender im Ausland die Verlustverrechnungsmöglichkeiten sind. Deshalb haben die Ausgestaltung des innerstaatlichen Verlustabzugs, der Gruppenbesteuerung sowie der Möglichkeiten zur Fortführung eines Verlustvortrags nach einem aperiodischen Geschäftsvorgang (insbesondere Regelungen zum „Mantelkauf“ nach einem Gesellschafterwechsel sowie Aus-

⁴³ Vgl. Cordewener und Schnitger, 2006: 77; Flick et al., 2006: Vor § 34c EStG, Rn. 34; Hernler, 2004: 394; Schaumburg, 2000: 375.

gestaltung des Umwandlungssteuerrechts) unmittelbar Rückwirkungen auf das Steueraufkommen im Sitzstaat des Mutterunternehmens. Bei der in Österreich angewandten **Nachversteuerungsmethode** drohen Staaten, in denen die Mutterunternehmen ansässig sind, erhebliche Steuerausfälle: Die Verluste einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft bzw. einer ausländischen Betriebsstätte sind im Sitzstaat der Muttergesellschaft zu verrechnen, ohne dass dieser Staat auch gleichzeitig die Gewinne des ausländischen Tochterunternehmens besteuern darf. Darüber hinaus ergeben sich bei der Ausgestaltung der Sachverhalte, bei denen es zu einer Nachversteuerung kommt, als äußerst komplex. Insbesondere besteht die große Gefahr, dass es den Unternehmen durch entsprechende Sachverhaltsgestaltungen gelingt, eine Nachversteuerung zu vermeiden. Diese Risiken lassen sich bei der **Zurechnungsmethode** (= Konzeption der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung in Dänemark, Frankreich und Italien) zwar mindern, da diese Form der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung nicht nur Verluste erfasst, sondern auch die Gewinne von ausländischen Grundeinheiten in die inländische Bemessungsgrundlage einbezieht. Soweit im Ausland die Verluste nicht verrechenbar sind, kommt es allerdings auch bei der Zurechnungsmethode im Sitzstaat der Spitzeneinheit zu einer Minderung des Steueraufkommens.

Obwohl sowohl die Nachversteuerungsmethode als auch die Zurechnungsmethode Nachteile aufweisen, ist eine **Reaktion des deutschen Gesetzgebers unverzichtbar**. Aus europarechtlichen Gründen ist es nämlich nicht möglich, Auslandsverluste im Inland generell von einer Verrechnung auszuschließen. Wird weder die Nachversteuerungsmethode noch die Zurechnungsmethode eingeführt, besteht dennoch die Verpflichtung, die bei einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft oder ausländischen Betriebsstätte entstandenen Verluste im Inland zu verrechnen. Es würde jedoch die Möglichkeit fehlen, in zukünftigen Jahren eine Nachversteuerung vorzunehmen (Nachversteuerungsmethode) bzw. die bei anderen Grundeinheiten oder in anderen Perioden entstandenen Gewinne zu besteuern (Zurechnungsmethode). Ein **Nichthandeln** ist mit **noch größeren Haushaltsrisiken verbunden als die Einführung der Nachversteuerungsmethode oder der Zurechnungsmethode**. Da Verstöße gegen die Grundfreiheiten grundsätzlich ohne zeitliche Rückwirkung zu beseitigen sind, verstärkt jede zeitliche Verzögerung die Haushaltsrisiken.

Die aufgezeigten Probleme verdeutlichen die **Notwendigkeit, über eine langfristige Lösung der Besteuerung von EU-Konzernen nachzudenken**. Die bei der Nachversteuerungsmethode und der Zurechnungsmethode auftretenden Fragen sind so ge-

wichtig, dass beide Methoden nur vorübergehend angewandt werden sollten. Damit erhöht sich der Druck, über die von der EU-Kommission vorgeschlagene einheitliche konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage⁴⁴ nachzudenken. Darin ist allerdings kein Nachteil zu sehen. Da auch die scheinbar auf nationalstaatlicher Regelung einführbare Nachversteuerungsmethode bzw. Zurechnungsmethode in vielen Bereichen (Verlustabzug, Gruppenbesteuerung, „Mantelkauf“, Umwandlungssteuerrecht) eine Harmonisierung des Steuerrechts der Mitgliedstaaten erforderlich machen, ist es zweckmäßig, gemeinsam eine Lösung zu suchen.

⁴⁴ Vgl. EU-Kommission, 2001.

Literaturverzeichnis

- Balmes, F., M.J.J. Brück und M. Ribbrock (2005)**, Der EuGH-Fall Marks & Spencer: Rückschlüsse für die deutsche Organschaftsbesteuerung, in: BB, 966-970
- Balmes, F., M.J.J. Brück und M. Ribbrock (2006a)**, Das EuGH-Urteil Marks & Spencer: Grenzüberschreitende Verlustnutzung kommt voran, in: BB, 186-189
- Balmes, F., R. Grammel und J. Sedemund (2006b)**, Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten trotz Freistellungsmethode, in: BB, 1474-1480
- Bauer, K. (1985)**, Die Besteuerung deutscher Konzerne, Regensburg
- Bjørnholm, N. und A. Becker-Christensen (2005)**, Danish Tax Minister Reintroduces Bill on Joint Taxation, in: WTD, 1-67
- Borrat, J.A. und A. Bassière (2004)**, France, in: IFA (Hrsg.), Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 89b, Amersfoort, 271-291
- Carl, D. (1991)**, Neue Vorschläge der Kommission zur Unternehmensbesteuerung, in: EuZW, 369-372
- Cloer, A. und N. Lavrelashvili (2007)**, Das BMF-Schreiben vom 24.11.2006 im Lichte des Europarechts, in: BB, 187-188
- Cordewener, A., M. Dahlberg und P. Pistone (2004)**, The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part Two), in: ET, 218-233
- Cordewener, A. und A. Schnitger (2006)**, Europarechtliche Vorgaben für die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Wege der Anrechnungsmethode, in: StuW, 50-78
- Dötsch, E. und A. Pung (2006)**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Muss der deutsche Gesetzgeber wegen der europarechtlichen Entwicklungen reagieren, Der Konzern, 130-135
- Eggers, W. (1999)**, Verluste ausländischer Betriebsstätten und Nachversteuerung, in: Piltz, D.J. und H. Schaumburg (Hrsg.), Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln, 123-135
- Eicker, K. und J. Röhrbein (2006)**, Marks & Spencer: Die Entscheidung des EuGH und ihre Konsequenzen, in: Stbg, 117-136
- Endres, D. (2006)**, Brennpunkte der Körperschaftsteuer, Steuerliche Berücksichtigung von Auslandsverlusten, in: WPg-Sonderheft, S64-S72
- Flick, H., F. Wassermeyer und H. Baumhoff (2006)**, Außensteuerrecht, Kommentar, Köln
- Graf, R.W., Reichl, A. und A. Wittkowski (2006)**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Lichte aktueller Rechtsprechung, in: Stbg, 209-217
- Gröhs, B. und A. Damböck (2005)**, Internationale Aspekte der neuen Gruppenbesteuerung – eine Standortbestimmung, in: Lang, M. und H. Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien, 131-141
- Grotherr, S. (1994)**, Zur Einführung einer EG-weiten grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung ausländischer Tochtergesellschaften, in: RIW, 1017-1033
- Grotherr, S. (1996)**, Die unterschiedlichen Konzernbesteuerungssysteme in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union - Eine steuersystematische Analyse im Hinblick auf Reformüberlegungen beim steuerlichen Organschaftskonzept, in: StuW, 356-378
- Haarmann, W. (2004)**, Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung und Verlustnutzung in der EU, in: Lüdicke, J. (Hrsg.), Deutsches Steuerrecht im europäischen Rahmen, Köln, 169-189
- Helminen, M. (2005)**, The Esab Case (C-231/05) and the Future of Group Taxation Regimes in EU, in: Intertax, 595-602
- Hernler, J. (2004)**, ETAS European Tax Allocation System: Ein Lösungsvorschlag für eine einheitliche Ertragsbesteuerung europäischer Unternehmen, in: Steuer und Wirtschaft International, 392-397

- Herrmann, C., G. Heuer und A. Raupach (2006)**, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln
- Herzig, N. und N. Dautzenberg (2000)**, Die deutsche Steuerreform ab 1999 und ihre Aspekte für das deutsche Außensteuerrecht und das internationale Steuerrecht, in: DB, 12-20
- Herzig, N., J. Englisch und T. Wagner (2005)**, Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Konzerntöchter Überlegungen nach den Schlussanträgen in der Rechtssache „Marks & Spencer“, in: Der Konzern, 298-318
- Herzig, N. und T. Wagner (2005a)**, Finnische Gruppenbesteuerung vor dem EuGH – Mögliche Folgen für die Organschaft, in: DB, 2374-2381
- Herzig, N. und T. Wagner (2005b)**, Zukunft der Organschaft im EG-Binnenmarkt, in: DB, 1-9
- Herzig, N. und T. Wagner (2006b)**, EuGH-Urteil Marks & Spencer Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Gruppe, in: Der Konzern, 176-186
- Hey, J. (2006)**, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer und die Zukunft der deutschen Organschaft – Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert?, in: GmbHR, 113-123
- Hruschka, F. (2006)**, „Totgesagte leben länger“ – Bedeutet die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Ritter-Coulais“ das Ende von § 2a EStG, in: IStR, 629-633
- Jacobs, O.H. (2002)**, Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, München
- Jurkat, W. (1975)**, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht, Heidelberg
- Kauba, A. und R. Krickl (2004)**, Gruppenbesteuerung: Steuerausgleich bei Gruppenfremden, in: RdW, 365
- Kellersmann, D. und C. Treisch (2002)**, Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden
- Kußmaul, H. und V. Tcherveniachki (2005)**, Die EuGH-Rechtssache Marks & Spencer und ihre Bedeutung für die körperschaftsteuerliche Organschaft, in: StuB, 626-633
- Küting, K. (1990)**, Ein erneutes Plädoyer für eine Einheitsbesteuerung, in: DB, 489-497
- Küting, K. und C.-P. Weber (1998)**, Handbuch der Konzernrechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band II, 2. Aufl., Stuttgart
- Linn, A., A. Reichl und A. Wittkowski (2006)**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung: Möglichkeiten und Grenzen, in: BB, 630-638
- Löwenstein, U. und C. Looks (Hrsg.) (2003)**, Betriebsstättenbesteuerung, München.
- Maiterth, R. (2006)**, Das EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ und die grenzüberschreitende Verlustverrechnung aus ökonomischer Sicht, in: DStR, 915-919
- Mössner, J.M. (1993)**, Rechtsschutz bei Treaty Overriding, in: Fischer, L. (Hrsg.), Besteuerung internationaler Konzerne, Köln, 113-136
- Müller, W. und S. Müller (2006)**, Begrenzte Möglichkeiten einer grenzüberschreitenden Verlustanrechnung Eine Nachbetrachtung zur EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer, in: GmbHR, 301-303
- Nanetti, F. (2005)**, The worldwide group taxation in the Italian tax reform: a few remarks, in: EC Tax Review, 112-113
- Pölzl, H. (2005)**, Die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste, in: Lang, M. und H. Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien, 385-397
- Rehm, H. und J. Nagler (2006)**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach den BFH-Beschlüssen v. 28.6.2006 – I R 84/04 und v. 22.8.2006 – I R 116/04, in: GmbHR, 1240-1246
- Reichl, A. und A. Wittkowski (2006a)**, Europarechtswidrigkeit der Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste?, in: BB, 2496-2500
- Reichl, A. und A. Wittkowski (2006b)**, § 2a EStG im Fadenkreuz des EuGH?: Die Schlussanträge in der Rechtssache „Rewe Zentralfinanz“, in: IStR, 655-660
- Rust, A. und E. Reimer (2005)**, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, in: DStR, 843-849

- Saß, G. (1991)**, Zum EG-Richtlinienvorschlag vom 28.11.1990 über den Abzug von Verlusten ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, in: BB, 1161-1165
- Saß, G. (2006)**, Nochmals: Zur Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften in der EU, in: DB, 123-127
- Scheffler, W. (1996)**, Steuerfreistellung für Auslandsinvestitionen, in: Jacobs, O.H. und C. Spengel (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden, 155-182
- Scheffler, W. (2002)**, Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, München
- Scheffler, W. (2005)**, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung Nachversteuerungsmethode im Vergleich zum geltenden Recht und zur konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, in: BFuP, 156-175
- Scheuchzer, M. (1994)**, Konzernbesteuerung in der Europäischen Union, Bielefeld
- Scheunemann, M.P. (2005)**, Grenzüberschreitende konsolidierte Konzernbesteuerung, Köln
- Scheunemann, M.P. (2006)**, Praktische Anforderungen einer grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung im Konzern in Inbound- und in Outboundfällen nach der Entscheidung Marks & Spencer, in: IStR, 145-154
- Schön, W. (1997)**, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in: Schön, W. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln, 743-777
- Schön, W. (2004)**, Besteuerung im Binnenmarkt – Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: IStR, 289-300
- Schwenke, M. (2006)**, Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH vom 22. August 2006 – I R 116/04, in: IStR, 818-821
- Sedemund, J. und I. Sterner (2006)**, Welche Folgen hat das Urteil „Marks & Spencer“ für das deutsche internationale Steuerrecht, in: DStR, 29-35
- Senger, T. (1996)**, Reform der deutschen Konzernertragsbesteuerung – Unter Berücksichtigung grenzüberschreitender Konzernstrukturen im Europäischen Binnenmarkt, Lohmar
- Spengel, C. und R.U. Braunagel (2006)**, EU-Recht und Harmonisierung der Konzernbesteuerung in Europa, in: StuW, 34-49
- Stefaner, M. und P. Weninger (2004)**, Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung, in: Recht und Rechnungswesen, 296-300
- Tetzlaff, G. und A. Schallock (2006)**, Abzug von Verlusten ausländischer Betriebsstätten in Deutschland möglich?, in: IWB, Fach 3, Gruppe 2, S. 1325-1330
- Unger, P. und A. Wagner (2005)**, Die Berücksichtigung ausländischer Verlustrückträge im österreichischen Steuerrecht, in: SWI, 426-430
- Theisen, R.M. (2000)**, Der Konzern – Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernunternehmung, 2. Aufl., Stuttgart
- Thömmes, O. (2006a)**, Ausländische Verluste und negativer Progressionsvorbehalt – EuGH-Urt. v. 21. 2. 2006 in der Rs. C-152/03, Hans-Jürgen Ritter-Coulais, Monique Ritter-Coulais gegen Finanzamt Germersheim Anmerkung, in: IWB, Fach 11a, Rechtsprechung, 967-974
- Thömmes, O. (2006b)**, Besinnung auf das Territorialitätsprinzip – Schlussanträge der Frau Generalanwalt J. Kokott vom 12.9.2006 in der Rs. C-231/05 Oy AA Anmerkung, in: IWB, Fach 11a, Rechtsprechung, 1071-1074
- Thömmes, O. (2006c)**, Beschränkung steuerlicher Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an EU-Tochtergesellschaften – Schlussanträge des Generalanwalts M. Poiras Maduro vom 31.5.2006 in der Rs. C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG gegen Finanzamt Köln-Mitte Anmerkung, in: IWB, Fach 11a, Rechtsprechung, 1037-1040
- Unger, P. und A. Wagner (2005)**, Die Berücksichtigung ausländischer Verlustrückträge im österreichischen Steuerrecht, in: SWI, 426-430
- Wöhe, G. (1996)**, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II/2, 4. Aufl., München
- ZEW (2006)**, Abschlussbericht zum Forschungsauftrag 13/05 des Bundesministeriums der Finanzen „Weiterentwicklung der Konzernbesteuerung in Deutschland und in der Europäischen Union“, Mannheim

Zöchling, H. und F. Fraberger (2004), Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, in: Mühlechner, J. und H. Zöchling (Hrsg.), Die neue Gruppenbesteuerung, Wien, 61-81

Sonstige Quellen

Deutsches Recht

BR-Drucks. 96/91 vom 7.2.1991, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften

BR-Drucks. 540/92 vom 20.7.1992, Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluss an die Schlussfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes

BR-Drucks. 12/98 vom 16.1.1998, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Außensteuergesetzes und anderer Gesetze (AStÄG)

Europäisches Recht

Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse vom 23.10.2001: Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der Europäischen Union, KOM(2001)582 endg.

Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerliche Behandlung von Verlusten aus grenzübergreifenden Sachverhalten, KOM2006(824) endg.

Schlussanträge der Generalanwältin J. Kokott vom 12.9.2006, Rechtssache C-231/05, Oy AA, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62005C0231:DE:HTML> (29.3.2006)

Schlussanträge des Generalanwaltes M. Poiares Maduro vom 31.5.2006, Rechtssache C-347/04, Rewe Zentralfinanz eG als Gesamtrechtsnachfolgerin der ITS Reisen GmbH gegen Finanzamt Köln-Mitte, Sammlung der Rechtsprechung 2006, Band I, S. 10837, Rn. 34.

Urteil des EuGH vom 13.12.2005, Rechtssache C-446/03, Marks & Spencer plc gegen David Halsey (HM Inspector Of Taxes), ABl. EG Nr. C 036 vom 11.2.2006, S. 5

Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rechtssache C-153/03, Hans-Jürgen Ritter-Coulais und Monique Ritter-Coulais gegen Finanzamt Germersheim, ABl. EG Nr. C 131 vom 3.6.2006, S. 2

Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 11.10.2006, Rechtssache C-414/06, Lidl Belgium GmbH & Co. KG gegen Finanzamt Heilbronn, ABl. EG Nr. C 326 vom 30.12.2006, S. 26

Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 11.10.2006, Rechtssache C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig GmbH gegen Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, ABl. EG Nr. C 326 vom 30.12.2006, S. 26

Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM(1990)595 endg., ABl. EG Nr. C 53 vom 28.2.1991; zurückgezogen durch KOM(2001)763 endg./2

Schriftenreihe Steuerinstitut Nürnberg (seit 2006)

Download unter: <http://www.steuerinstitut.wiso.uni-erlangen.de/www/publikationen/publikationen.php>

Nummer	Autor(en)	Titel
2006-01	Berthold U. Wigger	Do Complex Tax Structures Imply Poorly Crafted Policies?
2006-02	Daniel Dürrschmidt	Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union
2006-03	Wolfram Scheffler Susanne Kölbl	Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung auf Ebene des Arbeitnehmers im internationalen Kontext
2006-04	Michael Glaschke	Unabhängigkeit von Bilanzpolitik im IFRS-Einzelabschluss und in der Steuerbilanz
2006-05	Simone Jüttner	Grenzüberschreitende Verschmelzung über eine Europäische Aktiengesellschaft am Beispiel von Deutschland, Frankreich und Österreich
2007-01	Berthold U. Wigger	Subsidization versus Public Provision of Tertiary Education in the Presence of Redistributive Income Taxation
2007-02	Wolfram Scheffler	Grenzüberschreitende Verlustverrechnung nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Marks&Spencer“