

Ansas Wittkowski

Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Deutschland und Europa

Eine ökonomische, europa- und
verfassungsrechtliche Analyse

Mit einem Geleitwort von Prof. Dr. Christoph Watrin

GABLER EDITION WISSENSCHAFT

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	XVII
Tabellenverzeichnis	XIX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
A. Grundlagen	1
I. Problemstellung	1
II. Zielsetzung der Arbeit.....	2
III. Abgrenzung des Untersuchungsgegenstandes.....	3
IV. Grundbegriffe.....	5
1. Verluste	5
a) Ökonomisch.....	5
b) Steuerrechtlich	5
2. Kapitalgesellschaftskonzern	6
3. Verlustverrechnungssystem.....	7
4. Gruppenbesteuerungssystem	8
V. Gang der Untersuchung	9
B. Vorgaben an ein Verlustverrechnungssystem	13
I. Entscheidungsneutralität	13
1. Rechtsformneutralität	16
2. Standortneutralität	19
3. Intertemporale Neutralität	21
4. Wahrung unternehmerischer Flexibilität	23
5. Praktikabilität als Nebenbedingung	24
II. Verfassungsrechtliche Vorgaben.....	25
1. Leistungsfähigkeitsprinzip als Fundamentalprinzip	25
a) Persönliche Konkretisierung	25
b) Sachliche Konkretisierung	26
2. Leistungsfähigkeit als Maßstab eines Verlustverrechnungssystems	29
a) Interperiodische Verlustberücksichtigung.....	30
b) Intersubjektive Verlustberücksichtigung.....	31
III. Europarechtliche Vorgaben.....	33

1. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote.....	33
a) Allgemeines Diskriminierungsverbot	35
b) Spezielle Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote.....	35
(1) Niederlassungsfreiheit.....	36
(2) Kapitalverkehrsfreiheit.....	36
c) Vergleichspaarbildung.....	38
(1) Vertikales Vergleichspaar	39
(2) Horizontales Vergleichspaar	40
2. Rechtfertigungsgründe und ihre Auslegung durch den EuGH.....	42
a) Kohärenz des Steuersystems.....	42
b) Territorialitätsprinzip	43
c) Rechtfertigungsgründe nach dem <i>Marks & Spencer</i> -Urteil	45
d) Ungeeignete Rechtfertigungsgründe.....	46
e) Verhältnismäßigkeitsprüfung.....	46
IV. Prüfung einer Grundfreiheitsverletzung	47
V. Zwischenergebnis	48
C. Bewertung des deutschen Verlustverrechnungssystems de lege lata	51
I. Innerstaatliche Verlustverrechnung.....	51
1. Mindestbesteuerung	52
a) Ausgleich laufender Verluste.....	52
b) Interperiodischer Verlustabzug.....	52
2. Körperschaftsteuerliche Organschaft.....	55
a) Voraussetzungen.....	55
(1) Persönliche Anwendungsvoraussetzungen.....	55
(2) Eingliederungsvoraussetzungen	57
b) Rechtsfolgen.....	58
3. Untergang der wirtschaftlichen Identität	60
4. Umstrukturierung als Instrument zur Verlustnutzung	63
II. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	65
1. Verluste ausländischer Betriebsstätten	65
a) Doppelbesteuerung	66
b) Anrechnungsmethode	68
c) Freistellungsmethode.....	71
2. Verluste ausländischer Tochtergesellschaften	76
a) Grundsatz des Trennungsprinzips.....	76
b) Grenzüberschreitende Organschaft.....	76

c) Beteiligungsaufwendungen.....	80
III. Zwischenergebnis	81
D. Ansätze der Kommission zur Koordinierung bzw. Harmonisierung steuerlicher Vorschriften.....	85
I. Zielsetzung des EG-Vertrags	86
II. Anknüpfungspunkte supranationaler Konzepte.....	87
III. Koordinierung.....	89
1. Auswahl bereits umgesetzter Richtlinien	90
2. Geplante Verlusttrichtlinie	92
a) Entwurf einer Verlusttrichtlinie von 1990.....	93
(1) Betriebsstätten.....	94
(2) Tochtergesellschaften.....	95
b) Bewertung.....	97
c) Stand der Diskussion und Perspektiven	99
IV. Harmonisierungsbestrebungen.....	102
1. Besteuerung nach den Vorgaben des Sitzstaats (<i>Home State Taxation</i>)	103
2. Gemeinsame konsolidierte Bemessungsgrundlage.....	104
3. Europäische Körperschaftsteuer.....	105
4. Obligatorische Harmonisierung der Bemessungsgrundlage	106
5. Vergleichender Überblick	106
V. Institutionelle Hemmnisse.....	107
VI. Zwischenergebnis	108
E. Verlustverrechnungssysteme ausgewählter Mitgliedstaaten.....	111
I. Frankreich	114
1. Grundzüge der Unternehmensbesteuerung.....	114
2. Innerstaatliche Verlustverrechnung.....	116
a) Interperiodischer Verlustabzug.....	116
b) Untergang steuerlicher Verlustvorträge	117
c) Verlustbehandlung in Umwandlungsfällen.....	117
3. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	118
a) Territorialitätsprinzip und seine Durchbrechung.....	118
b) Ausländische Betriebsstätten	119
c) Ausländische Tochtergesellschaften	119
4. Gruppenbesteuerung in Frankreich	120
a) Innerstaatliche Gruppenbesteuerung.....	120

(1) Voraussetzungen	120
(a) Gruppenträger	120
(b) Gruppengesellschaft	121
(c) Eingliederungsvoraussetzungen	121
(2) Rechtsfolgen	122
b) Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung	123
(1) Voraussetzungen	124
(a) Persönliche Anwendungsvoraussetzungen	124
(b) Eingliederungsvoraussetzungen	124
(2) Rechtsfolgen	125
5. Bewertung des Verlustverrechnungssystems	126
a) Ökonomische Vorgaben	127
b) Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit	130
c) Europarechtliche Vorgaben	131
II. Österreich	133
1. Grundzüge der Unternehmensbesteuerung	133
2. Innerstaatliche Verlustverrechnung	135
a) Interperiodischer Verlustabzug	135
b) Untergang steuerlicher Verlustvorträge	135
c) Verlustbehandlung in Umwandlungsfällen	136
3. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung	136
a) Ausländische Betriebsstätten	136
b) Ausländische Tochtergesellschaften	138
4. Gruppenbesteuerung in Österreich	138
a) Voraussetzungen	139
(1) Gruppenträger	139
(2) Gruppenmitglied	140
(3) Eingliederungsvoraussetzungen	140
b) Rechtsfolgen	142
(1) Verrechnung inländischer Verluste	143
(2) Verrechnung ausländischer Verluste	144
c) Firmenwertabschreibung	146
5. Bewertung des Verlustverrechnungssystems	147
a) Ökonomische Vorgaben	149
b) Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit	151
c) Europarechtliche Vorgaben	152

III. Dänemark.....	153
1. Grundzüge der Unternehmensbesteuerung.....	153
2. Innerstaatliche Verlustverrechnung.....	156
a) Interperiodischer Verlustabzug.....	156
b) Untergang steuerlicher Verlustvorträge.....	156
c) Verlustbehandlung in Umwandlungsfällen.....	157
3. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	158
a) Ausländische Betriebsstätten.....	158
b) Ausländische Tochtergesellschaften.....	159
4. Gruppenbesteuerung in Dänemark.....	159
a) Innerstaatliche Gruppenbesteuerung (<i>Sambeskatning</i>).....	160
(1) Voraussetzungen.....	160
(a) Gruppenträger.....	160
(b) Gruppengesellschaft.....	161
(c) Eingliederungsvoraussetzungen.....	162
(2) Rechtsfolgen.....	163
b) Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung.....	164
5. Bewertung des Verlustverrechnungssystems.....	167
a) Ökonomische Vorgaben.....	168
b) Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.....	171
c) Europarechtliche Vorgaben.....	172
IV. Niederlande.....	173
1. Grundzüge der Unternehmensbesteuerung.....	173
2. Innerstaatliche Verlustverrechnung.....	176
a) Interperiodischer Verlustabzug.....	176
b) Untergang steuerlicher Verlustvorträge.....	176
c) Verlustbehandlung in Umwandlungsfällen.....	177
3. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	178
a) Ausländische Betriebsstätten.....	178
b) Ausländische Tochtergesellschaften.....	179
4. Gruppenbesteuerung in den Niederlanden.....	179
a) Voraussetzungen.....	180
(1) Persönliche Anwendungsvoraussetzungen.....	180
(2) Eingliederungsvoraussetzungen.....	181
b) Rechtsfolgen.....	182
(1) Beginn der Einheitsbesteuerung.....	182

(2) Laufende Besteuerung.....	183
(3) Beendigung der Einheitsbesteuerung	184
5. Bewertung des niederländischen Verlustverrechnungssystems	186
a) Ökonomische Vorgaben	187
b) Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.....	188
c) Europarechtliche Vorgaben	189
V. Italien.....	191
1. Grundzüge der Unternehmensbesteuerung.....	191
2. Innerstaatliche Verlustverrechnung.....	193
a) Interperiodischer Verlustabzug	193
b) Untergang steuerlicher Verlustvträge	193
c) Verlustbehandlung in Umwandlungsfällen	194
3. Grenzüberschreitende Verlustverrechnung.....	194
a) Ausländische Betriebsstätten	194
b) Ausländische Tochtergesellschaften	195
4. Gruppenbesteuerung in Italien	195
a) Innerstaatliche Gruppenbesteuerung.....	195
(1) Voraussetzungen	196
(a) Gruppenträger.....	196
(b) Gruppengesellschaft.....	196
(c) Eingliederungsvoraussetzungen.....	197
(2) Rechtsfolgen.....	197
b) Transparenzbesteuerung von Kapitalgesellschaften.....	199
(1) Voraussetzungen	200
(2) Rechtsfolgen.....	200
c) Grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung	202
(1) Voraussetzungen	202
(a) Persönliche Anwendungsvoraussetzungen	202
(b) Eingliederungsvoraussetzungen.....	203
(2) Rechtsfolgen.....	204
5. Bewertung des Verlustverrechnungssystems.....	206
a) Ökonomische Vorgaben	208
b) Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.....	209
c) Europarechtliche Vorgaben	210
VI. Zwischenergebnis des Ländervergleichs.....	211
F. Verlustverrechnungssystem de lege ferenda.....	215

I.	Anknüpfungspunkte auf Ebene des deutschen Gesetzgebers	215
1.	Steuersystematische Ansätze	216
a)	Territorialitätsprinzip	216
b)	Transparenzbesteuerung von Kapitalgesellschaften	219
2.	Innerstaatliche Verlustverrechnung	222
a)	Verlustrückgleich und -abzug	222
b)	Beteiligungsaufwendungen	224
c)	Untergang der wirtschaftlichen Identität	225
d)	Umstrukturierungen als Instrument der Verlustnutzung	228
3.	Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung	230
a)	Ausländische Betriebsstätten	231
(1)	Anrechnungsmethode	232
(2)	Freistellungsmethode	235
b)	Ausländische Tochtergesellschaften	237
(1)	Voraussetzungen	240
(2)	Rechtsfolgen	241
a)	Sofortverrechnung mit Nachversteuerung	242
b)	Verlustabzug bei definitivem Verlustuntergang	243
c)	Zusammenveranlagung	244
(3)	Vereinbarkeit der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung mit DBA-Recht	245
c)	Belastungsvergleich	246
(1)	Methoden der Verlustberücksichtigung	246
(2)	Mögliche Abwandlung aufgrund entscheidungsneutraler Erfordernisse	254
d)	Modell der Einheitsbesteuerung	257
(1)	Konzeptionelle Grundlagen	257
(2)	Einbeziehungsvoraussetzungen	257
(3)	Konsolidierte Gewinnermittlung	258
(4)	Steueranrechnung	262
(5)	Bewertung	263
4.	Bewertung der Reformvorschläge	264
II.	Vorschläge einer supranationalen Koordinierung/Harmonisierung	266
1.	Initiativen zur Koordinierung bei ausländischen Betriebsstätten	266
2.	Initiativen zur Koordinierung bei ausländischen Tochtergesellschaften	268
3.	Zwischenergebnis der Koordinierungsbemühungen	272

4. Harmonisierungsbestrebungen vor dem Hintergrund	
grenzüberschreitender Verlustverrechnung	274
a) Einbeziehungsvoraussetzungen	274
(1) Konsolidierungskreis.....	274
(2) Optionsmöglichkeit	276
b) Gewinnermittlungsregelungen.....	277
c) Konsolidierungsmaßnahmen	278
d) Harmonisierung und Doppelbesteuerungsabkommen.....	281
e) Abgrenzung zu Drittstaaten	281
5. Bewertung der Harmonisierungsbestrebungen	282
III. Vorschlag einer Verlusttrichtlinie als Zwischenergebnis	284
G. Zusammenfassung und Ausblick.....	289
Literaturverzeichnis	295
Rechtsprechungsverzeichnis.....	337
Quellenverzeichnis.....	341