

EuGH: Keine Berücksichtigung finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte

Aktuell:

- Der EuGH schließt sich der Auffassung des Generalanwalts an und bestätigt, dass die Niederlassungsfreiheit keine Berücksichtigung finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte beim deutschen Stammhaus erforderlich macht (siehe [Deloitte Tax News](#)). EuGH, Urteil vom 22.09.2022, [C-538/20](#)

Schlussanträge des Generalanwalts vom 10.03.2022:

Nach dem Generalanwalt besteht unionsrechtlich keine Pflicht finale Verluste einer ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte beim deutschen Stammhaus zu berücksichtigen. Wenn der EuGH sich dieser Auffassung anschließt, gehen finale Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte steuerlich ungenutzt unter.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine deutsche Wertpapierhandelsbank, unterhielt in den Wirtschaftsjahren 2004/2005 bis 2006/2007 eine Zweigniederlassung in Großbritannien, die keine Gewinne abwarf. Mitte 2007 wurde daher deren Betrieb eingestellt. Aufgrund der Schließung der Zweigniederlassung konnten die steuerlichen Verluste in Großbritannien nicht mehr vorgetragen werden.

Die Klägerin war der Auffassung, die der Zweigniederlassung zuzuordnenden Verluste seien trotz abkommensrechtlicher Freistellung der Einkünfte der Zweigniederlassung von der inländischen Besteuerung aus unionsrechtlichen Gründen als finale Verluste bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen. Das Finanzamt hatte die Verluste hingegen unberücksichtigt gelassen.

Der BFH kam zu dem Schluss, dass auf der Grundlage des nationalen deutschen Rechts die in der britischen Zweigniederlassung der Klägerin entstandenen Verluste in Deutschland nicht zu berücksichtigen sind. Nicht zuletzt aufgrund der wechselvollen Rechtsprechung des EuGH, sei jedoch unklar, ob sich eine Pflicht Deutschlands zur Berücksichtigung der „finalen“ Verluste einer im Ausland der EU belegenen Betriebsstätte aus der unionsrechtlich gewährleisteten Niederlassungsfreiheit ergeben könnte. Folglich legte der BFH dem EuGH diverse Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vor (vgl. EuGH-Vorlage vom 06.11.2019, I R 32/18, siehe [Deloitte Tax News](#)) und setzte das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

Schlussanträge des Generalanwalts

Laut seinen am 10.03.2022 veröffentlichten Schlussanträgen ist der Generalanwalt der Auffassung, dass unionsrechtlich keine Pflicht Deutschlands besteht, „finale“ Verluste einer ausländischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte zu berücksichtigen. Folglich wären solche Verluste in Deutschland nicht abziehbar. Es bleibt nun abzuwarten, ob der EuGH der Einschätzung des Generalanwalts folgt und den Untergang der finalen grenzüberschreitenden Verluste als mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar beurteilt.

Im Folgenden findet sich ein Überblick über die Ausführungen zu den einzelnen Vorlagefragen:

Zur ersten Frage: Erfordert die Niederlassungsfreiheit eine Berücksichtigungspflicht finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte auf Ebene des deutschen Stammhauses?

Der Generalanwalt verneint diese Frage. Nach dem Generalanwalt liegt zwar grundsätzlich eine Ungleichbehandlung vor, da einerseits Verluste, die aus einer im Mitgliedstaat der gebietsansässigen Gesellschaften belegenen Betriebsstätte stammen, steuerlich berücksichtigt werden, während Verluste aus einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte steuerlich nicht abziehbar sind. Allerdings stellt eine solche Ungleichbehandlung keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind. Der Generalanwalt ist

der Auffassung, dass sich in einem anderen als dem betreffenden Mitgliedstaat belegenden Freistellungsbetriebsstätten nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation von in diesem Mitgliedstaat gebietsansässigen Betriebsstätten vergleichbar ist, was Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung angeht. Der Generalanwalt beruft sich hierbei auf bisherige Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH-Urteile vom 12.06.2018, C-650/16 „Bevola/Trock“, vom „Tímac Agro“ und vom 28.02.2020, C-405/18 „AURES Holdings“). Der entscheidende Gesichtspunkt bei der Frage, ob Situationen vorliegen, die objektiv miteinander vergleichbar sind, sei die Tatsache, dass der Mitgliedstaat eben nicht zur Besteuerung Gebietsfremder befugt sei und folglich auch keine objektiv vergleichbaren Situationen vorliegen. Erstaunlich dabei ist, dass der Generalanwalt in einer Freistellung nach einem anwendbaren bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen einen der objektiven Vergleichbarkeit entgegenstehenden Besteuerungsausschluss des Ansässigkeitsstaats sieht, während dies für unilaterale Freistellungen nicht gelten soll.

Folglich liege mangels objektiv vergleichbarer Sachverhalte keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn finale Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte auf Ebene des deutschen Stammhauses nicht berücksichtigt werden.

Sollte der EuGH sich der Auffassung des Generalanwalts anschließen, bedürften die folgenden Vorlagefragen keiner Beantwortung mehr. Sowohl der Vollständigkeit halber als auch für den Fall, dass der EuGH zu einer abweichenden Auffassung kommen sollte, hat der Generalanwalt auch die restlichen Vorlagefragen beantwortet.

Zur zweiten Frage: Erstreckt sich eine (mögliche) Berücksichtigungspflicht finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte auf Ebene des deutschen Stammhauses auch auf die deutsche Gewerbesteuer?

Sollte der EuGH in seinem Urteil entgegen den Schlussanträgen des Generalanwalts eine Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste dennoch bejahen, ist der Generalanwalt der Auffassung, dass sich diese dann auch auf die Gewerbesteuer erstrecken sollte. Dabei stützt sich der Generalanwalt u.a. auf die Ausführungen des BFH, wonach die Gewerbesteuer trotz gewisser Unterschiede einer Einkommensteuer gleichkomme. Dagegen solle dem „strukturellen Inlandsbezug (Territorialitätsprinzip)“ keine Bedeutung im Hinblick auf die Berücksichtigung der finalen Verluste zukommen.

Zur dritten Frage: Liegen auch dann finale Verluste vor, wenn im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte zumindest die theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggfs. verrechnet werden könnten?

Der Generalanwalt verneint diese Frage. Diese Antwort steht allerdings im Widerspruch zu seinen Ausführungen zu der Frage. So führt der Generalanwalt aus, dass es - würde man das Vorliegen finaler Verluste in Fällen verneinen, bei denen eine rein hypothetische Möglichkeit besteht, diese Verluste zu nutzen - für die Muttergesellschaft praktisch unmöglich wäre, nachzuweisen, dass ihr eine solche Möglichkeit nicht offensteht. Nach dem Generalanwalt führt dieser Ansatz auch dazu, dass die Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte niemals als endgültig angesehen werden könnten.

Zur vierten Frage: Liegen auch dann finale Verluste vor, wenn diese nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte aus Veranlagungszeiträumen vor ihrer Schließung vorgetragen worden sind?

Der Generalanwalt verneint auch diese Frage. Nach dem Generalanwalt können Verluste, die am Ende eines Veranlagungszeitraums nicht final waren, auch später nicht zu finalen Verlusten werden. Der Generalanwalt begründet dies wie folgt. Könnten angesammelte (vorgetragene) Verluste als finale Verluste angesehen werden, würden die zunächst erfolgreichen Tätigkeiten der Tochtergesellschaft (oder der Betriebsstätte) allein in deren Belegenheitsstaat besteuert, während die anschließend verlustbringenden Tätigkeiten durch das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaats der Konzernmutter finanziert würden; dies widerspräche einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.

Zur fünften Frage: Ist die (mögliche) Berücksichtigungspflicht finaler Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebsstätte hätte ansetzen können, wenn die Verlustberücksichtigung dort nicht ausgeschlossen wäre?

Der Generalanwalt bejaht diese Frage. Einerseits darf die Höhe der zu berücksichtigenden finalen Verluste die sich bei Anwendung der Vorschriften des Sitzstaats der Muttergesellschaft (hier Deutschland) ergebende Höhe nicht überschreiten. Andererseits ist

aber, wenn die Höhe der sich nach den Vorschriften des Sitzstaats der Muttergesellschaft ergebenden finalen Verluste die Höhe übersteigt, die sich nach den Vorschriften des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte (hier das Vereinigte Königreich) ergibt, ist sie auf die letztere Höhe zu begrenzen.

Betroffene Normen

Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG (jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV), Art. 3 Abs. 1 S. 2 und Art. 18 Abs. 2 Buchst. a S. 1 DBA Großbritannien, § 7 S. 1 GewStG, § 9 Nr. 3 GewStG

Streitjahr 2007

Anmerkungen

Hintergrund

Mit dem Grundsatzurteil vom 13.12.2005 (C-446/03 „Marks & Spencer“) hatte der EuGH erstmalig das Konstrukt der „finalen“ Verluste konzipiert. In den vergangenen Jahren wurde die ursprüngliche Konzeption stetig novelliert, indem sie sowohl Erweiterungen als auch Einschränkungen erfuhr.

Im „Timac Agro“ Fall (vgl. EuGH-Urteil vom 17.12.2015, C-388/14) hatte der EuGH entschieden, dass die Verluste einer ausländischen Freistellungsbetriebsstätte, die aufgrund konzerninterner Veräußerung im Ausland nicht mehr nutzbar sind, nicht beim Stammhaus zu berücksichtigen sind.

Hingegen hatte der EuGH im Fall „Bevola/Trock“ (vgl. EuGH-Urteil vom 12.06.2018, C-650/16) einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit bejaht. Im damaligen Fall ging es um dänische Rechtsvorschriften, die es einer in Dänemark ansässigen Gesellschaft auch dann verwehrten, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die ihrer in einem anderen Mitgliedstaat (hier Finnland) belegenen Betriebsstätte entstanden waren, wenn diese Verluste in diesem anderen Mitgliedstaat endgültig nicht mehr berücksichtigt werden konnten, sofern die in Dänemark ansässige Gesellschaft nicht eine Regelung der internationalen gemeinsamen Besteuerung (Option) gewählt hatte, was strengen Voraussetzungen unterlag. Dagegen hätte eine in Dänemark ansässige Gesellschaft diesen Abzug vornehmen können, wenn ihre Betriebsstätte sich in Dänemark befunden hätte.

Kein Widerspruch in der EuGH-Rechtsprechung („Bevola/Trock“ und „Timac Agro“)

Laut dem Generalanwalt sei die EuGH-Rechtsprechung „Bevola/Trock“ (vgl. EuGH-Urteil vom 12.06.2018, C-650/16) mit der Rechtsprechung „Timac Agro“ (vgl. EuGH-Urteil vom 17.12.2015, C-388/14) vereinbar, da den Fällen unterschiedliche Konstellationen zugrunde lagen. In der Rechtssache „Timac Agro“ hatte der Sitzstaat ein bilaterales Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geschlossen, nach dem auf im Quellenstaat erzielte Einkünfte die Freistellungsmethode angewandt wurde. Er hatte somit auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte von im Quellenstaat belegenen Betriebsstätten verzichtet. Dagegen hatte der Sitzstaat in der Rechtssache „Bevola/Trock“ sich unilateral dafür entschieden, durch eine nationale Rechtsvorschrift die Einkünfte von zu gebietsansässigen Gesellschaften gehörenden gebietsfremden Betriebsstätten nicht zu besteuern, obwohl er dazu befugt gewesen wäre.

Vorinstanz

BFH, EuGH-Vorlage vom 06.11.2019, I R 32/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Fundstellen

EuGH, Urteil vom 22.09.2022, [C-538/20](#)

EuGH, Schlussanträge des Generalanwalts vom 10.03.2022, [Rechtssache C-538/20](#)

Weitere Fundstellen

EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03, „Marks & Spencer“, DStR 2005, S. 2168

EuGH, Urteil vom 12.06.2018, C-650/16, „Bevola/Trock“, DStR 2018, S. 1353, siehe [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14, „Timac/Agro“, BStBl. II 2016, S. 362, siehe Deloitte Tax News [Deloitte Tax-News](#)

EuGH, Urteil vom 27.02.2020, C-405/18, „Aures Holdings“, IStR 2020, S. 267, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.