

## BFH: Nichtberücksichtigung „finaler“ ausländischer Betriebsstättenverluste

Der auf einem DBA beruhende Ausschluss der Berücksichtigung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte verstößt auch im Hinblick auf sog. „finale“ Verluste nicht gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Anschluss an das EuGH-Urteil vom 22.09.2022, C-538/20, „W“; Bestätigung des BFH-Urteils vom 22.02.2017, I R 2/15).

### Sachverhalt



**Erfordert die Niederlassungsfreiheit eine Berücksichtigungspflicht finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte auf Ebene des deutschen Stammhauses?**

Die Klägerin, eine deutsche Wertpapierhandelsbank in Form einer AG, unterhielt in den Wirtschaftsjahren 2004/2005 bis 2006/2007 (abweichendes Wirtschaftsjahr) 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 legte dem EuGH daraufhin 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. Mit Urteil vom 22.09.2022 (C-538/20 „W“, siehe [Deloitte Tax-News](#)) kam der EuGH zu der Entscheidung, dass die Niederlassungsfreiheit keine Berücksichtigung finaler Verluste einer DBA-Freistellungsbetriebsstätte beim deutschen Stammhaus erforderlich macht.

### Entscheidung

In seiner Entscheidung setzt der BFH die Rechtsprechung des EuGH nun um und versagt die gewinnmindernde Berücksichtigung der in der britischen Zweigniederlassung erzielten finalen Verluste im Rahmen der Festsetzung der Körperschaftsteuer sowie des Gewerbesteuermessbetrags.

### Kein Verlustabzug bei der Körperschaftsteuer

Die der AG (Klägerin) durch die in Großbritannien gelegene Betriebsstätte entstandenen Verluste sind nach Ansicht des BFH aufgrund des DBA Großbritannien in Deutschland von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen. Entscheidend für den Fall der auf einem DBA beruhenden Freistellung sei dabei die sog. Symmetriethese. Danach

sind neben positiven Einkünften auch negative Einkünfte, also Verluste, aus der inländischen Bemessungsgrundlage auszunehmen, wenn sich der in einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm verwendete Einkünftebegriff auf einen Nettobetrag bezieht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 11.03.2008, I R 116/04).

#### Kein Verlustabzug beim Gewerbesteuermessbetrag

Nach Auffassung des BFH sind auch im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der AG die der britischen Zweigniederlassung zuzuordnenden Verluste nicht zu berücksichtigen. Für die Klägerin als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige AG ist Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags mithin der nach den Vorschriften des KStG zu ermittelnde Gewinn. Einkünfte – auch solche negativer Art –, die im Fall der abkommensrechtlichen Freistellung von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auszunehmen sind, sind damit aus Sicht des BFH auch von vornherein nicht Bestandteil des Gewerbeertrags i.S.v. § 7 S. 1 GewStG (vgl. BFH-Urteil vom 09.06.2010, I R 107/09). Der Ausschluss des Verlustabzugs beruhe folglich auch im Hinblick auf die Gewerbesteuer auf dem Abkommen und nicht auf einer Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG.

#### Kein Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit

Dieser Ausschluss des Verlustabzugs bei der Körperschaft- und der Gewerbesteuer verstößt laut BFH auch nicht im Hinblick auf sog. finale Verluste gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV.

Der EuGH hat mit Urteil vom 22.09.2022 (C-538/20, „W“, siehe [Deloitte Tax-News](#)) entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit einer Steuerregelung eines Mitgliedstaates nicht entgegensteht, die die inländische Abzugsfähigkeit endgültiger Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte ausschließt, wenn der Ansässigkeitsstaat aufgrund eines DBA auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte verzichtet hat. Im Fall der auf einem DBA beruhenden Freistellung der ausländischen Einkünfte im Sitzstaat sei wegen der fehlenden Besteuerungsbefugnis schon tatbestandlich eine Vergleichbarkeit mit Inlandsfällen nicht gegeben. Damit habe der EuGH sein Urteil „Timac Agro“ (vgl. EuGH-Urteil vom 17.12.2015, C-388/14, siehe [Deloitte Tax-News](#)) – und im Ergebnis auch das darauf basierende BFH-Urteil vom 22.02.2017 (I R 2/15 siehe [Deloitte Tax-News](#)) – bestätigt.

Der EuGH sehe für die Frage der Vergleichbarkeit der Verhältnisse einen maßgeblichen Unterscheid darin, ob der „symmetrische“ Ausschluss der Berücksichtigung der gebietsfremden Betriebsstätten Gewinne und -verluste – wie im zugrundeliegenden Streitfall und im Fall „Timac Agro“ – auf einer bilateralen Vereinbarung (DBA) mit dem Betriebsstättenstaat beruht oder ob der Ausschluss seine Grundlage – wie im Fall „Bevola/Trock“ (vgl. EuGH-Urteil vom 12.06.2018, C-650/16) – in einer unilateralen Entscheidung des nationalen Steuerrechts hat. Vorliegend handelt es sich laut BFH bei der die Verlustberücksichtigung im Streitfall ausschließenden Symmetriethese um einen bilateralen Ausschluss und nicht um einen unilateralen Ausschluss des Verlustabzugs.

#### **Betroffene Normen**

Art. 3 DBA GBR, Art. 18 DBA GBR

Streitjahr 2007

#### **Anmerkungen**

##### Praxishinweis

Die Erfolgsaussichten etwaiger Rechtsbehelfe bei finalen Betriebsstättenverlusten im Outbound-Fall sind aufgrund der oben dargestellten Entscheidung des BFH wohl drastisch gesunken. In Abhängigkeit des Einzelfalls sollte geprüft werden, ob diese Rechtsbehelfe noch fortgeführt werden sollen.

#### **Vorinstanz**

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 04.09.2018, Az: 4 K 385/17

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 22.02.2023, [I R 35/22](#), BStBl II 2023, S. 761

#### **Weitere Fundstellen**

EuGH, Urteil vom 22.09.2022, C-538/20 „W“, siehe [Deloitte Tax-News](#)

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

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](#)

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

BFH, Urteil vom 22.02.2017, I R 2/15, BStBl II 2017, S. 709, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.06.2010, I R 107/09, BFHE 230, S. 35

BFH, Beschluss vom 11.03.2008, I R 116/04, BFH/NV 2008, S. 1161

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

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.