Urteil vom 09. Juni 2010, I R 107/09

Ausnahmsweiser Abzug tatsächlich "finaler" ausländischer Betriebsstättenverluste bei der Ermittlung des Gewinns ebenso wie des Gewerbeertrages im "Finalitätsjahr"

BFH I. Senat

EG Art 43, EG Art 48, AEUV Art 49, AEUV Art 54, DBA FRA Art 2 Abs 1 Nr 7, DBA FRA Art 4 Abs 1, DBA FRA Art 20 Abs 1 Buchst a, KStG § 8 Abs 1, GewStG § 7 S 1, GewStG § 9 Nr 3, EStG § 2a Abs 4 S 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 10d Abs 4, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG Hamburg, 17. November 2009, Az: 6 K 147/08

Leitsätze

1. Der Senat hält auch für Art. 4 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 Buchst. a DBA-Frankreich daran fest, dass Deutschland für Verluste, die ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in seiner in Frankreich belegenen Betriebsstätte erwirtschaftet, kein Besteuerungsrecht hat (ständige Rechtsprechung) .

2. Ein Verlustabzug kommt abweichend davon aus Gründen des Gemeinschaftsrechts nur ausnahmsweise in Betracht, sofern und soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind (sog. finale Verluste, Anschluss an EuGH-Urteil vom 15. Mai 2008 C-414/06 "Lidl Belgium", Slg. 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692). An einer derartigen "Finalität" fehlt es zwar, wenn der Betriebsstättenstaat nur einen zeitlich begrenzten Vortrag von Verlusten zulässt (Anschluss an EuGH-Urteil vom 23. Oktober 2008 C-157/07 "Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt", Slg. 2008, I-8061). Daran fehlt es jedoch nicht, wenn der Betriebsstättenverlust aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden kann (z.B. bei Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihrer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung oder ihrer "endgültigen" Aufgabe; entgegen BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009, BStBl I 2009, 835) .

3. Der ausnahmsweise Abzug der Betriebsstättenverluste ist nicht im Veranlagungszeitraum des Entstehens der Verluste, sondern in jenem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in welchem sie "final" geworden sind (ebenso wie BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009, BStBl I 2009, 835) .

4. Die in den Gewinn ausnahmsweise einbezogenen "finalen" Betriebsstättenverluste sind auch in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen. Sie sind nicht gemäß § 9 Nr. 3 GewStG 1999 wieder hinzuzurechnen .

Tatbestand

A. Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, unterhielt bis zum 30. September 2001 Betriebsstätten in Frankreich. Die Betriebsstätten erwirtschafteten in den Jahren 1998 bis 2001 --sowohl nach französischen als auch nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften-- Verluste. Die Klägerin hat die Verluste der Streitjahre 2000 und 2001 in Frankreich weder durch einen Verlustrück- noch durch einen Verlustvortrag nutzen können. Die nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Betriebsstättenverluste betrugen 2000 insgesamt 508.584,69 DM (260.035 €) und 2001 insgesamt 515.570,76 DM (263.607 €).

2 Die Klägerin macht geltend, die in den Streitjahren erwirtschafteten Betriebsstättenverluste seien in Frankreich "definitiv" geworden; sie seien deswegen nach Maßgabe des Senatsurteils vom 17. Juli 2008 I R 84/04 (BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630) und im Einklang mit der gemeinschaftlichen Rechtslage im jeweiligen Verlustentstehungsjahr von der deutschen Bemessungsgrundlage abzuziehen: Zum einen habe das französische Steuerrecht lediglich einen auf fünf Jahre vortragsfähigen Verlustabzug ermöglicht. Zum anderen habe sie die französischen Betriebsstätten zum 30. September 2001 endgültig aufgegeben. Zur Gesetzeslage in Frankreich hat das Finanzgericht (FG) festgestellt: Nach Art. 209 des Code général des impôts (CGI) konnten Verluste körperschaftsteuerpflichtiger Steuersubjekte bis 2004 fünf Jahre oder, soweit sie aus Abschreibungen stammten, unbegrenzt vorgetragen werden; ab 2004 ist ein Verlustvortrag insgesamt zeitlich unbegrenzt möglich (Art. 209 I

CGI). Auf Antrag des Unternehmens ist auch ein dreijähriger Verlustrücktrag zulässig (Art. 220 "quinquies" CGI). Gemäß Art. 209 II CGI können zudem bei einer Fusion oder einer Transaktion, die der Fusion gleichgestellt ist und der Regelung des Art. 210 A CGI unterliegt, frühere Verluste und der Zinsteil nach Art. 212 II Abs. 1 Unterabs. 6 CGI, die noch nicht von der übernommenen oder einbringenden Gesellschaft ausgeglichen wurden, vorbehaltlich einer nach Art. 1649 "nonies" erteilten Zustimmung des Finanzministers auf die übernehmende(n) Gesellschaft(en) übertragen und auf deren spätere Gewinne angerechnet werden. Bei einer Unternehmensspaltung oder der Einbringung nur eines Teils des Aktivvermögens werden die Verluste übertragen, die in den jeweils eingebrachten Geschäftsbereich fallen. Die ministerielle Zustimmung wird erteilt, wenn die Transaktion aus wirtschaftlicher Sicht gerechtfertigt ist und hauptsächlich aus anderen als steuerrechtlichen Gründen durchgeführt wird und wenn die übernehmende(n) Gesellschaft(en) mindestens drei Jahre lang die Geschäftstätigkeit fortführt/fortführen, die zu den Verlusten oder Zinsverpflichtungen geführt hat, deren Übertrag beantragt wird.

3 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte den Verlustabzug ab. Mit ihrer anschließenden Klage hatte die Klägerin teilweisen Erfolg: Das FG Hamburg sprach ihr durch Urteil vom 18. November 2009 6 K 147/08 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2010, 265) den beanspruchten Verlustabzug zu und bezog die Verluste in die körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage ein, rechnete sie sodann jedoch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrages als negative Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1999) wieder hinzu.

4 Ihre Revisionen stützen das FA auf Verletzung materiellen und die Klägerin auf Verletzung materiellen sowie zusätzlich formellen Rechts.

5 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil hinsichtlich der Gewerbesteuermessbeträge 2000 und 2001 aufzuheben und die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide dahin zu ändern, dass für 2000 ein zusätzlicher gewinnmindernder Verlust von 260.035 € und für 2001 ein zusätzlicher gewinnmindernder Verlust von 263.607 € berücksichtigt werden, hilfsweise, dass für 2001 ein zusätzlicher gewinnmindernder Verlust von insgesamt 523.642 € (aus 2000 und aus 2001) berücksichtigt wird.

6 Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 aufzuheben und die Klage vollen Umfangs abzuweisen.

7 Beide Beteiligte beantragen wechselseitig, die Revision des jeweils anderen zurückzuweisen.

8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich in der Sache dem FA angeschlossen (vgl. auch BMF-Schreiben vom 13. Juli 2009, BStBl I 2009, 835), jedoch keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

B. Beide Revisionen sind begründet, die Revision des FA ist das in vollem Umfang und diejenige der Klägerin ist das teilweise bezogen auf den Gewerbesteuermessbetrag 2001; im Übrigen ist ihre Revision unbegründet:

10 Die Vorinstanz hat zwar zu Recht die Verluste der beiden Auslandsbetriebsstätten bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Klägerin berücksichtigt. Allerdings hätte das nicht im Streitjahr 2000 geschehen dürfen. Das FA ist deswegen mit seiner Revision gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 im Ergebnis erfolgreich. Insoweit ist das FG-Urteil aufzuheben und ist die Klage abzuweisen (nachfolgend I.). Gleichermaßen ist für die Ermittlung der Gewerbeerträge zu verfahren: Der Verlustabzug ist der Klägerin auch insoweit zu ermöglichen, eine "negative Kürzung" gemäß § 9 Nr. 3 GewStG 1999 scheidet aus. Das hat das FG verkannt. Es hat die Klage diesbezüglich für das Streitjahr 2000 im Ergebnis dennoch zu Recht abgewiesen, weil die Verluste in diesem Jahr noch nicht berücksichtigt werden konnten. Für das Streitjahr 2001 ist das anders und ist der Klage mit ihrem Hilfsantrag stattzugeben. Das angefochtene Urteil der Vorinstanz ist infolgedessen hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrages 2001 aufzuheben und der Messbetrag ist insoweit anderweitig festzusetzen (nachfolgend II.).

11 I. Revision des FA wegen Körperschaftsteuer 2000

12 Das FA hat mit seiner Revision im Ergebnis Erfolg.

13 1. Die im Inland ansässige und hier mit ihren sämtlichen Einkünften (vgl. § 1 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 1999--) unbeschränkt steuerpflichtige Klägerin erwirtschaftete mit ihren in

Frankreich belegenen Betriebsstätten im Streitjahr 2000 Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen i.S. von Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern --DBA-Frankreich-- (BGBl II 1961, 398, BStBl I 1961, 343) in der in den Streitjahren gültigen Fassung. Die Einkünfte aus diesen Betriebsstätten können gemäß Art. 4 Abs. 1 Satz 2 DBA-Frankreich in Frankreich besteuert werden und sind von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (Art. 20 Abs. 1 Buchst. a DBA-Frankreich). Die insoweit anzustellende Einkünfteermittlung richtet sich nach deutschem Recht.

14 2. Da sich der Begriff der Betriebsstätteneinkünfte auf einen Nettobetrag bezieht, entspricht es ständiger Rechtsprechung des Senats, dass auch Betriebsstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind; das gilt auch für die mit Frankreich vereinbarte Abkommenslage. Auf das Senatsurteil in BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630, und die dort (für die parallele Abkommenslage mit Luxemburg) gegebenen weiteren Nachweise wird verwiesen.

15 3. Fraglich und unter den Beteiligten streitig ist jedoch, ob die Verluste, die die Klägerin mit ihren französischen Betriebsstätten im Streitjahr 2000 erwirtschaftet hat, gleichwohl in diesem Jahr in Deutschland bei der Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG 1997-- i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999) zu berücksichtigen sind, weil sie sich in Frankreich weder in diesem Jahr noch in den Folgejahren ausgewirkt haben. Das ist mit dem FG und in Einklang mit der Gemeinschaftsrechtslage --hier bei der in Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) nach der Zählung des Vertrages von Amsterdam zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EG), sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997 Nr. C-340, 1), jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV-- i.d.F. des Vertrages von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01), verbürgten freien Wahl der Niederlassung-- zu bejahen; der dem entgegenstehenden Verwaltungspraxis (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 835; Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 19. Februar 2010, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 444) ist nicht beizupflichten.

16 a) Wie der Gerichtshof der Europäischen Union, ehemals Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), durch Urteil vom 15. Mai 2008 C-414/06 "Lidl Belgium" (Slg. 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692) entschieden hat, verstößt die so verstandene Abkommensregelung im Grundsatz dann nicht gegen die gemeinschaftlichen Grundfreiheiten, wenn die Verluste der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte in jenem Mitgliedstaat für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können. Im Einzelnen verweist der Senat, um Wiederholungen zu vermeiden, zur Begründung auf das Urteil des EuGH in Slg. 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692. Ein Abzug der (nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts ermittelten) französischen Betriebsstättenverluste im Streitjahr kommt in Einklang mit dem vorzitierten EuGH-Urteil und aufgrund des prinzipiellen Anwendungsvorrangs gemeinschaftlichen Primärrechts (und damit der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten) vor nationalem Recht sonach nur dann in Betracht, wenn die Klägerin die in Frankreich für den betreffenden Besteuerungszeitraum sowie für frühere Besteuerungszeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten tatsächlich ausgeschöpft hat, ggf. durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Betriebsstätte in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und wenn im Streitjahr keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der Betriebsstätte in Frankreich für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten berücksichtigt werden. Dazu hat der EuGH in seinem Urteil vom 23. Oktober 2008 C-157/07 "Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt" (Slg. 2008, I-8061, dort Tz. 48 ff.) weiter präzisiert, dass "in Ermangelung gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedstaaten dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Besteuerung des Einkommens und des Vermögens festzulegen, um die Doppelbesteuerung gegebenenfalls im Vertragswege zu beseitigen ... Diese Zuständigkeit beinhaltet auch, dass ein Staat für die Zwecke seines eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, die eventuell ungünstigen Auswirkungen der Besonderheiten einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen, die auf eine Betriebsstätte anwendbar ist, die in diesem Staat belegen ist und zu einer im erstgenannten Staat ansässigen Gesellschaft gehört ... Selbst wenn man unterstellt, dass das Zusammenwirken der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses der betreffenden Betriebsstätte mit der Besteuerung im Betriebsstättenstaat zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen kann, ist eine solche Beschränkung ausschließlich dem letztgenannten Staat zuzurechnen", da sich die Beschränkung nicht aus

der fraglichen Steuerregelung ergäbe, sondern aus der Aufteilung der Steuerhoheit durch das zwischen den beiden betreffenden Staaten abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

17 Die letzteren Ausführungen hat der EuGH zwar in Zusammenhang mit einem sog. asymmetrischen Konzept des Verlustabzugs getroffen, also einem Konzept, bei welchem Verluste ausländischer Betriebsstätten ungeachtet der Nichterfassung spiegelbildlicher Gewinne im Ansässigkeitsstaat zunächst zum Abzug zugelassen werden, das aber unter dem Vorbehalt einer späteren Nachversteuerung dieser Verluste im Ausmaß nachfolgend anfallender Gewinne der ausländischen Betriebsstätte (als ehemaliger Verlustquelle). Darüber hatte der Senat in seinem Urteil vom 3. Februar 2010 I R 23/09 (DStR 2010, 918, BStBl II 2010, 599) zu entscheiden. Es ist aber prinzipiell kein Grund ersichtlich, jene Situation abweichend von der Situation zu behandeln, bei der der Verlustabzug in "symmetrischer" Weise von vornherein ausgespart bleibt. Hier wie dort bleibt es dabei und entspricht es dem gegenwärtigen Stand der Steuerharmonisierung, jedem Mitgliedstaat die Freiheit zu belassen, die ihm abkommensrechtlich zugewiesenen Einkünfte nach Maßgabe seines nationalen Steuerrechts (in gleichheitsgerechter Weise) vorzunehmen. Zu dieser Steuerhoheit gehört es auch, den Verlustabzug --sei es durch eine zeitliche Befristung des Verlustvortrags, sei es durch ähnliche Maßnahmen-- zu beschränken. Es ist dann hier wie dort aber nicht dem Ansässigkeitsstaat zu überantworten, dadurch endgültig unberücksichtigt bleibende Verlustvorträge durch den Abzug jener Verluste auszugleichen (im Ergebnis ebenso z.B. Cordewener, Internationale Wirtschafts-Briefe --IWB-- Fach 11, Gruppe 2, 989; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 2a Rz 5; derselbe, BFH/PR 2009, 16 und 2010, 274; Lamprecht, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2008, 766; Schulz-Trieglaff, Steuern und Bilanzen 2009, 260, 263; Herkenroth/Striegel in Herrmann/ Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 2a EStG Rz 10; Wagner, Der Konzern 2009, 235, 240; Lühn, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 90, 92; Lavrelashvili/Müller, Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht 2009, 164, 167; Köhler in Kessler/Förster/Watrin [Hrsg.], Unternehmensbesteuerung, Festschrift für Herzig, 2010, S. 953 ff., 960, 979 f.; s. auch Senatsurteil in DStR 2010, 918; anders z.B. Haslehner, Steuer und Wirtschaft International 2008, 561; Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 327 f.; Knipping, IStR 2009, 275; Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981; Ditz/Plansky, Der Betrieb 2009, 1669, 1671; zweifelnd Jü. Lüdicke/Braunagel in Lüdicke/Kempf/Brink [Hrsg.], Verluste im Steuerrecht, 2010, S. 181 f.).

18 b) Anders verhält es sich indessen dann, wenn nicht die Verlustabzugsbeschränkungen und -verbote desjenigen Mitgliedstaates für die "Finalität" der fraglichen Verluste ausschlaggebend sind, sondern wenn dies --wenn auch unter Berücksichtigung der rechtlichen Rahmenbedingungen im Quellenstaat-- auf tatsächliche Gegebenheiten zurückzuführen ist. Das ist zwar nicht bereits dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige eine ihm rechtlich mögliche Verlustverwertung, beispielsweise mittels Rücktrags oder Vortrags, oder ihm anderweitig leichthin mögliche wirtschaftlich vernünftige Verwertungshandlungen, unterlässt. Der EuGH erwähnt zu letzterem die Möglichkeit der Übertragung der Verluste auf einen Dritten (EuGH-Urteile in Slg. 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692; vom 13. Dezember 2005 C-446/03 "Marks and Spencer", Slg. 2005, I-10837, Tz. 55). Er gibt damit zu erkennen, dass er die Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat als ultima ratio ansieht (vgl. Hohenwarter, a.a.O., S. 521; Mayr, BB 2008, 1816). Das ist indessen der Fall, wenn die Verluste im Ausland unbeschadet der dort herrschenden rechtlichen Rahmenbedingungen definitiv keiner anderweitigen Berücksichtigung mehr zugänglich sind (z.B. Hohenwarter, a.a.O., S. 523 ff.; Schnitger, IWB Fach 11 Gruppe 2, 829, 835; v. Brocke, DStR 2008, 2201; Gosch, BFH/PR 2009, 16, und 2010, 274). So kann es sich bei einer Betriebsstätte etwa unter jenen tatsächlichen Umständen verhalten, welche in § 2a Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) tatbestandlich aufgeführt sind, also bei Umwandlung der Auslandsbetriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihrer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung oder ihrer endgültigen Aufgabe. Für diese Fälle unterstellt das Gesetz eine "Endgültigkeit" der betreffenden Verluste. Dies geschieht zwar in anderem Zusammenhang des (früheren) asymmetrischen Abzugs von Auslandsverlusten mit potentieller Nachversteuerung im Gewinnfall nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. Gleichermaßen liegen die Dinge aber, wenn in Fällen der Umwandlung, des Verkaufs oder der Übertragung oder der Aufgabe der Betriebsstätte eine zukünftige Verlustnutzung in Einklang mit dem ausländischen Steuerrecht definitiv ausgeschlossen ist. Nur dann macht die Rechtsprechung des EuGH --prinzipielle Akzeptanz der sog. Symmetriethese mit der Ausnahme des Abzugs "finaler" Verluste im Ansässigkeitsstaat-- "Sinn". Würde die "Finalität" jener Verluste auch unter dergleichen Umständen versagt, liefe die besagte Rechtsprechung von vornherein leer. Das aber kann nicht unterstellt werden und widerspräche auch den insoweit klaren Äußerungen des EuGH in Slg. 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692.

19 Ob und unter welchen Voraussetzungen vermieden werden kann, dass die Verluste ggf. mehrfach abgezogen werden, falls im Quellenstaat in den Folgejahren doch noch eine Verlustberücksichtigung in Betracht kommt (beispielsweise für den Fall einer späteren Neubegründung einer Betriebsstätte in jenem Staat unter Weiternutzung der in der Vergangenheit aufgelaufenen Verluste), kann im Streitfall dahinstehen; der vom FG festgestellte

Sachverhalt ergibt dafür keinen Anhalt. Der Senat weist aber darauf hin, dass unter einer derartigen Gegebenheit die "Finalität" der Verluste nachträglich entfiele und ein rückwirkendes Ereignis vorliegen dürfte, das über § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung eine Bescheidänderung ermöglicht.

20 c) Für den Streitfall bedeutet dies, dass die in Rede stehenden Verluste der französischen Betriebsstätten trotz der abkommensrechtlich vereinbarten "Symmetrie" der Einkünfteabgrenzung zwischen Deutschland und Frankreich in Deutschland bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen sind. Die im Streitjahr entstandenen Verluste konnten zwar nach Maßgabe des vom FG bindend (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) festgestellten französischen Steuerrechts unter bestimmten --und von der Klägerin prinzipiell erfüllten-- Voraussetzungen für maximal drei Jahre rück- und für maximal fünf Jahre vorgetragen werden. Das FG hat jedoch ebenfalls bindend festgestellt, dass ein hiernach grundsätzlich möglicher Verlustrücktrag angesichts der Ertragssituation der Klägerin in den Vorjahren scheiterte. Ebenso wenig konnte sie in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen den ihr grundsätzlich eingeräumten Verlustvortrag wahrnehmen. Ein solcher Verlustvortrag ist dadurch faktisch "unterlaufen" worden, dass die Betriebsstätten bereits im September 2001 --einem weiteren Verlustjahr-- endgültig aufgegeben worden sind. Es sind also nicht die Verlustabzugsregelungen des französischen Steuerrechts, die die "Finalität" des Verlustabzugs endgültig herbeiführen, sondern es ist dies in Art einer "überholenden Kausalität" die tatsächliche Gegebenheit der Betriebsstättenaufgabe. Diese ist aber für den ausnahmsweisen Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat maßgeblich.

21 4. Dieser Verlustabzug richtet sich uneingeschränkt nach den dafür einschlägigen innerstaatlichen Regelungen. Allerdings bedeutet das noch nicht, dass die Verluste, welche im Streitjahr 2000 entstanden sind, auch in jenem Jahr zu berücksichtigen wären. Dafür könnten zwar der Grundsatz der Leistungsfähigkeit und die Gleichbehandlung mit gleichgelagerten Inlandssachverhalten sprechen. Doch sind beide Aspekte infolge der abkommensrechtlich vereinbarten und gemeinschaftlich konsentierten "Symmetrie" der Freistellung auch von Verlusten für das Verlustentstehungsjahr im Ansässigkeitsstaat gewissermaßen suspendiert. So gesehen kann es auf der Basis der sog. Symmetriethese für den ausnahmsweisen Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat nur auf jenen Veranlagungszeitraum ankommen, in welchem die Verluste tatsächlich "final" geworden sind (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 8. September 2009 6 K 308/04 K, EFG 2010, 389; vgl. auch z.B. Mayr in Lang/Schuch/Saringer/ Stefaner [Hrsg.], Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 2007, S. 24; Englisch, IStR 2008, 404; Gosch, BFH/PR 2008, 302 und 491; de Weerth, IStR 2008, 405; anders z.B. Ditz/Plansky, DB 2009, 1669; Intemann, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2009, 3092; Breuninger/Ernst, DStR 2009, 1981; Schnitger, IWB Fach 11 Gruppe 2, 829; Sedemund, DB 2008, 1120; Sedemund/ Wegner, DB 2008, 2565; von Brocke, DStR 2008, 2201, Rehm/ Nagler, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2008, 1175; Mayr, BB 2008, 1816; Roser, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2010, 30, 33 f.). Das korrespondiert wiederum damit, dass andernfalls --bei einem ausgenutzten Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat in einem dem Verlustentstehungsjahr nachfolgenden Veranlagungszeitraum-- ebenfalls eine Verlustberücksichtigung nur in diesem späteren Veranlagungszeitraum gegriffen hätte, nicht aber im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung. Die vom FG befürchtete Doppelberücksichtigung der betreffenden negativen Ergebnisse, einmal über den Verlustabzug im "Finalitätsjahr" und ein anderes Mal über einen negativen Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG 1997 im Entstehungsjahr, droht bei einer solchen Handhabung im Regelfall schon deswegen nicht, weil § 2a Abs. 1 und § 32b Abs. 1 Nr. 3 letzter Halbsatz EStG 1997 eine Berücksichtigung der nach Abkommensrecht "symmetrisch" freigestellten negativen Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts weitgehend sperrt; überdies scheidet ein derartiger Vorbehalt bei einer Kapitalgesellschaft, wie vorliegend die Klägerin, wegen des für diese geltenden linearen Steuersatzes ohnehin aus. Schließlich erleichtert die "phasenverschobene" Verlustberücksichtigung im "Finalitätsjahr" die praktische Handhabung des durch den gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrang bedingten ausnahmsweisen Abzugs der finalen Auslandsverluste, die ja an sich im Gegensatz zu den Rechtsregeln des deutschen Steuerrechts steht (zu dem sich anderweitig stellenden Praxisproblem s. Roser, Ubg 2010, 30, 34). Dass die finalen Verluste nicht gesondert nach § 10d Abs. 4 EStG 1997 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999 festgestellt worden sind, widerspricht dem nicht; es gibt keinen gemeinschaftsrechtlich gebotenen Zwang, verbleibende Auslandsverlustvorträge gesondert festzustellen. Eine solche gesonderte Feststellung auch "finaler" verbleibender ausländischer Verlustvorträge käme aus Gründen der Gleichbehandlung mit verbleibenden Inlandsverlusten allenfalls von jenem Veranlagungszeitraum an in Betracht, in dem die "Finalität" erstmals feststeht, eine vollständige Verlustnutzung jedoch in diesem Veranlagungszeitraum aufgrund fehlender positiver Einkünfte ausgeschlossen ist. Eine solche Situation ist vorliegend nach Lage der Dinge ebenso wenig zu beurteilen wie die Situation verbleibender Auslandsverlustvorträge aufgrund eines (erstmaligen) Wechsels in die unbeschränkte Steuerpflicht, über die der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 24. Februar 2010 IX R 57/09 (DStR 2010, 693) zu entscheiden hatte.

22 5. Legt man dies zugrunde, war das Urteil der Vorinstanz, die dazu eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, insoweit aufzuheben. Die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 ist abzuweisen.

23 II. Revision der Klägerin wegen Gewerbesteuermessbeträgen 2000 und 2001

24 Auch die Klägerin hat mit ihrer Revision Erfolg, das aber nur, soweit sich diese Hilfsanträglich gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2001 richtet.

25 1. Gemäß § 7 Satz 1 GewStG 1999 ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt oder vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 1999 bezeichneten Beträge. Der Gewerbeertrag entspricht somit, abgesehen von den gewerbesteuerlichen Zu- und Abrechnungen, grundsätzlich dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der der Bemessung der Einkommen- und Körperschaftsteuer zugrunde zu legen ist. Zur Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Körperschaftsteuer und damit auch zum Gewerbeertrag gehören nicht Einnahmen, die entweder unter keine Einkunftsart fallen oder aufgrund besonderer gesetzlicher Vorschriften als steuerfrei behandelt werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Januar 1978 IV R 84/74, BFHE 124, 204, BStBl II 1978, 267; Senatsurteil vom 8. Mai 1991 I R 33/90, BFHE 165, 191, BStBl II 1992, 437). Dies gilt nur dann nicht, wenn sich unmittelbar aus dem Gewerbesteuergesetz etwas anderes ergibt oder soweit die steuerbefreiende Vorschrift mit dem besonderen Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht in Einklang steht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 124, 204, BStBl II 1978, 267; vom 24. Oktober 1990 X R 64/89, BFHE 163, 42, BStBl II 1991, 358; in BFHE 165, 191, BStBl II 1992, 437; vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, jeweils m.w.N.).

26 2. Auf dieser Basis sind die in Rede stehenden Auslandsverluste auch in die Ermittlung des Gewerbeertrages einzubeziehen.

27 Die Klägerin unterliegt als im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft der Gewerbesteuer zwar nur, soweit sie ihren Gewerbebetrieb im Inland betreibt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 1999). Als Konsequenz der Begrenzung des Objekts der Gewerbesteuer auf das Inland bestimmt § 9 Nr. 3 GewStG 1999, dass die zur Berechnung des Gewerbeertrags führende Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags des inländischen Unternehmens gekürzt wird, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Dabei kann der Teil des Gewerbeertrags, um den die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen zu kürzen ist, ein auf eine ausländische Betriebsstätte entfallender Gewinn, aber auch ein darauf entfallender Verlust sein; in § 9 Nr. 3 GewStG 1999 verwirklicht sich also für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrages eine spezielle symmetrische Freistellung positiver wie negativer Betriebsstättenergebnisse (vgl. Gosch in Blümich, EStG, KStG, GewStG, § 9 GewStG Rz 220, m.w.N.).

28 Dieser speziellen (und unilateralen) gewerbesteuerlichen Freistellung bedarf es nicht, wenn die abkommensrechtlich (also bilateral) vereinbarte symmetrische Freistellung im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens greift; jene Freistellung wirkt sich dann bereits über § 7 Satz 1 GewStG 1999 (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999) auf die Ermittlung des Gewerbeertrages aus. Anders verhält es sich dann, wenn kein Abkommen oder ein solches mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung durch Anrechnung oder wenn ein Abkommen mit Freistellung vereinbart wurde, wenn aber zugleich die gemeinschaftlichen Grundfreiheiten die Einbeziehung "finaler" Auslandsbetriebsstättenverluste bei der Gewinnermittlung erzwingen. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, die gemeinschaftlichen Erfordernisse und deren Anwendungsvorrang unter diesen Umständen nicht auch auf die Gewerbesteuer durchschlagen zu lassen. Der strukturelle Inlandsbezug der Gewerbesteuer und damit das Territorialitätsprinzip widersprechen dem schon deswegen nicht, weil sich die Ausgangslagen dort und bei zwischenstaatlicher Vereinbarung der Freistellungsmethode nicht unterscheiden (s. auch EuGH-Urteil in Slg. 2005, I-10837, Tz. 39 f.). Denn hier wie dort werden Auslandseinkünfte prinzipiell "symmetrisch" bei der Einkünfte- und Gewerbeertragsermittlung abgeschirmt; dementsprechend sind sowohl die Körperschaft- als auch die Gewerbesteuern gleichermaßen in den sachlichen Geltungsbereich der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, vorliegend nach Art. 1 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und Buchst. e DBA-Frankreich, einbezogen. Vor diesem Hintergrund geht es darum, die "finalen" Auslandsverluste unbeschadet ihrer Freistellung --gleichviel, auf welcher Rechtsgrundlage diese beruht, ob auf einer DBA-Freistellung oder gewinnkorrigierend durch negative Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG 1999-- einmal zum Abzug zuzulassen; sie sollen nicht im "steuerlichen Niemandsland" verschwinden und werden deshalb für den Ansässigkeitsstaat unabhängig von ihrer territorialen Verursachung wie Inlandsverluste behandelt. Das gilt für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, nicht weniger aber für die daran anknüpfende Ermittlung des Gewerbeertrages (s. zur gemeinschaftlichen

Gleichbehandlung der Gewerbeertragsteuer auch Senatsurteil vom 3. Februar 2010 I R 21/06, IStR 2010, 403, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Mit der seitens der Finanzverwaltung aufgeworfenen --und vom FG bestätigten-- Frage der (sog. umgekehrten) Inländergleichbehandlung im engeren Sinne (s. dazu bezogen auf die Gewerbesteuer BFH-Urteil vom 18. September 2003 X R 2/00, BFHE 203, 263, BStBl II 2004, 17; s. auch Senatsbeschluss vom 15. Juli 2005 I R 21/04, BFHE 210, 43, BStBl II 2005, 716) hat das nichts zu tun, ebenso wenig mit der Situation einer auf das Inland bezogenen konzernierten Besteuerung, über die der EuGH in der Sache "X-Holding" im Urteil vom 25. Februar 2010 C-337/08 (DStR 2010, 427) zu befinden hatte. Ziel ist es vielmehr allein, die Beschränkungen, welche mit den bilateral (über die "Symmetriethese") oder auch unilateral (vgl. § 2a EStG 1997) bedingten Aussparungen von Auslandseinkünften verbunden sind, ausnahmsweise und unbeschadet des Territorialitätsprinzips zu durchbrechen (ebenso Schön, IStR 2004, 289, 294; Roser, Ubg 2010, 30, 38 ff.).

29 3. Gleichermaßen wie bei der Körperschaftsteuer sind die betreffenden Auslandsverluste aber nur im Erhebungszeitraum 2001 als dem maßgeblichen "Finalitäts-Erhebungszeitraum" einzubeziehen. Das betrifft sowohl jene Verluste, welche in 2001, als auch jene Verluste, welche in 2000 erwirtschaftet wurden; auf den "Entstehungs-Erhebungszeitraum" kommt es insoweit nicht an. Im Einzelnen ist auf die Ausführungen unter B.I.3. zu verweisen.

30 4. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Vorinstanz im Ergebnis für das Streitjahr 2000 richtig entschieden hat, obwohl die von ihr vertretene Rechtsauffassung von jener des erkennenden Senats in der Sache abweicht. Für das Streitjahr 2001 war das FG-Urteil jedoch aufzuheben und ist der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid insoweit nach Maßgabe der Urteilsgründe und im Rahmen des von der Klägerin gestellten Hilfsantrags --die kumulierte Berücksichtigung der Betriebsstättenverluste aus 2000 ebenso wie aus 2001-- abzuändern. Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Messbetrages wird dem FA überlassen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

31 III. Der Senat erachtet die aufgezeigte Gemeinschaftsrechtslage sowohl im Hinblick auf die Körperschaftsteuer als auch auf die Gewerbesteuer in Anbetracht der zitierten Ausführungen des EuGH als eindeutig (s. bereits Senatsurteil in DStR 2010, 918). Einer (abermaligen) Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 3 AEUV bedurfte es deshalb nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 "C.I.L.F.I.T.", EuGHE 1982, 3415).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de