EuGH-Vorlage vom 06. November 2019, I R 32/18

Abzug "finaler" Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte aufgrund Unionsrechts

ECLI:DE:BFH:2019:VE.061119.IR32.18.0

BFH I. Senat

EG Art 43, EG Art 48, AEUV Art 49, AEUV Art 54, DBA GBR 1964 Art 3 Abs 1 S 2, DBA GBR 1964 Art 18 Abs 2 Buchst a S 1, GewStG § 7 S 1, GewStG § 9 Nr 3, GewStG VZ 2007 , KStG § 8 Abs 1, KStG VZ 2007

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 03. September 2018, Az: 4 K 385/17

Leitsätze

Dem EuGH werden folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG (jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gesellschaft zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem diese Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden ("finale" Verluste), auch dann entgegenstehen, wenn es sich bei den betreffenden Rechtsvorschriften um die Freistellung von Gewinnen und Verlusten aufgrund eines bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung handelt?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG (jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie auch den Rechtsvorschriften des deutschen Gewerbesteuergesetzes entgegenstehen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag "finale" Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen?

3. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Können im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte "finale" Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art vorliegen, obgleich die zumindest theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten?

4. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Kommen als vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigende "finale" Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art auch jene Verluste der Betriebsstätte in Betracht, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?

5. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Ist die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden "finalen" Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre?

Tenor

I. Das Verfahren wird ausgesetzt.

II. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines

Mitgliedstaats, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gesellschaft zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem diese Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden ("finale" Verluste), auch dann entgegenstehen, wenn es sich bei den betreffenden Rechtsvorschriften um die Freistellung von Gewinnen und Verlusten aufgrund eines bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung handelt?

2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) dahin auszulegen, dass sie auch den Rechtsvorschriften des deutschen Gewerbesteuergesetzes entgegenstehen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag "finale" Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen?

3. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Können im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte "finale" Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art vorliegen, obgleich die zumindest theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten?

4. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Kommen als vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigende "finale" Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art auch jene Verluste der Betriebsstätte in Betracht, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?

5. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Ist die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden "finalen" Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre?

Tatbestand

1 **A. Sach- und Streitstand**

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Aktiengesellschaft (AG) mit Hauptsitz und Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland), betreibt eine Wertpapierhandelsbank. Der Unternehmensgegenstand umfasst die Bereiche Anlagevermittlung, Abschlussvermittlung, Finanzportfolioverwaltung und Eigenhandel. Die Klägerin hat ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das jeweils zum 30. Juni endet.

3 Im August 2004 eröffnete die Klägerin eine Zweigniederlassung in X (Großbritannien) und übte dort Tätigkeiten in den Bereichen Aktienanalyse und Wertpapierhandel aus. Die Klägerin erzielte aus der Zweigniederlassung keine Gewinne. Deshalb beschloss ihr Vorstand im Februar 2007 deren unverzügliche Schließung. Die Einstellung des Betriebs der Zweigniederlassung wurde noch im ersten Halbjahr 2007 vollzogen und am ...2007 im englischen Handelsregister eingetragen.

4 Aufgrund der Schließung der Zweigniederlassung konnten die steuerlichen Verluste in Großbritannien nicht mehr vorgetragen werden. Die britische Finanzbehörde teilte der Klägerin mit, dass für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 und spätere Wirtschaftsjahre keine Abgabe von Steuererklärungen für die Betriebsstätte mehr notwendig sei.

5 Die Klägerin war der Auffassung, die der Zweigniederlassung zuzuordnenden Verluste von insgesamt ... € (2004/2005: ... €; 2005/2006: ... €; 2006/2007: ... €) seien trotz abkommensrechtlicher Freistellung der Einkünfte der Zweigniederlassung von der inländischen Besteuerung aus unionsrechtlichen Gründen als "finale" Verluste bei der Einkommensermittlung des Veranlagungszeitraums 2007 (Streitjahr) zu berücksichtigen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) hat die Verluste hingegen im Rahmen der Festsetzung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag für 2007 unberücksichtigt gelassen.

6 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Hessische Finanzgericht (FG) hat die angefochtenen Bescheide mit Urteil vom 04.09.2018 - 4 K 385/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1876) dahingehend geändert, dass

das zu versteuernde Einkommen sowie der Gewerbeertrag um ... € herabgesetzt werden.

7 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

8 Das FA beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es stellt keinen förmlichen Antrag, unterstützt in der Sache aber den Standpunkt des FA.

Entscheidungsgründe

B.

11 **Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die in der Entscheidungsformel bezeichneten Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.**

12 **I. Beurteilung nach nationalem Recht**

13 Auf der Grundlage des nationalen Rechts ist die Revision begründet; das FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage ist als unbegründet abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die in der britischen Zweigniederlassung der Klägerin im Zeitraum zwischen 2004 und 2007 entstandenen Verluste mindern die Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr nicht.

14 1. Die Klägerin hat Sitz und Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland und ist hier deshalb gemäß § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Jedoch sind die der Klägerin durch die in Großbritannien gelegene Betriebsstätte entstandenen Verluste aufgrund des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (Bundesgesetzblatt --BGBl-- II 1966, 359, Bundessteuerblatt --BStBl-- I 1966, 730) in der Fassung (i.d.F.) des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) --DBA-Großbritannien 1964/1970-- von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen.

15 a) Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 bestimmt, dass gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines der Gebiete nur in diesem Gebiete besteuert werden, es sei denn, dass das Unternehmen in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen durch eine Betriebstätte in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebstätte aus, so können die Gewinne in dem anderen Gebiete besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können (Art. III Abs. 1 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). Nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 werden im Falle einer in Deutschland ansässigen Person von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb des Vereinigten Königreichs (Großbritannien) und die innerhalb Großbritanniens gelegenen Vermögensteile ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Großbritannien besteuert werden können, es sei denn, dass --was vorliegend allerdings nicht zum Tragen kommt-- Art. XVIII Abs. 2 Buchst. b DBA-Großbritannien 1964/1970 gilt. Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970).

16 b) Obwohl in Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 ausdrücklich nur gewerbliche Gewinne erwähnt werden, sind nach Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 auch negative Einkünfte --so die im Streitfall in Rede stehenden Verluste-- im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen. Es entspricht ständiger Rechtsprechung (zum Beispiel --z.B.-- Senatsurteil vom 28.03.1973 - I R 59/71, BFHE 109, 127, BStBl II 1973, 531; Senatsbeschlüsse vom 29.11.2006 - I R 45/05, BFHE 216, 149, BStBl II 2007, 398; vom 11.03.2008 - I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161), dass auch dann, wenn sich der in einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm verwendete Einkünftebegriff auf einen Nettobetrag bezieht, Verluste ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (sogenannte --sog.-- Symmetriethese).

17 2. Auch im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum 2007 sind die der britischen Zweigniederlassung der Klägerin zuzuordnenden Verluste nicht zu berücksichtigen.

18 a) Bei der Berechnung der Gewerbesteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen, der durch Anwendung eines Prozentsatzes (Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln ist (§ 11 Abs. 1 Satz 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für den Erhebungszeitraum 2007 geltenden Fassung --GewStG--). Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

19 b) Für die Klägerin als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger AG, bei der gemäß § 8 Abs. 2 in Verbindung mit (i.V.m.) § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, ist Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbeertrags mithin der nach den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes für das Jahr 2007 zu ermittelnde Gewinn. Einkünfte --auch solche negativer Art--, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer auszunehmen sind, sind folglich von vornherein nicht Bestandteil des Gewerbeertrags im Sinne (i.S.) von § 7 Satz 1 GewStG (Senatsurteil vom 09.06.2010 - I R 107/09, BFHE 230, 35, Rz 28). Eines Rückgriffs auf die Vorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG, der zufolge die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer eines inländischen Unternehmens um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen ist, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt (siehe -s.-- unten II.2.a cc), bedarf es in den Fällen der abkommensrechtlichen Freistellung von der Besteuerung nicht.

20 **II. Vereinbarkeit mit Unionsrecht**

21 Fraglich ist jedoch, ob die Verluste, die die Klägerin mit ihrer britischen Betriebsstätte in den Wirtschaftsjahren 2004/2005 bis 2006/2007 erwirtschaftet hat, gleichwohl im Streitjahr in Deutschland bei der Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) zu berücksichtigen sind, weil sie sich in Großbritannien zu keinem Zeitpunkt ausgewirkt haben. Eine derartige Pflicht Deutschlands zur Berücksichtigung "finaler" Verluste einer im Ausland der Europäischen Union (EU) belegenen Betriebsstätte könnte sich gegebenenfalls (ggf.) aus der unionsrechtlich gewährleisteten Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1), jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) ergeben. Trotz mehrerer Entscheidungen des EuGH zur Problematik der "finalen" Verluste ist aus Sicht des vorlegenden Senats die Grundsatzfrage der Berücksichtigungspflicht solcher Verluste in der hier vorliegenden Konstellation der auf den Vereinbarungen eines DBA beruhenden Freistellung des Ergebnisses von in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten noch nicht hinreichend geklärt. Gleiches gilt für einige mit der Beurteilung der Kriterien der "Finalität" und der Höhe der ggf. zu berücksichtigenden Verluste zusammenhängende Fragen.

22 **1. Zur ersten Vorabentscheidungsfrage**

23 a) Zu in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Tochter-Kapitalgesellschaften hat der EuGH (Urteil Marks & Spencer vom 13.12.2005 - C-446/03, EU:C:2005:763, Sammlung --Slg.-- 2005, I-10837) entschieden, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft allgemein verwehrt, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulässt, die durch Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG gewährleistete Niederlassungsfreiheit beschränkt. Die Beschränkung kann jedoch grundsätzlich durch die Notwendigkeit gerechtfertigt sein, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und der Gefahr einer doppelten Verlustberücksichtigung entgegenzuwirken, mit denen zusammengenommen berechtigte und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolgt werden und die daher zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen, wenn die Regelung in angemessenem Verhältnis zu diesen Zielen steht. Diese Verhältnismäßigkeit ist nicht gewahrt, wenn

- die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, ggf. durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und

- keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.

24 b) In Bezug auf Verluste im EU-Ausland belegener Betriebsstätten, die keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, hat der EuGH in dem auf ein Vorabentscheidungsersuchen des vorlegenden Senats zurückgehenden Urteil Lidl Belgium vom 15.05.2008 - C-414/06 (EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692) entschieden, dass Art. 43 EG dem nicht entgegensteht, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft von ihrer Steuerbemessungsgrundlage nicht die Verluste einer Betriebsstätte abziehen kann, die ihr gehört und in einem anderen Mitgliedstaat belegen ist, sofern nach einem DBA die Einkünfte dieser Betriebsstätte im letztgenannten Mitgliedstaat besteuert werden, in dem die genannten Verluste bei der Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte für künftige Steuerzeiträume berücksichtigt werden können. Weiter hat der EuGH sodann auf der Stufe der Prüfung der Verhältnismäßigkeit die oben zitierten Kriterien seines Urteils Marks & Spencer (EU:C:2005:763, Slg. 2005, I-10837) in Bezug auf die bestehenden Möglichkeiten zur Verlustnutzung in dem anderen Mitgliedstaat angesprochen, ist aber zu dem Ergebnis gekommen, dass die Verluste im Fall Lidl Belgium (EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692) nicht in jenem Sinne "final" gewesen sind, weil sich im Verlauf der Verhandlung vor dem EuGH herausgestellt hatte, dass die (in Luxemburg belegene) Betriebsstätte die Verluste in Luxemburg nutzen durfte und später auch tatsächlich genutzt hatte.

25 c) Der vorlegende Senat hat aus dem EuGH-Urteil Lidl Belgium (EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692) abgeleitet, dass in der Konstellation der in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte ein auf der abkommensrechtlichen Symmetriethese beruhender Ausschluss der Verlustberücksichtigung zwar die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit einschränkt, jedoch grundsätzlich gerechtfertigt ist. Falls der Steuerpflichtige jedoch nachweist, dass die Verluste im Betriebsstättenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar (das heißt "final") sind, würde der Ausschluss des Verlustabzugs den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzen, so dass der Ansässigkeitsstaat die Verluste gleichwohl zu berücksichtigen hat. Der Senat hat eine derartige "Finalität" angenommen, wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte (Senatsurteile vom 17.07.2008 - I R 84/04, BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630; in BFHE 230, 35; vom 05.02.2014 - I R 48/11, BFHE 244, 371; Senatsbeschluss vom 22.09.2015 - I B 83/14, BFH/NV 2016, 375). Als "tatsächliche" Umstände, die im Betriebsstättenfall zur "Finalität" führen können, hat der Senat insbesondere die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihre entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder ihre endgültige Aufgabe angesehen (Senatsurteile in BFHE 230, 35, und in BFHE 244, 371).

26 d) Dem auf Ersuchen des FG Köln ergangenen EuGH-Urteil Timac Agro Deutschland vom 17.12.2015 - C-388/14 (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) lag in Bezug auf die zweite Vorabentscheidungsfrage (Rz 59 folgende --ff.-- des Urteils) erneut die Konstellation des auf einem von Deutschland mit einem anderen Mitgliedstaat der EU (Österreich) abgeschlossenen DBA beruhenden "symmetrischen" Ausschlusses sowohl der Gewinne als auch der Verluste der in dem jeweils anderen Staat erzielten Betriebsstättengewinne zugrunde. Die 3. Kammer des EuGH hat in diesem Fall entschieden, dass Art. 49 AEUV einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, die einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an eine gebietsfremde, zum gleichen Konzern wie die veräußernde Gesellschaft gehörende Gesellschaft die Möglichkeit verwehrt, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen, sofern aufgrund eines DBA die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Ergebnisse dieser Betriebsstätte dem Mitgliedstaat zusteht, in dem sie belegen ist. In der Urteilsbegründung hat die 3. Kammer des EuGH hierzu ausgeführt, dass die Versagung der Verlustberücksichtigung für den Fall, dass die Verluste aus einer Betriebsstätte stammen, die in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Sitzes der Gesellschaft belegen ist, eine Beschränkung darstellt, die nach den Bestimmungen des Vertrags über die Niederlassungsfreiheit grundsätzlich unzulässig und nur statthaft ist, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander

vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (Rz 62 f. des Urteils). Zur Vergleichbarkeit der Situationen heißt es in dem Urteil weiter, dass eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte sich in Bezug auf Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, sich grundsätzlich nicht in einer mit der Situation einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbaren Situation befindet (Rz 64 des Urteils). Sodann hat der EuGH in dem Urteil festgestellt, dass die Situation einer in Österreich belegenen Betriebsstätte, über deren Ergebnisse die Bundesrepublik Deutschland keine Steuerhoheit ausübt und deren Verluste in Deutschland nicht mehr abzugsfähig sind, in Bezug auf Maßnahmen der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung oder Abschwächung einer Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft nicht mit der Situation einer in Deutschland belegenen Betriebsstätte vergleichbar ist (Rz 65 des Urteils). Eine Prüfung dahingehend, ob die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt und verhältnismäßig ist, hat der EuGH --anders als in seinem Urteil Lidl Belgium (EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692)-- nicht mehr vorgenommen.

27 e) Der vorlegende Senat hat in seinem Urteil vom 22.02.2017 - I R 2/15 (BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709) die Vorgaben des EuGH-Urteils Timac Agro Deutschland (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) übernommen und seine an das EuGH-Urteil Lidl Belgium (EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692) angelehnte frühere Rechtsprechung geändert. Der vom Senat entschiedene Fall betraf die Frage, ob ein der italienischen Betriebsstätte einer deutschen Gesellschaft zuzuordnender Verlust, der aufgrund des mit Italien bestehenden DBA von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen ist, aufgrund des Art. 43 EG als finaler Verlust gleichwohl die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert. Der Senat hat dies verneint, weil im Fall der abkommensrechtlichen Freistellung der ausländischen Einkünfte im Sitzstaat wegen der fehlenden Besteuerungsbefugnis bei der Prüfung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit schon tatbestandlich eine Vergleichbarkeit mit der Behandlung reiner Inlandsfälle abzulehnen sei. Dies habe zur Folge, dass die Prüfungsebene der Rechtfertigungsgründe als "Standort" der Verhältnismäßigkeitsprüfung und der Rechtsfigur der finalen Verluste entfallen sei.

28 f) Ob an dieser Rechtsprechung festzuhalten ist, erscheint indessen nach dem Urteil der Großen Kammer des EuGH Bevola und Jens W. Trock vom 12.06.2018 - C-650/16 (EU:C:2018:424, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 1353) wieder zweifelhaft. Jenes Urteil betraf eine dänische Kapitalgesellschaft (Bevola), die eine Zweigniederlassung in Finnland unterhielt, die im Jahr 2009 geschlossen worden war und deren Verluste nach dem Vortrag der Bevola in Finnland nicht abgezogen werden konnten und können. Die dänische Steuerverwaltung lehnte den Antrag der Bevola, die Verluste ihrer finnischen Zweigniederlassung im Steuerjahr 2009 von ihrem in Dänemark zu besteuernden Einkommen abzuziehen, ab, weil die Bevola nicht gemäß § 31 A des dänischen Körperschaftsteuergesetzes (DK-KStG) die internationale gemeinsame Besteuerung gewählt habe, weshalb das steuerpflichtige Einkommen der Bevola nach § 8 Abs. 2 DK-KStG nicht Einnahmen und Ausgaben einer im Ausland belegenen Betriebsstätte umfasse. Der Verlustausschluss beruhte in diesem Fall folglich nicht auf einer (bilateralen) DBA-Vereinbarung zwischen Dänemark und Finnland, sondern auf einer auf dem Territorialprinzip (als Gegensatz zum Welteinkommensprinzip) beruhenden unilateralen Bestimmung des nationalen dänischen Steuerrechts, die in ihrer Wirkung jedoch der abkommensbasierten Symmetriethese entspricht.

29 Die Große Kammer des EuGH hat in dieser Sache entschieden, dass Art. 49 AEUV Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft, die nicht eine Regelung der internationalen gemeinsamen Besteuerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende gewählt hat, auch dann verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte abzuziehen, wenn sie zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem diese Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, so dass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden.

30 In der Begründung seiner Entscheidung führt der EuGH zur Prüfung des Merkmals der Vergleichbarkeit u.a. aus, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen sei (Rz 32 des Urteils) und dass weder das EuGH-Urteil Timac Agro Deutschland (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) noch das EuGH-Urteil Nordea Bank Danmark vom 17.07.2014 - C-48/13 (EU:C:2014:2087, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 563) eine Abkehr des Gerichtshofs von dieser Methode der Würdigung der Vergleichbarkeit der Sachverhalte darstellten (Rz 33 des Urteils). Die Urteile Nordea Bank Danmark und Timac Agro Deutschland könnten aber nicht dahin verstanden werden, dass zwei Sachverhalte, die das nationale Steuerrecht unterschiedlich behandelt, nicht als vergleichbar angesehen werden können. Der Gerichtshof

habe nämlich entschieden, dass die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen auf eine inländische Gesellschaft, je nachdem, ob sie eine gebietsansässige oder eine gebietsfremde Betriebsstätte hat, kein zulässiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen sein kann. Im Übrigen würde Art. 49 AEUV seines Sinnes entleert, wenn ein Mitgliedstaat in jedem Fall eine Ungleichbehandlung allein deshalb vornehmen könnte, weil sich die Betriebsstätte einer gebietsansässigen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat befindet. Mithin sei die Vergleichbarkeit der Situationen unter Berücksichtigung des Zwecks der fraglichen nationalen Bestimmungen zu prüfen.

31 Zur Anwendung dieser Vorgaben auf den Ausgangsfall (Bevola und Jens W. Trock, EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353) führt der EuGH weiter aus (Rz 36 bis 38 des Urteils), dass mit § 8 Abs. 2 DK-KStG bei dänischen Gesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten eine Doppelbesteuerung der Gewinne und --symmetrisch dazu-- ein doppelter Abzug der Verluste vermieden werden solle. Zu vergleichen sei daher die Situation dieser Gesellschaften mit der Situation dänischer Gesellschaften, die Betriebsstätten in Dänemark hätten. Insoweit habe der Gerichtshof zu Maßnahmen eines Mitgliedstaats, die der Vermeidung oder Abschwächung der Doppelbesteuerung der Gewinne einer gebietsansässigen Gesellschaft dienen, entschieden, dass sich Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich nicht in einer Situation befinden, die mit der Situation von Gesellschaften mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte vergleichbar wäre. In Bezug auf Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte, die jede Tätigkeit eingestellt hat und deren Verluste nicht von ihrem steuerpflichtigen Gewinn in dem Mitgliedstaat, in dem sie tätig war, abgezogen werden konnten und nicht mehr abgezogen werden können, unterscheide sich die Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine solche Betriebsstätte habe, in Anbetracht des Ziels, den doppelten Abzug der Verluste zu vermeiden, jedoch nicht von der Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte.

32 Schließlich hebt der Gerichtshof noch hervor, dass die fraglichen nationalen Bestimmungen, die die Doppelbesteuerung der Gewinne und den doppelten Abzug der Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte vermeiden sollten, ganz allgemein darauf abzielten, sicherzustellen, dass die Besteuerung einer Gesellschaft mit einer solchen Betriebsstätte der Leistungsfähigkeit dieser Gesellschaft entspreche. Die Leistungsfähigkeit einer Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültige Verluste erlitten habe, sei aber in gleicher Weise beeinträchtigt wie die einer Gesellschaft, deren gebietsansässige Betriebsstätte Verluste erlitten habe. Beide Situationen seien somit auch in dieser Hinsicht vergleichbar.

33 g) Es könnte einiges dafür sprechen, dass auf der Grundlage der Ausführungen des Urteils Bevola und Jens W. Trock (EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353) auch in der im vorliegenden Fall zu beurteilenden Konstellation des auf der abkommensrechtlichen Symmetriethese basierenden Ausschlusses der Verlustberücksichtigung eine unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die eine gebietsfremde Zweigniederlassung mit endgültigen Verlusten unterhält, mit der Situation einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft, deren inländische Zweigniederlassung solche Verluste erlitten hat, vergleichbar ist (in diesem Sinne z.B. das vorinstanzliche Urteil des Hessischen FG; Heckerodt, IStR 2019, 171; Kraft, IStR 2018, 508; Kopec/Wellmann, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2019, 7; Kahlenberg, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2018, 470; Kahle/Braun/Burger, Finanz-Rundschau --FR-- 2018, 717, 723; Schlücke, FR 2018, 648; Müller, ISR 2018, 281; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Systematik Rz 141; tendenziell auch Brandis, DStR 2018, 2051). Allein die Anwendung unterschiedlicher Steuerregelungen des nationalen Rechts auf eine inländische Gesellschaft, je nachdem, ob sie eine gebietsansässige oder eine gebietsfremde Betriebsstätte hat, ist kein zulässiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen.

34 Ein Teil der deutschen Literatur (Ismer/Kandel, IStR 2019, 717; Schulz-Trieglaff, IStR 2018, 777; Mitschke, Ubg 2018, 467; Behrens, Betriebs-Berater --BB-- 2018, 2983) und auch das dem vorliegenden Verfahren beigetretene BMF sehen hingegen einen wesentlichen Unterschied zwischen dem Sachverhalt, der dem EuGH-Urteil Bevola und Jens W. Trock (EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353) zugrunde liegt, und der Konstellation des auf der abkommensrechtlichen Symmetriethese basierenden Ausschlusses der Verlustberücksichtigung in dem Umstand, dass es sich bei der dänischen Regelung des § 8 Abs. 2 DK-KStG im Fall Bevola und Jens W. Trock um eine unilaterale Bestimmung des dänischen nationalen Steuerrechts handelt, wohingegen die abkommensrechtliche Zuordnung der Betriebsstätteneinkünfte nach dem DBA-Methodenartikel eine bilaterale Regelung zum Zweck der zwischenstaatlichen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ist. Im hier vorliegenden Fall der Vereinbarung der Freistellungsmethode gemäß Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 verzichtet Deutschland gegenüber Großbritannien auf die Ausübung seines Besteuerungsrechts in Bezug auf die Einkünfte, die durch die in Großbritannien belegenen Betriebsstätten erzielt werden.

35 Ob dieser Umstand im Hinblick auf die Prüfung des Merkmals der objektiven Vergleichbarkeit eine unterschiedliche Beurteilung im Vergleich zu der dem Ausgangsfall des EuGH-Urteils Bevola und Jens W. Trock (EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353) zugrunde liegenden Konstellation rechtfertigt, ist aus Sicht des vorlegenden Senats offen.

36 h) Da der EuGH für das Merkmal der objektiven Vergleichbarkeit maßgeblich auf das mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgte Ziel abstellt (z.B. EuGH-Urteil Bevola und Jens W. Trock, EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353, Rz 32), weist der vorlegende Senat auf Folgendes hin:

37 aa) Bei Art. XVIII DBA-Großbritannien 1964/1970 handelt es sich um den sog. Methodenartikel des Abkommens, dessen Regelungsgegenstand die Festlegung des im konkreten Fall jeweils anzuwendenden Verfahrens (Methode) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist. Im Falle der hier vorliegenden Betriebsstätteneinkünfte haben die Vertragsstaaten gemäß Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970 zur Erreichung dieses Ziels die Freistellungsmethode gewählt, durch die das Besteuerungsrecht (nur) einem der Vertragsstaaten --nämlich dem Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet-- zugewiesen wird. Da Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970 nach der abkommensrechtlichen Symmetriethese auch die Betriebsstättenverluste der Freistellungsmethode unterwirft, ist als weiterer Zweck der Abkommensregelung die Verhinderung der doppelten Verlustberücksichtigung anzusehen.

38 Anders als bei der Anrechnungsmethode, bei der beide Vertragsstaaten ihre jeweiligen Besteuerungsbefugnisse behalten und der Ansässigkeitsstaat sich lediglich dazu verpflichtet, die im Quellenstaat angefallene Steuer auf die eigene Steuer anzurechnen, verzichtet der Ansässigkeitsstaat im Rahmen der Freistellungsmethode vollständig auf sein in eigener Souveränität begründetes Besteuerungsrecht. Der Verzicht des Ansässigkeitsstaats auf sein Besteuerungsrecht ist umfassend und nicht von der tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat abhängig. Er gilt deshalb auch dann, wenn der Quellenstaat die Einkünfte nicht besteuert (Abwehr der sog. virtuellen Doppelbesteuerung, dazu z.B. Senatsbeschluss vom 10.01.2012 - I R 66/09, BFHE 236, 304, Rz 22; Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Grundlagen Rz 69). Die Freistellungsmethode beruht auf der Vorstellung, dass der Staat, aus dem die Einkünfte stammen, ein "besseres" Recht zur Besteuerung habe; der freistellende Staat tritt daher zurück. Wirtschaftlich soll die Freistellungsmethode zur Wettbewerbsgleichheit unter den Investoren verschiedener Länder im Quellenstaat führen (Kapitalimportneutralität, vergleiche --vgl.-- Ismer in Vogel/Lehner, am angegebenen Ort, Art. 23 Rz 6; Wassermeyer in Wassermeyer MA Art. 23 A Rz 4).

39 bb) Soweit der EuGH im Rahmen seines Urteils Bevola und Jens W. Trock (EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353, Rz 39) auch auf das Ziel der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu sprechen gekommen ist, so ist dieses allgemeine, abstrakte Besteuerungsprinzip aus Sicht des vorlegenden Senats nicht geeignet, der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode einen zusätzlichen Normzweck beizugeben, der nicht bereits in den konkreten Zielen der Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Verlustberücksichtigung zum Ausdruck kommt.

40 i) Die erste Vorabentscheidungsfrage ist entscheidungserheblich. Wäre sie zu bejahen, wäre die Revision des FA --vorbehaltlich der Beantwortung der dritten, vierten und fünften Vorabentscheidungsfrage-- in Bezug auf die Festsetzung der Körperschaftsteuer unbegründet. Wäre die erste Vorabentscheidungsfrage zu verneinen, wäre die Revision des FA begründet; die Klage wäre insgesamt abzuweisen.

41 **2. Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage**

42 Falls die erste Vorabentscheidungsfrage zu bejahen ist, ist die weitere Frage zu beantworten, ob die aus der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG abzuleitende Pflicht des Ansässigkeitsstaats des Stammhauses der Gesellschaft zur Berücksichtigung "finaler" Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte sich auch auf die deutsche Gewerbesteuer erstreckt.

43 **a) Rechtsnatur und Besteuerungsgegenstand der Gewerbesteuer**

44 aa) Bei der Gewerbesteuer handelt es sich um eine auf der Grundlage von Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG) durch Bundesgesetz geregelte Gemeindesteuer, die gemäß § 1 GewStG von den Gemeinden erhoben wird. Den Gemeinden steht gemäß Art. 106 Abs. 6 Satz 2 i.V.m. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG das Recht zur Bestimmung des Hebesatzes zu, der gemäß § 16 Abs. 4 GewStG mindestens 200 % des Gewerbesteuermessbetrags betragen muss. Bei einem Hebesatz von 400 % beträgt die Belastung der Unternehmensgewinne mit Gewerbesteuer nominal 14,83 % (vgl. Drucksachen des Deutschen Bundestages 16/4841, S. 31) und ist damit in etwa gleich hoch wie die Belastung mit Körperschaftsteuer, deren Steuersatz einheitlich 15 % beträgt. Das Gewerbesteueraufkommen steht den Gemeinden zu (Art. 106 Abs. 6 Satz 1 GG); die Gemeinden haben gemäß

Art. 106 Abs. 6 Satz 4 GG i.V.m. § 6 des Gesetzes zur Neuordnung der Gemeindefinanzen (Gemeindefinanzreformgesetz) i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung vom 10.03.2009 (BGBl I 2009, 502) eine zwischen dem Bund und dem jeweiligen Bundesland aufzuteilende Gewerbesteuerumlage abzuführen.

45 Anders als bei der Einkommen- und der Körperschaftsteuer handelt es sich bei der Gewerbesteuer nicht um eine Personen-, sondern um eine Realsteuer (§ 3 Abs. 2 der Abgabenordnung), die auch als Objektsteuer bezeichnet wird. Steuergegenstand ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Maßgeblich sind dabei die Merkmale und Verhältnisse des jeweiligen Gewerbebetriebs, unabhängig von der Person des Inhabers und dessen persönlichen Verhältnissen. Steuerschuldner ist der jeweilige Unternehmer, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft --wie vorliegend die Klägerin-- gilt gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb.

46 Die Erhebung der Gewerbesteuer als objektbezogener Gemeindesteuer, die zusätzlich zur Einkommensteuer beziehungsweise (bzw.) Körperschaftsteuer zu entrichten ist, ist historisch auf den Äquivalenzgedanken zurückzuführen, wonach die Gewerbesteuer einen Ausgleich für die von Industrie, Handel und Handwerk verursachten besonderen Lasten der Gemeinden, wie z.B. Erschließung von Bauland, Schaffung von Verkehrsflächen, Betreiben des Personennahverkehrs, Bau und Unterhaltung von Straßen, Krankenhäusern, kulturellen und anderen kommunalen Einrichtungen, schaffen soll (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1; vom 15.02.2016 - 1 BvL 8/12, BStBl II 2016, 557). Ursprünglich setzte sich die Gewerbesteuer aus den Komponenten Lohnsumme, Gewerbekapital und Gewerbeertrag zusammen. Die beiden erstgenannten Komponenten sind 1980 bzw. 1988 entfallen, so dass es sich seitdem bei der Gewerbesteuer um eine vornehmlich auf den Ertrag gerichtete Objektsteuer handelt.

47 Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, erhöht durch die in § 8 GewStG bezeichneten Hinzurechnungen und vermindert um die in § 9 GewStG bezeichneten Kürzungen. Durch die genannten Gewinnkorrekturen ergeben sich Abweichungen von dem nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelten Gewinn und damit auch Abweichungen vom subjektiven Leistungsfähigkeitsgedanken (BVerfG-Beschluss in BStBl II 2016, 557, Rz 35). Das objektive Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts bildet nicht den Maßstab für die verfassungsrechtliche Prüfung der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnungsvorschriften (Senatsurteil vom 04.06.2014 - I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 18). Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit tritt insoweit zurück (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.06.2018 - III R 35/15, BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662). Die Besonderheiten der Gewerbesteuer als Objektsteuer können dazu führen, dass ertraglose Betriebe belastet werden, indem z.B. Gewerbesteuer allein durch Hinzurechnungen ausgelöst wird; auch eine mögliche Substanzbesteuerung liegt in der Natur einer ertragsorientierten Objektsteuer (BFH-Urteil in BFHE 261, 558, BStBl II 2018, 662).

48 bb) Ergibt sich bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein Fehlbetrag (Verlust), so ist dieser gesondert festzustellen und vorzutragen (§ 10a Satz 6 und 7 GewStG). Der maßgebende Gewerbeertrag eines Erhebungszeitraums wird bis zu einem Betrag in Höhe von 1 Mio. € um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben (§ 10a Satz 1 GewStG). Der 1 Mio. € übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 % um nach § 10a Satz 1 GewStG nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen (§ 10a Satz 2 GewStG).

49 cc) Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Die (positiven wie negativen) Erträge im Ausland belegener Betriebsstätten, für die auf der Grundlage eines DBA die Freistellung von der Besteuerung des Ansässigkeitsstaats des Stammhauses vereinbart ist (wie im Streitfall durch Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 i.V.m. Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970), fallen schon aufgrund des Verweises des § 7 Satz 1 GewStG auf die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung nicht in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (s. oben I.2.b). Für die Erträge ausländischer Betriebsstätten, für die in dem jeweils einschlägigen DBA die Anrechnungsmethode vereinbart ist oder die von keinem von Deutschland abgeschlossenen DBA erfasst werden, greift die Regelung des § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG. Danach wird die zur Berechnung des Gewerbeertrags führende Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags des inländischen Unternehmens gekürzt, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Die Erträge dieser ausländischen Betriebsstätten werden somit aus dem Gewerbeertrag ausgenommen und sind daher ebenfalls nicht Bestandteil der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage.

50 **b) Berücksichtigung "finaler" Verluste ausländischer Betriebsstätten bei der Gewerbesteuer?**

51 aa) Unter der Prämisse, die unionsrechtlich gewährleistete Niederlassungsfreiheit erfordere im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung die Berücksichtigung "finaler" Verluste aus in anderen EU-Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten, hat der vorlegende Senat die Auffassung vertreten, dass die durch die ausländischen Betriebsstätten verursachten "finalen" Verluste auch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer mindern müssten (Senatsurteil in BFHE 230, 35; ebenso z.B. Schön, IStR 2004, 289, 294; Braunagel, IStR 2010, 313; Kessler/Philipp, IStR 2010, 865; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 3 Rz 4a). Es sei kein Grund dafür ersichtlich, die gemeinschaftlichen Erfordernisse und deren Anwendungsvorrang nicht auch auf die Gewerbesteuer durchschlagen zu lassen. Der strukturelle Inlandsbezug der Gewerbesteuer und damit das Territorialitätsprinzip widersprächen dem schon deswegen nicht, weil sich die Ausgangslagen dort und bei zwischenstaatlicher Vereinbarung der Freistellungsmethode nicht unterschieden. Denn hier wie dort würden Auslandseinkünfte prinzipiell "symmetrisch" bei der Einkünfte- und Gewerbeertragsermittlung abgeschirmt; dementsprechend seien sowohl die Körperschaft- als auch die Gewerbesteuer gleichermaßen in den sachlichen Geltungsbereich der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung --so für den Streitfall Art. I Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien 1964/1970-- einbezogen. Vor diesem Hintergrund gehe es darum, die "finalen" Auslandsverluste unbeschadet ihrer Freistellung --gleichviel, auf welcher Rechtsgrundlage diese beruhe, ob auf einer DBA-Freistellung oder gewinnkorrigierend durch Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG-- einmal zum Abzug zuzulassen.

52 bb) Diese Rechtsprechung ist von der deutschen Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums kritisiert worden, so dass der Senat es für geboten hält, die Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

53 Gegen die Berücksichtigung "finaler" Verluste im Rahmen der Gewerbesteuer wird vor allem der strukturelle Inlandsbezug (Territorialitätsprinzip) und der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer ins Feld geführt. Anders als für die Körperschaftsteuer, der das Welteinkommensprinzip zugrunde liege, bedürfe es für die Gewerbesteuer keiner symmetrischen Abschirmung des Gewerbeertrags durch eine bilaterale DBA-Freistellung (vgl. z.B. Gebhardt/Quilitzsch, FR 2011, 359, 363 ff.; Herbst in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Nr. 3 Rz 16). Verstoße die Gewerbesteuer insgesamt nicht gegen Unionsrecht, verstießen auch kohärente, insbesondere sich aus dem Inlandsbezug der Gewerbesteuer ergebende Vorschriften nicht dagegen (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 9 Nr. 3 Rz 4b). Diese Sichtweise wird im vorliegenden Rechtsstreit auch vom BMF vertreten. Es verneint aufgrund des der Gewerbesteuer immanenten strukturellen Inlandsbezugs die objektive Vergleichbarkeit von Unternehmen mit nur inländischen Betriebsstätten mit solchen Unternehmen, die daneben auch über ausländische Betriebsstätten verfügen.

54 Das FA weist im vorliegenden Fall ferner auf den Umstand hin, dass es in Großbritannien und der Stadt X keine mit der deutschen Gewerbesteuer vergleichbare Realsteuer gebe. Hieraus leitet es ab, der Ausschluss des Verlustabzugs bei der Gewerbesteuer beruhe in erster Linie darauf, dass der Quellenstaat Großbritannien einen Verlustabzug zur Gewerbesteuer von vornherein nicht zulasse. Unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt vom 23.10.2008 - C-157/07 (EU:C:2008:588, BStBl II 2009, 566) vertritt das FA die Auffassung, Deutschland sei nicht aufgrund Unionsrechts verpflichtet, die Folgen dieser Entscheidung des Quellenstaats zu tragen.

55 **c) Entscheidungserheblichkeit**

56 Die zweite Vorabentscheidungsfrage ist im Hinblick auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags entscheidungserheblich. Wäre sie zu bejahen, wäre die Revision des FA --vorbehaltlich der Beantwortung der dritten, vierten und fünften Vorabentscheidungsfrage-- in Bezug auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags unbegründet. Wäre die zweite Vorabentscheidungsfrage zu verneinen, wäre die Revision des FA im Hinblick auf die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags begründet; die Klage wäre in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

57 **3. Zur dritten Vorabentscheidungsfrage:**

58 a) Davon ausgehend, die unionsrechtlich gewährleistete Niederlassungsfreiheit erfordere im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung die Berücksichtigung "finaler" Verluste aus in anderen EU-Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten, war der vorlegende Senat der Auffassung, die Verluste einer ausländischen Betriebsstätte seien dann "final" i.S. der Rechtsprechung des EuGH, wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch

noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte (Senatsurteile in BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630; in BFHE 230, 35; in BFHE 244, 371; Senatsbeschluss in BFH/NV 2016, 375). Als "tatsächliche" Umstände, die im Betriebsstättenfall zur Finalität führen können, hat der Senat insbesondere die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, ihre entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung oder ihre endgültige Aufgabe angesehen (Senatsurteile in BFHE 230, 35, und in BFHE 244, 371).

59 Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung hat das FG im vorliegenden Fall, in dem die Klägerin die in Großbritannien belegene Betriebsstätte geschlossen hat, das Vorliegen endgültiger Verluste bejaht. Die Klägerin habe durch Entlassung der Mitarbeiter und Übertragung des Mietvertrags über die gemieteten Räumlichkeiten alles getan, um die Tätigkeit in Großbritannien zu beenden und um das Gericht davon zu überzeugen, dass voraussichtlich keine Einnahmen und erst recht keine Gewinne aus einer Niederlassung in Großbritannien mehr erzielt würden, von denen die bis zur Schließung entstandenen Verluste zukünftig abgezogen werden könnten.

60 b) Ob an den zuvor genannten Kriterien für die "Finalität" der Verluste festgehalten werden kann, erscheint indessen auf der Grundlage der neueren EuGH-Rechtsprechung nicht frei von Zweifeln.

61 In den EuGH-Urteilen Memira Holding vom 19.06.2019 - C-607/17 (EU:C:2019:510, IStR 2019, 597) --dort Rz 25 ff.-- und Holmen vom 19.06.2019 - C-608/17 (EU:C:2019:511, IStR 2019, 603) --dort Rz 37 ff.--, die zu Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften ergangen sind, hat der Gerichtshof entschieden, dass die Verluste auch dann nicht als endgültig anzusehen sind, wenn weiterhin eine Möglichkeit besteht, diese Verluste wirtschaftlich zu nutzen, indem sie auf einen Dritten übertragen werden. Es könne nämlich nicht von vornherein ausgeschlossen werden, dass ein Dritter die Verluste der Tochtergesellschaft in deren Sitzstaat steuerlich berücksichtigen könne, etwa nachdem diese gegen einen Preis, der den Wert des in der künftigen Abzugsfähigkeit der Verluste bestehenden Steuervorteils einbeziehe, übertragen wurde. Der Gerichtshof bezieht sich insoweit auf die Ausführungen von Generalanwältin Kokott in deren Schlussanträgen vom 10.01.2019 (zum Verfahren Memira Holding, C-607/17, EU:C:2019:8, Rz 65 ff., und zum Verfahren Holmen, C-608/17, EU:C:2019:9, Rz 57 ff.), mit denen in Zweifel gezogen wird, dass es rechtlich verwertbare, aber faktisch nicht verwertbare Verluste überhaupt geben könne. Wenn die jeweilige Rechtsordnung eine Übertragung der Verluste auf andere Personen ermögliche, dann sei eine Verwertung dieser Verluste immer auch faktisch möglich.

62 Bei Übertragung dieser Erwägungen auf die Situation der Schließung einer ausländischen Betriebsstätte könnte sich nicht nur ergeben, dass auch hier vor Bejahung der Endgültigkeit der Verluste zu prüfen ist, ob nicht nach dem im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte geltenden Recht eine Verlustverwertung durch Dritte --etwa nach Einbringung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft und anschließender Veräußerung der Geschäftsanteile-- denkbar gewesen wäre (vgl. Heckerodt, IStR 2019, 600, 602). Vielmehr könnte bereits die theoretische Möglichkeit, dass die Gesellschaft jederzeit erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnen kann, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten, einer Beurteilung als "finale" Verluste entgegenstehen.

63 Die Beantwortung der dritten Frage ist entscheidungserheblich. Im Falle ihrer Bejahung wäre die Revision des FA --vorbehaltlich der Beantwortung der vierten und fünften Vorabentscheidungsfrage-- unbegründet. Wäre die dritte Vorabentscheidungsfrage zu verneinen, wäre die Revision des FA begründet; die Klage wäre abzuweisen.

64 **4. Zur vierten Vorabentscheidungsfrage**

65 Die Klägerin macht neben den im Veranlagungszeitraum der Schließung (Liquidation) der Betriebsstätte (Veranlagungszeitraum 2007, Wirtschaftsjahr 2006/2007) entstandenen Verlusten auch die Berücksichtigung jener Verluste geltend, die in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen (2005 und 2006, Wirtschaftsjahre 2004/2005 und 2005/2006) entstanden sind und von denen anzunehmen ist, dass sie nach britischem Steuerrecht in den jeweils nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten.

66 Das BMF ist der Auffassung, als zu berücksichtigende "finale" Verluste der ausländischen Betriebsstätte kämen lediglich die dem letzten Veranlagungszeitraum (hier 2007) zuzuordnenden Verluste in Betracht, die aufgrund der Schließung der Betriebsstätte nicht in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten. Es beruft sich dabei auf das EuGH-Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich vom 03.02.2015 - C-172/13 (EU:C:2015:50, IStR 2015, 137), dem zufolge es unionsrechtskonform ist, wenn über die Endgültigkeit der Verluste einer gebietsfremden Tochtergesellschaft unmittelbar nach Ende des Steuerzeitraums, in dem die Verluste entstanden sind, entschieden wird. Die Argumentation des BMF entspricht derjenigen von Generalanwältin Kokott

im Verfahren Memira Holding (Schlussanträge vom 10.01.2019 - C-607/17, EU:C:2019:8, Rz 57 ff.) und Holmen (Schlussanträge vom 10.01.2019 - C-608/17, EU:C:2019:9, Rz 50 ff.). Danach ist jeder vortragsfähige Verlust nicht "final" und kann nicht deshalb später zu einem "finalen" Verlust werden, weil aufgrund der Liquidation ein weiterer Verlustvortrag ausscheidet.

67 Die Streitfrage wäre im Falle der Bejahung der ersten und der dritten Vorabentscheidungsfrage für den vorliegenden Fall entscheidungserheblich, weil auf der Grundlage der Auffassung des BMF die in den Wirtschaftsjahren 2004/2005 und 2005/2006 entstandenen Verluste von vornherein nicht zu berücksichtigen wären. Die Revision des FA wäre insoweit begründet; die diesbezügliche Klage wäre als unbegründet abzuweisen.

68 **5. Zur fünften Vorabentscheidungsfrage**

69 a) Die Klägerin hat die geltend gemachten Verluste der britischen Zweigniederlassung auf der Grundlage der deutschen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelt. Wie hoch die Verluste der Zweigniederlassung unter Zugrundelegung der britischen Gewinnermittlungsvorschriften waren, ist vom vorinstanzlichen Gericht nicht festgestellt worden. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass sich bei Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften des britischen Steuerrechts geringere Verluste ergeben würden, als bei Anwendung der deutschen Gewinnermittlungsregeln.

70 b) Das vorinstanzliche Gericht hat die deutschen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften als maßgeblich für die Ermittlung der aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit zu berücksichtigenden "finalen" Verluste der britischen Betriebsstätte angesehen. Dies entspricht der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH-Urteil A vom 21.02.2013 - C-123/11, EU:C:2013:84, IStR 2013, 239, Rz 59) und auch des vorlegenden Senats (Senatsurteile in BFHE 230, 35, und in BFHE 244, 371). Die Maßgeblichkeit der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften rechtfertigt sich aus dem Umstand, dass die unionsrechtlich begründete Pflicht zur ausnahmsweisen Berücksichtigung der grenzüberschreitenden Verluste abzuleiten ist aus der gebotenen Gleichbehandlung von nur im Inland aktiven Gesellschaften mit solchen Gesellschaften, die Betriebsstätten auch in anderen Mitgliedstaaten unterhalten.

71 c) Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden Verluste nicht der Höhe nach begrenzt wird durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebsstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre. Denn im Falle einer Berücksichtigungsmöglichkeit der Verluste im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte wäre der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses nicht aus Gründen der Gleichbehandlung verpflichtet gewesen, den Differenzbetrag zu dem sich aus den eigenen Gewinnermittlungsvorschriften ergebenden (höheren) Verlustbetrag zum Verlustabzug zuzulassen. Es kann bezweifelt werden, dass die Niederlassungsfreiheit den Ansässigkeitsstaat des Stammhauses verpflichtet, die Gesellschaft im Falle des Vorliegens "finaler" Verluste besser zu stellen, als sie gestanden hätte, wenn die Verluste in dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte hätten geltend gemacht werden können.

72 Die Beantwortung der fünften Vorabentscheidungsfrage wäre im Falle der Bejahung der ersten und der dritten Vorabentscheidungsfrage entscheidungserheblich. Denn im Falle einer Begrenzung der zu berücksichtigenden Verluste durch den sich nach den britischen Gewinnermittlungsvorschriften ergebenden Verlustbetrag müsste der Rechtsstreit an das FG zurückverwiesen werden, damit dieses die erforderlichen Feststellungen zur Gewinnermittlung nach britischem Steuerrecht treffen kann.

73 III. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de