

# Urteil vom 22. Februar 2023, I R 35/22 (I R 32/18)

## Nichtberücksichtigung "finaler" ausländischer Betriebsstättenverluste

ECLI:DE:BFH:2023:U.220223.IR35.22.0

BFH I. Senat

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

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 04. September 2018, Az: 4 K 385/17

## Leitsätze

Der auf einem DBA (hier: DBA-Großbritannien 1964/1970) beruhende Ausschluss der Berücksichtigung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte (sog. Symmetriethese) verstößt auch im Hinblick auf endgültige ("finale") Verluste nicht gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Anschluss an EuGH-Urteil W vom 22.09.2022 - C-538/20, EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993; Bestätigung des Senatsurteils vom 22.02.2017 - I R 2/15, BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 04.09.2018 - 4 K 385/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Es handelt sich um jenes Verfahren, das Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens des Senats an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vom 06.11.2019 - I R 32/18 (BFHE 269, 205, BStBl II 2021, 68) gewesen ist. Der EuGH hat mit Urteil W (Abzugsfähigkeit dauernder Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte) vom 22.09.2022 - C-538/20 (EU:C:2022:717, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2022, 1993) über das Ersuchen entschieden.
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine 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 vom Kalenderjahr 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 britischen Handelsregister eingetragen.
- 4** Aufgrund der Schließung der Zweigniederlassung wurden die steuerlichen Verluste in Großbritannien nicht mehr vorgetragen. 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 ungeachtet der abkommensrechtlichen 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 (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 angefochtene 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 Rechtsstandpunkt des FA.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des FA ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage. Entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanz mindern die in der britischen Zweigniederlassung der Klägerin im Zeitraum von 2004 bis 2007 entstandenen Verluste die Bemessungsgrundlagen der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr nicht.
- 12 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 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) 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.
- 13 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 Betriebsstätte ausübt. Übt das Unternehmen durch eine Betriebsstätte in dem anderen Gebiet eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so können die Gewinne in dem anderen Gebiete besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte 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).
- 14 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 (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 (sog. Symmetriethese).

- 15** 2. Auch im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Erhebungszeitraum 2007 sind die der britischen Zweigniederlassung der Klägerin zuzuordnenden Verluste nicht zu berücksichtigen.
- 16** a) Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für den Erhebungszeitraum 2007 geltenden Fassung (GewStG) 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 (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.
- 17** b) Für die Klägerin als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger AG, bei der gemäß § 8 Abs. 2 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 i.S. von § 7 Satz 1 GewStG (Senatsurteil vom 09.06.2010 - I R 107/09, BFHE 230, 35).
- 18** 3. Der Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei der Körperschaft- und der Gewerbesteuer verstößt nicht gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (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).
- 19** a) Der gemäß Art. 267 AEUV für die Auslegung des Unionsrechts zuständige EuGH hat mit dem im Rahmen des vorliegenden Verfahrens ergangenen Urteil W (EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993) entschieden, dass die Art. 49 und 54 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, nach der eine dort gebietsansässige Gesellschaft die endgültigen ("finalen") Verluste ihrer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn nicht abziehen kann, wenn der Ansässigkeitsmitgliedstaat aufgrund eines DBA auf seine Befugnis zur Besteuerung der Einkünfte dieser Betriebsstätte verzichtet hat. Nach Auffassung des EuGH ist im Fall der auf einem DBA beruhenden 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 nicht gegeben.
- 20** Damit hat der EuGH sein Urteil Timac Agro Deutschland vom 17.12.2015 - C-388/14 (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) --und im Ergebnis auch das darauf basierende Senatsurteil vom 22.02.2017 - I R 2/15 (BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709)-- bestätigt. Die Auffassung der Vorinstanz, der zufolge die Grundsätze des EuGH-Urteils Timac Agro Deutschland (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) mit dem später ergangenen EuGH-Urteil Bevola und Jens W. Trock vom 12.06.2018 - C-650/16 (EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353) aufgegeben worden seien, hat der EuGH dagegen nicht bestätigt. Der Gerichtshof sieht für die Frage der Vergleichbarkeit der Verhältnisse einen maßgeblichen Unterschied darin, ob der "symmetrische" Ausschluss der Berücksichtigung der gebietsfremden Betriebsstättengewinne und -verluste --wie im Streitfall und im Fall Timac Agro Deutschland-- auf einer bilateralen Vereinbarung (DBA) mit dem Betriebsstättenstaat beruht oder ob der Ausschluss seine Grundlage --wie im Fall Bevola und Jens W. Trock-- in einer (unilateralen) Entscheidung des nationalen Steuerrechts hat (zustimmend z.B. Ismer, DStR 2022, 1997; Mitschke, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2022, 771; Zwirner, Internationale Wirtschaftsbriefe 2022, 959; ablehnend z.B. Schnitger, IStR 2022, 769 f.; Wellmann/Kopec, Internationale Steuer-Rundschau 2022, 417, 419; Retzer/Bernhardt, Die Unternehmensbesteuerung 2022, 601).
- 21** b) Entgegen der Sichtweise der Klägerin handelt es sich bei der die Verlustberücksichtigung im Streitfall ausschließenden Symmetriethese --wie in dem Vorlagebeschluss des Senats in BFHE 269, 205, BStBl II 2021, 68 ausgeführt-- um einen abkommensbasierten (bilateralen) und nicht um einen unilateralen Ausschluss des Verlustabzugs. Der Senat führt die Symmetriethese in ständiger Rechtsprechung auf die Vereinbarung der

Freistellungsmethode zurück. Da sich der Begriff der Betriebsstättengewinne auf einen Nettobetrag bezieht, sind auch Betriebsstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen (z.B. Senatsbeschlüsse vom 11.03.1970 - I B 50/68, I B 3/69, BFHE 98, 427, BStBl II 1970, 569; vom 28.06.2006 - I R 84/04, BFHE 214, 270, BStBl II 2006, 861, Rz 9 f.; in BFHE 216, 149, BStBl II 2007, 398; Senatsurteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709). So ordnet auch der im Streitfall anwendbare Art. XVIII Abs. 2 Buchst. a Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 an, dass im Falle einer in Deutschland ansässigen Person von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die "Einkünfte" aus Quellen innerhalb Großbritanniens ausgenommen werden, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Großbritannien besteuert werden können.

- 22** c) Anders als die Klägerin meint, beruht der Ausschluss des Verlustabzugs auch im Hinblick auf die Gewerbesteuer auf dem Abkommen und nicht auf einer Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG. Wie oben (II.2.b) ausgeführt, fallen die positiven wie negativen ausländischen Betriebsstätteneinkünfte im Fall der abkommensrechtlichen Freistellung bereits aufgrund des Verweises des § 7 Satz 1 GewStG auf die einkommen- bzw. körperschaftsteuerliche Gewinnermittlung nicht in die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer, weshalb es insoweit nicht mehr zu einer Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG kommt (vgl. Senatsurteil in BFHE 230, 35).
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 24** Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Hauptbeteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO). Ein Einverständnis auch des beigetretenen BMF ist nicht erforderlich (z.B. Senatsurteil vom 01.06.2022 - I R 32/19, BFHE 277, 279, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)