Urteil vom 12. April 2023, I R 44/22 (I R 49/19, I R 17/16)

Nichtberücksichtigung "finaler" Verluste einer italienischen Betriebsstätte

ECLI:DE:BFH:2023:U.120423.IR44.22.0

BFH I. Senat

DBA ITA 1989 Art 7 Abs 1, DBA ITA 1989 Art 24 Abs 3 Buchst a, EG Art 43, EG Art 48, AEUV Art 49, AEUV Art 54, EUGrdRCh Art 20, GG Art 3 Abs 1, DBAProt ITA 1989 Abschn 16 Buchst d, DBAProt ITA 1989 Nr 16 Buchst d, AEUV Art 267, GG Art 59 Abs 2

vorgehend FG Hamburg, 06. August 2014, Az: 2 K 355/12

Leitsätze

1. Die qualifizierte Rückfallklausel des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien 1989, nach der die Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person (nur dann) als aus dem anderen Vertragsstaat stammend gelten, wenn sie im anderen Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Abkommen effektiv besteuert worden sind, ist auch auf negative Einkünfte anzuwenden. Von einer effektiven Besteuerung durch den anderen Staat ist im Falle von Verlusten jedenfalls dann auszugehen, wenn der andere Staat die Verluste in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht und einen Ausgleich mit positiven Einkünften eines anderen Veranlagungszeitraums ermöglicht. Nicht erforderlich ist hingegen, dass es zu irgend einem Zeitpunkt tatsächlich zu einem solchen Ausgleich kommt.

2. Der auf einem DBA (hier: DBA-Italien 1989) beruhende Ausschluss der Berücksichtigung von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte (sog. Symmetriethese) verstößt auch im Hinblick auf endgültige ("finale") Verluste weder gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Anschluss an EuGH-Urteil W vom 22.09.2022 - C-538/20, EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993; Bestätigung der Senatsrechtsprechung) noch gegen Art. 20 der Charta der Grundrechte der EU und das verfassungsrechtliche Gleichbehandlungsgebot.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 06.08.2014 - 2 K 355/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine inländische GmbH.... Im Rahmen der Expansion des Unternehmens in europäische Länder eröffnete sie im Jahr 2004 eine Niederlassung in der Italienischen Republik (Italien). Diese Niederlassung erwirtschaftete in den Jahren 2004 bis 2008 Verluste in folgender Höhe:

	lt. in Italien abgegebenen Steuererklärungen	nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen
2004	./. ... €	./. ... €
2005	./. ... €	./. ... €
2006	./. ... €	./. ... €

2007	./. ... €	./. ... €
2008	./. ... €	./. ... €
Gesamt	**./. ... €**	**./. ... €**

2 Im Dezember 2008 beschloss die Klägerin, dass die Geschäftstätigkeit in Italien ab dem 01.01.2009 von der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) aus ausgeübt werden soll. Sie schloss die italienische Niederlassung daher zum 31.12.2008. Weil sie in Italien zu keinem Zeitpunkt Gewinne erzielt hat, konnte die Klägerin in eigener Person die Verluste dort weder durch einen Verlustrücktrag noch durch einen Verlustvortrag nutzen.

3 Mit ihrer Steuererklärung für das Jahr 2008 (Streitjahr) machte die Klägerin ausländische Betriebsstättenverluste von insgesamt ... € gewinnmindernd geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese Verluste jedoch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer nicht.

4 Die Klägerin erhob im Dezember 2011 Sprungklage gegen den Körperschaftsteuerbescheid. Nachdem das FA der Sprungklage nicht zugestimmt hatte, wurde das Verfahren als außergerichtlicher Rechtsbehelf fortgeführt. Im Dezember 2012 erhob die Klägerin Untätigkeitsklage, mit der sie zuletzt beantragt hat, die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Verlusts aus der italienischen Betriebsstätte von ... € festzusetzen. Sie hat dabei für die Jahre 2004 bis 2006 und 2008 die Verluste der italienischen Betriebsstätte nach deutschen Gewinnermittlungsgrundsätzen angesetzt, für das Jahr 2007 hingegen die (geringeren) Verluste, wie sie in der gegenüber dem italienischen Fiskus abgegebenen Steuerklärung erklärt worden sind.

5 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat den seinerzeit angefochtenen Bescheid mit Urteil vom 06.08.2014 - 2 K 355/12 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 2084) antragsgemäß geändert.

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

7 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 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 die Auffassung des FA.

10 Mit Beschluss vom 13.11.2017 hat der Senat das Verfahren bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in dem Verfahren C-650/16 ausgesetzt. Die Große Kammer des EuGH hat in jenem Verfahren mit Urteil Bevola und Jens W. Trock vom 12.06.2018 (EU:C:2018:424, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2018, 1353) entschieden. Mit Beschluss vom 15.12.2020 - I R 49/19 (I R 17/16) hat der Senat das Verfahren nochmals --bis zur Entscheidung des EuGH über das Vorabentscheidungsersuchen des Senats vom 06.11.2019 - I R 32/18 (BFHE 269, 205, BStBl II 2021, 68)-- ausgesetzt. Der EuGH hat mit Urteil W (Abzugsfähigkeit dauernder Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte) vom 22.09.2022 - C-538/20 (EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993) über das Ersuchen entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entgegen der Annahme der Vorinstanz mindern weder der im Streitjahr entstandene Verlust noch die in den Jahren 2004 bis 2007 angefallenen Verluste der italienischen Zweigniederlassung der Klägerin die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer für das Streitjahr.

12 1. Die im Inland ansässige und hier mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Klägerin erwirtschaftete mit ihrer in Italien belegenen Niederlassung (Betriebsstätte) Einkünfte aus einem Unternehmen i.S. von Art. 7 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18.10.1989 --DBA-Italien 1989-- (BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990,

397). Die in der Betriebsstätte im Streitjahr entstandenen Verluste der Klägerin sind gemäß Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen.

13 a) Art. 7 Abs. 1 DBA-Italien 1989 bestimmt, dass Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats (hier: Deutschland) nur in diesem Staat besteuert werden können, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat (hier: Italien) durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus (Satz 1). Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Satz 2). Nach Art. 24 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 DBA-Italien 1989 werden --abgesehen von hier nicht einschlägigen Ausnahmen-- von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Italien sowie die dort gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden können. Deutschland behält aber nach Satz 2 der Vorschrift das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen.

14 b) Obwohl in Art. 7 Abs. 1 DBA-Italien 1989 ausdrücklich nur Unternehmensgewinne erwähnt werden, sind nach Art. 24 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 DBA-Italien 1989 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; Senatsurteile vom 22.02.2017 - I R 2/15, BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709 und vom 22.02.2023 - I R 35/22 [I R 32/18], BFHE 280, 98), dass Verluste ebenfalls aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (sog. Symmetriethese), wenn sich der in einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm verwendete Einkünftebegriff auf einen Nettobetrag bezieht.

15 c) Entgegen der Sichtweise der Klägerin wird die Freistellung der negativen Einkünfte im Streitfall nicht durch Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien 1989 vom 18.10.1989 (Protokoll) gehindert. Nach dieser Regelung gelten für die Zwecke des Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 die Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person (nur dann) als aus dem anderen Vertragsstaat stammend, wenn sie im anderen Vertragsstaat in Übereinstimmung mit dem Abkommen "effektiv besteuert worden sind".

16 aa) Im Ansatz zutreffend geht die Klägerin davon aus, dass es sich bei dieser Einkünfte-Herkunftsbestimmung um eine sogenannte echte Rückfallklausel handelt, die bewirkt, dass bei fehlender effektiver Besteuerung in dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht an den anderen Vertragsstaat zurückfällt (Senatsurteil vom 17.10.2007 - I R 96/06, BFHE 219, 534, BStBl II 2008, 953). Aufgrund des Erfordernisses der "effektiven" Besteuerung durch den Quellenstaat ist die Bestimmung des Weiteren als sogenannte qualifizierte Rückfallklausel einzuordnen, die für die Freistellung nicht bloß eine abstrakte Steuerpflicht, sondern eine tatsächliche ("effektive") Besteuerung durch den Quellenstaat voraussetzt (s. zur Unterscheidung von einfachen und qualifizierten Rückfallklauseln z.B. Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 23A/B Rz 77 f.). Auch ist der Klägerin darin Recht zu geben, dass sich die Wirkung des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls auch auf negative Einkünfte erstreckt (s. allgemein zu negativen Einkünften bei Rückfallklauseln Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 23A/B Rz 81; Lüdicke, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 721, 729; s.a. Senatsurteil vom 11.07.2018 - I R 52/16, BFHE 262, 365, BStBl II 2019, 105 zur unilateralen Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes). Nach der Rechtsprechung des Senats beruht die Nichtberücksichtigung der ausländischen Betriebsstättenverluste durch den Ansässigkeitsstaat auf der im Methodenartikel (hier: Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989) vereinbarten Freistellungsmethode (Senatsurteil vom 22.02.2023 - I R 35/22 [I R 32/18], m.w.N.). Da sich die Rückfallklausel des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls ausdrücklich auf Art. 24 Abs. 3 Buchst. a DBA-Italien 1989 bezieht, findet die Symmetriethese auch in ihrem Bereich Anwendung.

17 bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin liegen in Bezug auf die hier in Rede stehenden Verluste der italienischen Betriebsstätte die Voraussetzungen der Klausel für einen Besteuerungsrückfall (keine effektive Besteuerung durch den Quellenstaat) jedoch nicht vor.

18 Die Klägerin leitet insbesondere aus dem Tatbestandsmerkmal der "effektiven" Besteuerung ab, dass der Besteuerungsrückfall in Bezug auf negative Einkünfte immer dann eintritt, wenn es im Quellenstaat nicht tatsächlich zu einem Ausgleich des Verlusts mit anderen (positiven) Einkünften gekommen sei. Noch weiter gehend wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass es im Verlustfall generell nicht zu einer Besteuerung in Italien i.S. des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls kommen könne (Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 23A Rz 57).

19 Diesen Sichtweisen ist indessen nicht zu folgen. Vom Standpunkt der Symmetriethese aus muss das Merkmal der

effektiven Besteuerung in Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls in einer Weise auf negative Einkünfte angewendet werden, die sinngemäß der Anwendung dieser Rückfallklausel auf positive Einkünfte entspricht.

20 Im Falle positiver Einkünfte setzt die Besteuerung im anderen Vertragsstaat indessen nicht voraus, dass eine tatsächliche Steuerzahllast entsteht (Weggenmann in Wassermeyer, Italien Art. 24 Rz 57). Es kommt vielmehr schon dann nicht zu einem Besteuerungsrückfall, wenn der andere Vertragsstaat die betreffenden Einkünfte in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht; erfolgt sodann keine Besteuerung, weil zum Beispiel Freibeträge gewährt werden oder Verrechnungen mit Verlustvorträgen stattfinden, steht dies der Annahme einer Besteuerung durch den anderen Vertragsstaat nicht entgegen (s. allgemein zu qualifizierten Rückfallklauseln BMF-Schreiben vom 20.06.2013, BStBl I 2013, 980, Tz. 2.3; Lüdicke, IStR 2013, 721, 726 ff.; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 23A/B Rz 78; Dürrschmidt in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Vor Art. 6-22 Rz 20a; vgl. auch Protokoll Nr. 4 zu Art. 22 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b der Deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, Stand August 2013, abgedruckt in Wassermeyer, Texte).

21 Übertragen auf negative Einkünfte bedeutet dies, dass von einer tatsächlichen beziehungsweise effektiven "Besteuerung" durch den anderen Staat jedenfalls dann auszugehen ist, wenn der andere Staat die Verluste in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezieht und einen Ausgleich mit positiven Einkünften eines anderen Veranlagungszeitraums ermöglicht. Nicht erforderlich ist hingegen, dass es zu irgendeinem Zeitpunkt tatsächlich zu einem solchen Ausgleich kommt (vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 980, Tz. 2.5 Buchst. b: Berücksichtigung der Verluste in dem anderen Vertragsstaat --auch in anderen Veranlagungszeiträumen-- muss endgültig und vollständig ausgeschlossen sein, weil sie zu einer dort nicht besteuerten Kategorie von Einkünften gehören oder mit diesen in Verbindung stehen; Lüdicke, IStR 2013, 721, 729; Schönfeld/Häck in Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl., Art. 23A/B Rz 81).

22 Der Senat folgt nicht der Auffassung der Klägerin, das Erfordernis eines tatsächlichen Ausgleichs des Verlusts mit positiven Einkünften sei im Falle des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls aus der Verwendung des Adjektivs "effektiv" abzuleiten, welches über den in anderen qualifizierten Rückfallklauseln verwendeten Begriff der fehlenden "tatsächlichen" Besteuerung durch den anderen Staat hinausgehe. Er verweist insoweit auf sein Urteil vom 10.05.2017 - I R 82/15 (zum Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung --DBA-- mit der Republik Südafrika), demzufolge es für die Reichweite der qualifizierten Rückfallklauseln keinen Unterschied macht, ob nach deren Wortlaut die Einkünfte "nicht besteuert" oder "effektiv nicht besteuert" werden. Hieran ist auch unter Berücksichtigung der von der Klägerin hervorgehobenen italienischen Fassung des Abkommenswortlauts für die Rückfallklausel des Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls festzuhalten.

23 Dass die in der Zweigniederlassung entstandenen Verluste auf Grundlage der von der Klägerin für die Zweigniederlassung in Italien abgegebenen Steuererklärungen in die Bemessungsgrundlage der italienischen Ertragsteuern eingegangen sind und nach italienischem Steuerrecht eine Verrechnung der Verluste mit etwaigen Gewinnen in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen möglich gewesen wäre, wird auch von der Klägerin nicht in Abrede gestellt, sodass das Besteuerungsrecht nicht gemäß Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls an Deutschland zurückgefallen ist.

24 2. Dass sonach der im Streitjahr entstandene Verlust --ebenso wie die in den Vorjahren angefallenen Verluste-- der italienischen Zweigniederlassung von der Verlustberücksichtigung bei der Körperschaftsteuer ausgeschlossen sind, obgleich die Verluste infolge der Schließung der Zweigniederlassung in Italien dort endgültig nicht nutzbar ("final") geworden sind, 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 --ABlEG-- 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).

25 a) Der gemäß Art. 267 AEUV für die Auslegung des Unionsrechts zuständige EuGH hat zuletzt durch das 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.

26 b) Die auf der abweichenden früheren Rechtsprechung des EuGH (Urteile Lidl Belgium vom 15.05.2008 - C-414/06, EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692 und Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt vom 23.10.2008 - C-157/07, EU:C:2008:588, BStBl II 2009, 566) wie auch des erkennenden Senats (z.B. Urteile vom 17.07.2008 - I R 84/04, BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630; vom 09.06.2010 - I R 107/09, BFHE 230, 35) beruhende Auffassung der Vorinstanz ist somit überholt. Vielmehr hat der EuGH seine bereits im Urteil Timac Agro Deutschland vom 17.12.2015 - C-388/14 (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) vollzogene Abkehr von jener Rechtsprechung (dazu Senatsurteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709) bestätigt (s. das Senatsurteil vom 22.02.2023 - I R 35/22 [I R 32/18]). Der EuGH 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 des EuGH-Urteils Bevola und Jens W. Trock (EU:C:2018:424, DStR 2018, 1353)-- in einer (unilateralen) Entscheidung des nationalen Steuerrechts hat (zustimmend Ismer, DStR 2022, 1997; Mitschke, IStR 2022, 771; ablehnend z.B. Schnitger, IStR 2022, 769 f.; Wellmann/Kopec, Internationale Steuer-Rundschau 2022, 417, 419; Retzer/Bernhardt, Die Unternehmensbesteuerung 2022, 601; Dautzenberg, Finanz-Rundschau 2022, 989; Kessler/Beverungen/Bötzel/Schreiber, Der Betrieb 2023, 731, 736 f.).

27 c) Der Anregung der Klägerin, den EuGH unter Hinweis darauf, dass von Deutschland abgeschlossene DBA als völkerrechtliche Verträge zu ihrer innerstaatlichen Wirksamkeit nach Art. 59 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG) der Zustimmung durch Bundesgesetz bedürfen, erneut anzurufen, folgt der Senat nicht. Dem EuGH-Urteil W (EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993) ist zu entnehmen, dass es dem EuGH für die Unterscheidung zwischen den auf bilateralen Vereinbarungen der betroffenen Staaten und den auf unilateralen Entscheidungen eines Staats beruhenden Verlustabzugsausschlüssen maßgeblich darum geht, einseitig und unabgestimmt von einem Staat getroffene Regelungen von solchen Regelungen abzugrenzen, die auf einer vertraglichen Verständigung der beteiligten Staaten über die Aufteilung der jeweiligen Besteuerungsbefugnisse beruhen. Die Frage, auf welche Weise ein völkerrechtlicher Vertrag in das jeweilige innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten überführt wird, ist dagegen eher technischer Natur. Zwar ist ein deutsches Zustimmungsgesetz so zu interpretieren, dass es die Regelungen des DBA selbst enthält und in das nationale Recht transformiert (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10.03.1971 - 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, BStBl II 1973, 431). Das verfassungsrechtliche Erfordernis eines Zustimmungsgesetzes nimmt den von Deutschland abgeschlossenen DBA aber nicht den Charakter bilateraler völkerrechtlicher Verträge über die Aufteilung der beiderseitigen Besteuerungsrechte. Dies erscheint so eindeutig, dass nach den Maßstäben der EuGH-Rechtsprechung (s. zuletzt Urteil Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Neue Juristische Wochenschrift 2021, 3303) von einer Vorlage an den EuGH abgesehen werden kann.

28 d) Der Umstand, dass die Vertragsstaaten des DBA-Italien 1989 mit Abschn. 16 Buchst. d des Protokolls eine qualifizierte Rückfallklausel vereinbart haben, nach der das Besteuerungsrecht an Deutschland zurückfällt, falls die Betriebsstätteneinkünfte in Italien nicht effektiv besteuert werden, führt nicht dazu, dass von einem "unvollkommenen" Verzicht Deutschlands auf sein Besteuerungsrecht hinsichtlich der italienischen Betriebsstätteneinkünfte ausgegangen werden müsste und die Grundsätze des EuGH-Urteils W (EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993) auf italienische Betriebsstättenverluste generell nicht anwendbar wären. Vielmehr bleibt es in den Fällen, in denen --wie im Streitfall-- die Voraussetzungen der Rückfallklausel nicht vorliegen, bei dem abkommensbedingten "symmetrischen" Besteuerungsverzicht Deutschlands und folglich nach den Maßstäben des EuGH bei einer fehlenden Vergleichbarkeit mit reinen Inlandsfällen. So stellt der EuGH in dem Urteil W (EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993, s. Leitsatz) ausdrücklich auf den Besteuerungsverzicht hinsichtlich der Einkünfte "dieser Betriebsstätte" ab, das heißt auf den jeweiligen Einzelfall und nicht abstrakt auf eine Vielzahl denkbarer Konstellationen. Auch dies erscheint dem Senat zweifelsfrei.

29 3. Zuletzt hat die Klägerin im Hinblick auf eine Ungleichbehandlung inländischer und ausländischer Betriebsstättenverluste unbeschränkt Steuerpflichtiger zusätzlich einen Verstoß gegen Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 18.10.2000 (ABlEG 2000, Nr. C 364, 1) --EUGrdRCh-- geltend gemacht. Auch damit bleibt sie indessen ohne Erfolg.

30 Nach Art. 20 EUGrdRCh sind alle Personen vor dem Gesetz gleich. Dieser allgemeine unionsrechtliche

Gleichheitssatz gilt --wie die gesamte EUGrdRCh-- gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 EUGrdRCh für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Europäischen Union --EU-- (vgl. BVerfG-Urteil vom 24.04.2013 - 1 BvR 1215/07, BVerfGE 133, 277; Senatsurteil vom 11.02.2015 - I R 3/14, BFHE 249, 448, BStBl II 2015, 816; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30.08.2022 - X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396). Dementsprechend bezieht ihn die Klägerin vorliegend auf die unionsrechtliche Grundfreiheit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG, Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV).

31 Im Hinblick auf die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit ergibt sich jedoch bereits aus der oben zitierten EuGH-Rechtsprechung (Urteile W, EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993 und Timac Agro Deutschland, EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362), dass insoweit zwischen unbeschränkt Steuerpflichtigen, die eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der EU unterhalten, deren (positive wie negative) Einkünfte aufgrund eines DBA der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat entzogen sind, und reinen Inlandsfällen keine vergleichbaren Verhältnisse bestehen. Es erscheint ausgeschlossen, dass für die Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 20 EUGrdRCh andere Maßstäbe heranzuziehen sein könnten, als sie der EuGH für das Merkmal der Vergleichbarkeit bei der Prüfung auf eine Diskriminierung im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit aufgestellt hat. Aus dem von der Klägerin herangezogenen EuGH-Urteil Pfleger u.a. vom 30.04.2014 - C-390/12 (EU:C:2014:281, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2014, 597) ergibt sich nichts Gegenteiliges.

32 4. Der Senat hält den auf der abkommensrechtlichen Symmetriethese beruhenden Ausschluss des Abzugs --gegebenenfalls auch "finaler"-- ausländischer Betriebsstättenverluste für vereinbar mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Die Voraussetzungen für die Einleitung eines Normenkontrollverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht sind daher nicht erfüllt.

33 Der Umstand, dass sich Deutschland mit dem Quellenstaat, in dem der Steuerpflichtige die Betriebsstätte unterhält, im Rahmen eines DBA darauf verständigt hat, die (positiven wie negativen) Betriebsstätteneinkünfte von der deutschen Steuer freizustellen und der Besteuerungshoheit allein des Quellenstaats zu unterstellen, ist ein hinreichender sachlicher Grund für den Ausschluss der Verlustberücksichtigung. Die Freistellung hat zur Folge, dass die der Besteuerungskompetenz des Quellenstaats überlassenen Einkünfte infolge des Steuerverzichts Deutschlands der inländischen Besteuerung entzogen sind; sie gelten als nicht vorhanden, von ihnen ist deutsche Einkommensteuer nicht zu entrichten (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 30, 272, BStBl II 1973, 431).

34 Das Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit steht der sachlichen Rechtfertigung des Ausschlusses der Verlustberücksichtigung nicht entgegen. Im Bereich des internationalen Steuerrechts wird das Leistungsfähigkeitsprinzip durch das Prinzip der zwischenstaatlichen Verteilungsgerechtigkeit (Quellen- oder Territorialitätsprinzip), das der Aufteilung von Steuersubstrat auf mehrere Staaten dient, eingeschränkt (vgl. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Rz 3.45, m.w.N.). Insofern ist im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung der territoriale Bezug der Quelle zum Staatsgebiet des Quellenstaats als entscheidendes Kriterium für die bilaterale Aufteilung der Besteuerung (vgl. allgemein Lehner in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Grundlagen Rz 23) sachgerecht. Dies gilt nach Dafürhalten des Senats gleichermaßen für die Besteuerung positiver Einkünfte wie für die steuerliche Verlustberücksichtigung.

35 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de