

Titel:

Finale Betriebsstättenverluste im Zusammenhang mit Währungsverlusten

Normenketten:

AEUV Art. 49, Art. 267

FGO § 52d, § 115 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 2, § 135 Abs. 1

Schlagworte:

finale Betriebsstättenverluste im Zusammenhang mit Währungsverlusten, Niederlassungsfreiheit

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – I R 45/23

Fundstellen:

EFG 2023, 1409

StEd 2023, 522

IStR 2023, 839

BeckRS 2023, 20150

LSK 2023, 20150

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Gegenstand der Klage ist die steuerliche Nichtberücksichtigung finaler Fremdwährungsverluste im Zusammenhang mit der Aufgabe der irischen Betriebsstätte der Organgesellschaft A. D. GmbH i.H. von ... €.

2

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft mit Sitz in M.. Der Gegenstand ihres Unternehmens ist die Entwicklung, Herstellung und der Vertrieb von sowie der Handel mit ... Produkten aller Art im In- und Ausland.

3

Die Klägerin ist (körperschaftsteuerlich) Organträgerin der Firma A. D. GmbH, deren Wirtschaftsjahr jeweils vom 01.04. bis 31.03. lief. Die Organgesellschaft unterhielt in Irland eine Betriebsstätte, die mit Wirkung zum 01.01.2007 veräußert wurde. Die Abwicklungsarbeiten erfolgten teilweise noch im Wirtschaftsjahr 2007/2008.

4

Die irische Betriebsstätte hatte das ihr zugeordnete Kapital („Dotationskapital“) bis 1999 in Irischen Pfund und anschließend in Euro ausgewiesen. Das Stammhaus (A. D. GmbH) hatte das Vermögen der irischen Betriebsstätte, insbesondere das ihr zur Verfügung gestellte Dotationskapital, ebenfalls bis 1999 in DM bilanziert. Durch die seit Gründung der Betriebsstätte im Jahr 1972 bis einschließlich 1998/1999 aufgetretenen Änderungen der Währungsparität Irisches Pfund/DM ergaben sich beim deutschen Stammhaus bis in das Jahr 2000 Währungskursverluste in Höhe von ... €, die der irischen Betriebsstätte zugeordnet wurden, sich aber in der irischen Betriebsstätte steuerlich nicht auswirken konnten. Sie wurden beim Stammhaus handelsrechtlich zu Lasten der Kapitalrücklage gebucht. Zum Stichtag 01.04.2007 nahm

die A. D. GmbH (Organtochter der Klägerin) eine gewinnmindernde Berücksichtigung der Währungskursverluste vor. Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer 2007 der Klägerin mit dem unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 01.09.2009 unter Berücksichtigung eines zu versteuernden Einkommens von ... € auf ... € fest.

5

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (vgl. Bericht vom 25.01.2011) kam das Finanzamt unter anderem zu dem Ergebnis, dass die Währungskursverluste im Zusammenhang mit der irischen Betriebsstätte nicht berücksichtigungsfähig seien. Mit Änderungsbescheid vom 2.07.2011 wurde die Körperschaftsteuer 2007 unter Berücksichtigung eines zu versteuernden Einkommens der Klägerin von ... € auf ... € festgesetzt. Ebenfalls mit Bescheid vom 22.07.2011 wurde der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 auf ... € festgestellt.

6

Auch im Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 22.02.2017 wurden die Währungskursverluste nicht berücksichtigt. Das zu versteuernde Einkommen der Klägerin wurde mit ... € und die Körperschaftsteuer 2008 auf ... € festgesetzt.

7

Die gegen die Bescheide vom 22.07.2011 und 22.02.2017 eingelegten Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 22.11.2018 als unbegründet zurückgewiesen.

8

Hiergegen richtet sich das vorliegende Klageverfahren, das zwischenzeitlich wegen der beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängigen Verfahren I R 17/16, I R 48/17, I R 49/17 und I R 32/18 sowie der beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) anhängigen Verfahren C-607/17 und C-608/17 ruhte.

9

Die Klägerin trägt im Wesentlichen vor, dass die steuerliche Nichtberücksichtigung der Fremdwährungsverluste im Zusammenhang mit der Aufgabe der irländischen Betriebsstätte ihrer Organgesellschaft auf Grundlage der bisherigen EuGH-Rechtsprechung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV darstelle. Nach dem EuGH-Urteil vom 28.02.2008 („D. Sh.“ Az. C-293/06, BStBl 2009 I S. 1332) liege ein nicht gerechtfertigter Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor, wenn Währungsverluste, die Kraft ihrer Natur nach nie im Betriebsstättenmitgliedstaat entstehen können, nicht vom Mitgliedsstaat des ansässigen Unternehmens berücksichtigt würden. Dies gelte auch, wenn der Mitgliedstaat des ansässigen Unternehmens im Rahmen eines bilateralen Abkommens auf seine Steuerfreiheit verzichtet habe.

10

Die vom EuGH insbesondere mit seinen Urteilen vom 22.09.2022 („W AG“ C-538/20) sowie vom 12.06.2018 („Bevola“ C-650/16) vorgenommene Einschränkung zu finalen Betriebsstättenverlusten seien im Streitfall nicht einschlägig, da dabei nicht auf die Berücksichtigung von Währungsverlusten eingegangen worden sei. Insbesondere werde in diesen Urteilen nicht auf das explicit für Währungsverluste einschlägige Urteil „D. Sh.“ verwiesen. Da Währungsverluste in den Bilanzen der Betriebsstätte niemals in Erscheinung treten würden, sei das mitgliedstaatliche Verbot des Verlustabzugs weder geeignet noch erforderlich, um eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten zu vermeiden oder abzuschwächen. Damit könne die so genannte Symmetriethese nicht greifen. Das deutsche Verbot der Verlustberücksichtigung verletze den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

11

Die Klägerin habe mit der Geltendmachung der streitigen Währungskursverluste bis in den Veranlagungszeitraum 2008 gewartet, weil erst im Januar 2007 die Betriebsstätte in Irland aufgegeben und im Wirtschaftsjahr vom 01.04.2007 bis 31.03.2008 noch Abwicklungsarbeiten dieser Betriebsstätte vorgenommen worden seien, so dass die endgültige Beendigung der Betriebsstätte zeitlich dem VZ 2008 zugeordnet werden müsse. Diese Zuordnung werde auch im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 23.11.2009 vorgesehen.

12

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 22.02.2017 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.11.2018 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Körperschaftsteuer 2008 auf der Grundlage eines zu versteuernden Einkommens von 3.732.300 € auf 559.845 € festgesetzt wird,

hilfsweise, den Körperschaftsteuerbescheid 2007 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 jeweils vom 22.07.2011 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.11.2018 mit der Maßgabe zu ändern, dass das Einkommen mit – 14.148.013 € angesetzt und der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 auf 19.342.656 € festgestellt wird,

hilfsweise die Revision zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

13

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

14

Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung trägt es vor, dass der EuGH in seinen Entscheidungen zu den finalen Verlusten nicht nach der Art der dort entstandenen Verluste differenziert habe. Auch bei Währungsverlusten handle es sich um Betriebsstättenverluste. Sie gehörten zu den freigestellten Einkünften aus einer ausländischen

15

Betriebsstätte. Die Rechtsprechung des EuGHs zu den finalen Verlusten stehe im Einklang mit der Rechtsprechung im Urteil C-293/06 „D. Sh.“ vom 28.02.2008 zu Währungsverlusten. Dieses Urteil sei dahin zu verstehen, dass die Beendigung der Betriebsstätte nicht nur ein möglicher Fall von finalen Verlusten sei, sondern dass die Beendigung der Betriebsstätte eine notwendige Voraussetzung bilde, zu der im Übrigen noch das Fehlen weiterer steuerlicher Verwertungsmöglichkeiten der Verluste kommen müsse. Solange die Betriebsstätte bestehe, seien die Wertveränderungen infolge von Währungskursschwankungen ein untrennbarer Teil der gesamten, bis zum Ende der Beteiligung eintretenden Veränderungen des Gesamterfolgs der Beteiligung. Erst bei Beendigung der ausländischen Betriebsstätte werde dieser Zusammenhang gelöst. Damit gehe auch der EuGH davon aus, dass Währungsverluste der Kategorie der Betriebsstättenverluste zuzuordnen sind. Zudem sei das Urteil „D. Sh.“ im Kontext zu den weiteren Entscheidungen zu den finalen Verlusten zu sehen und füge sich in die Rechtsprechungshistorie des EuGHs zu dieser Thematik ein.

16

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Finanzamts-Akten, die im Verfahren gewechselten Schriftsätze sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung am 10.07.2023 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

17

Die Klage ist unbegründet. Die steuerliche Nichtberücksichtigung finaler Fremdwährungsverluste im Zusammenhang mit der Aufgabe der irischen Betriebsstätte der Organgesellschaft A. D. GmbH begegnet keinen Bedenken.

18

1. Die Klägerin hat Sitz und Ort ihrer Geschäftsleitung im Inland und ist gemäß § 1 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die ihrer Organgesellschaft durch die in Irland gelegene Betriebsstätte entstandenen Verluste sind aufgrund des in den Streitjahren geltenden Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 17.10.1962 (BGBl II 1964, 266) – DBA-Irland 1962 – von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen.

19

Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Irland 1962 bestimmt, dass gewerbliche Gewinne eines Unternehmens eines der Gebiete nur in diesem Gebiet 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 Gebiet besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können (Art. III Abs. 1 Satz 2 DBA-Irland 1962). Nach Art. XXII Abs. 2

20

Buchst. a Doppelbuchst. aa DBA-Irland 1962 werden im Falle einer in Deutschland ansässigen Person von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus Quellen innerhalb Irlands und die innerhalb Irlands gelegenen Vermögensteile ausgenommen, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Irland besteuert werden können, es sei denn, dass – was vorliegend allerdings nicht zum Tragen kommt – nach Art. XXII Abs. 2 Buchst. a) Doppelbuchst. bb DBA-Irland 1962 gilt. Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögensteile bei der Festsetzung des Steuersatzes zu berücksichtigen (Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 2 DBA-Irland 1962).

21

Obwohl in Art. III Abs. 1 Satz 1 DBA-Irland 1962 ausdrücklich nur gewerbliche Gewinne erwähnt werden, sind nach Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa DBA-Irland 1962 auch negative Einkünfte – so die im Streitfall in Rede stehenden Verluste – im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen.

22

Es entspricht ständiger Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 22.02.2023 I R 35/22 (I R 32/18), juris m.w.N.), 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).

23

2. Der Ausschluss der Verlustberücksichtigung bei der Körperschaftsteuer 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).

24

Der Senat folgt insoweit den Ausführungen im BFH-Urteil vom 22.02.2023 I R 35/22 (I R 32/18). Unter Verweis auf die Rechtsprechung des gemäß Art. 267 AEUV für die Auslegung des Unionsrechts zuständigen EuGH (Urteil W (ECLI:EU:C:2022:717, DStR 2022, 1993) hat der BFH dargelegt, 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 EuGHs 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.

25

Der BFH führt weiter aus, dass der EuGH in Bestätigung seiner Urteile Timac Agro Deutschland vom 17.12.2015 – C-388/14 (ECLI:EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) und des BFH-Urteils vom 22.02.2017 I R 2/15 (BStBl II 2017, 709) für die Frage der Vergleichbarkeit der Verhältnisse dahingehend differenziert hat, ob der „symmetrische“ Ausschluss der Berücksichtigung der gebietsfremden Betriebsstättengewinne und -verluste – wie im dem Urteil vom 22.02.2023 I R 35/22 zugrundeliegenden 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.

26

3. Auch im Streitfall handelt es sich wie in der Entscheidung des BFH vom 22.02.2023 I R 35/22 (I R 32/18) bei der die Verlustberücksichtigung ausschließenden Symmetriethese um einen abkommensbasierten (bilateralen) und nicht um einen unilateralen Ausschluss des Verlustabzugs. Die Symmetriethese ist in ständiger Rechtsprechung des BFH auf die Vereinbarung der Freistellungsmethode zurückzuführen. Da sich der Begriff der Betriebsstättengewinne auf einen Nettobetrag bezieht, sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ebenso Betriebsstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen. Auch der im Streitfall anwendbare Art. XXII Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa DBA- Irland 1962 ordnet an, dass im Falle einer in Deutschland ansässigen Person von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die „Einkünfte“ aus Quellen innerhalb Irlands ausgenommen werden, die in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Irland besteuert werden können. Nach der vorgenannten Auffassung des EuGHs 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.

27

3. Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg vortragen, dass die vom EuGH insbesondere in den Urteilen vom 22.09.2022 („W AG“ C-538/20) sowie vom 12.06.2018 („Bevola“ C-650/16) vorgenommenen Einschränkungen zu finalen Betriebsstättenverlusten im Streitfall nicht einschlägig seien, und für Währungsverluste ausschließlich die Grundsätze des Urteils „D. Sh.“ (Az. C- 293/06, BStBl 2009 I S. 1332) Anwendung fänden.

28

Der Senat folgt der Ansicht des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.2015 I R 13/14, IStR 2016, 428), dass der EuGH mit seinem Urteil vom 10.06.2015 in der Rechtssache „X“ (C-686/13, juris) eine Einschränkung der im Urteil „D. Sh.“ dargestellten Grundsätze vorgenommen hat. In der Rechtssache „X“ hat der EuGH klargestellt, dass die Niederlassungsfreiheit steuerlichen Vorschriften nicht entgegensteht, die den Abzug von Wechselkursverlusten bei der Veräußerung von Anteilen ausschließen, wenn auch die Gewinne aus der Veräußerung steuerbefreit sind. Unter Anwendung dieser Grundsätze hat der BFH die Berücksichtigung von Währungsverlusten bei der Liquidation einer ausländischen Unterpersonengesellschaft bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages der Obergesellschaft wegen der Regelungen des § 9 Nr. 2 und § 8 Nr. 8 GewStG versagt (BFH in IStR 2016, 428, vgl. Hackemann in: Bott/Walter, KStG, B. Vereinbarkeit der Vorschriften des KStG mit dem Unionsrecht, Dokumentstand: 155. Ergänzungslieferung, Juli 2021 Rn 24).

29

Entsprechend der dem Urteil „D. Sh.“ nachfolgenden Rechtsprechung des EuGHs und des BFH ist ausschließlich darauf abzustellen, ob es sich bei der die Verlustberücksichtigung ausschließenden Symmetriethese um einen abkommensbasierten (bilateralen) oder um einen unilateralen Ausschluss des Verlustabzugs handelt. Eine Differenzierung nach der Art der entstandenen Verluste wurde weder vom EuGH noch vom BFH vorgenommen.

30

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO.