

GRENZÜBERSCHREITENDE VERLUSTVERRECHNUNG

Aktuelle Tendenzen zur Berücksichtigung finaler grenzüberschreitender Verluste

von Dr. Christian Kahlenberg, M. Sc., Frankfurt (Oder)

| Bei der internationalen Steuerplanung ist die grenzüberschreitende Verlustverrechnung sicherlich eines der wichtigsten Themen. Von herausragender Stellung ist hier die Frage, wann ausländische Verluste – entgegen der sog. Symmetriethese – beim inländischen Stammhaus berücksichtigungsfähig sind. Der Beitrag liefert auf Basis eines aktuellen Beschlusses des BFH (22.9.15, I B 83/14, BFH/NV 16, 375) eine Bestandsaufnahme. Dabei wird auch auf die jüngste EuGH-Rechtsprechung zurückgegriffen, um die Rechtsprechungsentwicklung systematisch einordnen zu können. |



IHR PLUS IM NETZ
Rechtsquelle im
Online-Archiv

1. Einführung

Wie kaum ein anderer Problembereich unterliegt die Thematik um die grenzüberschreitende Verlustverrechnung den Einflüssen des Unionsrechts und ist von einer fluktuierenden Rechtsentwicklung geprägt. Während sich der Gerichtshof nach der Leitentscheidung in der Rechtssache Marks & Spencer (EuGH 13.12.05, C-446/03, DStR 05, 2168) gegen die umfassende dogmatische Kritik im Schrifttum konsequent behauptete, beschneiden die jüngeren Urteile in den Rechtssachen Timac Agro (EuGH 17.12.15, C-388/14, s. PISStB 16, 119) und Nordea Bank Danmark (EuGH 17.7.14, C-48/13, BB 14, 1813) sein beständiges Rechtsverständnis. Der BFH hat die bis dahin aufgestellten Grundsätze des EuGH regelmäßig mitgetragen, wie der zuletzt ergangene Beschluss (BFH 22.9.15, I B 83/14, BFH/NV 16, 375) bestätigt.

2. Sachverhalt (BFH 22.9.15, I B 83/14)

Ein Steuerpflichtiger wohnte im Streitjahr 2009 in Deutschland, wo er eine freiberufliche Tätigkeit ausübte. Daneben verfügte er über eine vermietete Eigentumswohnung in Österreich, aus der er einen Verlust erzielte.

Nach österreichischem Recht ist der Verlustvortrag auf Gewinneinkünfte beschränkt (§ 18 Abs. 6 öEStG). Für Überschusseinkünfte, zu denen auch die Vermietungsverluste zählen, ist der Verlustvortrag ausgeschlossen. Mangels weiterer Einkünfte aus österreichischen Quellen ging der Vermietungsverlust somit unter.

Entgegen dem Begehren des Steuerpflichtigen berücksichtigte das FA den österreichischen Vermietungsverlust nicht. Weder die Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG) noch die aus unionsrechtlichen Gründen für sog. finale Verluste zu gewährende Verrechnung mit inländischen Einkünften wurde anerkannt. Die dagegen gerichtete Klage wies das FG Baden-Württemberg (8.7.14, 4 K 1134/12, DStRE 15, 1293) als unbegründet ab. Da das FG die Revision nicht zuließ, legte der Steuerpflichtige Nichtzulassungsbeschwerde ein. Doch auch diese blieb erfolglos.

Vermietungsverlust
wirkte sich weder
in Österreich ...

... noch in Deutsch-
land aus

3. Die Entscheidung

Der BFH stufte die Nichtzulassungsbeschwerde als unbegründet ein, da die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 AO). Es fehlt am erforderlichen Klärungsbedürfnis. Denn die Rechtsprechung hat bereits die Voraussetzungen definiert, wann der Stammhausstaat entgegen der ansonsten maßgeblichen Symmetriethese – Freistellung von Gewinnen und Verlusten gleichermaßen – die Verluste, die in einem EU-Betriebsstättenstaat entstanden sind, ausnahmsweise aus unionsrechtlichen Gründen zu berücksichtigen hat.

Eine Verpflichtung ergibt sich nicht, wenn die Verluste in künftigen Veranlagungszeiträumen im Betriebsstättenstaat nutzbar sind (EuGH 15.5.08, C-414/06, Lidl Belgium). In diesem Fall gelten die Verluste nicht als final. Darüber hinaus sind die Verluste gleichfalls nicht als definitiv anzusehen, wenn die Finalität letztlich auf rechtliche Einschränkungen hinsichtlich der Verlustabzugsmöglichkeit zurückzuführen ist.

In der Wechselwirkung zwischen der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat kann eine unionsrechtlich beschränkend wirkende Verlustabzugsrestriktion lediglich dem letztgenannten Staat angelastet werden (EuGH 23.10.08, C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt; BFH 9.6.10, I R 100/09, BStBl II 10, 1065). Deshalb kann eine rechtliche Begrenzung im Betriebsstättenstaat keine Verlustberücksichtigungspflicht im Ansässigkeitsstaat auslösen. Und dies war im vorliegenden Streitfall gegeben. Die „Finalität“ lag in der rechtlichen Einschränkung von Verlustabzugsmöglichkeiten in Österreich begründet.

Beachten Sie | Der in Österreich entstandene Vermietungsverlust konnte nicht in künftige Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Vortragsmöglichkeiten bestehen dort nur für betriebliche Einkunftsarten (Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft sowie selbstständige Arbeit).

Selbst wenn die zu Art. 7 OECD-MA ergangene Rechtsprechung zu den finalen Betriebsstättenverlusten auf die hier Streitgegenständlichen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen übertragbar wäre, wäre der in Österreich erlittene Verlust nicht mit inländischen Einkünften verrechenbar. Hieran ändert auch der Einwand des Steuerpflichtigen nichts, dass die fehlende Verlustabzugsmöglichkeit zu einem in tatsächlicher Hinsicht nicht mehr nutzbaren Verlust führe, der (entgegen der Symmetriethese) die ausnahmsweise Berücksichtigung im Inland zur Folge haben müsse. Denn ursächlich für die final gewordenen Verluste war die Verlustabzugsrestriktion in Österreich.

Was die Abgrenzung von tatsächlich final gewordenen – und damit berücksichtigungspflichtigen – zu sonstigen Verlusten betrifft, hat der EuGH seine bisherige Spruchpraxis trotz fundamentaler Kritik kontinuierlich bestätigt. Die Rechtslage gestaltet sich daher nicht als willkürlich, sondern ist als geklärt anzusehen. Deshalb besteht auch kein Grund, den Grundsatz der Symmetriethese aufzugeben.

Voraussetzungen für Verlustberücksichtigung geklärt

Keine Berücksichtigungspflicht bei Begrenzung im Betriebsstättenstaat

Vom EuGH gebilligte Symmetriethese ist beizubehalten

4. Berücksichtigung von ausländischen Verlusten

Für die Beantwortung der Frage, ob negative ausländische Einkünfte im Inland berücksichtigt werden können, ist eine rechtsformdifferenzierende Betrachtung erforderlich.

4.1 Beteiligung an ausländischen Kapitalgesellschaften

Wird im Ausland eine Kapitalgesellschaft gegründet, dann sorgt das allgemein anerkannte Trennungsprinzip dafür, dass die Einkünfte dieses Rechtsträgers bis zur tatsächlichen Ausschüttung an den Anteilseigner eingeschlossen bleiben. Deutschland hat keine Besteuerungsbefugnis für diese Einkünfte – und zwar unabhängig davon, ob es sich hierbei um positive oder negative Einkünfte handelt.

MERKE | Die Bildung einer grenzüberschreitenden Organschaft (vgl. dazu Heinz/Scheuch, IStR 14, 915; Schnitger, IStR 14, 587) kann aber ausnahmsweise dafür sorgen, dass das Ergebnis der ausländischen Organgesellschaft an den inländischen Organträger abgeführt wird und dadurch – vorbehaltlich der abkommensrechtlichen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse – im Inland berücksichtigungsfähig/-pflichtig wird. Gleichwohl regelt § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG, dass negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt bleiben, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden.

4.2 Investition in eine ausländische Betriebsstätte

Anders gestaltet sich die Beurteilung, wenn sich der Investor für sein Auslandsengagement einer Betriebsstättenstruktur bedient. In diesem Fall hängt die Erfassung des Betriebsstättenergebnisses maßgeblich davon ab, ob mit dem Zielstaat ein DBA abgeschlossen wurde:

- Sofern ein DBA fehlt, sind die ausländischen Betriebsstätteneinkünfte unweigerlich Teil der inländischen Bemessungsgrundlage.
- Wurde mit dem Zielstaat hingegen ein DBA mit Freistellungsmethode abgeschlossen, verliert Deutschland aufgrund des DBA-rechtlich verankerten Belegenheitsprinzips (Art. 7 Abs. 1 S. 2 DBA) regelmäßig die Besteuerungsbefugnis über die Betriebsstätteneinkünfte.

Beachten Sie | Dies gilt für Gewinne und Verluste gleichermaßen (sog. Symmetriethese, BFH 17.7.08, I R 84/04, BStBl II 09, 630; BFH 3.2.10, I R 23/09, BStBl II 10, 599; BFH 9.6.10, I R 107/09, BFH/NV 10, 1744).

Ist die DBA-Freistellung das Ergebnis der Abkommensanwendung, dann kann das Betriebsstättenergebnis letztlich nur noch im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG), wobei hier die Einschränkungen für EU-/EWR-Sachverhalte zu beachten sind. Sofern es sich bei den Betriebsstätteneinkünften um passive i. S. d. § 2a EStG handelt (§ 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG), wird der Progressionsvorbehalt – symmetrisch – suspendiert (PIStB 11, 267 ff.).

Grundsatz: bis zur Ausschüttung kein Besteuerungsrecht für Deutschland

Ausnahme in grenzüberschreitenden Organschaftsfällen

Es kommt darauf an, ob ein DBA besteht

Nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen

Beachten Sie | In der deutschen Abkommenspolitik sieht sich die DBA-Freistellung allerdings regelmäßig mit verschiedenen Vorbehalten konfrontiert (z. B. Holthaus, IStR 12, 537 ff.). Neben den DBA-rechtlich verankerten Aktivitätsklauseln sorgen Switch-over- und Subject-to-Tax-Klauseln dafür, dass die Freistellung zunehmend zur Ausnahmesituation wird. Zusätzlich flankieren § 20 Abs. 2 AStG sowie § 50d Abs. 9 EStG unilateral jene Vorbehalte. Sind jene Regelungen tatbestandlich einschlägig, erfolgt der Methodenwechsel hin zur Anrechnung.

MERKE | Festzuhalten ist, dass Auslandsverluste von Tochterkapitalgesellschaften oder DBA-Freistellungsbetriebsstätten im Inland nicht unmittelbar verwertbar sind. Für Letztere kann die Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts erfolgen, wobei hier aber die zahlreichen Vorbehalte gegenüber der DBA-Freistellung zu beachten sind.

Im unionsrechtlichen Kontext kann diese Grundregel aber durchbrochen werden und eine asymmetrische Berücksichtigung von Auslandsverlusten beim inländischen Stammhaus geboten sein, wenn es sich um finale bzw. definitive Verluste handelt.

Berücksichtigung
von finalen Verlusten

4.3 Ausnahmsweise Berücksichtigung von finalen Auslandsverlusten

Im Grundsatz kann die bisherige BFH-Rechtsprechung zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung wie folgt zusammengefasst werden:

- Der I. Senat des BFH geht bislang von einer gefestigten EuGH-Rechtsprechung aus und vertritt daher konsequent die Auffassung, dass finale Verluste notwendigerweise beim inländischen Stammhaus verrechnet werden können (BFH 5.2.14, I R 48/11, BFH/NV 14, 963; BFH 26.2.14, I R 56/12, BStBl II 14, 703).
- Hinsichtlich der Finalitätsfrage ist danach zu differenzieren, ob die ausbleibende Verlustverwertungsmöglichkeit im Belegenheitsstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr möglich ist oder „nur“ auf rechtlichen Restriktionen hinsichtlich der Verlustabzugsmöglichkeiten basiert (BFH 22.9.15, I B 83/14; BFH 5.2.14, I R 48/11, BFH/NV 14, 963; BFH 9.6.10, I R 107/09, BFH/NV 10, 1744).
- Der finale Verlust ist nicht im Jahr seiner Entstehung zu berücksichtigen (phasengleich), sondern wird erst (phasenverschoben) im Finalitätsjahr als berücksichtigungsfähig eingestuft (BFH 9.11.10, I R 16/10, BFH/NV 11, 524).

Verlustnutzung darf
aus tatsächlichen
Gründen nicht mehr
möglich sein

Beachten Sie | Bisweilen nicht vollständig geklärt ist die Frage, was definitiv unter einem finalen Verlust zu verstehen ist. Einigkeit besteht lediglich darüber, dass es an der notwendigen Finalität jedenfalls dann fehlt, wenn der Verlustuntergang bzw. die ausbleibende Verwertbarkeit auf Regelungen im Belegenheitsstaat beruhen, die den Verlustvor- bzw. -rücktrag rechtlich eingrenzen. Die Finalität sollte zumindest dann gegeben sein, wenn der Verlustuntergang auf einem Veräußerungs- oder Umwandlungsvorgang basiert.

Wann ist von einem
finalen Verlust
auszugehen?

Vereinzelt wurde die Meinung vertreten, dass ein Veräußerungsvorgang nicht zu einem finalen Verlust führen dürfe, weil die Steuerpflichtigen dadurch „willkürlich“ über die Entstehung von Definitivverlusten entscheiden dürften. Denn das Argument, die entstandenen Verluste könnten nicht in einer späteren Periode verwertbar sein, könne nicht abschließend stichhaltig überprüft werden. Allerdings hat der BFH insoweit klargestellt, dass für die Frage der zukünftigen Verwertung des zwischenzeitlichen Finalverlusts mit § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO eine hinreichende Verfahrensvorschrift existiert, die eine Bescheidänderung ermöglicht (BFH 5.2.14, I R 48/11, BFH/NV 14, 963).

Beachten Sie | Sofern es sich um Definitivverluste handelt, existiert mithin eine recht verlässliche BFH-Rechtsprechung (BFH 5.2.14, I R 48/11, BFH/NV 14, 963; BFH 9.6.10, I R 107/09, BFH/NV 10, 1744), auf die sich Steuerpflichtige und Berater für eine asymmetrische Berücksichtigung von Auslandsverlusten beim inländischen Stammhaus stützen können.

5. Aktuelle Entwicklungen

Mit zwei jüngeren Entscheidungen rüttelt der EuGH jedoch an den Grundfesten, auf die sich der BFH für Zwecke seiner ständigen Rechtsprechung stützt. Dies betrifft die Entscheidungen in den Rechtssachen Timac Agro (EuGH 17.12.15, C-388/14) und Nordea Bank Danmark (EuGH 17.7.14, C-48/13). In beiden Verfahren merkt der EuGH nämlich an, dass eine gebietsfremde Betriebsstätte, für die nach den Regelungen eines DBA die Freistellungsmethode zur Anwendung kommt, mit einer gebietsansässigen Betriebsstätte nicht objektiv vergleichbar sei. Denn für die erstgenannte habe der Mitgliedsstaat des Stammhauses überhaupt keine Besteuerungsbefugnis.

Diese Aussage würde aber dazu führen, dass ein über die vereinbarte DBA-Freistellung bewirkter Verzicht zur Ausübung der Besteuerungsbefugnis quasi einen Freibrief für die Mitgliedstaaten darstellen würde, Betriebsstätten ausländischer Steuerpflichtiger schlechter zu behandeln. Beschränkende Maßnahmen wären dann nämlich mangels objektiver Vergleichbarkeit dem Schutzmantel der Grundfreiheiten entzogen. Dies hatte der EuGH in der Rs. Familienstiftung Eisenstadt aber bereits selbst gesehen (EuGH 17.9.15, C-589/13).

Dennoch wurde aus den Ausführungen des EuGH im Schrifttum gefolgert, dass hierin wohl eine Abkehr zu den bisherigen Rechtsprechungsgrundsätzen zu sehen ist – und damit das Ende der Berücksichtigung finaler Verluste bei Freistellungsbetriebsstätten eingeläutet wird (Eisendle, ISR 16, 38; Benecke/Staats, IStR 16, 80 ff.; Cloer/Sejdeija/Vogel, SWI 16, 84; tendenziell wohl auch Schiefer, IStR 16, 80; zweifelnd aber Schnitger, IStR 16, 73 f.).

Die bereits vielfach geschlussfolgerte Breitenwirkung können diese EuGH-Entscheidungen m. E. aber nicht erzielen, wenn man sich die Entscheidungsgründe in der Rs. Timac Agro vor Augen führt. Während der EuGH im Anwendungsbereich von § 2a Abs. 3 EStG a. F. noch die Vergleichbarkeit unterstellt, entzieht er diese Feststellung dem Bereich der „klassischen“ DBA-Freistellung. Man muss aber konstatieren, dass § 2a Abs. 3 EStG a. F. bewirkte, dass

Veräußerung kann einen finalen Verlust durchaus begründen

EuGH rüttelt an Grundfesten

Haben die EuGH-Entscheidungen Breitenwirkung?

Auslandsverluste im Entstehungsjahr berücksichtigungsfähig waren. Dieser Vorteil bzw. die Gleichstellung zur klassischen Anrechnung wurde aber durch die später vorzunehmende Nachversteuerung dieser Verluste für den Fall einer Veräußerung rückgängig gemacht.

Regelungssystematisch handelt es sich folglich um eine Technik, die unter ökonomischen Gesichtspunkten der Freistellungsmethode entspricht. Für den Veräußerungsfall heben sich die Verlustberücksichtigung und die Nachversteuerung nämlich gegenseitig auf. Was bleibt sind dann lediglich Liquiditäts- und Zinsvorteile gegenüber der klassischen Freistellung (Schiefer, IStR 16, 80). Dennoch hat der EuGH für den einen Fall die objektive Vergleichbarkeit angenommen, für den anderen Fall allerdings nicht. Es muss demzufolge bezweifelt werden, ob dieses Defizit nunmehr flächendeckend zu übertragen ist.

M. E. sollte eine pauschale Aussage unter Bezugnahme auf die jüngeren Aussagen des EuGH vermieden werden. Vielmehr ist die weitere Rechtsprechung abzuwarten. Denn widerspruchsfrei ist die EuGH-Rechtsprechung oftmals nicht. Deshalb ist es auch nicht ausgeschlossen, dass der Gerichtshof in späteren Verfahren dahin gehend zurückrudert, als die Vergleichbarkeitsprüfung ausgelassen wird und eine Konzentration auf Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsebene erfolgt (siehe bspw. EuGH 15.5.08, C-414/06, Lidl Belgien; EuGH 23.10.08, C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt).

FAZIT | Während die Rechtsprechung des BFH hinsichtlich der Berücksichtigung finaler Verluste zunehmend an Konturen gewinnt, sorgen die jüngeren EuGH-Entscheidungen für Ernüchterungen, weil sie rechtssystematisch neue Fragen aufgeworfen haben. Inwieweit hieraus aber unmittelbare Konsequenzen für Steuerpflichtige und Berater zu ziehen sind, ist vorerst abzuwarten. Sofern sich die Finanzverwaltung der neueren Argumentation des EuGH behilft, sollte der Klageweg beschritten werden. Denn es sprechen zumindest gute Gründe dafür, dass der BFH an seiner Rechtsauffassung (noch) festhalten wird und auch einige Finanzgerichte dieser Ansicht folgen werden.

Als hinreichend sicher darf man aber annehmen, dass sich der deutsche Gesetzgeber wohl darin bestärkt sehen wird, bislang nicht legislatorisch tätig geworden zu sein. Somit bleibt (weiterhin) zu hoffen, dass der Gesetzgeber der schon länger zurückliegenden Prüfbitten des Bundesrats nachkommt und eine rechtssichere Regelung zu final gewordenen Verlusten schafft. Dies erfordert aber klare Linien, die vom EuGH gezeichnet werden. Bedauerlicherweise haben die jüngeren EuGH-Judikate aber gerade das Gegenteil bewirkt.

WEITERFÜHRENDE HINWEISE

- Zur weiteren Einschränkung bei der Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste s. auch Wilke, PISStB 16, 119
- Zur Nachweispflicht für „finale Verluste“ ausländischer Betriebsstätten, s. Jahn, PISStB 15, 59

Technik entspricht unter ökonomischen Gesichtspunkten der Freistellungsmethode

Klarstellende Rechtsprechung des EuGH nicht ausgeschlossen

Gesetzliche Neuregelung erfordert eine klare Linie des EuGH



ARCHIV
Ausgabe 5 | 2016
Seite 119