

(Finale) Verluste aus ausländischen EU/EWR-Direktinvestitionen

– Eine Untersuchung zur inländischen Berücksichtigung ausländischer Verluste aus deutscher Steuerperspektive –

Inauguraldissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte

durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität
Münster

von

Philipp Weiten

Erster Berichterstatter:

Prof. Dr. Dieter Birk

Zweiter Berichterstatter:

Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet

Dekan:

Prof. Dr. Ingo Saenger

Tag der mündlichen Prüfung:

16. Juni 2015

Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht

Band 76

Philipp Weiten

**(Finale) Verluste aus ausländischen
EU/EWR-Direktinvestitionen**

D 6 (Diss. Universität Münster (Westfalen))

Shaker Verlag
Aachen 2015

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Zugl.: Münster (Westfalen), Univ., Diss., 2015

Copyright Shaker Verlag 2015

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8440-3784-5

ISSN 1619-8093

Shaker Verlag GmbH • Postfach 101818 • 52018 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • E-Mail: info@shaker.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2015 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster angenommen. Rechtsprechung und Literatur konnten bis Dezember 2014 berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Dieter Birk, der das Thema der Arbeit angeregt, mir aber bei dessen Umsetzung jede nur erdenkliche wissenschaftliche Freiheit belassen hat. Ihm danke ich zugleich für die Aufnahme der Arbeit in die Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht. Herrn Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D., danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Herrn Dr. Andreas Richter, LL.M. danke ich für die lehrreichen Erfahrungen, die ich während meiner Tätigkeit als Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei P+P Pöllath + Partners am Berliner Standort sammeln durfte. Ebenso bedanke ich mich bei Herrn Dr. Heiko Gemmel und Dr. Michael Dettmeier, die mir während meiner Tätigkeit bei Hogan Lovells in Düsseldorf den nötigen Freiraum gewährt haben, um die Dissertation fertigstellen zu können.

Mein größter Dank gebührt meiner Familie, vor allem meinen Eltern, Karin und Wolfgang Weiten, dich nicht stets mit beispielloser Hingabe unterstützt und mir dadurch meinen bisherigen Lebensweg überhaupt erst ermöglicht haben. Nicht unerwähnt bleiben darf meine Freundin, Jennifer Lambers, die mich insbesondere in den letzten Phasen der Entstehung dieser Arbeit mit großem Verständnis er- und getragen hat. Sie alle haben mir den notwendigen Rückhalt gegeben, ohne den die Fertigstellung dieser Arbeit undenkbar gewesen wäre. Ihnen widme ich dieses Buch.

Düsseldorf, Juni 2015

Philipp Weiten, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	9
Einführung	15
A. Problemdarstellung	15
B. Untersuchungsgang	19
Kapitel 1: <u>Auslandsverluste aus EU/EWR-Direktinvestitionen – die nationale Steuerperspektive</u>	21
A. Nationalrechtliche Rahmenbedingungen	21
I. Begriff der Verluste im Ertragsteuerrecht	21
1. Bedeutung von Verlusten	21
2. Entstehung von Verlusten	22
II. Verlustverrechnungssystem in Grundzügen	23
1. Innerperiodische Verlustverrechnung	23
2. Interperiodische Verlustverrechnung	24
III. Auslandsverluste inländischer Unternehmen	24
1. Inlandseigenschaft von Unternehmen im Steuerrecht	25
2. Auslandsverluste nach dem Welteinkommensprinzip	25
B. Abkommensrechtliche Rahmenbedingungen	26
I. Entstehung von Doppelbesteuerung	26
II. Auflösung von Doppelbesteuerung	27
1. Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Wirkungsweise	27
2. Hauptmethoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	28
a) Die Freistellungsmethode	29
b) Die Anrechnungsmethode	29
III. Grundsätzliche Konkurrenzfragen	30
C. Inländische Berücksichtigung ausländischer Verluste aus EU/EWR-Direktinvestitionen	31
I. Verluste bei ausländischen EU/EWR-Tochtergesellschaften	32

1.	Grundsätze zur rechtsträgerübergreifenden Verlustverrechnung	32
a)	Trennungsprinzip als Ausgangspunkt	32
b)	Abkommensrechtliche Implikationen	32
2.	Möglichkeiten zur inländischen Berücksichtigung ausländischer EU/EWR-Tochtergesellschaftsverluste	33
a)	Verlustverrechnung mittels körperschaftsteuerlicher Organschaft	33
aa)	Tatbestandsvoraussetzungen	34
(1)	Anforderungen an die Organgesellschaft	34
(2)	Anforderungen an den Organträger	35
(3)	Finanzielle Eingliederung	36
(4)	Gewinnabführungsvertrag	37
bb)	Rechtsfolgen im Überblick	38
cc)	Grenzüberschreitende Steuersachverhalte	40
b)	Verlustverrechnung mittels verlustbedingter Teilwertabschreibung	42
aa)	Regelungskonzeption im Überblick	42
bb)	Grenzüberschreitende Steuersachverhalte	43
II.	Verluste bei ausländischen EU/EWR-Betriebsstätten	45
1.	Grundsätze zur rechtsträgerinternen Verlustverrechnung	45
a)	Einheitsprinzip als Ausgangspunkt	45
b)	Abkommensrechtliche Implikationen	45
2.	Möglichkeiten zur inländischen Berücksichtigung ausländischer EU/EWR-Betriebsstättenverluste	46
a)	Verluste im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode	47
aa)	Steuerbemessungsgrundlage („Symmetriethese“)	47
(1)	Rechtsprechung des BFH als Ausgangspunkt	47
(2)	Abweichende Positionen im Schrifttum und des öVwGH	49
(3)	Kritische Gesamtwürdigung	51
(a)	Facetten des Wortlauts	51
(b)	Teleologische Überlegungen	54
(c)	Implikationen durch innerstaatliches Recht	55
(4)	Zusammenfassendes Ergebnis	59
bb)	Steuersatzbemessungsgrundlage („Progressionsvorbehalt“)	60
b)	Verluste im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode	61
aa)	Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode	62
(1)	Methodenwechsel durch Aktivitätsklauseln	63

(a)	Abkommensrechtliche Aktivitätsklausel	63
(aa)	Regelungskonzeption im Überblick	63
(bb)	Anwendung auf Betriebsstättenverluste	65
(b)	Aktivitätsklausel im innerstaatlichen Recht	66
(aa)	Regelungskonzeption des § 20 Abs. 2 AStG	66
(bb)	Anwendung auf Betriebsstättenverluste	67
(2)	Methodenwechsel durch Rückfallklauseln	68
(a)	Abkommensrechtliche „Subject-to-tax“-Klauseln	69
(aa)	Regelungskonzeption im Überblick	69
(bb)	Anwendung auf Betriebsstättenverluste	71
(b)	Abkommensrechtliche „Switch-over“-Klauseln	72
(aa)	Regelungskonzeption im Überblick	72
(bb)	Anwendung auf Betriebsstättenverluste	75
(c)	Rückfallklauseln im innerstaatlichen Recht	76
(aa)	Regelungskonzeption des § 50d Abs. 9 EStG	76
(bb)	Anwendung auf Betriebsstättenverluste	78
bb)	Sonderfall der Aktivitätsklausel des § 2a EStG	78
D.	Zusammenfassung und Ergebnisse Kapitel 1	81
Kapitel 2:	<u>Auslandsverluste aus EU/EWR-Direktinvestitionen – die europäische Steuerperspektive</u>	85
A.	Sekundärrechtliche Rahmenbedingungen	87
I.	Harmonisierung der direkten Steuern durch Sekundärrecht	87
1.	Möglichkeiten der Steuerharmonisierung	87
2.	Aktueller Stand der Steuerharmonisierung	88
II.	Bestrebungen zur Harmonisierung der Verlustverrechnung	89
1.	Kommissionsvorschlag für eine Verlustrichtlinie (1990)	90
a)	Ausländische Betriebsstättenverluste	90
b)	Ausländische Tochtergesellschaftsverluste	91
c)	Rücknahme des Kommissionsvorschlags	91
2.	Perspektiven für die Harmonisierung der Verlustverrechnung	92
a)	Mitteilung der Kommission aus dem Jahre 2006	92
b)	Kommissionsvorschlag für eine GKKB-Richtlinie (2011)	94

B. Primärrechtliche Rahmenbedingungen	96
I. Harmonisierung der direkten Steuern durch Primärrecht	96
1. Bedeutung der Grundfreiheiten	96
2. Schutzwirkung der Grundfreiheiten	98
a) Grundfreiheitsliches Diskriminierungsverbot	99
aa) Gleichheitsrechtliche Dimension	99
bb) Diskriminierungsprüfung im Bereich des Steuerrechts	100
b) Grundfreiheitsliches Beschränkungsverbot	101
aa) Freiheitsrechtliche Dimension	101
bb) Beschränkungsprüfung im Bereich des Steuerrechts	102
3. Durchsetzung der Grundfreiheiten	103
II. Untersuchungsrelevante Grundfreiheiten	104
1. Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit	105
2. Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	106
3. Grundfreiheitsliche Konkurrenzfragen	107
III. Rechtfertigung von Grundfreiheitsbeeinträchtigungen	109
1. Rechtfertigungsgründe im Bereich des Steuerrechts	109
a) Abgelehnte Rechtfertigungsargumente der Mitgliedstaaten	111
aa) Fiskalpolitische Gründe	111
bb) Harmonisierungsdefizit	111
cc) Kompensationsgedanke	112
b) Anerkannte Rechtfertigungsargumente der Mitgliedstaaten	112
aa) Kohärenz des Steuersystems	112
bb) Wirksamkeit der Steueraufsicht	114
cc) Bekämpfung von Steuermisbrauch	114
dd) Territorialitätsprinzip	115
2. Verhältnismäßigkeitsprüfung	116
C. Inländische Berücksichtigung ausländischer Verluste aus EU/EWR-Direktinvestitionen	118
I. Verluste bei ausländischen EU/EWR-Tochtergesellschaften	118
1. EuGH-Judikatur zum grenzüberschreitenden Konzernfall	118
a) Leitentscheidung in der Rs. „Marks & Spencer“	118
aa) Der Ausgangssachverhalt	119
bb) Die Entscheidung des EuGH	120
(1) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	120

(2) Rechtfertigungsgründe	120
(3) Verhältnismäßigkeitsprüfung	122
cc) Analyse der Entscheidung	123
(1) Rechtfertigungskonzept	124
(2) Verlustfinalitätsrechtsprechung	126
b) Entscheidung in der Rs. „Oy AA“	128
aa) Der Ausgangssachverhalt	128
bb) Die Entscheidung des EuGH	129
(1) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	129
(2) Rechtfertigungsgründe	130
(3) Verhältnismäßigkeitsprüfung	131
cc) Analyse der Entscheidung	132
(1) Rechtfertigungskonzept aus der Rs. „Marks & Spencer“	132
(2) Implikationen für die Verlustfinalitätsrechtsprechung	133
c) Entscheidung in der Rs. „X-Holding BV“	136
aa) Der Ausgangssachverhalt	136
bb) Die Entscheidung des EuGH	137
(1) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	137
(2) Rechtfertigungsprüfung	138
(3) Verhältnismäßigkeitsprüfung	139
cc) Analyse der Entscheidung	140
(1) Rechtfertigungskonzept aus der Rs. „Marks & Spencer“	140
(2) Implikationen für die Verlustfinalitätsrechtsprechung	140
d) Entscheidung in der Rs. „A Oy“	143
aa) Der Ausgangssachverhalt	144
bb) Die Entscheidung des EuGH	145
(1) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	145
(2) Rechtfertigungsgründe	146
(3) Verhältnismäßigkeitsprüfung	147
cc) Analyse der Entscheidung	148
(1) Rechtfertigungskonzept aus der Rs. „Marks & Spencer“	148
(2) Implikationen für die Verlustfinalitätsrechtsprechung	149
2. Auswirkungen auf die deutsche Steuerrechtslage	151
a) Die körperschaftsteuerliche Organschaft	151
aa) Organgesellschaft, § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG	151
(1) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	151

(a)	Vertikale Vergleichspaarbildung als Prüfungsmaßstab	151
(b)	Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte	154
(2)	Rechtfertigungsgründe („rule of reason“)	156
(a)	Territorialitätsprinzip	156
(b)	Kohärenz des Steuersystems	157
(c)	Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	158
(3)	Verhältnismäßigkeitsprüfung	160
bb)	Gewinnabführungsvertrag i.S.v. § 291 AktG	161
(1)	Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	161
(a)	Vertikale Vergleichspaarbildung als Prüfungsmaßstab	162
(b)	Gleichbehandlung unvergleichbarer Sachverhalte	162
(2)	Rechtfertigungsgründe („rule of reason“)	163
(a)	Territorialitätsprinzip	163
(b)	Kohärenz des Steuersystems	164
(c)	Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	165
(3)	Verhältnismäßigkeitsprüfung	165
b)	Zusammenfassendes Ergebnis	166
II.	Verluste bei ausländischen EU/EWR-Betriebsstätten	166
1.	EuGH-Judikatur zum grenzüberschreitenden Betriebsstättenfall nach „Marks & Spencer“ und vor „Lidl Belgium“	166
a)	Entscheidung in der Rs. „Ritter Coulais“	167
aa)	Der Ausgangssachverhalt	167
bb)	Die Entscheidung des EuGH	168
b)	Entscheidung in der Rs. „Stahlwerk Ergste“	168
aa)	Der Ausgangssachverhalt	168
bb)	Die Entscheidung des EuGH	169
c)	Entscheidung in der Rs. „Deutsche Shell“	170
aa)	Der Ausgangssachverhalt	170
bb)	Die Entscheidung des EuGH	171
2.	Entscheidung in der Rs. „Lidl Belgium“ zur deutschen Auslegung der Freistellungsmethode i.S. der Symmetriethese	173
a)	Der Ausgangssachverhalt	173
b)	Die Entscheidung des EuGH	174
aa)	Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit	174
bb)	Rechtfertigungsgründe	175
cc)	Verhältnismäßigkeitsprüfung	176

c) Analyse der Entscheidung _____	177
aa) Rechtfertigungskonzept aus der Rs. „Marks & Spencer“ _____	178
bb) Implikationen für die Verlustfinalitätsrechtsprechung _____	180
3. Entscheidung in der Rs. „Krankenheim Wannsee“ _____	182
a) Der Ausgangssachverhalt _____	182
b) Die Entscheidung des EuGH _____	183
aa) Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit _____	183
bb) Rechtfertigungsprüfung _____	184
cc) Verhältnismäßigkeitsprüfung _____	185
c) Analyse der Entscheidung _____	186
aa) Rechtfertigungskonzept aus der Rs. „Marks & Spencer“ _____	187
bb) Implikationen für die Verlustfinalitätsrechtsprechung _____	188
D. Zusammenfassung und Ergebnisse Kapitel 2 _____	191
Kapitel 3: <u>Auslandsverluste aus EU/EWR-Direktinvestitionen – die Rechtsfigur der finalen Verluste</u> _____	
	197
A. Die Behandlung der Rechtsfigur der finalen Verluste durch die nationale Finanzrechtsprechung _____	199
I. Finale Verluste bei ausländischen EU/EWR-Betriebsstätten _____	200
1. BFH, Urt. v. 09.06.2010, I R 100/09 _____	200
2. BFH, Urt. v. 09.06.2010, I R 107/09 _____	201
3. BFH, Urt. v. 05.02.2014, I R 48/11 _____	203
4. Kritische Erstwürdigung und Zwischenfazit _____	205
II. Finale Verluste bei ausländischen EU/EWR-Tochtergesellschaften _____	208
1. FG Niedersachsen, Urt. v. 11.02.2010, 6 K 406/08 _____	209
2. FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 17.03.2010, 1 K 2406/07 _____	210
3. Kritische Erstwürdigung und Zwischenfazit _____	211
B. Die Behandlung der Rechtsfigur der finalen Verluste durch die nationale Finanzverwaltung _____	214
I. Nichtanwendungserlass des BMF, Schreib. v. 13.07.2009 _____	214
II. Bayerisches Landesamt für Steuern, Verf. v. 19.02.2010 _____	214
III. Kritische Erstwürdigung und Zwischenfazit _____	215
C. Kritische Gesamtwürdigung _____	218
I. Finale Verluste in materiell-rechtlicher Hinsicht _____	218

1. Verlustfinalität aus rechtlichen Gründen _____	218
2. Verlustfinalität aus tatsächlichen Gründen _____	224
II. Finale Verluste in formell-rechtlicher Hinsicht _____	228
1. Zeitpunkt der Berücksichtigung finaler Verluste _____	228
2. Anzuwendendes Recht für die Verlustermittlung _____	231
III. Finale Verluste im Rahmen der Gewerbesteuer _____	232
D. Zusammenfassung und Ergebnisse Kapitel 3 _____	237
Fazit und Ausblick _____	241
Literaturverzeichnis _____	243
Rechtsprechungsverzeichnis _____	263