

**Auslandsverluste
im Spannungsfeld von
Abkommens- und Europarecht**

D 6

Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster
Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Dieter Birk
Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Hans D. Jarass
Dekanin: Prof. Dr. Ursula Nelles
Tag der mündlichen Prüfung: 26.04.2005

Berichte aus der Rechtswissenschaft

Florian Ehrich

**Auslandsverluste im Spannungsfeld
von Abkommens- und Europarecht**

D 6 (Diss. Universität Münster (Westfalen))

Shaker Verlag
Aachen 2007

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., 2005

Copyright Shaker Verlag 2007

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

Printed in Germany.

ISBN 978-3-8322-5870-2

ISSN 0945-098X

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

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2004/2005 von der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung wurden ursprünglich bis Oktober 2004 berücksichtigt, die dynamische Fortentwicklung des Gemeinschaftsrechts hat jedoch eine nachträgliche partielle Berücksichtigung von Literatur und Rechtsprechung bis Oktober 2006 erforderlich gemacht.

Die Bearbeitung des Themas war in besonderem Maße geprägt von der ständigen Fortentwicklung des Gemeinschaftsrechts durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs. Während die Arbeit zu diesem Thema anfänglich hauptsächlich durch das Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache AMID inspiriert war, hat die Vielzahl der seither ergangenen Urteile eine ständige Anpassung und Überarbeitung einzelner Abschnitte erforderlich gemacht.

Mein Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn *Prof. Dr. Dieter Birk*, der die Anregung zu diesem Thema gab und die Fertigstellung der Arbeit durch konstruktive Anregungen und stete Gesprächsbereitschaft gefördert hat. Bedanken möchte ich mich auch bei *Prof. Dr. Hans D. Jarass* für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Ganz besonderer Dank gebührt meinen Eltern. Ihre uneingeschränkte Förderung und liebevolle Unterstützung in jeder Lebenslage haben sowohl mein Studium als auch die Anfertigung und Fertigstellung der vorliegenden Arbeit erst ermöglicht.

Berlin, den 23.12.2006

Florian Ehrich

Inhaltsverzeichnis

KAPITEL 1 SKIZZIERUNG DES KONFLIKTFELDES..... 1

I. Der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen..... 1

II. Der Konflikt zwischen Internationalem Steuerrecht und Europarecht . 2

III. Das Problem der Auslandsverluste 4

IV. Überblick über den Gang der Untersuchungen..... 8

KAPITEL 2 PROBLEMRELEVANTE GRUNDLAGEN DES INTERNATIONALEN STEUERRECHTS..... 9

I. Definition der Doppelbesteuerung..... 9

II. Ursachen der Doppelbesteuerung..... 9

III. Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung..... 10

 1. Freistellungsmethode 12

 2. Anrechnungsmethode 13

 3. Vor- und Nachteile..... 15

KAPITEL 3 PROBLEMRELEVANTE GRUNDLAGEN DER EUROPÄISCHEN GRUNDFREIHEITEN 17

KAPITEL 4 BERÜCKSICHTIGUNG VON AUSLANDSVERLUSTEN IN DER EUROPÄISCHEN UNION 20

I. „Freigestellte“ Verluste..... 21

| | |
|---|-----------|
| 1. Rechtslage in Deutschland..... | 22 |
| 2. Rechtslage in Österreich..... | 25 |
| 3. Rechtslage in Belgien..... | 26 |
| 4. Rechtslage in Dänemark..... | 27 |
| 5. Rechtslage in Estland..... | 27 |
| 6. Rechtslage in Finnland..... | 27 |
| 7. Rechtslage in Frankreich..... | 28 |
| 8. Rechtslage in Griechenland..... | 28 |
| 9. Rechtslage in Großbritannien..... | 29 |
| 10. Rechtslage in Irland..... | 29 |
| 11. Rechtslage in Italien..... | 30 |
| 12. Rechtslage in Lettland..... | 30 |
| 13. Rechtslage in Litauen..... | 30 |
| 14. Rechtslage in Luxemburg..... | 30 |
| 15. Rechtslage in Malta..... | 30 |
| 16. Rechtslage in den Niederlanden..... | 31 |
| 17. Rechtslage in Polen..... | 31 |
| 18. Rechtslage in Portugal..... | 32 |
| 19. Rechtslage in Schweden..... | 32 |
| 20. Rechtslage in der Slowakei..... | 32 |
| 21. Rechtslage in Slowenien..... | 32 |
| 22. Rechtslage in Spanien..... | 32 |
| 23. Rechtslage in Tschechien..... | 33 |
| 24. Rechtslage in Ungarn..... | 33 |
| 25. Rechtslage in Zypern..... | 33 |
| II. Innerstaatliche Verlustverrechnungsverbote..... | 33 |
| III. Verluste ausländischer Tochtergesellschaften..... | 35 |
| 1. Rechtslage in Deutschland..... | 38 |

| | |
|--|----|
| 2. Rechtslage in Österreich | 39 |
| 3. Rechtslage in Großbritannien | 41 |
| 4. Rechtslage in Frankreich..... | 41 |
| 5. Rechtslage in Italien..... | 42 |
| 6. Rechtslage in Dänemark | 42 |
| 7. Rechtslage in Belgien | 43 |
| 8. Rechtslage in Estland..... | 43 |
| 9. Rechtslage in Finnland..... | 43 |
| 10. Rechtslage in Griechenland..... | 44 |
| 11. Rechtslage in Irland | 44 |
| 12. Rechtslage in Lettland..... | 44 |
| 13. Rechtslage in Litauen | 45 |
| 14. Rechtslage in Luxemburg..... | 45 |
| 15. Rechtslage in Malta | 45 |
| 16. Rechtslage in den Niederlanden | 46 |
| 17. Rechtslage in Polen | 46 |
| 18. Rechtslage in Portugal..... | 47 |
| 19. Rechtslage in Schweden | 47 |
| 20. Rechtslage in der Slowakei | 48 |
| 21. Rechtslage in Slowenien..... | 48 |
| 22. Rechtslage in Spanien..... | 48 |
| 23. Rechtslage in Tschechien | 49 |
| 24. Rechtslage in Ungarn | 49 |
| 25. Rechtslage in Zypern..... | 49 |

KAPITEL 5 AUSLEGUNG DER DBA-FREISTELLUNGSMETHODE 49

I. Die ständige Rechtsprechung des RFH und des BFH 50

II. Das Erkenntnis des österreichischen VwGH vom 25.9.2001 51

| | |
|--|-----------|
| III. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen | 54 |
| 1. Landesrechtliche Theorie..... | 56 |
| 2. Völkerrechtliche Theorie | 58 |
| 3. Rechtsprechung des BFH..... | 59 |
| 4. Stellungnahme..... | 60 |
| IV. Grammaticische Auslegung | 62 |
| 1. Ausnehmen „aus der Bemessungsgrundlage“ oder „von der Besteuerung“? | 62 |
| 2. Einkünfte | 66 |
| V. Teleologische Auslegung | 67 |
| 1. Zuweisung des Besteuerungsrechts | 68 |
| 2. Dagegen: Schrankenwirkung von Doppelbesteuerungsabkommen | 68 |
| 3. Vermeidung der Doppelbesteuerung | 70 |
| 4. Effektive Doppelbesteuerung keine Anwendungsvoraussetzung..... | 71 |
| 5. Stellungnahme..... | 72 |
| VI. Historische Auslegung | 74 |
| VII. Lösung des Widerspruchs zwischen teleologischer und historischer Auslegung | 78 |
| VIII. Ergebnis | 79 |
| | |
| KAPITEL 6 DIE JÜNGERE RECHTSPRECHUNG DES EUGH ZUR VERLUSTBEHANDLUNG | 80 |
| I. Futura Participations und Singer | 81 |
| 1. Sachverhalt..... | 81 |
| 2. Das Urteil..... | 82 |
| 3. Bewertung | 84 |

| | |
|--|------------|
| II. ICI | 85 |
| 1. Sachverhalt..... | 85 |
| 2. Das Urteil..... | 86 |
| 3. Bewertung..... | 88 |
| III. X AB, Y AB | 88 |
| 1. Ausgangssachverhalt..... | 89 |
| 2. Das Urteil..... | 90 |
| 3. Bewertung..... | 90 |
| IV. AMID | 91 |
| 1. Sachverhalt..... | 91 |
| 2. Vorlagefrage..... | 92 |
| 3. Vorbringen der belgischen Regierung..... | 93 |
| 4. Das Urteil..... | 94 |
| 5. Bewertung..... | 95 |
| V. Mertens | 97 |
| 1. Ausgangssachverhalt und nationales Gerichtsverfahren..... | 97 |
| 2. Der Beschluss..... | 98 |
| 3. Bewertung..... | 100 |
| VI. Bosal | 100 |
| 1. Sachverhalt und Vorlagefrage..... | 101 |
| 2. Vorbringen der Regierungen..... | 102 |
| 3. Das Urteil..... | 103 |
| a) Zur Verletzung der Niederlassungsfreiheit..... | 103 |
| b) Zur Kohärenz..... | 104 |
| c) Zum Territorialitätsprinzip..... | 105 |
| d) Aushöhlung der Besteuerungsgrundlage..... | 106 |
| e) Bewertung..... | 106 |

| | |
|---|------------|
| VII. Marks & Spencer | 107 |
| 1. Sachverhalt..... | 108 |
| 2. Das nationale Gerichtsverfahren..... | 109 |
| a) Zum Vergleichspaar Betriebsstätte / Tochtergesellschaft..... | 110 |
| b) Zum Vergleichspaar Inlands- / Auslandstochtergesellschaft..... | 111 |
| c) Rechtfertigungsgründe | 112 |
| 3. Vorlagefrage an den EuGH..... | 113 |
| 4. Das Urteil..... | 115 |
| 5. Bewertung..... | 117 |
| VIII. Ritter-Coulais | 118 |
| 1. Sachverhalt..... | 118 |
| 2. Vorlagefragen..... | 120 |
| 3. Das Urteil..... | 121 |
| 4. Bewertung..... | 124 |
| | |
| KAPITEL 7 EUROPARECHTLICHE VORGABEN FÜR DIE BEHANDLUNG VON AUSLANDSVERLUSTEN | 127 |
| | |
| I. Durch Doppelbesteuerungsabkommen „befreite“ Auslandsverluste . | 127 |
| 1. Einfluss der Grundfreiheiten auf Doppelbesteuerungsabkommen..... | 128 |
| a) Doppelbesteuerungsabkommen sind der Einwirkung der Grundfreiheiten entzogen..... | 128 |
| b) Doppelbesteuerungsabkommen müssen sich an Gemeinschaftsrecht messen lassen..... | 130 |
| c) Stellungnahme | 132 |
| 2. Vorliegen einer Beschränkung?..... | 135 |
| a) Vergleichspaar..... | 137 |
| b) Vergleichbarkeit | 138 |
| aa) Auslandsverluste und Inlandsverluste sind nicht vergleichbar | 138 |

| | | |
|-----|---|-----|
| bb) | Auslandsverluste und Inlandsverluste sind vergleichbar | 139 |
| cc) | Stellungnahme | 139 |
| 3. | Rechtfertigungsgründe | 141 |
| a) | Allgemeine Voraussetzungen einer Rechtfertigung..... | 142 |
| b) | Das Territorialitätsprinzip – Rechtfertigungsgrund oder Differenzierungskriterium? | 142 |
| c) | Einzelne Rechtfertigungsgründe | 144 |
| aa) | Kohärenz | 146 |
| bb) | Missbrauchsbekämpfung | 150 |
| cc) | Abkommensgleichgewicht | 151 |
| dd) | Doppelbesteuerungsabkommen selbst als Rechtfertigungsgrund | 152 |
| 4. | Zwischenergebnis..... | 153 |
| 5. | Notwendigkeit einer Vorlage an den EuGH | 153 |
| 6. | Abhilfen / Erforderliche Maßnahmen | 155 |
| a) | Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung | 155 |
| b) | DBA-Neuverhandlung..... | 156 |
| c) | Innerstaatliche Gesetzgebung..... | 156 |
| 7. | Doppelte Verlustverwertung..... | 157 |
| a) | Verstoß gegen Verfassungsrecht? | 157 |
| b) | Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht? | 158 |
| c) | Nachversteuerung | 159 |
| aa) | Zulässigkeit und Dogmatik der Nachversteuerung | 159 |
| bb) | Nachversteuerung aus dem Abkommen selbst..... | 160 |
| (1) | Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung als DBA- Auslegungsmaxime?..... | 160 |
| (2) | Kritik..... | 161 |
| (3) | Stellungnahme | 163 |
| cc) | Nachversteuerung kraft innerstaatlichen Rechts | 165 |

| | |
|--|------------|
| II. Verlustabzugsbeschränkung des § 2a Abs. 1 EStG..... | 165 |
| 1. Bei gleichzeitiger „Freistellung“ der Verluste..... | 166 |
| 2. Ohne „Freistellung“ der Verluste..... | 166 |
| 3. Rechtfertigungsgründe | 167 |
| 4. Ergebnis | 170 |
| III. Verluste ausländischer Tochtergesellschaften | 171 |
| 1. Vorliegen einer Beschränkung? | 171 |
| a) Horizontale Gleichbehandlung: Rechtsformwahlfreiheit? | 172 |
| aa) Vergleichbarkeit Betriebsstätte / Tochtergesellschaft | 175 |
| bb) Ungleichbehandlung..... | 178 |
| cc) Zusammenhang zwischen Ungleichbehandlung und Grenzüberschreitung | 178 |
| b) Vertikale Gleichbehandlung: Vergleichspaar Inlands- /Auslandstochtergesellschaft | 180 |
| aa) Inlands- und Auslandstochtergesellschaften nicht vergleichbar .. | 180 |
| bb) Inlands- und Auslandstochtergesellschaften vergleichbar | 181 |
| cc) Stellungnahme | 183 |
| 2. Rechtfertigungsgründe | 183 |
| a) Kohärenz..... | 184 |
| b) Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis | 184 |
| c) Missbrauchsbekämpfung | 186 |
| 3. Konsequenzen und Ausblick..... | 186 |
| KAPITEL 8 KONSEQUENZEN GEGENÜBER DRITTSTAATEN..... | 187 |
| KAPITEL 9 ZUSAMMENFASSUNG DER WICHTIGSTEN UNTERSUCHUNGSERGEBNISSE | 189 |