

Prof. Dr. Michael Lang, Wien*

Doppelte Verlustberücksichtigung und Gemeinschaftsrecht – am Beispiel der Betriebsstättengewinnermittlung

Im Rahmen des Generalthemas II des IFA-Kongresses 2006 (Betriebsstättengewinnermittlung) wird sich ein Seminar II b den Anforderungen an die Betriebsstättengewinnermittlung aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts und der abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbote widmen. Eine der Fallstudien, die auch in Amsterdam diskutiert werden soll, wird hier näher beleuchtet.

1. Ausgangssachverhalt

Die Staaten A und B sind Mitgliedstaaten der EU. Zwischen ihnen besteht ein dem OECD-MA nachgebildetes DBA, das für Unternehmensgewinne die Freistellungsmethode vorsieht. Gesellschaft X ist im Staat A ansässig. Im Staat B befindet sich eine Betriebsstätte von X.

Die Gesellschaft X hat im Jahr 1 für das Stammhaus in A eine Maschine um 100 angeschafft. Im Jahr 2 entschließt sie sich, diese Maschine nicht mehr im Stammhaus im Staat A, sondern in der Betriebsstätte im Staat B einzusetzen. Sie überführt die Maschine, deren fortgeschriebene Anschaffungskosten zu diesem Zeitpunkt dem Verkehrswert von 80 entsprechen, in die Betriebsstätte in den Staat B. Im Jahr 3 sinkt der Wert der Maschine auf Grund des mittlerweile eingetretenen technologischen Fortschritts auf 10.

Ist Staat A verpflichtet, die im Jahr 3 eingetretene Wertminderung zu berücksichtigen? Ist Staat B verpflichtet, diese Wertminderung zu berücksichtigen? Treffen beide Staaten die Verpflichtung, die Wertminderung zum Abzug zuzulassen?

2. Die Auswirkungen der Grundfreiheiten im Betriebsstättenstaat

Die Rechtsprechung des EuGH hat bereits früh begonnen, die Situation von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften einander gegenüber zu stellen und im Falle ihrer Vergleichbarkeit aus der Niederlassungsfreiheit das Gebot der Gleichbehandlung der Betriebsstätte mit der Tochtergesellschaft abzuleiten und eine Ungleichbehandlung nur dann zuzulassen, wenn dafür eine Rechtfertigung vorlag. In der Rechtssache *Kommission/Frankreich* (besser bekannt unter *Avoir Fiscal*) hat der EuGH dementsprechend ausgeführt¹: „Da die streitige Regelung die Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und die in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland bei der Besteuerung ihrer Gewinne auf die gleiche Stufe stellt, kann sie sie nicht ohne Schaffung einer Diskriminierung im Rahmen der Besteuerung hinsichtlich der Gewährung einer damit zusammenhängenden Vergünstigung wie des Steuerguthabens ungleich behandeln. Der französische Gesetzgeber hat nämlich dadurch, dass er die beiden Niederlassungsformen im Rahmen der Besteuerung der von ihnen erzielten Gewinne gleichbehandelt, anerkannt, dass zwischen beiden Formen in Bezug auf die Modalitäten und Voraussetzungen dieser Besteuerung kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte.“

In *Royal Bank of Scotland* hat der EuGH einen höheren Steuersatz für Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar angesehen²: „Zwar werden die

Gesellschaften, die ihren Sitz in Griechenland haben, dort auf der Grundlage ihrer weltweit erzielten Einnahmen besteuert (unbeschränkte Steuerpflicht), während die ausländischen Gesellschaften, die in diesem Staat durch eine dauerhafte Niederlassung eine Geschäftstätigkeit ausüben, dort nur auf der Grundlage der Gewinne besteuert werden, die diese dauerhafte Niederlassung dort erzielt (beschränkte Steuerpflicht). Dieser Umstand, der darauf beruht, dass der Staat, in dem sich die Einkommensquelle befindet, im Verhältnis zu dem Staat, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, nur über eine beschränkte Steuerhoheit verfügt, hindert jedoch nicht daran, die Situation beider Gruppen von Gesellschaften bei Gleichartigkeit sämtlicher übrigen Faktoren in Bezug auf das Verfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage als vergleichbar anzusehen.“

In *Saint-Gobain* ist der EuGH zum Ergebnis gekommen, dass die deutsche Betriebsstätte einer französischen Gesellschaft in gleicher Weise in Deutschland in den Genuss der Vergünstigungen der von Deutschland abgeschlossenen DBA kommen muss, wie dies bei in Deutschland ansässigen Gesellschaften der Fall ist³: „Inländische und ausländische Gesellschaften befinden sich vor allem deshalb in einer vergleichbaren Lage, weil die unterschiedliche Behandlung in Wirklichkeit erst auf der Stufe der streitigen Steuervergünstigungen auftritt. Diese Vergünstigungen erlauben es den inländischen Gesellschaften, die im Ausland entrichtete Steuer, mit der die Dividenden aus Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften belastet worden sind, von der Körperschaftsteuer abzuziehen oder diese Dividenden oder Beteiligungen von ihren in Deutschland steuerpflichtigen Einkünften und ihrem dort steuerpflichtigen Welteinkommen auszunehmen. Die Verweigerung dieser Vergünstigungen im Falle ausländischer Gesellschaften, die in Deutschland eine Betriebsstätte unterhalten, hat zur Folge, dass ihre theoretisch auf die ‚inländischen‘ Einkünfte und das ‚inländische‘ Vermögen beschränkte Steuerpflicht sich in Wirklichkeit auf die aus dem Ausland stammenden Dividenden und Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften erstreckt. Für die streitigen Fragen sind die sonstigen Unterschiede zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht ohne Bedeutung, weil das Welteinkommen und das Gesamtvermögen aufgrund der Gewährung der genannten Steuervergünstigungen, die den beschränkt Steuerpflichtigen gerade nicht zugute kommen, weder die von ausländischen Gesellschaften ausgeschütteten Dividenden noch die Beteiligungen an diesen Gesellschaften umfassen.“

Aus den erwähnten Urteilen ergibt sich allerdings noch keineswegs zwingend eine Verpflichtung des Betriebsstättenstaates, die

*) Univ.-Prof. Dr. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität (WU) Wien und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law der WU. Beim IFA-Kongress wird er das Seminar zum Thema „Attribution of Profits to PEs: EC Law and Non-discrimination Issues“ leiten. – Den Herren Mag. Bernhard Föllhs, Mag. Patrick Plansky und Mag. Johannes Prillinger danke ich für die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

1) EuGH v. 28. 1. 1986, C-270/83, *Commission/France* Slg. 1986, S. 273, Rn. 20.

2) EuGH v. 29. 4. 1999, C-311/97, *Royal Bank of Scotland*, Slg. 1999, I-2651, Rn. 29.

3) EuGH v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Slg. 1999, I-6161, Rn. 49.

AUFsätze

vom Stammhaus an die Betriebsstätte überführten Wirtschaftsgüter mit demselben Wert anzusetzen, der maßgebend ist, wenn die Muttergesellschaft das Wirtschaftsgut der Tochtergesellschaft überträgt. Es ist nämlich keineswegs ausgeschlossen, es als ausreichend anzusehen, wenn bloß der inländischen Betriebsstätte zugeordnete entgeltliche Erwerb eines Wirtschaftsgutes durch eine ausländische Gesellschaft genauso behandelt wird, wie wenn eine inländische Gesellschaft das Wirtschaftsgut entweder von ihrer Muttergesellschaft oder einem Dritten entgeltlich erwirbt.

In diesem Zusammenhang ist allerdings das EuGH-Urteil *CLT UFA* bedeutsam. In diesem Fall ging es darum, ob der für an ihre ausländische Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne einer inländischen Tochtergesellschaft maßgebende Steuersatz auch für inländische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften zum Tragen kommen muss⁴. Entscheidend war dabei, ob – wie von der deutschen Regierung und dem Finanzamt vorgebracht – „zwischen der Ausschüttung der Gewinne durch eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft und dem Transfer der Gewinne innerhalb einer Gesellschaft ein grundlegender Unterschied besteht“⁵. Der EuGH verneinte dies⁶: „In beiden Fällen werden die Gewinne der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, die die Tochtergesellschaft oder die Zweigniederlassung kontrolliert. Der einzige wirkliche Unterschied zwischen den beiden Sachverhalten besteht darin, dass eine Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft eine förmliche Entscheidung voraussetzt, während die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft auch ohne eine förmliche Entscheidung zum Vermögen dieser Gesellschaft gehören.“

Vor diesem Hintergrund ist zu erwägen, die Übertragung eines Wirtschaftsgutes vom ausländischen Stammhaus an die inländische Betriebsstätte mit der Einlage oder dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes durch die ausländische Muttergesellschaft an die inländische Tochtergesellschaft zu vergleichen. Stellt die Einlage oder der Kauf des Wirtschaftsgutes – nach Maßgabe des nationalen Rechts des Staates der Tochtergesellschaft – einen unter Fremdvergleich Gesichtspunkten zu beurteilenden Anschaffungsvorgang dar, spricht viel dafür, auch die Überführung des Wirtschaftsgutes vom ausländischen Stammhaus an die inländische Betriebsstätte einer Anschaffung gleichzustellen und dementsprechend bei der Betriebsstätte den Verkehrswert anzusetzen und davon – in gleicher Weise wie bei tatsächlich angeschafften Wirtschaftsgütern – eine spätere Wertminderung im Wege von Abschreibungen abzuziehen. Schließlich wird das Wirtschaftsgut in beiden Fällen von „der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, die die Tochtergesellschaft oder die Zweigniederlassung kontrolliert“ und der „einzige wirkliche Unterschied zwischen den beiden Sachverhalten besteht darin“, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft zwischen der Mutter- und der Tochtergesellschaft „eine förmliche Entscheidung voraussetzt“, während die Übertragung eines Wirtschaftsgutes vom Stammhaus an die Betriebsstätte „auch ohne eine förmliche Entscheidung“ erfolgen kann.

3. Die Auswirkungen der Grundfreiheiten im Ansässigkeitsstaat

Beurteilt man den Sachverhalt isoliert aus dem Blickwinkel des Ansässigkeitsstaates, stellt sich die Frage, ob die Überführung des Wirtschaftsgutes vom inländischen Stammhaus an die ausländische – auf Grund eines DBA freigestellte – Betriebsstätte mit der Übertragung des Wirtschaftsgutes vom inländischen Stammhaus an eine inländische Betriebsstätte verglichen werden kann. Im reinen Inlandsfall kann nach vielen Rechtsordnungen eine nach der Überführung des Wirtschaftsgutes erfolgte Wertminderung gewinnmindernd bei der inländischen Gesellschaft berücksich-

tigt werden. Ist die Gesellschaft mit freigestellter ausländischer Betriebsstätte in einer objektiv vergleichbaren Situation und ist keine Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung erkennbar, müsste auch die nach Überführung des Wirtschaftsgutes in die ausländische Betriebsstätte erfolgte Wertminderung im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden.

Im Fachschrifttum wird schon seit längerem darüber diskutiert, ob die in Deutschland und einigen anderen Staaten gebräuchliche Praxis, im Anwendungsbereich der Freistellungsmethode nicht nur ausländische Betriebsstättengewinne, sondern auch ausländische Betriebsstättenverluste unberücksichtigt zu lassen, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist⁶. Vielfach bestand die Erwartung, dass der EuGH darüber in seinem Urteil *Ritter-Coulais* entscheiden würde⁷: Der BFH legte die Frage vor, ob es der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht⁸, „wenn eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, die hier Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielt, in Deutschland Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die in einem anderen Mitgliedstaat entstehen, bei der Einkommensermittlung nicht abziehen kann“.

Der dem Vorabentscheidungsersuchen des BFH zu Grunde liegende Ausgangsverhalt wies mehrere Besonderheiten auf, die letztlich dazu führten, dass der Tenor des EuGH-Urteils keine unmittelbaren Rückschlüsse auf die Behandlung ausländischer Betriebsstättenverluste bei Freistellungsmethode zulässt⁹: Der Fall betraf eben gar nicht die Betriebsstättengewinnermittlung, sondern die außerbetrieblichen Einkunftsarten. Darüber hinaus war das Ehepaar *Ritter-Coulais* nicht auf Grund eines deutschen Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, sondern auf Grund ihrer Staatsangehörigkeit und ihrer Beschäftigung als Lehrer an einem deutschen öffentlichen Gymnasium. Den Wohnsitz hatte das Ehepaar in Frankreich. Der EuGH schloss daraus, dass es sich um in Deutschland *gebietsfremde* Arbeitnehmer handelt, die durch die Regelung des deutschen Steuerrechts ungünstiger behandelt wurden als in Deutschland wohnhafte Arbeitnehmer.

Der EuGH war offenbar nicht allzu sehr darauf erpicht, eine grundlegende Aussage zur Behandlung von Auslandsverlusten zu treffen. Dies zeigt sich auch darin, dass der EuGH den Umstand, dass der Steuerpflichtige im Ausgangsverfahren nicht ausdrücklich die Abzugsfähigkeit der Verluste, sondern lediglich die Berücksichtigung der Verluste im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts beantragt hatte, zum Anlass nahm, die auf die Minderung der Bemessungsgrundlage bezogene vom BFH vorgelegte Frage gar nicht zu beantworten¹⁰. Der EuGH räumte zwar ein, dass „das mit dem Rechtsstreit befasste nationale Gericht (...) allein über eine unmittelbare Kenntnis des Sachverhalts verfügt und über ihn zu entscheiden hat, am besten in der Lage (ist), im Hinblick auf den Einzelfall sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung für den Erlass seines Urteils

4) EuGH v. 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA*, IStR 2006, 200.

5) EuGH v. 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA*, IStR 2006, 200, Rn. 23.

6) Stellvertretend für viele *Vögel*, IStR 2002, 91 (91); *Cordeuener*, IStR 2003, 413 (413 ff.); *Portner*, IStR 2005, 376 (377 ff.); *H. Loukota*, SWI 2001, 466 (466 ff.); *M.Lang*, SWI 2002, 86 (86); jüngst *Kofler*, Doppelbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (Habilitationsschrift Universität Linz 2006), S. 114 Fn. 99 m. w. N.

7) Insbesondere nach den Schlussanträgen des GA *Léger* v. 1. 5. 2005, C-152/03, *Ritter-Coulais*.

8) EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, IStR 2006, 196, Rn. 10.

9) Zu den Besonderheiten dieses Vorabentscheidungsverfahrens die Anmerkungen von *Hahn*, IStR 2006, 196 (199); *Cloer*, SWI 2005, 331 (331 f.); *Kofler*, (Fn. 6), S. 281.

10) EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, IStR 2006, 196, Rn. 11 ff.

AUFsätze

als auch die Erheblichkeit der Fragen, die es dem Gerichtshof vorlegt, zu beurteilen“¹¹, verwies dann aber dennoch auf seine ständige Rechtsprechung, wonach er festzustellen hat, ob die erbetene Auslegung des Gemeinschaftsrechts einen Bezug zu den tatsächlichen Gegebenheiten und dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits aufweist, um nicht Gutachten zu allgemeinen oder hypothetischen Fragen abgeben zu müssen¹². Der EuGH setzte sich somit über die implizit zum Ausdruck gekommene Auffassung des BFH hinweg, der offenbar davon ausgegangen war, auch über die Minderung der Bemessungsgrundlage entscheiden zu können. Wenn der EuGH über den Gegenstand des vor dem BFH anhängigen Rechtsstreites entscheidet, befindet er letztlich über deutsches Verfahrensrecht. Gerade dann, wenn der EuGH eine vom BFH abweichende Auffassung bezieht, hätte man sich zumindest eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den vom EuGH offenbar anders ausgelegten deutschen Verfahrensvorschriften erwarten können. In der EU ist es nämlich keineswegs unüblich, dass Organe, denen Gerichtseigenschaft nach Art 234 EG zukommt, die unterinstanzliche Entscheidung nach jeder Richtung hin abändern und daher auch Rechtsfragen aufgreifen können, die vom Steuerpflichtigen überhaupt nicht angesprochen wurden oder sogar die unterinstanzliche Entscheidung „verbessern“ können¹³.

Wenngleich die Frage, ob ausländische Betriebsstättenverluste mit inländischen Betriebsstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat gleichbehandelt werden müssen, noch nicht ausdrücklich geklärt ist, hatte der EuGH schon wiederholt die Gelegenheit, über die Vergleichbarkeit der Situationen von Muttergesellschaften mit ausländischen Tochtergesellschaften und Muttergesellschaften mit inländischen Tochtergesellschaften im Staat der Muttergesellschaft zu befinden: In *Bosal Holding*¹⁴, *Marks & Spencer*¹⁵ und *Keller Holding*¹⁶ haben der EuGH selbst, in *Rewe Zentralfinanz*¹⁷ und *Cadbury Schweppes*¹⁸ die Generalanwälte des EuGH vor dem Hintergrund der jeweils maßgebenden Rechtsordnung diese Vergleichbarkeit festgestellt. Soweit es in diesen Fällen um Minderungen der Bemessungsgrundlage der inländischen Muttergesellschaft gegangen ist, ist diese Vergleichbarkeit nicht daran gescheitert, dass die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft der inländischen Besteuerung entzogen waren.

In *ICI*¹⁹ und in *X AB und Y AB*²⁰ ist der EuGH zum Ergebnis gekommen, dass die Ansässigkeit von Tochtergesellschaften im EU-Ausland nicht dazu führen darf, dass die verbleibenden inländischen Konzerngesellschaften nachteilige steuerliche Rechtsfolgen hinnehmen müssen. In *AMID* hat der EuGH dieselben Grundsätze auf Betriebsstätten angewendet²¹: Er hat ausgesprochen, dass die Existenz einer profitablen ausländischen, von der inländischen Besteuerung freigestellten, Betriebsstätte nicht dazu führen darf, dass die Verluste einer inländischen Betriebsstätte nachteilig behandelt werden. All dies spricht dafür, inländische Gesellschaften mit inländischer Betriebsstätte und inländische Gesellschaften mit ausländischer Betriebsstätte nach Maßgabe des jeweiligen nationalen Rechts in Hinblick auf die auf Ebene der Betriebsstätte erlittenen Verluste als vergleichbar anzusehen. Daraus könnte geschlossen werden, dass – im Falle des Fehlens von Rechtfertigungsgründen – im Ausgangssachverhalt die nach Überführung des Wirtschaftsgutes in die ausländische Betriebsstätte eingetretene Wertminderung im Ansässigkeitsstaat gewinnmindernd zu berücksichtigen ist.

4. Gewinnmindernde Berücksichtigung der Wertminderung in beiden Staaten?

Die bisher angestellten Überlegungen haben zum Ergebnis gehabt, dass die aus den Grundfreiheiten erwachsenden Anforderungen offenbar zur Berücksichtigung der Wertminderung in

beiden Mitgliedsstaaten führen können. Dies wirft die Frage auf, ob der Abzug der Wertminderung von der Bemessungsgrundlage in einem der beiden Mitgliedsstaaten den – nochmaligen – Abzug im anderen Staat ausschließt. Vor diesem Hintergrund soll nochmals die Rechtsprechung des EuGH analysiert werden.

Die Urteile des EuGH, aus denen das Gebot der Gleichbehandlung von Betriebsstätte und Stammhaus im Staat der Betriebsstätte abgeleitet wird, lassen die Rechtslage im Staat des Stammhauses völlig unberücksichtigt: Weder in *Avoir Fiscal* noch in *Royal Bank of Scotland* noch in *Saint-Gobain* hat der EuGH die Rechtslage in den Ansässigkeitsstaaten der betroffenen Gesellschaften für relevant erachtet. Hätte der EuGH etwa in *Royal Bank of Scotland* die steuerliche Situation im Ansässigkeitsstaat – also in Großbritannien – einbezogen, hätte dies – je nach Steuerniveau – zum Ergebnis haben können, dass die höhere Besteuerung der griechischen Betriebsstätte die Gesamtsteuerbelastung gar nicht ändert: Im Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode reduziert nämlich eine höhere Steuerlast im Quellenstaat die Steuerlast im Ansässigkeitsstaat, soweit das Steuerniveau des Ansässigkeitsstaates nach wie vor über dem des Quellenstaates liegt. Wäre die Gesamtsteuerbelastung maßgebend gewesen, hätte sich daher möglicherweise gar keine Diskriminierung ergeben. Der EuGH hat derartige Überlegungen nicht einmal in Erwägung gezogen. In *Saint-Gobain* hat der EuGH zwar den Einwand, dass die Gewährung der Abkommensvergünstigungen für Betriebsstätten in Extremfällen dazu führen kann, dass nirgends Steuer erhoben wird, nicht generell verworfen, sondern sich mit dem Hinweis begnügt, dass sich diese Situation im vorliegenden Fall nicht stellt²². Jedenfalls hat den EuGH die auf Grund des DBA zwischen Frankreich und Deutschland erfolgte Freistellung von deutschen Betriebsstätteneinkünften bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage des französischen Stammhauses nicht daran gehindert, zu verlangen, dass der deutschen Betriebsstätte jene Abkommensvergünstigungen zu gewähren sind, die auch in Deutschland ansässigen Gesellschaften zustehen. All dies spricht dafür, dass im Ausgangssachverhalt Wertminderungen von in die Betriebsstätte überführten Wirtschaftsgütern im Betriebsstättenstaat unabhängig davon zu berücksichtigen sind, ob diese Wertminderung auch die Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat kürzt.

Dem Ansässigkeitsstaat scheint der EuGH eher Maßnahmen zuzugestehen, um die Nichtbesteuerung von Einkünften zu vermeiden: In *Manninen* war der EuGH mit der finnischen Rechtslage konfrontiert, die eine Steuerfreistellung von inländischen Dividenden beim Gesellschafter vorgesehen hat, da die Gewinne bereits bei der Gesellschaft besteuert waren. Im Falle von Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften hat der EuGH dennoch

11) EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, IStR 2006, 196, Rn. 14.

12) EuGH v. 21. 2. 2006, C-152/03, *Ritter-Coulais*, IStR 2006, 196, Rn. 15.

13) Vgl. zB zur Rechtslage bei Berufungen an den österreichischen Unabhängigen Finanzsenat: *Ritz*, Die Entscheidungsbefugnisse des Berufungssenates, in: Holoubek/Lang (Hrsg.) Das Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat (2003), S. 257 (257 ff.).

14) EuGH v. 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal*, Slg. 2003, I-9409.

15) EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19.

16) EuGH v. 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, IStR 2006, 235.

17) Anhängige C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*; Schlussanträge des GA *Maduro* v. 31. 5. 2006, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*.

18) Anhängige C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*; Schlussanträge des GA *Léger* v. 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*.

19) EuGH v. 16. 7. 1998, C-264/96, *Imperial Chemical Industries/Colmer*, Slg. 1998, I-4695, Rn. 30.

20) EuGH v. 18. 11. 1999, C-200/98, *X AB und Y AB*, Slg. 1999, I-8261, Rn. 31.

21) EuGH v. 14. 12. 2000, C-191/99, *AMID*, Slg. 2000, I-11619, Rn. 29 f.

22) EuGH v. 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain ZN*, Slg. 1999, I-6161, Rn. 63.

AUFsätze

eine partielle Besteuerung der Dividenden beim inländischen Anteilseigner für zulässig gehalten, soweit die Steuerbelastung der ausländischen Gesellschaft niedriger als jene der inländischen Gesellschaft ist²³: „Das mit der finnischen Steuerregelung verfolgte Ziel, das in der Beseitigung der Doppelbesteuerung der in Form von Dividenden ausgeschütteten Gewinne besteht, kann dadurch erreicht werden, dass die Steuergutschrift auch für Gewinne gewährt wird, die auf diese Weise von schwedischen Gesellschaften an in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Personen ausgeschüttet werden.“

Einschlägiger in Hinblick auf die Frage der Verluste scheint das EuGH-Urteil *Marks & Spencer* zu sein²⁴: In diesem Verfahren ging es um das britische Gruppenbesteuerungsregime, das zwar die Verluste inländischer Tochtergesellschaften auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft berücksichtigt, nicht aber die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften. Der EuGH gelangte zum Ergebnis, dass der Abzug von in einem anderen EU-Mitgliedstaat erlittenen Verlusten einer Tochtergesellschaft nur dann zugelassen werden muss, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes von ihr selbst oder von einem Dritten berücksichtigt werden.

Der EuGH ging somit von einer bloß subsidiären Verlustberücksichtigungspflicht des Ansässigkeitsstaates der Muttergesellschaft aus: Erfolgt die Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft, handelt der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft gemeinschaftsrechtskonform, wenn er den Auslandsverlust nicht nochmals berücksichtigt. Nur dann, wenn diese Verlustberücksichtigung im Staat der Tochtergesellschaft ausgeschlossen ist, trifft den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die Verpflichtung, die Auslandsverluste in gleicher Weise wie die Verluste inländischer Tochtergesellschaften zum Abzug zuzulassen. Der EuGH gelangte somit zu einem Ergebnis, das die doppelte Berücksichtigung von Verlusten in beiden betroffenen Mitgliedstaaten nicht erforderlich machte.

Die Begründung dieses Urteils stieß allerdings – aus berechtigten Gründen – auf Kritik²⁵: Der EuGH führte drei Rechtfertigungsgründe an, und zwar die Notwendigkeit der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die Gefahr der doppelten Verlustberücksichtigung sowie die Gefahr der Steuerflucht²⁶. Einzelne dieser Rechtfertigungsgründe hatte der EuGH in der Vergangenheit – für sich allein betrachtet – bereits verworfen²⁷. Nunmehr leitete er aus einer Gesamtschau dieser drei Gründe eine Rechtfertigung der Schlechterbehandlung des Auslandsverhältnisses ab. Die Berücksichtigung des Auslandsverlustes wurde dadurch in vielen Fällen nicht notwendig, obwohl das Ziel der doppelten Verlustberücksichtigung auch durch eine – aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen – weniger einschneidende Maßnahme gewährleistet hätte werden können: Der EuGH hätte auch die sofortige Verlustberücksichtigung im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft akzeptieren und eine spätere Nachversteuerung zulassen können, wenn sich herausstellt, dass die Verluste auch im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft abgezogen werden können²⁸.

In der Rechtsache *Rewe Zentralfinanz* geht es um Teilwertabschreibungen, die im Falle der Wertminderung einer Auslandsbeteiligung nicht geltend gemacht werden konnten, bei Inlandsbeteiligungen hingegen schon. Generalanwalt *Poiares Maduro* hat die Inlandskonstellation und die Auslandskonstellation als vergleichbar angesehen und keinen Rechtfertigungsgrund akzeptiert, um die Geltendmachung der Teilwertabschreibung im Fall der Auslandsbeteiligung generell auszuschließen²⁹. Den Um-

stand, dass die Verluste auch im Staat der Tochtergesellschaft berücksichtigt werden können, hat der Generalanwalt nicht als entscheidend angesehen. Eine doppelte Verlustberücksichtigung in beiden Staaten hat er daher hingenommen.

Der Generalanwalt bemühte sich, in dieser Hinsicht die Unterschiede zu *Marks & Spencer* herauszuarbeiten³⁰: In *Marks & Spencer* hätte es sich um Verluste gehandelt, „die unabhängige Tochtergesellschaften im Ausland erlitten haben und die dann auf die Gewinne der Muttergesellschaft übertragen wurden. Es handelt sich um Verluste, die der Muttergesellschaft auf Grund der Wertminderung ihrer Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften entstanden sind. Sie dürfen nicht mit den Verlusten dieser Tochtergesellschaften selbst verwechselt werden. Diese beiden Arten von Verlusten werden in steuerlicher Hinsicht unterschiedlich behandelt. Daher kann man nicht annehmen, dass die Gefahr der doppelten Berücksichtigung *derselben* Verluste besteht, wenn eine Muttergesellschaft einen solchen Abzug vornehmen darf.“

Darüber hinaus führte der Generalanwalt aber auch noch aus: „Selbst wenn man zugestehen würde, dass es eine wirtschaftliche Verbindung zwischen diesen beiden Arten von Verlusten gibt (...), sodass die getrennte Berücksichtigung der Verluste der Tochtergesellschaften und derjenigen der Muttergesellschaft als ‚doppelte Verlustberücksichtigung‘ qualifiziert würde, ist im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, dass die doppelte Berücksichtigung speziell mit der Verlagerung der Tätigkeit in einen anderen Mitgliedstaat in Zusammenhang stünde. Eine Muttergesellschaft mit Tochtergesellschaft in Deutschland könnte die Teilwertabschreibung auf die Beteiligungen an diesen Tochtergesellschaften von ihrem steuerbaren Gewinn abziehen, ohne dass diese daran gehindert wären, ihre eigenen Verluste im Rahmen ihrer steuerlichen Veranlagung in Deutschland zu verwerten. Deshalb steht diese doppelte Verwertung der Verluste in keinerlei Zusammenhang mit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und kann eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht rechtfertigen“³¹.

Der Generalanwalt vernachlässigt aber, dass auch eine Wertminderung, die die Muttergesellschaft an ihrer Beteiligung an der Tochtergesellschaft erleidet, im anderen Mitgliedstaat *bei der Muttergesellschaft selbst* berücksichtigt werden könnte: Die Muttergesellschaft ist im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft beschränkt steuerpflichtig und kann dort nach Maßgabe des nationalen Rechts des Ansässigkeitsstaates der Tochtergesellschaft mit allfälligen Gewinnen aus der Veräußerung der Beteiligung

23) EuGH v. 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 48.

24) EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19.

25) Vgl. *Gutmann*, EC Tax Review 2003, 154 (154 ff.); *Herzig/Wagner*, DStR 2006, 1 (1 ff.); *Herzig/Wagner*, Der Konzern 2006, 176 (176 ff.); *Hey*, GmbHR 2006, 113 (113 ff.); *Isenbaert/Väljemark*, EC Tax Review 2006, 10 (12); *Kofler*, ÖStZ 2006, 48 (52 ff.); *Lang*, ET 2006, 54 (54 ff.); *Lang*, SWI 2006, 3 (3 ff.); *Lang*, Eine Wende in der Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern?, in: *Hebig/Kaiser/Koschmieder/Oblau* (Hrsg.), FS für Wilhelm Wacker (2006), 365 (365 ff.); *O'Shea*, EC Tax Review 2006, 66 (71); *Petriz/Schülcher*, *ecolex* 2006, 147 (150 ff.); *Stefaner*, GeS 2006, 25 (25 ff.); *Thömmes*, IWB 2005, 1183 (1183 ff.); *Wathelet*, *British Tax Review* 2006, 131 (133); *Lang*, ET 2006, in Druck.

26) EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Rn. 40 ff.

27) Dazu *Lang*, SWI 2006, 5 ff.; *Lang*, ET 2006, 59; *Kofler* (Fn. 6), S. 44 f.

28) Dies ist z. B. im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime der Fall, Vgl. dazu ausführlich *Metzler*, Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten, in: *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006) in Druck.

29) Schlussanträge des GA *Maduro* v. 31. 5. 2006, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*.

30) Schlussanträge des GA *Maduro* v. 31. 5. 2006, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Rn. 37.

31) Schlussanträge des GA *Maduro* v. 31. 5. 2006, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Rn. 38.

AUFsätze

an der Tochtergesellschaft der Steuerpflicht unterliegen. Im Gewinnfall schließt ein dem OECD-MA nachgebildetes DBA die Besteuerung des Veräußerungsgewinns durch den Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft, der aus dem Blickwinkel der Muttergesellschaft der Quellenstaat ist, zwar aus. Allerdings verbieten die DBA nach der in zahlreichen Mitgliedstaaten vertretenen Auffassung nicht die Berücksichtigung von Verlusten³², und damit auch nicht von „freigestellten“ Veräußerungsverlusten. Daher ist keineswegs gewährleistet, dass entweder eine erlittene Wertminderung auch zur Abschreibung dieser Wertminderung bei der Muttergesellschaft im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht im anderen Staat berechtigt oder aber zumindest ein Veräußerungsverlust steuermindernd berücksichtigt werden kann. Ob dies in dem der Rechtsache *Rewe Zentralfinanz* zu Grunde liegenden Fall in den Niederlanden möglich war, spielte für den Generalanwalt offenbar keine Rolle. Er hat diese Frage nicht untersucht. Dies lässt den Schluss zu, dass der Generalanwalt auch eine Berücksichtigung von Verlusten *desselben* Steuerpflichtigen in beiden Mitgliedstaaten akzeptiert hätte, wobei klar ist, dass sich diese Form der doppelten Verlustberücksichtigung in einem reinen Inlandsfall keinesfalls ergeben hätte. Die Schlussanträge des Generalanwalts stehen daher im offenkundigen Gegensatz zum Urteil in *Marks & Spencer*, in dem der EuGH die Verlustberücksichtigung im Staat der Muttergesellschaft nur für geboten erachtet, wenn nachgewiesen war, dass die Verluste in einem anderen Mitgliedsstaat nicht abgezogen werden können³³.

Generalanwalt *Poiões Maduro* liegt in dieser Hinsicht auf derselben Linie wie Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen in *N*. In der Rechtsache *N*. ging es um die niederländische Wegzugsbesteuerung; Generalanwältin *Kokott* leitete aus der Freizügigkeit des Art. 18 EG und der Niederlassungsfreiheit ab, dass eine Festsetzung der Steuer auf Veräußerungsgewinne von Beteiligungen unmittelbar vor Verlegung des Wohnsitzes in einen anderen Mitgliedstaat u. a. nur dann zulässig ist³⁴, „wenn sichergestellt ist, dass die im Fall der Veräußerung nach dem Wegzug tatsächlich erhobene Steuer nicht höher ist als die Steuer, die bei der Veräußerung unter den im Übrigen gleichen Bedingungen im Inland erhoben worden wäre.“ Somit hält Generalanwältin *Kokott* die Berücksichtigung einer nach dem Wegzug erlittenen Wertminderung im Wegzugsstaat für geboten, soweit derartige Wertminderungen auch dann berücksichtigt werden können, wenn der Steuerpflichtige bis zur Veräußerung der Beteiligung im Inland geblieben wäre.

Einen Vorbehalt, wonach diese Verlustberücksichtigung etwa nur dann geboten wäre, wenn die Wertminderung nicht bereits im Zuzugsstaat abgezogen werden kann, machte die Generalanwältin nicht. Sie nahm offenbar in Kauf, dass dieselbe Wertminderung auch die Bemessungsgrundlage des Zuzugsstaats mindern kann³⁵. Dafür spricht insbesondere auch, dass die Generalanwältin es besonders erwähnenswert fand, dass „das niederländische Steuersystem ... auch deswegen auf einem kohärenten Ansatz (beruht), weil es bei zuziehenden Steuerpflichtigen den Wert der Beteiligung im Zuzugszeitpunkt für die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus wesentlicher Beteiligung zu Grunde legt (step up)“³⁶. Somit war sich die Generalanwältin bewusst, dass die doppelte Berücksichtigung der Wertminderung in beiden Staaten erfolgen kann. Sie bezeichnete diesen Ansatz auch ausdrücklich als „kohärent“³⁷.

5. Zusammenfassende Würdigung

Der eingangs geschilderte Sachverhalt lässt sich nicht unabhängig von den nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedsstaaten lösen: Ob die nach den Grundfreiheiten maßgebende Vergleich-

barkeit gegeben ist, hängt davon ab, wie die Staaten reine Inlandsverhältnisse behandeln. Die Prüfung anhand der Grundfreiheiten verlangt auch nach der Vergleichbarkeit der *rechtlichen* Situation³⁸. Selbst dann ist aber nicht völlig klar, ob der Betriebsstättenstaat das überführte Wirtschaftsgut mit demselben Wert ansetzen muss wie entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter: Das EuGH-Urteil *CLT UFA* gibt Hinweise, die in diese Richtung führen. In diesem Fall kann eine nach Überführung eingetretene Wertminderung in gleicher Weise wie bei anderen Wirtschaftsgütern zur Gewinnminderung führen. Im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft kann ebenfalls die Berücksichtigung dieser Wertminderung geboten sein, wenn dies auch im Falle der Überführung an eine inländische Betriebsstätte der Fall wäre.

Die Rechtsprechung des EuGH enthält kaum Anhaltspunkte, die darauf schließen lassen, dass der Betriebsstättenstaat die Berücksichtigung der Wertminderung verweigern darf, wenn sie schon im Ansässigkeitsstaat gewinnmindernd wirkt. Im Lichte der in *Marks & Spencer* geäußerten Überlegungen des EuGH könnte sich allerdings der Ansässigkeitsstaat dem Abzug der Wertminderung entziehen, wenn sie bereits im Betriebsstättenstaat erfolgt. Die zu *Marks & Spencer* im offenkundigen, wenn gleich nicht ausdrücklich ausgesprochenen Widerspruch stehenden Schlussanträge der Generalanwältin in *N*. und *Rewe Zentralfinanz* deuten aber darauf hin, dass die doppelte Berücksichtigung der Wertminderung in beiden Mitgliedsstaaten hingenommen werden muss.

Ein Ergebnis, wonach die Grundfreiheiten die gewinnmindernde Berücksichtigung der Wertminderung in beiden Staaten erforderlich machen, befriedigt nicht. Allerdings ist dabei zwischen *Rechtspolitik* und *Rechtsdogmatik* zu unterscheiden: *Rechtspolitisch* stellt die Möglichkeit der doppelten Berücksichtigung einer Wertminderung ein Ärgernis dar. *Rechtsdogmatisch* sprechen hingegen beachtliche Gründe dafür, dies vor dem Hintergrund des geltenden Gemeinschaftsrechts hinzunehmen³⁹: Der EuGH hat oft genug betont, dass eine Harmonisierung der direkten Steuern noch aussteht. Der EuGH kann die direkten Steuern nicht selbst harmonisieren, sondern den Mitgliedsstaaten bloß deutlich die Notwendigkeit der Harmonisierung vor Augen halten, indem er die rechtspolitisch unbefriedigenden Konsequenzen fehlender Harmonisierung bewusst macht. Solange nämlich in den Mitgliedsstaaten unterschiedliche Steuersysteme nebeneinander bestehen, ist es nahezu unausweichlich, dass manche Einkünfte in zwei oder mehreren Staaten, andere Einkünfte aber nirgends steuerlich erfasst werden. Generalanwalt *Geelhoed* hat erst jüngst festgestellt, dass aus dem Gemeinschaftsrecht keine Verpflichtung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung erwächst⁴⁰. Noch weniger spricht für ein gemeinschaftsrechtliches Gebot zur Vermeidung der doppelten Nichtbesteuerung⁴¹. Sind aber „weiße“ Einkünfte hinzunehmen, sollte auch im Falle der doppelten Verlustberücksichtigung nichts anderes gelten.

32) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, IStR 2001, 754 m. Anm. *FW*; *Vogel* IStR 2002, 91.

33) EuGH v. 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, IStR 2006, 19, Rn. 59.

34) Schlussanträge der GA *Kokott*, C-470/04, *N*., Rn. 123.

35) Vgl. dazu ausführlich *Lang*, SWI 2006, 213 (220).

36) Schlussanträge der GA *Kokott*, C-470/04, *N*., Rn. 107.

37) Schlussanträge der GA *Kokott*, C-470/04, *N*., Rn. 107.

38) Dazu *Lang*, RIW 2005, 336 (344); *Gutmann*, EC Tax Review 2003, 155.

39) Vgl. näher *Lang*, SWI 2006, 220; weiters *Lang*, SWI 2006, 7.

40) Schlussanträge des GA *Geelhoed*, C-513/04, *Kerckhaert Morres*, Rn. 36.

41) *Lang*, SWI 2006, 220.