

# Behandlung des Verlustes einer ausländischen Betriebsstätte in Deutschland und der Schweiz

**Andreas Messmer**  
 Deutscher Wirtschaftsprüfer und  
 Steuerberater  
 Fachberater Rating (DStV),  
 Dipl. Betriebswirt (BA),  
 Ratinganalyst (RaFin)  
 andreas.messmer@mattig.ch  
 www.mattig.ch

**Philipp Schmidig**  
 dipl. Steuerexperte,  
 Fachmann im Finanz- und  
 Rechnungswesen mit eidg. FA  
 philipp.schmidig@mattig.ch  
 www.mattig.ch



**Andreas Messmer**



**Philipp Schmidig**

Die Besteuerung international tätiger Unternehmen stellt sich komplex dar. Steuersysteme verschiedener Staaten müssen koordiniert werden. Diese Systeme sind oftmals durch spezielle Regelungen ergänzt, welches das Steuersubstrat im Land halten soll.

Den Bestimmungsvorschriften in der Schweiz und in Deutschland im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung kommt dabei besondere Bedeutung zu. Insbesondere in Verlustsituationen greifen verschiedene Regelungen, die sowohl in den jeweiligen länderspezifischen Gesetzen als auch im Doppelbesteuerungsabkommen der beiden Staaten geregelt sind.

Die Anwendung nationaler Besteuerungsgrundsätze ist grundsätzlich davon abhängig, dass im Ausland die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt sind. Die Definition einer Betriebsstätte kann dabei unterschiedlich geregelt sein.

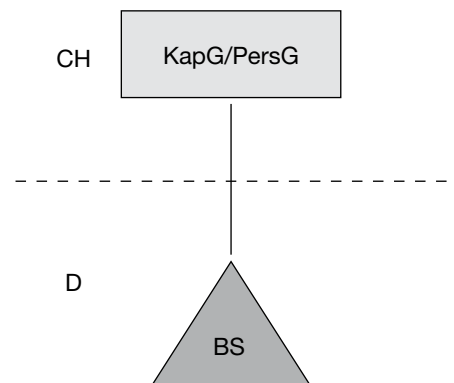
So kann beispielsweise ein zwischen zwei Staaten vereinbartes Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. Art. 5 DBA D CH) das Vorliegen einer Betriebsstätte bejahen, während die jeweiligen nationalen Vorschriften eine Betriebsstätte (CH: Art. 4, Abs. 2 DBG bzw. Art. 51, Abs. 2 DBG, D: § 12 AO) verneinen.

Bei den nachfolgenden Ausführungen soll davon ausgegangen werden, dass die Kriterien einer Betriebsstätte nach nationalen und internationalen Vorschriften erfüllt sind.

Sowohl in der Schweiz als auch in Deutschland ist das Ergebnis einer Betriebsstätte nach den jeweils gültigen nationalen Vorschriften zu ermitteln. Dieses Ergebnis kann dabei entweder direkt, d.h. durch eine eigene Buchführung der Betriebsstätte, oder indirekt, d.h. abgeleitet aus der Ergebnisermittlung des Stammhauses, festgestellt werden.

Der direkt oder indirekt ermittelte Gewinn oder Verlust unterliegt den nationalen Bestimmungsvorschriften. Insbesondere in Verlustsituationen unterscheiden sich die nationalen Vorschriften in der Schweiz und in Deutschland erheblich.

## 1. Schweizerische Unternehmungen



### 1.1 Verlustverrechnung einer Deutschen Betriebsstätte im Schweizer Stammhaus bei einer juristischen Person

Die Steuerpflicht einer schweizerischen juristischen Person erstreckt sich nicht auf Betriebsstätten in Deutschland (unilaterale Befreiung). Verluste Deutscher Betriebsstätten schweizerischer Unternehmen werden aber durch die Schweiz provisorisch übernommen, in dem diese Verluste mit Gewinnen der schweizerischen Unternehmung verrechnet werden können.

Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer Deutschen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättenstaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung in der

Schweiz vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt. Sofern die ausländische Betriebsstätte innerhalb der folgenden sieben Jahre keine Gewinne erzielt, wird die Verlustübernahme in der Schweiz definitiv. Im Jahre der Entstehung der Betriebsstätteverluste ist zudem zu prüfen, ob diese nicht nach Deutschem Steuerrecht mit früheren Gewinnen der Betriebsstätte steuerlich verrechnet werden können (so genannter «loss carry-back»). Ferner ist zu prüfen, ob die Verluste nicht mit anderen Gewinnen des Steuerpflichtigen (z.B. Liegenschaftserträge) in Deutschland verrechnet werden können.

Einzelne Kantone kennen hier besondere Regelungen welche für die Belange der Kantons- und Gemeindesteuern zu berücksichtigen sind.

Das Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz – Deutschland kennt keine Regeln für negative Einkommensbestandteile, weshalb die unilateralen Verlustverrechnungsregeln grundsätzlich angewendet werden können.

### 1.2 Verlustverrechnung einer deutschen Betriebsstätte im Schweizer Stammhaus bei einer Einzelunternehmung oder Personengesellschaft

Eine Schweizer Einzelunternehmung oder Personengesellschaft ist grundsätzlich kein eigenes Steuersubjekt. Steuerpflichtig sind die natürlichen Per-

sonen, welchen die Einzelunternehmung gehört oder welche an der Personengesellschaft beteiligt sind, sofern sie in der Schweiz ansässig sind.

Die Steuerpflicht einer Schweizer Einzelunternehmung oder Personengesellschaft erstreckt sich nicht auf Betriebsstätten in Deutschland (unilaterale Befreiung). Natürliche Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte aber nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten weltweiten Einkommen entspricht (sogenannter Progressionsvorbehalt).

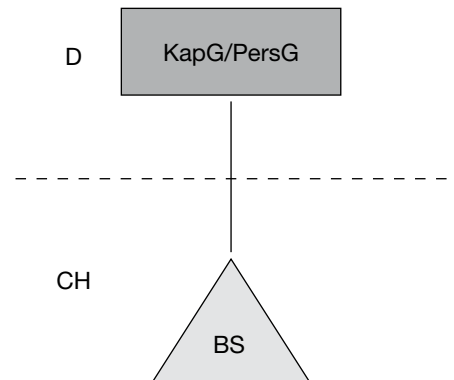
Verluste deutscher Betriebsstätten schweizerischer Unternehmen werden auch hier, analog den Bestimmungen für juristische Personen, durch die Schweiz provisorisch übernommen, indem diese Verluste mit Gewinnen der schweizerischen Unternehmung verrechnet werden können. Auch die Regelungen im Falle eines Gewinnes innert den folgenden sieben Jahren und der Revision der Veranlagung ist grundsätzlich gleich geregelt wie bei juristischen Personen (siehe Ziff. 1.1).

### 1.3 Verlustverrechnungen in der Betriebsstätte Deutschland

Die Verlustverrechnung einer Betriebsstätte in Deutschland stellt sich verhältnismässig einfach dar. In Deutschland ist unter Berücksichtigung des § 10d EStG eine Verlustverrechnung möglich.

Stark vereinfacht ist danach ein Verlustrücktrag für ein Jahr bis € 511.500 möglich. Ein Verlustvortrag ist unbegrenzte Zeit möglich, allerdings ist in einem Veranlagungszeitraum die Verlustverrechnung beim Verlustvortrag auf € 1.000.000 begrenzt, darüber hinaus gehende Beträge können nur mit 60% verrechnet werden. Bei der deutschen Gewerbesteuer besteht keine Möglichkeit des Verlustrücktrags auf den vorangegangenen Veranlagungszeitraum

## 2. Deutsche Unternehmungen



### 2.1 Verlustverrechnung einer schweizerischen Betriebsstätte im deutschen Stammhaus

In Deutschland stellt sich die Verlustverrechnung im Stammhaus komplexer dar.

Zuerst ist zu unterscheiden, ob die Verluste der ausländischen Betriebs-



**CONSULEGIS** EWIV/EEIG

### Das weltweite Netzwerk unabhängiger Anwaltskanzleien bietet Ihnen:

- Internationales Know-how.
- Zugang zu unterschiedlich ausgerichteten Partner-Kanzleien mit weltweitem Wissensfundus und Kenntnis der landestypischen Besonderheiten.
- Ihr lokaler CONSULEGIS-Partner ist auch Mittler zu seinen ausländischen Kollegen.
- Weitere Vorteile: Keine Sprachprobleme, Zeit- und Kostenersparnis.

Vertrauen Sie dem erfahrenen CONSULEGIS-Partner in Ihrer Nähe!

Weitere Auskünfte erteilt Ihnen gerne:  
 CONSULEGIS EWIV/EEIG  
 Horneggstrasse 4, Postfach, CH-8034 Zürich, Schweiz  
 Tel.: +41 44 422 54 20 / Fax: +41 44 422 54 35  
 E-Mail: [consulegis@consulegis.com](mailto:consulegis@consulegis.com) [www.consulegis.com](http://www.consulegis.com)

**CONSULEGIS** – Ihr Schlüssel zu internationalem Erfolg

stätte als aktive oder passive Verluste gem. DBA qualifiziert werden. Als aktive Betriebsstätten gelten nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA D CH (vereinfacht):

- Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung und Montage von Gegenständen
- Aufsuchen und Gewinnung von Bodenschätzen
- Bank- und Versicherungsgeschäfte
- Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Im Falle von aktiven Betriebsstättenverlusten werden nach nationalem Recht diese in die inländische Steuerbemessungsgrundlage des deutschen Stammhauses eingerechnet und es erfolgt eine unmittelbare Verrechnung mit den Einkünften des Stammhauses (innerperiodischer Verlustausgleich). Diese nationalen Vorschriften werden aber durch das DBA beschränkt. Danach werden die aktiven Gewinne aus einer Betriebsstätte freigestellt (Art. 7 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA D CH). Die Gewinne werden nur bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt (Progressionsvorbehalt, § 32b EStG).

Fazit bei aktiver Tätigkeit nach DBA: Im Umkehrschluss führt dies dazu, dass die ausländischen, aktiven Verluste durch das internationale Recht in Deutschland nicht direkt mit den Verlusten des Stammhauses verrechnet, sondern nur im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

Weitere Prüfung bei passiver Tätigkeit nach DBA: Liegt eine passive Tätigkeit der in der Schweiz befindlichen Betriebsstätte i.S.d. Art. 24 DBA D CH vor, so greift die Freistellungsmethode nicht.

Es kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung, was dazu führt, dass Gewinne und Verluste der ausländischen Betriebsstätte in Deutschland unter Anrechnung der im Ausland erhobenen Steuer in die Steuerbemessungsgrundlage mit einbezogen werden.

In Verlustsituationen ist in Deutschland weiter zu prüfen, ob die Einkünfte der schweizerischen Betriebsstätte aus einer passiven Tätigkeit nach nationalem Recht gem. § 2a Abs. 2 EStG vorliegen. Passive Tätigkeit liegt hier vor, wenn die Betriebsstätte nicht der

- Herstellung und Lieferung von Waren
- Gewinnung von Bodenschätzen
- Bewirken von gewerblichen Leistungen, soweit diese ausschliesslich oder fast ausschliesslich (mehr als 90%) den Gegenstand der Betriebsstätte darstellen, dient.

Verschiedene Sachverhalte werden dabei ausgenommen, beispielsweise die Vermietung oder Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter einschliesslich der Überlassung von Rechten und Know-how.

Liegt danach eine passive Tätigkeit vor, kommt die Verlustbeschränkung des § 2a EStG zur Anwendung.

Fazit bei passiver Tätigkeit nach § 2a: Die Betriebsstättenverluste aus dieser passiven Tätigkeit können nur mit ausländischen Einkünften derselben Art und aus demselben Staat verrechnet werden. Eine Verlustverrechnung mit positiven Einkünften des deutschen Stammhauses ist nicht möglich. Das Verlustausgleichspotential dieser Betriebsstätte ist damit beschränkt auf positive Einkünfte von passiven Betriebsstätten, die im gleichen Staat belegen sind. Soweit ein Ausgleich im Zeitraum der Verlustentstehung nicht möglich ist, können die Verluste in zeitlich unbegrenztem Umfang vorgetragen werden.

Liegt dagegen eine aktive Tätigkeit gem. § 2a EStG vor, aber eine passive Tätigkeit nach Art. 24 DBA D CH, liegt das Besteuerungsrecht in Deutschland. Dieses Recht wird dann durch nationales Recht nicht eingeschränkt. In Gewinnsituationen wird der Gewinn im deutschen Stammhaus besteuert.

Fazit bei aktiver Tätigkeit nach § 2a: Dies führt dazu, dass in Verlustsituationen dieser Verlust mit den Gewinnen des Stammhauses verrechnet werden kann. Nur in dem Fall, dass das Gesamtergebnis des Stammhauses (einschl. berücksichtigungsfähiger Betriebsstätten-ergebnisse) negativ ist, ist die nationale Verlustverrechnungsvorschrift des § 10d EStG zu berücksichtigen (vgl. 1.3).

## 2.2 Schweizer Betriebsstätte einer deutschen juristischen Person

Im Falle von Verlusten einer deutschen juristischen Person in ihrer schweizerischen Betriebsstätte können diese nur mit künftigen Gewinnen aus der schweizerischen Tätigkeit während der ordentlichen Verlustverrechnungsperiode von 7 Jahren verrechnet werden. Geschäftsbeziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens müssen dem Drittvergleich standhalten.

## 2.3 Schweizer Betriebsstätte einer deutschen Personengesellschaft

Ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die nur aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (z.B. Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte) in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten ihre Steuern nach den Bestimmungen für juristische Personen, was zu interessanten Steuerplanungsmassnahmen führen kann, da die Steuersätze bei juristischen Personen regelmässig tiefer sind als die Steuersätze für natürliche Personen! Für die Belange der Verrechnungssteuer (35% auf Dividenden) gilt diese Behandlung jedoch nicht, was eine weitere Attraktivität darstellen kann. Nicht unter diese Bestimmungen fallen jedoch der ausländische Einzelunternehmer sowie ausländische Personen, die ein rein schweizerisches Unternehmen in der Form einer schweizerischen Personengesellschaft führen.

Im Falle von Verlusten können diese mit künftigen Gewinnen aus schweizerischer Tätigkeit während der ordentlichen Verlustverrechnungsperiode von 7 Jahren verrechnet werden. Geschäftsbeziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens müssen dem Drittvergleich standhalten.

## 3. Vereinbarkeit der eingeschränkten Verlustverrechnung mit bilateralen Verträgen

In der EU war die Verlustverrechnungsbeschränkung lange umstritten. Durch ein Urteil des EuGH vom 15. Mai 2008 (Lidl Belgium, Az. C-414/06) wurde die Nichtberücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste EU-weit aber bestätigt. Aufgrund der bilateralen Verträge zwischen der Schweiz und der EU ist somit auch im Verhältnis Schweiz-Deutschland nicht mit einer höchstgerichtlichen Entscheidung zu rechnen, die die beschränkte Anrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste einschränkt.

**Gesucht  
—  
gefunden**

---

Wir suchen, vermitteln  
und evaluieren

**Vertriebspartner  
und Geschäftskontakte.**

---



**Handelskammer Deutschland-Schweiz**  
Tödistr. 60, 8002 Zürich  
[www.handelskammer-d-ch.ch](http://www.handelskammer-d-ch.ch)  
Tel: 044 283 61 84