

Recht der Internationalen Wirtschaft

11 | 2020

Betriebs-Berater International

3.11.2020 | 66. Jg.
Seiten 641–716

DIE ERSTE SEITE

Professor Dr. Dr. h.c. Rolf A. Schütze

Beratungsgeheimnis v. Dissenting Opinion

AUFSÄTZE

Dr. Evgenia Peiffer und **Marcus Weiler**, LL.M.

Vertraglicher Schadensersatzanspruch wegen Verletzung von Gerichtsstands- und Schiedsvereinbarungen – Teil II | 641

Dr. Germar Enders

Weitere Verschärfungen der deutschen Investitionskontrolle – ein kritischer Überblick und Ausblick | 652

Steffen Kohrt und **Till Morstadt**

Regionale Vertriebszentren in Thailand | 661

Thomas Kollruss

Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und asymmetrische Verlustverrechnungspflicht | 664

LÄNDERREPORTE

Dr. Christina Griebeler und **Philipp Uhl**

Länderreport Schweden | 675

Sven Höbel und **Jan Sommerfeld**

Länderreport Tschechien | 680

Sebastian Wiendieck und **Peter Stark**

Länderreport VR China | 683

INTERNATIONALES WIRTSCHAFTSRECHT

EuGH: EuGVVO – Anwendungsbereich gegenüber internationalen Organisationen und Sonderzuständigkeit bei vorläufigen Maßnahmen | 688

BAG: IPR des Arbeitsvertrags – Feststellung des gewöhnlichen Arbeitsorts und ex-officio-Ermittlung des ausländischen Rechts | 702

RIW-Kommentar von **Professor Dr. Peter Mankowski** | 709

INTERNATIONALES STEUERRECHT UND ZOLLRECHT

EuGH: Zollkodex – Berücksichtigung von Software bei der Berechnung des Zollwerts von Gegenständen | 711

BFH: Fremdvergleichsgrundsatz bei Verzicht auf Darlehenszinsen in grenzüberschreitenden Dreieckskonstellationen – Beweislast | 713

Steffen Kohrt, Rechtsanwalt, und Till Morstadt, Rechtsanwalt, beide Bangkok

Regionale Vertriebszentren in Thailand

Investitionsrechtliche und steuerliche Überlegungen

Thailand ist aus vielfältigen geostrategischen Gründen ein überaus interessanter Standort für Investoren aus dem Ausland. Der folgende Beitrag konzentriert sich auf die Darstellung, welchen rechtlichen Vorgaben die Vertriebsaktivitäten ausländischer Investoren in dem ostasiatischen Königreich unterliegen und nicht zuletzt welche Fördermaßnahmen in Anspruch genommen werden können.

I. Einleitung

Die Corona-Krise hat dazu geführt, dass das Interesse an Neuinvestitionen im Ausland derzeit eher gering ist. Gerade jetzt sollten Unternehmen allerdings die Zeit nutzen, strategische Überlegungen anzustellen und zu überlegen, wie sich Liefer- und Vertriebsketten sinnvoll erweitern lassen, nicht zuletzt um flexibler auf Krisen reagieren zu können. Thailand ist diesbezüglich nach wie vor ein sehr interessanter Standort. Dies liegt neben seiner zentralen Lage innerhalb der ASEAN-Staatengemeinschaft, seiner gut ausgebauten Infrastruktur und dem starken Binnenmarkt auch an den attraktiven Investitionsförderprogrammen. Thailand bietet zudem Zugang zu kostengünstigen und gut ausgebildeten Arbeitskräften, einen wettbewerbsfähigen Körperschaftsteuersatz (derzeit 20%) und ein breites Netz an Freihandelsabkommen.

II. Investitionsrechtliche Rahmenbedingungen

1. Allgemeines

Ausländische Investitionen werden in Thailand in der Regel über Kapitalgesellschaften strukturiert. In Thailand steht hierfür die sog. *Company Limited* (Co., Ltd.) zur Verfügung. Hierbei handelt es sich um eine haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaft, die im Wesentlichen mit der deutschen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) vergleichbar ist.

Ausländischen Investoren ist es jedoch nur in eng umgrenzten Bereichen möglich, Geschäftstätigkeiten in Thailand auszuführen. Der sog. *Foreign Business Act* regelt die Rahmenbedingungen, unter denen Ausländer in Thailand geschäftlich aktiv werden können.¹ Ausländer im Sinne des *Foreign Business Act* sind alle natürlichen Personen, die nicht die thailändische Staatsbürgerschaft besitzen, oder juristische Personen, die nicht in Thailand registriert sind, sowie juristische Personen, die zwar in Thailand registriert sind, deren Anteil aber zu 50% oder mehr von den beiden zuvor genannten Personengruppen gehalten werden.²

Der *Foreign Business Act* regelt, dass es mehrheitlich ausländisch investierten Gesellschaften gar nicht oder nur unter bestimmten Bedingungen möglich ist, in Thailand geschäftlich aktiv zu werden.³ Zur Abdeckung der genehmigungsfähigen Geschäftsaktivitäten ist grundsätzlich die Einholung einer sog. *Foreign Business License* pro Geschäftsaktivität erforderlich.⁴ Das komplexe und zeitintensive Antragsverfahren ist in thailändischer Sprache beim *Ministry of Com-*

merce zu durchlaufen. Neben einem Businessplan müssen besondere Gründe dafür dargelegt werden, warum die Betätigung durch den ausländischen Investor positive Auswirkungen auf die thailändische Volkswirtschaft entfaltet und wie Know-how nach Thailand transferiert wird. Auch wenn die Anforderungen hier nicht allzu hoch sind, ist es wichtig, dies im Rahmen der Antragsstellung entsprechend darzustellen. In der Regel dauert der Genehmigungsprozess für eine *Foreign Business License* ca. vier bis sechs Monate.

Pro *Foreign Business License* ist ein Mindestkapital von 3 Mio. THB (ca. 85 000 EUR) einzubezahlen, wobei das *Ministry of Commerce* das erforderliche Kapital in Abhängigkeit zu dem eingereichten Businessplan anheben kann.⁵ Die Kapitalanforderungen basieren auf den darin dargestellten durchschnittlichen jährlichen Kosten, wobei 25% hiervon als Kapital zu registrieren und innerhalb von sechs Monaten voll einzuzahlen sind.⁶

2. Vertriebsaktivitäten

Stellt das Unternehmen eigene Produkte in Thailand her, dürfen diese auch von der vollständig ausländisch investierten Produktionsgesellschaft vertrieben werden, sodass es keiner investitionsrechtlichen Genehmigung bedarf. Dies gilt ebenso für den Export, der nicht den Beschränkungen des *Foreign Business Act* unterfällt.

Werden die vertriebenen Produkte jedoch nicht vom Unternehmen selbst in Thailand hergestellt, sind Einzel- und Großhandelsaktivitäten grundsätzlich nur erlaubt, wenn zuvor eine *Foreign Business License* eingeholt wird. Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Definition der Vertriebsarten, da sich diese nicht vollständig mit dem Allgemeinverständnis decken:

- Großhandel („*Wholesale*“) umfasst Verkäufe an Wiederverkäufer oder – soweit die Güter in das Produkt einfließen – Produzenten.
- Einzelhandel („*Retail*“) dagegen umfasst nur Verkäufe an Endnutzer (nicht zwangsläufig Verbraucher).

Dies führt oft dazu, dass Unternehmen beide Aktivitäten betreiben, bspw. wenn Maschinen zum einen an Produzenten, die diese selbst nutzen („*Retail*“), zum anderen aber auch an z.B. Systemintegratoren oder Händler verkauft werden („*Wholesale*“).

Eine Ausnahme gilt für Unternehmen mit einem voll eingezahlten Eigenkapital in Höhe von 100 Mio. THB (ca. 2,8 Mio. EUR) pro Vertriebsaktivität. Sie bedürfen auch bei ausländischer Anteilsmehrheit keiner *Foreign Business*

1 *Foreign Business Act* B.E. 2542 (1999).

2 Sec. 4 *Foreign Business Act* B.E. 2542 (1999).

3 Liste 1, 2, und 3 im Anhang zum *Foreign Business Act* B.E. 2542 (1999).

4 Sec. 17 *Foreign Business Act* B.E. 2542 (1999).

5 Sec. 14 *Foreign Business Act* B.E. 2542 (1999).

6 Cl. 2 Ministerial Regulation Prescribing the Minimum Capital and Period for Bringing or Remitting the Minimum Capital into Thailand B.E. 2545 (2002).

License.⁷ Der Vorteil dieser Struktur liegt darin, dass nach der Registrierung der Kapitalerhöhung ohne Weiteres mit der Ausübung der Geschäftsaktivität begonnen werden kann. Das eingezahlte Kapital kann frei als Betriebskapital verwendet oder ggf. auch als Darlehen an das Mutterhaus zurückgeführt werden. Für Letzteres ist allerdings grundsätzlich wiederum eine *Foreign Business Licence* erforderlich.

Sofern beabsichtigt ist, sowohl Einzel- als auch Großhandel zu betreiben, wird durch das *Ministry of Commerce* eine *Foreign Business License* jeweils nur für einen der beiden Vertriebskanäle gewährt, um zumindest einen der beiden Vertriebswege für thailändische Mitbewerber offen zu halten. Insoweit ist/sind einer der beiden oder auch beide Vertriebskanäle über eine Kapitalerhöhung (100 Mio. THB – ca. 2,8 Mio. EUR pro Aktivität) abzudecken.

Eine Großhandelslizenz lässt sich darüber hinaus unter besonderen Voraussetzungen auch über das *Board of Investment* erlangen.

3. Investitionsförderung durch das Board of Investment

Als Alternative zur Einholung einer *Foreign Business License* können ausländische Investoren ihre Geschäftsaktivitäten über eine Investitionsförderung durch das *Board of Investment* (BOI) strukturieren. Das BOI ist die Investitionsförderbehörde Thailands und bietet sowohl ausländischen als auch inländischen Investoren Investitions erleichterungen.⁸

Für Unternehmen, die eine Investitionsförderung erhalten, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, von den Beschränkungen des *Foreign Business Act* für Aktivitäten befreit zu werden, die von der jeweiligen Förderkategorie abgedeckt sind.⁹ Zudem werden, je nach Förderkategorie, zusätzliche Investitionsanreize gewährt, wie z. B. Befreiung von der Körperschaftsteuer und Importzöllen. Daneben werden grundsätzlich die folgenden nicht-steuerlichen Investitionsförderungen gewährt:

- Möglichkeit, die zugrunde liegende Kapitalgesellschaft voll in ausländischer Hand zu halten;
- Möglichkeit, für Unternehmenszwecke Land zu erwerben;¹⁰
- vereinfachtes Verfahren zur Beantragung von Visa und Arbeitserlaubnissen für ausländische Spezialisten;
- Gewinne können ohne Einschränkungen repatriert werden.¹¹

Im Gegensatz zum Antragsverfahren beim *Ministry of Commerce* ist das BOI-Verfahren investorenfreundlich ausgestaltet. Das Antragsverfahren wird in englischer Sprache durchgeführt. Bei sorgfältiger Vorbereitung eines BOI-Antrages ist mit der Gewährung einer Investitionsförderung innerhalb von ca. drei bis vier Monaten zu rechnen.

Im Rahmen von Vertriebsaktivitäten kommen die folgenden Förderkategorien in Betracht:

a) Förderkategorie „Trade and Investment Support Office“

Die Förderkategorie „Trade and Investment Support Office“ (TISO) ermöglicht es Unternehmen, die Geschäftsaktivitäten

- Markterkundung,
- Großhandel mit Maschinen und Anlagen sowie deren Komponenten und

- After-Sales Services (allerdings kein isolierter Verkauf von Ersatzteilen an Endnutzer, da dies als Retail verstanden wird) über das BOI abzudecken.¹²

Die TISO-Förderung setzt voraus, dass ab dem dritten Jahr *Verwaltungskosten* in einer Höhe von mindestens 10 Mio. THB (ca. 280 000 EUR) pro Jahr nachgewiesen werden. Die zugrunde liegende Kapitalgesellschaft muss darüber hinaus mit einem Mindestkapital in Höhe von 1 Mio. THB (ca. 28 000 EUR) ausgestattet werden und mindestens 1 Mio. THB in Anlagevermögen (Computer, Büroausstattung, Werkzeuge etc.) investiert haben.¹³ Einzelheiten hängen allerdings vom Businessplan ab, insbesondere dem zu erwartenden Transaktionsvolumen.

Die TISO-Förderung unterliegt der Fördergruppe B2 und gewährt nur die vorbenannten nicht-steuerlichen Anreize. Soweit weitere Aktivitäten, wie beispielsweise Einzelhandel, ausgeführt werden sollen, muss hierfür wiederum eine *Foreign Business License* eingeholt oder das Kapital entsprechend erhöht werden.

b) Förderkategorie „International Business Center“

Für Unternehmen, die beabsichtigen, sowohl Produkte in Thailand als auch überregional zu vertreiben, ist die Förderkategorie „International Business Center“ (IBC) von Interesse.¹⁴ Projekte in dieser Förderkategorie erhalten neben den vom BOI gewährten Investitions erleichterungen ab einer gewissen Größe zusätzlich Steuererleichterungen, die vom *Revenue Department* gewährt werden.

aa) Investitionsförderung durch das Board of Investment

Um in den Genuss der BOI-Förderung zu kommen, muss die Kapitalgesellschaft ein registriertes und einbezahltes Stammkapital in einer Höhe von mindestens 10 Mio. THB (ca. 280 000 EUR) nachweisen sowie mindestens 10 qualifizierte Arbeitskräfte beschäftigen.¹⁵ Die folgenden Geschäftstätigkeiten des IBC werden vom BOI gefördert:

- (1) Allgemeine Geschäftsführung, Geschäftsplanung und geschäftliche Zusammenarbeit,
- (2) Beschaffung von Rohmaterialien und Teilen,
- (3) Forschung und Entwicklung von Produkten,
- (4) technischer Support,

7 Ziff. 14, Liste 3 im Anhang zum Foreign Business Act B.E. 2542 (1999).

8 Sie ist direkt dem Büro des Premierministers unterstellt und ist die Hauptkoordinierungsstelle für Investitionen in Thailand. Das *Board of Investment* unterhält 14 Auslandsstellen, u. a. in Frankfurt, Peking, Paris, Tokio und New York.

9 Ziffer 7, Announcement of the Board of Investment – No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion, abrufbar unter: <http://www.boi.go.th/upload/content/newpolicy-announcement%20as%20of%202020_3_58_23499.pdf> (Stand: 15. 6. 2020).

10 Sec. 27 Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977).

11 Sec. 31 Investment Promotion Act B.E. 2520 (1977).

12 Section 7 (Service and Public Utilities), Activity 7.7 (*Trade and Investment Support Office – TISO*), List of Activities Eligible for Investment Promotion, Announcement of the Board of Investment – No. 2/2557 (Fn. 9).

13 Ziffer 6. 3. 1, Announcement of the Board of Investment – No. 2/2557, Policies and Criteria for Investment Promotion (Fn. 9).

14 Section 7 (Service and Public Utilities), Activity 7.34 (*International Business Center – IBC*), List of Activities Eligible for Investment Promotion, Announcement of the Board of Investment – No. Sor. 6/2561, abrufbar unter: <https://www.boi.go.th/upload/content/S6_2561_EN_5c496fa941e85.pdf> (Stand: 15. 06. 2020).

15 Section 7 (Service and Public Utilities), Activity 7.34 (*International Business Center – IBC*), List of Activities Eligible for Investment Promotion, Announcement of the Board of Investment – No. Sor. 6/2561 (Fn. 14).

- (5) Marketing und Verkaufsförderung,
- (6) Personalmanagement und -training,
- (7) Finanzberatung,
- (8) Wirtschafts- und Investitionsanalyse und -forschung,
- (9) Kreditmanagement und -kontrolle,
- (10) Finanzmanagement als Treasury Center,
- (11) internationale Handelstätigkeit (Groß- und Einzelhandel),
- (12) Großhandelsaktivitäten innerhalb Thailands,
- (13) andere unterstützende Dienstleistungen, die vom *Revenue Department* festgelegt werden.

Ein IBC muss mindestens eine der unter (1)–(10) genannten Dienstleistungen an verbundene Unternehmen in mindestens einem Land außerhalb Thailands erbringen. Weitere Geschäftsaktivitäten wären wiederum über eine *Foreign Business License*, eine zusätzliche BOI-Förderung oder eine Kapitalerhöhung abzudecken.

Die gewährte Investitionsförderung gehört der Kategorie B1 an.¹⁶ Hierzu zählt neben den vorgenannten nicht-steuerlichen Förderungen auch die Ausnahme von Einfuhrzöllen für die Einfuhr von Geräten.

bb) Steuerförderung durch das Revenue Department

Das thailändische *Revenue Department* gewährt IBCs unter den folgenden Voraussetzungen Steuervergünstigungen:¹⁷

- Mindestkapitalisierung der IBC-Gesellschaft (10 Mio. THB – ca. 280 000 EUR);¹⁸
- jährliche Kosten (ausgenommen sind Verkaufskosten) in Thailand in einer Höhe von mindestens 60 Mio. THB (ca. 1,7 Mio. EUR);¹⁹
- Beschäftigung von mindestens zehn qualifizierten Arbeitskräften;²⁰
- die Beantragung erfolgt – anders als bei anderen BOI-Anträgen – beim *Revenue Department*.²¹

Es werden u. a. die folgenden Steuervergünstigungen für einen Zeitraum von bis zu 15 Jahren gewährt:²²

- (1) Gewinne aus der Erbringung von Dienstleistungen an verbundene Unternehmen unterliegen statt dem Regelsteuersatz von 20 % einem gestaffelten Körperschaftsteuersatz:²³

Reduzierter KSt.-Satz	Jährliche Kosten in Thailand
8 %	60 Mio. THB
5 %	300 Mio. THB
3 %	600 Mio. THB

- (2) Dividenden, die das IBC von verbundenen Unternehmen erhält, sind körperschaftsteuerbefreit.²⁴
- (3) Dividenden, die an im Ausland ansässige und in Thailand nicht geschäftlich tätige Gesellschafter des IBC gezahlt werden, sind quellensteuerbefreit, sofern diese Dividenden aus körperschaftsteuerbefreitem Einkommen des IBC stammen.²⁵
- (4) Zinsen, die an ausländische Unternehmen gezahlt werden, sind quellensteuerbefreit, sofern das zugrundeliegende Darlehen vom IBC aufgenommen wurde, um selbst Darlehen an verbundene Unternehmen innerhalb oder außerhalb Thailands zu gewähren.²⁶
- (5) Einkommen aus der Erbringung von Finanzdienstleistungen unterliegt nicht der *Specific Business Tax* (eine besondere Form der Gewerbesteuer).²⁷

Gewinne aus Handelsaktivitäten sind nicht steuerlich gefördert.

Für den Fall, dass eine IBC-Gesellschaft die vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt, entfallen die Steuererleichterungen rückwirkend für das jeweilige Geschäftsjahr.²⁸ Vor diesem Hintergrund sollten diese Vorgaben im Rahmen der Investitionsplanung und -durchführung streng beachtet werden.

Unternehmen, die zuvor eine Steuerförderung in den Vorgänger-Kategorien *Regional Operating Headquarters*, *International Headquarters* oder *International Trading Centre* erhalten haben, können die oben genannten Privilegien beantragen, sofern sie die für IBC geltenden Voraussetzungen erfüllen. Für diese Unternehmen gilt jedoch die Besonderheit, dass sie die Voraussetzungen in jedem Geschäftsjahr erfüllen müssen, da die Privilegien ansonsten ab dem ersten Jahr (retroaktiv) widerrufen werden können.²⁹

Festangestellte ausländische Mitarbeiter des IBC, die die folgenden Voraussetzungen erfüllen, können eine Steuererleichterung in Form einer Pauschalbesteuerung des Gehalts in Höhe von 15 % beantragen:³⁰

- (1) Sofern das Unternehmen neben der IBC-Tätigkeit und/oder der internationalen Handelstätigkeit noch weitere Geschäftstätigkeiten ausübt, müssen die IBC-Tätigkeit und/oder die internationale Handelstätigkeit mindestens 70 % der Gesamteinnahmen ausmachen.
- (2) Der Ausländer muss mindestens 180 Tage pro Jahr in Thailand leben, d. h. einen Steuerwohnsitz in Thailand begründet haben.
- (3) Der Ausländer muss vom IBC ein durchschnittliches Monatseinkommen in Höhe von 200 000 THB (ca. 5700 EUR) beziehen.
- (4) Der Ausländer muss eine Arbeitserlaubnis als qualifizierter Experte vom *Department of Empolyment* des *Ministry of Labour* erhalten haben.

Die Pauschalbesteuerung ist gerade für Geschäftsführungspersonal von großem Interesse, da hier ein besonders hohes Steuereinsparpotential besteht.³¹ Zu beachten ist allerdings, dass im Rahmen der Pauschalbesteuerung keine abzugsfähige

16 Section 7 (Service and Public Utilities), Activity 7.34 (*International Business Center – IBC*), List of Activities Eligible for Investment Promotion, Announcement of the Board of Investment – No. Sor. 6/2561 (Fn. 14).

17 Royal Decree No. 674 B.E. 2561 (2018).

18 Sec. 11 (1) Royal Decree No. 674.

19 Sec. 13 (2) Royal Decree No. 674.

20 Sec. 11 (2) Royal Decree No. 674.

21 Sec. 12 Royal Decree No. 674.

22 Sec. 12 Royal Decree No. 674.

23 Sec. 7 Royal Decree No. 674.

24 Sec. 8 Royal Decree No. 674.

25 Sec. 14 (1) Royal Decree No. 674.

26 Sec. 14 (2) Royal Decree No. 674.

27 Sec. 9 Royal Decree No. 674.

28 Sec. 13 Royal Decree No. 674.

29 Sec. 15 Royal Decree No. 674.

30 Sec. 4 Royal Decree No. 674. Ansonsten erfolgt die Besteuerung des Einkommens auf der Grundlage eines progressiven Steuersatzes gemäß Chapter 3, Title 2, Income Tax Schedule (1) des Revenue Code: 1–150 000 THB: 0 %, 150 001–300 000 THB: 5 %, 300 001–500 000 THB: 10 %, 500 001–750 000 THB: 15 %, 750 001–1 000 000 THB: 20 %, 1 000 001–2 000 000 THB: 25 %, 2 000 001–5 000 000 THB: 30 %; ab 5 000 001 THB: 35 %.

31 Vgl. hierzu im Einzelnen bereits: *Morstadt/Frank-Fahle*, Mitarbeiterentsendung und -versetzung nach Thailand, PISB 2017, 24 (28/29).

gen Aufwendungen und Steuerfreibeträge geltend gemacht werden können.³²

III. Zusammenfassung

Thailands geografische Lage inmitten der ASEAN-Staaten, seine gut ausgebaute Infrastruktur und eine investorenfreundliche Politik sprechen für den Investitionsstandort Thailand, insbesondere für Unternehmen, die in ASEAN aktiv werden wollen, um bspw. ein Gegengewicht zu Aktivitäten in China zu schaffen. Das thailändische BOI bietet eine Vielzahl von Investitionsförderungen, die den Aufbau einer regionalen Vertriebsstruktur in Thailand begünstigen: Zum einen lassen sich ausländische Direktinvestitionen im Regelfall über das BOI so strukturieren, dass sie vollständig in ausländischer Hand gehalten werden können (*fully foreign-owned*). Zum anderen werden je nach Geschäftsaktivität und Größe attraktive Steuervergünstigungen gewährt. Je nach geplanter Aktivität kann der Gründungs- und Genehmigungsprozess recht aufwendig sein. Einmal abgeschlossen, sind die administrativen Erfordernisse jedoch gering.

Thomas Kollruss, Frankfurt a. M.

Steuerautonomie der Mitgliedstaaten und asymmetrische Verlustverrechnungspflicht

Eine exemplarische Analyse anhand der deutschen Gewerbesteuer

Der vorliegende Beitrag untersucht, ob die EuGH-Rechtsprechung zu finalen Betriebsstättenverlusten mit der Entscheidung *Bevola/Trock* (EuGH, RIW 2018, 544) bereits abgeschlossen ist („end of the line“) oder in Bezug auf reine Freistellungsbetriebsstätten womöglich noch eine Fortentwicklung bzw. Ausdifferenzierung erfährt, ggf. auf der Verhältnismäßigkeitsebene. Die jüngste Entscheidung des EuGH in der Rs. *Aures* (RIW 2020, 236) könnte darauf hindeuten. Fraglich ist, ob sich die EuGH-Entscheidung *Bevola/Trock* zum Abzug finaler Betriebsstättenverluste auf reine Freistellungsbetriebsstätten und Deutschland, insbesondere in gewerbesteuerlicher Hinsicht übertragen lässt. Übergeordnet geht es um die zentrale Frage, ob ein Mitgliedstaat ausländische Verluste qua Unionsrecht auch dann zum Abzug zulassen muss, wenn er keine Besteuerungshoheit über die ausländische Quelle hat oder ausübt bzw. ob eine asymmetrische Verlustverrechnungsverpflichtung für die Mitgliedstaaten besteht. Betroffen ist damit das Spannungsverhältnis zwischen mitgliedstaatlicher Steuerautonomie, unionsrechtlicher Verpflichtung und grundlegenden Besteuerungsprinzipien, wie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und nach dem Territorialitätsprinzip.

I. Ausgangslage und Fragestellung

Nach der EuGH-Entscheidung *Timac Agro* (C-388/14)¹ gingen die herrschende Meinung und der Bundesfinanzhof² davon aus, dass finale Verluste aus reinen DBA-Freistellungs-



Steffen Kohrt

Seit 2014 Senior Consultant in der Kanzlei Lorenz & Partners in Bangkok. Er ist auf Handels- und Gesellschaftsrecht, Ausländerinvestitionsrecht, Arbeitsrecht sowie den Bereich internationaler Besteuerung spezialisiert.



Till Morstadt

Seit 2004 Equity-Partner der Kanzlei Lorenz & Partners. Er berät ausländische Unternehmen zu den Themen Investment, Steuern und Recht in Thailand und Südostasien.

32 In Thailand können nur in geringem Umfang abzugsfähige Aufwendungen (bspw. für Einkommen aus unselbstständiger Arbeit: 50 %, maximal jedoch 100 000 THB (ca. 2800 EUR)) und Steuerfreibeträge (bspw. persönlicher Freibetrag: 60 000 THB (ca. 1700 EUR), falls Ehegatte kein Einkommen hat 60 000 THB (ca. 1700 EUR) sowie Kinderfreibetrag pro Kind: 30 000 THB (ca. 850 EUR)) geltend gemacht werden.

betriebsstätten in Deutschland unionsrechtlich nicht abgezogen werden müssen. Aus der ergangenen Entscheidung *Bevola/Trock* (C-650/16)³ zu einem dänischen Stammhaus mit finnischer Betriebsstätte scheint nunmehr Gegenteiliges zu folgen. In der Literatur werden die Implikationen dieser Entscheidung kontrovers diskutiert.⁴ Auf Basis der *Bevola/Trock*-Entscheidung hat sich das FG Hessen jüngst für einen Abzug finaler Verluste aus einer englischen DBA-Freistellungsbetriebsstätte beim deutschen Stammhaus ausgesprochen und die Revision an den BFH zugelassen.⁵ Die erstinstanzliche Rechtsprechung⁶ spricht sich sogar für den Abzug der finalen Verluste aus ausländischen Betriebsstätten bei der Gewerbesteuer des deutschen Stammhauses aus, obgleich Deutschland gewerbesteuerlich über ausländische Betriebsstätten unilateral und von Anfang an keine Steuerhoheit ausübt und nach dem Territorialitätsprinzip⁷ besteuert. Im Wesentlichen stützt die erstinstanzliche Rechtsprechung ihre Entscheidung auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. So

1 Vgl. EuGH, Urteil v. 17. 12. 2015, C-388/14, *Timac Agro*, ECLI:EU:C:2015:829 = RIW 2016, 315.

2 Vgl. BFH, Urteil v. 22. 2. 2017, I R 2/15, BStBl II 2017, 709 = RIW 2016, 315.

3 Vgl. EuGH (Große Kammer), Urteil v. 12. 6. 2018, C-650/16, *A/S Bevola/Jens W. Trock*, ECLI:EU:C:2018:424 = RIW 2018, 544.

4 Vgl. zum Diskussionsstand *Mitschke*, IStR 2018, 923; *Ismer/Kandel*, IStR 2019, 717; *Hummel*, in: FS Lüdicke 2019, S. 311 ff.; *Kempf*, in: FS Lüdicke, 2019, S. 375 ff.

5 Vgl. FG Hessen, Urteil v. 4. 9. 2018, 4 K 385/17, IStR 2018, 920.

6 Vgl. FG Hessen, Urteil v. 4. 9. 2018, 4 K 385/17, in Anlehnung an BFH, Urteil v. 9. 6. 2010, I R 107/09, DStR 2010, 1611 = RIW 2010, 730; FG Niedersachsen, Urteil v. 28. 11. 2019, 6 K 69/17, ECLI:DE:FGNI:2019:1128.6K69.17.00.

7 Vgl. § 2 Abs. 1 GewStG.