

§ 2 a

Negative Einkünfte mit Auslandsbezug

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415), zuletzt geändert durch StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13)

(1) ¹Negative Einkünfte

1. aus einer in einem ausländischen Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte,
2. aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte,
3. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat (ausländische Körperschaft), oder
 - b) aus der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer ausländischen Körperschaft oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer ausländischen Körperschaft,
4. in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat,
5. aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat,
6. a) aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind, oder
 - b) aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, daß diese ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die
 - aa) von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen, oder
 - bb) an im Inland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 HGB erfüllen, überlassen, oder
 - cc) insgesamt nur vorübergehend an im Ausland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 HGB erfüllen, überlassen

worden sind, oder

 - c) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Buchstaben a und b,
7. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an
 - b) aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals
 - c) in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an

einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind,

dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und – mit Ausnahme der Fälle der Nummer 6 Buchstabe b – aus demselben Staat, in den Fällen der Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10 d abgezogen werden. ²Den negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt. ³Soweit die negativen Einkünfte nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat, in den Fällen der Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, erzielt. ⁴Die Minderung ist nur insoweit zulässig, als die negativen Einkünfte in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte). ⁵Die am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen; § 10 d Abs. 4 gilt sinngemäß.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammen, die ausschließlich oder fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand hat, soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, oder in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bestehen; das unmittelbare Halten einer Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft, die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, sowie die mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung gilt als Bewirkung gewerblicher Leistungen, wenn die Kapitalgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat. ²Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die in Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden.

(3) ¹Sind nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit von der Einkommensteuer zu befreien, so ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Verlust, der sich nach den Vorschriften des inländischen Steuerrechts bei diesen Einkünften ergibt, bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen, soweit er vom Steuerpflichtigen ausgeglichen oder abgezogen werden könnte, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer zu befreien wären, und soweit er nach diesem Abkommen zu befreiende positive Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aus anderen in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten übersteigt. ²Soweit der Verlust dabei nicht ausgeglichen wird, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 d der Verlustabzug zulässig. ³Der nach den Sätzen 1 und 2 abgezogene Betrag ist, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach diesem Abkommen

zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. ⁴Satz 3 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann. ⁵Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums nach den Sätzen 3 und 4 der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen; § 10 d Abs. 4 gilt entsprechend. ⁶In die gesonderte Feststellung nach Satz 5 einzubeziehen ist der nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft vom 18. August 1969 (BGBl. I, 1214), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 25. Juli 1988 (BGBl. I, 1093) geändert worden ist, der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete Betrag.

Fassung VZ 1999–2008 (§ 52 Abs. 3 Satz 5):

(4) Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

1. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
2. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
3. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens zehn vom Hundert unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahestehenden Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I, 2049) fortgeführt,

so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen.

Fassung bis VZ 1998:

(4) ¹Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn

1. bei der umgewandelten Betriebsstätte die Voraussetzungen des Absatzes 3 Satz 4 vorgelegen haben oder
2. der Steuerpflichtige nachweist, dass die Kapitalgesellschaft nach den für sie geltenden Vorschriften einen Abzug von Verlusten der Betriebsstätte nicht beanspruchen kann.

Autor: Dr. Ulrich **Probst**, Richter am FG, München

Mitherausgeber: Dipl. Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Mannheim

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 2a

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| A. Überblick zu § 2a: Zwei Regelungskreise | 1 | 5. Verhältnis zu § 15 Abs. 4 | 21 |
| B. Rechtentwicklung des § 2a | 2 | 6. Verhältnis zu § 15a .. | 22 |
| C. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a Abs. 1 und 2 | | 7. Verhältnis zu § 22 Nr. 3 | 24 |
| I. Überblick zu § 2a Abs. 1 und 2 | 3 | 8. Verhältnis zu § 23 Abs. 3 | 25 |
| II. Rechtentwicklung des § 2a Abs. 1 und 2 | 4 | 9. Verhältnis zu § 26b .. | 26 |
| III. Bedeutung des § 2a Abs. 1 und 2 | | 10. Verhältnis zum negativen Progressionsvorbehalt (§ 32b) | 27 |
| 1. Ausnahmevorschrift zu § 2 Abs. 3 | 5 | 11. Verhältnis zu § 34c .. | 28 |
| 2. Sinn und Zweck des § 2a Abs. 1 (Mißbrauchsbekämpfung) .. | 6 | 12. Verhältnis zu den DBA | 29 |
| 3. Sinn und Zweck der Aktivitätsklausel des § 2a Abs. 2 | 7 | VI. Verfahrensfragen | 30 |
| 4. Praktische Durchführung und Kritik | 9 | D. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a Abs. 3 und 4 | |
| 5. Verfassungsmäßigkeit .. | 11 | I. Überblick zu § 2a Abs. 3 und 4 | 31 |
| 6. Vereinbarkeit mit EG-Recht | | II. Rechtentwicklung des § 2a Abs. 3 und 4 | 32 |
| a) Verhältnis zu den EG-Grundfreiheiten | 12 | III. Bedeutung des § 2a Abs. 3 und 4 | |
| b) EG-Richtlinienvorschlag zur Verlustberücksichtigung .. | 13 | 1. Systematische Einordnung | 33 |
| IV. Geltungsbereich des § 2a Abs. 1 und 2 | | 2. Sinn und Zweck des § 2a Abs. 3 und 4 .. | 34 |
| 1. Persönlicher Anwendungsbereich | 14 | 3. Praktische Durchführung und Kritik | 35 |
| 2. Sachlicher und räumlicher Anwendungsbereich | 15 | IV. Geltungsbereich des § 2a Abs. 3 und 4 | |
| V. Verhältnis des § 2a Abs. 1 und 2 zu anderen Vorschriften | | 1. Persönlicher Geltungsbereich | 36 |
| 1. Verhältnis zu § 2 | 17 | 2. Sachlicher Geltungsbereich | 37 |
| 2. Verhältnis zu § 2a Abs. 3 und 4 aF | 18 | V. Verhältnis des § 2a Abs. 3 und 4 zu anderen Vorschriften | |
| 3. Verhältnis zu § 2b .. | 19 | 1. Verhältnis zu § 2a Abs. 1 und 2 | 38 |
| 4. Verhältnis zu § 10d .. | 20 | 2. Verhältnis zu § 15 Abs. 4, § 15a | 39 |
| | | 3. Verhältnis zu § 32b .. | 40 |
| | | 4. Verhältnis zu den DBA | 41 |
| | | VI. Verfahrensfragen des § 2a Abs. 3 und 4 | 42 |

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Beschränkung der Verrechnung bestimmter negativer
Einkünfte mit Auslandsbezug**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| A. Aufbau des Abs. 1 | 43 | a) Überblick | 64 |
| B. Negative Einkünfte mit Auslandsbezug | | b) Negative Einkünfte | 67 |
| I. Auslandsbezug kein Tatbestandsmerkmal | 44 | c) Aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts | 68 |
| II. Negative Einkünfte „aus“ (Abs. 1 Satz 1 am Anfang) | | d) Eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils | 69 |
| 1. Einkünfte iSd. § 2 Abs. 2 | 45 | e) An einer Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat | 70 |
| 2. Einkünfte iSd. § 2 a | 46 | 2. Aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals (Buchst. b) | |
| 3. Übersicht | 47 | a) Überblick | 72 |
| 4. Abgrenzung und Ermittlung | 48 | b) Negative Einkünfte | 73 |
| III. Isolierende Betrachtung | 49 | c) Veräußerung | 74 |
| C. Die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, erster Teil | | d) Entnahme | 75 |
| I. Zum Begriff „Tatbestand“ | 51 | e) Eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils | 76 |
| II. Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) | 52 | f) An einer ausländische Körperschaft | 77 |
| III. Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) | | g) Auflösung | 78 |
| 1. Überblick | 57 | h) Kapitalherabsetzung einer ausländischen Körperschaft | 79 |
| 2. Negative Einkünfte | 58 | V. Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) | |
| 3. Betriebsstätte | 59 | 1. Überblick | 80 |
| 4. Gewerblich | 62 | 2. Negative Einkünfte | 81 |
| 5. In einem ausländischen Staat belegen | 63 | 3. In den Fällen des § 17 | 82 |
| IV. Negative Einkünfte aus Wertminderungen eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer ausländischen Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) | | 4. Anteil an einer ausländische Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat | 83 |
| 1. Aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Buchst. a) | | | |

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| VI. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen eines ausländischen Schuldners (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5) | | b) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen | 94 |
| 1. Überblick | 84 | c) Kein Nachweis durch den Überlassenden, daß die Schiffe (fast) ausschließlich im Inland eingesetzt werden (1. Ausnahme) | 95 |
| 2. Negative Einkünfte . . | 85 | d) Kein Vorliegen der Ausnahmen für die Überlassung von Handelsschiffen (2. Ausnahme) . . . | 96 |
| 3. Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter . | 87 | 3. Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von Schiffen, wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterliegen (Buchst. b aF) | |
| 4. Partiarische Darlehen | 88 | a) Überblick | 100 |
| 5. Schuldner mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländ. Staat . . | 89 | b) Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung . | 101 |
| VII. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind, sowie aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6) | | c) Von Schiffen | 102 |
| 1. Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, die in einem ausländischen Staat belegen sind (Buchst. a) | | d) Wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterliegen . . | 103 |
| a) Überblick | 90 | 4. Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts iSd. Buchst. a und b (Buchst. c) | |
| b) Negative Einkünfte | 91 | a) Überblick | 105 |
| c) Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, die in einem ausländischen Staat belegen sind | 92 | b) Negative Einkünfte | 106 |
| 2. Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung im Ausland eingesetzter Schiffe (Buchst. b nF) | | c) Ansatz des niedrigeren Teilwerts . . . | 107 |
| a) Überblick | 93 | d) Übertragung | 108 |
| | | e) Zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter iSd. Buchst. a und b | 109 |

Anm.

Anm.

VIII. Negative Einkünfte aus Wertminderungen von Anteilen an einer inländischen Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)

- 1. Überblick 112
- 2. Negative Einkünfte . . . 113
- 3. Aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils (Buchst. a) 114
- 4. Aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer inländischen Körperschaft (Buchst. b) 118
- 5. In den Fällen des § 17 (Buchst. c) 120
- 6. Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland 124
- 7. Soweit die negativen Einkünfte auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind . . . 125

D. Rechtsfolge der Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Eingeschränkte Verlustverrechnung mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat

- I. Überblick 129

II. Verlustausgleich beschränkt auf positive Einkünfte bzw. Tatbestände (Nr. 7) der jeweils selben Art und (mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b) aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 zweiter Teil)

- 1. Positive Einkünfte 130
- 2. Der jeweils selben Art . . . 131
- 3. Aus demselben Staat (Ausnahme für Schiffseinkünfte) 133
- 4. In den Fällen der Nr. 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat 135

III. Kein Verlustabzug nach § 10 d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) 137

E. Gewinnminderungen (Abs. 1 Satz 2) 138

F. Besonderer eingeschränkter Verlustvortrag (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

- I. Minderung bestimmter späterer Einkünfte (Abs. 1 Satz 3) 139
- II. Verbleibende negative Einkünfte (Abs. 1 Satz 4) . . . 147

G. Gesonderte Feststellung der am Schluß eines VZ verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Satz 5)

- I. Überblick 148
- II. Am Schluß eines VZ verbleibende negative Einkünfte 149

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Aktivitätsklausel für negative Einkünfte aus gewerblichen Betriebsstätten iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und aus Wertminderungen von Anteilen an ausländischen Körperschaften iSd. Abs. 1 Nr. 3 und 4**

Anm.

Anm.

A. Überblick 151

B. Aktivitätsklausel für negative Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

| | Anm. |
|--|------|
| I. Überblick | 161 |
| II. Tatbestandsmerkmale der Aktivitätsklausel des Satzes 1 | |
| 1. Nachweis durch den Steuerpflichtigen | 162 |
| 2. Negative Einkünfte . . | 163 |
| 3. Aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammend . . | 164 |
| 4. Ausschließlicher oder fast ausschließlicher Gegenstand der Betriebsstätte | 165 |
| 5. Die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen | |
| a) Waren | 166 |
| b) Waffen | 167 |
| c) Herstellung | 168 |
| d) Lieferung | 169 |
| 6. Die Gewinnung von Bodenschätzen | 170 |
| 7. Die Bewirkung gewerblicher Leistungen, soweit nicht Ausnahmen bestehen | |
| a) Die Bewirkung gewerblicher Leistungen | 171 |
| b) Nicht aktive gewerbliche Leistungen | 174 |
| III. Rechtsfolge: Keine Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 | 175 |
| C. Erweiterung der Aktivitätsklausel durch das Holdingprivileg (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) | |
| I. Überblick | 177 |

| | Anm. |
|---|------|
| II. Tatbestandsvoraussetzungen des Holdingprivilegs | |
| 1. Unmittelbares Halten einer Beteiligung | 178 |
| 2. Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft . . | 179 |
| 3. Kapitalgesellschaft, die fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat | 180 |
| 4. Ausländische Kapitalgesellschaft | 181 |
| 5. Gleichstellung der mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Finanzierung | 182 |
| III. Rechtsfolge: Fiktion als Bewirkung gewerblicher Leistungen | 183 |
| D. Aktivitätsklausel für negative Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 (Abs. 2 Satz 2) | |
| I. Überblick | 184 |
| II. Tatbestandsmerkmale der Aktivitätsklausel des Satzes 2 | |
| 1. Nachweis durch den Steuerpflichtigen | 186 |
| 2. Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 1 bei der Körperschaft . | 187 |
| 3. Erfüllung bestimmter Mindestaktivitätszeiten | 188 |
| III. Rechtsfolge: Keine Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 | 195 |

Erläuterungen zu Abs. 3 in der bis VZ 1998 gültigen Fassung:
 Ausgleich, Abzug und Hinzurechnung ausländischer gewerblicher DBA-Betriebsstätten-Verluste

| | Anm. |
|-------------------------------------|------|
| A. Verlustausgleich (Satz 1) | |
| I. Überblick | 229 |

| | Anm. |
|--|------|
| II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 | |

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| 1. Nach einem DBA von der Einkommensteuer zu befreiende Einkünfte | 230 | II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2 | |
| 2. Bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen | 234 | 1. Kein Verlustausgleich nach Satz 1 | 255 |
| 3. Aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte | 236 | 2. Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 d | 256 |
| 4. Aus gewerblicher Tätigkeit | 241 | II. Rechtsfolge des Satzes 2: Zulässigkeit des Verlustabzugs | 257 |
| 5. Auf Antrag des Steuerpflichtigen | 243 | C. Hinzurechnung der abgezogenen Verluste (Satz 3) | 258 |
| 6. Ein Verlust, der sich nach den Vorschriften des inländischen Steuerrechts bei diesen Einkünften ergibt | 246 | D. Ausnahme von der Hinzurechnung bei fehlendem Verlustabzug im ausländischen Staat (Satz 4) | |
| 7. Berechtigung zum Verlustausgleich oder -abzug, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer zu befreien wären | 250 | I. Überblick | 259 |
| 8. Soweit der Verlust nach diesem Abkommen zu befreiende positive Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aus anderen in diesem Staat belegenen Betriebsstätten übersteigt | 252 | II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 4 | |
| III. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug bei der Ermittlung des Gesamttrags der Einkünfte | 253 | 1. Kein allgemeiner Anspruch auf Verlustabzug nach den für den Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften des ausländischen Staats | 261 |
| B. Verlustabzug (Satz 2) | | 2. Nachweis durch den Steuerpflichtigen | 263 |
| I. Überblick | 254 | III. Rechtsfolge des Satzes 4: Ausnahme von der Hinzurechnung | 264 |
| | | E. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrags (Satz 5) | 265 |
| | | F. Einbeziehung des Hinzurechnungsvolumens nach § 2 Abs. 1 AIG in die gesonderte Feststellung (Satz 6) | 266 |

Erläuterungen zu den bis VZ 2008 weitergeltenden Vorschriften des Abs. 3 (§ 52 Abs. 3 Satz 3 und 4): Weitere Hinzurechnung der abgezogenen Verluste, gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens (auch nach AIG)

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| A. Hinzurechnung der abgezogenen Verluste (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2 a Abs. 3 Satz 3) | | I. Allgemeine Erläuterungen zu § 2 a Abs. 3 Satz 3 | 267 |

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------------|
| II. Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 3 | | 1. Hinzurechnung des nach den Sätzen 1 und 2 abgezogenen Betrags | 272 |
| 1. Positiver Betrag in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten | 269 | 2. Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte | 273 |
| 2. Zeitraum der Hinzurechnung | 270 | B. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrags (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 5) | 275 |
| III. Rechtsfolge des Satzes 3 | | C. Einbeziehung des Hinzurechnungsvolumens nach § 2 Abs. 1 AIG in die gesonderte Feststellung (Satz 6) | 277 |

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Hinzurechnung bei Umwandlung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, bei deren Übertragung oder bei deren Aufgabe (bis VZ 2008)**

| | Anm. | | Anm. |
|---|------------|--|------------|
| A. Überblick | 279 | C. Rechtsfolge der Hinzurechnungstatbestände des Abs. 4 | |
| B. Tatbestandsvoraussetzungen für die Hinzurechnungstatbestände des Abs. 4 | | I. Hinzurechnung des nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogenen Verlusts in entsprechender Anwendung des Abs. 3 Satz 3 zum Gesamtbetrag der Einkünfte | 286 |
| I. Eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte | 280 | II. Soweit der Verlust nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist | 288 |
| II. Umwandlung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Nr. 1) | 281 | III. Hinzurechnung im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe | 289 |
| III. Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte (Abs. 4 Nr. 2 – ab VZ 1999) | 282 | D. Ausnahmen von der Hinzurechnung (Abs. 4 Satz 2 aF – bis VZ 1998) | |
| IV. Aufgabe einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte bei bestimmten Formen der Fortführung der Geschäftstätigkeit (Abs. 4 Nr. 3 – ab VZ 1999) | 283 | I. Überblick | 291 |
| | | II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2 aF | |

| Anm. | Anm. |
|--|--|
| 1. Kein Verlustabzug im anderen DBA-Staat für die umgewandelte Betriebsstätte (Satz 2 Nr. 1) 292 2. Kein Anspruch der Kapitalgesellschaft auf | einen Abzug von Verlusten der Betriebsstätte (Abs. 2 Nr. 2) 293 III. Rechtsfolge des Satzes 2 aF: Unterbleiben der Hinzurechnung 294 |

Allgemeine Erläuterungen zu § 2a

A. Überblick zu § 2a: Zwei Regelungskreise

1

§ 2a enthält bzw. enthielt zwei voneinander unabhängige Regelungskreise:

Abs. 1 und 2 (Beschränkung der Verlustverrechnung):

► *Abs. 1* beschränkt den Ausgleich bzw. Abzug (= die Verrechnung) bestimmter negativer Einkünfte und Gewinnminderungen, die ihren Anlaß im Ausland haben.

► *Abs. 2* regelt dazu eine Rückausnahme für aktive gewerbliche Betriebsstätten-Einkünfte und aktive Beteiligungen an ausländischen Körperschaften.

Abs. 3 und 4 (Ausweitung der Verlustverrechnung):

► *Abs. 3 Sätze 1 und 2, die bis einschließl. VZ 1998 galten*, erlaubten (auf Antrag des Stpfl.) – gegenläufig zur Zielrichtung des Abs. 1 – den Ausgleich oder Abzug aktiver ausländ. gewerblicher Betriebsstätten-Verluste, die an sich aufgrund eines DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Besteuerung auszunehmen waren.

► *Abs. 3 Sätze 3, 5 und 6 und Abs. 4, die noch bis einschließl. VZ 2008 gelten*, ordnen die Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 ausgeglichener oder abgezogener Verluste an.

Frühere Regelungsinhalte:

► *Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder -haltung*: Durch das 2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 1971 (s. Anm. 2) wurde erstmals ein § 2a in das EStG eingefügt, der ein Ausgleichtsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder -haltung enthielt. Die Vorschrift wurde durch das EStReformG v. 5. 8. 1974 (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530) aus systematischen Gründen wieder gestrichen, ihr Inhalt jedoch unverändert nach § 15 übernommen.

► *Verluste aus gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten oder aus Vermietung und Verpachtung in der ehemaligen DDR* konnten im VZ 1990 aufgrund der durch das DDR-Investitionsgesetz v. 26. 6. 1990 (BGBl. I, 1143; BStBl. I, 313) eingefügten Abs. 5 und 6 wie ausländ. Verluste berücksichtigt werden. Die Regelungen wurden bereits durch das EinigVerfG v. 23. 9. 1990 (BGBl. II, 885; BStBl. I, 654) mit Wirkung ab VZ 1991 wieder aufgehoben, weil ab diesem Zeitpunkt das EStRecht der Bundesrepublik auch in der ehemaligen DDR anzuwenden war.

B. Rechtsentwicklung des § 2a

2

Entwurf 2. StÄndG 1968 (BTDruks. V/3890): Er enthielt den ersten Vorschlag, in das EStG einen § 2a einzufügen. In ihrer Zielrichtung lief die vorgeschlagene Regelung allerdings der des jetzigen § 2a Abs. 1 und 2 entgegen, da sie die steuerliche Berücksichtigung von negativen gewerblichen Einkünften bezweckte, die durch ein DBA steuerbefreit waren. Aus dieser Regelung entstand der ab 1969 eingeführte § 2 AIG (BGBl. I 1969, 1211; BStBl. I 1969, 480).

2. StÄndG 1971 v. 10. 8. 1971 (BGBl. I, 1266; BStBl. I, 373): Damit wurde eine Regelung als § 2a in das EStG aufgenommen, die Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung vom Ausgleich ausschloß. Diese Regelung befindet sich aktuell in § 15 Abs. 4.

Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 1982 (BGBl. I, 1857; BStBl. I, 972): § 2a Abs. 1 und 2 wurde in das EStG eingefügt, enthielt allerdings nur vier Nummern (die sog. Alt-Tatbestände), die den heutigen Nummern 1, 2, 5 und 6 Buchst. a entsprachen; s. näher Anm. 4.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): § 2a wurden die Abs. 3 und 4 angefügt; s. ausführl. Anm. 32.

DDR-IG v. 26. 6. 1990 (BGBl. I, 1143; BStBl. I, 313): Durch die neu angefügten Abs. 5 und 6 wurde der Abzug von Verlusten aus gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten sowie aus Vermietung und Verpachtung in der ehemaligen DDR im VZ 1990 ermöglicht; zur bis dahin geltenden Rechtslage s. Dok. 1 Anm. 429 und § 3 Nr. 63 Anm. 4.

EinigVertrG v. 23. 9. 1990 (BGBl. II, 885; BStBl. I, 654): Abs. 5 und 6 wurden bereits mit Wirkung ab VZ 1991 wieder aufgehoben, weil ab diesem Zeitpunkt das EStRecht der Bundesrepublik auch in der ehemaligen DDR anzuwenden war.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Abs. 1 und 2 wurden mit Wirkung ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 1) neu gefaßt; Einzelheiten s. Anm. 4:

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): In Abs. 3 wurde Satz 5 angefügt; s. dazu Anm. 32.

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Abs. 3 erhielt einen neuen Satz 6; s. näher Anm. 32.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Abs. 1 Satz 5 wurde redaktionell an die geänderte Absatznumerierung des § 10 d angepaßt und Abs. 3 und 4 wurden mit Ausnahme der Hinzurechnungsvorschriften aufgehoben; s. näher Anm. 4.

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13): Die bisherige Überschrift des § 2a („Negative ausländische Einkünfte“) wurde mit Wirkung ab VZ 2000 geändert in „Negative Einkünfte mit Auslandsbezug“, außerdem wurde Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b neu gefaßt und der zweite Teil des Abs. 1 Satz 1 geändert; zu Details s. Anm. 4.

C. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a Abs. 1 und 2

Schrifttum bis 1991: EGGESIECKER/EISENACH/SCHUERNER, Weitere Beschränkung für Auslandsverluste – Geplanter § 2a EStG –, FR 1982, 484; BARANOWSKI, Einschränkung der Verlustkompensation bei ausländischen Einkünften und Progressionsvorbehalt, DB 1983, 2484; KRABBE, Negativer Progressionsvorbehalt und Verlustausgleichsbeschränkungen, FR 1983, 83; DERS., Steuerliche Behandlung ausländischer Verluste nach § 2a EStG, RIW 1983, 42; PFLUGFELDER, Nationale Steuergesetzgebung und Doppelbesteuerungsabkommen, FR 1983, 319; PLÜCKEBAUM, Das Verhältnis der Verlustausgleichsbeschränkung gemäß § 2a EStG zum negativen Progressionsvorbehalt und zum Verlustausgleich gemäß §§ 2, 5 AIG (ein rechtssystematisches Glanzstück), DStZ 1983, 387; RÄDLER, Die Abzugsfähigkeit von Auslandsverlusten – was bleibt?, FR 1983, 337; SCHLEIFER, Anmerkungen zum steuerlichen Teil des Haushaltsbegleitgesetzes 1983, StbKongrRep. 1983, 65; THIERFELD, Auswirkungen des neuen § 2a EStG auf den negativen Progressionsvorbehalt, DB 1983, 801; VOGEL, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste – Der

neue § 2a des Einkommensteuergesetzes –, BB 1983, 180; BECKERMANN/JAROSCH, Die Bedeutung des § 2a EStG für den negativen Progressionsvorbehalt und die Anrechnung ausländischer Steuer (§ 34c EStG), FR 1984, 108; HELLEWIG, § 2a EStG und der negative Progressionsvorbehalt, DB 1984, 2006; DERS., Die Anrechnung ausländischer Steuern und die Grenzen des Ausgleichs ausländischer Verluste, DB 1984, 2264; HORLEMANN, § 10d EStG und Verlustabzugsbeschränkungen nach §§ 2a, 15a EStG, §§ 2, 5 AIG, DStR 1984, 715; MANKE, Angeklagt: § 2a EStG – Plädoyer für und an den Gesetzgeber, DStZ 1984, 241; STENTEN/ROSNER, Die Änderung der Einkommens-Ermittlungs-Systematik durch den § 2a EStG, INF 1984, 559; FRIAUF, Steuergleichheit, Steuergerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Prämissen einer rechtsstaatlichen Einkommensbesteuerung – Zur verfassungsrechtlichen Problematik des § 2a EStG; StuW 1985, 308; HENNIG, Das Verhältnis zwischen § 15a EStG und § 2a EStG, DB 1985, 1551; KRABBE, Verlustberücksichtigung bei Auslandseinkünften, DStJG 8 (1985), 79; DÜCKER, Standortwahl von Auslandsinvestitionen aus steuerlicher Sicht, RIW/AWD 1986, 713; JEHNER, Zur Verfassungswidrigkeit des § 2a EStG, DStR 1986, 279; KRÖNER, Der negative Progressionsvorbehalt unter dem Einfluß von § 2a EStG, FR 1986, 29; SCHRÖDER, Beschränkung des Verlustabzugs nach §§ 2a und 15a EStG und negativer Progressionsvorbehalt, StBp. 1986, 127; WEIGELL, Die Beschränkung des Ausgleichs ausländischer Verluste durch den neuen § 2a EStG, 1986; FRIAUF, Steuerrechtsänderungen und Altinvestitionen, StBj. 1986/1987, 279; WEIGELL, Das Verhältnis der Vorschrift des § 2a EStG zu den Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AWD 1987, 122; SCHRÖDER, Ertragssteuerrechtliche Behandlung von Aufwendungen für gescheiterte Auslandsinvestitionen, StBp. 1988, 218; SAUREN/SCHULTZE, Der Konflikt zwischen § 2a und den Doppelbesteuerungsabkommen, RIW/AWD 1989, 533; VOGEL, Gewinnermittlung und Vermeidung der Doppelbesteuerung bei ausländischen Niederlassungen, DStBTag 1989, 109; STOBBE, Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten, DStZ 1990, 419; BERTRAM, Der Progressionsvorbehalt bei ausländischen Einkünften – Verhältnis zu § 2a EStG, IWB F. 2, 557 (1991); LORITZ/WAGNER, § 2a EStG und Europäische Gemeinschaft – Verfassungsrechtliche und europarechtliche Fragen –, BB 1991, 2266; PROBST, Zur Verfassungsmäßigkeit des § 2a EStG, StVj. 1991, 331; SCHULZE/WELLER, Ausländische Betriebsstätten, ausländische Töchter, StKongrRep. 1991, 181.

Schrifttum 1992–1998: GOERTZEN, Verfassungswidrige Beschränkung der Verlustverrechnung bei Auslandsbezug, EWS 1992, 93; KLASS, Steuerliche Berücksichtigung nicht im Inland erzielter Verluste nach § 2a EStG 1990, StBp. 1992, 107 und 12 7; KRABBE, Erweiterung der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2a EStG durch das Steueränderungsgesetz 1992, IStR 1992, 57; PRÜSSMANN/RABE, Sehandelsrecht, 3. Auflage 1992; SCHEFFLER/ZUBER, Steuerplanung bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, DStR 1992, 193; EBENROTH/WILLBURGER, Verlustberücksichtigung bei grenzüberschreitenden Unternehmen, § 2a Abs. 1 und 2 EStG vor dem Hintergrund des Entwurfs einer Verlusttrichlinie, EWS 1993, 45; STROBL/SCHÄFER, Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei atypisch stiller Gesellschaft, IStR 1993, 206; BAUMGÄRTEL/PERLET, Standortfragen bei der Bildung von Holdinggesellschaften, in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, Neuwied 1994, 691; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65; MASSBAUM, Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei inländischen Müttern, in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET aaO, 337; WEINREICH, Probleme des Verlustausgleichs über die Grenze, Frankfurt 1994; GRÜTZNER, Berücksichtigung der Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten in Organschaftsfällen i.S. der §§ 14, 17 KStG, GmbHR 1995, 502; KRÜGER, Globale Unternehmensstätigkeit und inländische Besteuerung – Ausländische Verluste und inländische Besteuerung, Stbg. 1996, 544; SPECHT, Die Qualifikation von Auslandsverlusten im deutschen Steuerrecht, IWB F. 3 Gr. 1, 1511 (1996); GROTHERR, Organschaftsfragen bei Auslandsbeziehungen, in FS Hans Flick, Köln 1997, 757; SCHUHMANN, Zu den „Anlagen des Fremdenverkehrs“ in § 2a Abs. 2 EStG, FR 1998, 95; WEISER, Rechtsprechung und Rechtssetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in der Europäischen Union, Diss. 1998.

Schrifttum ab 1999: DAMMER, Änderung des einkommensteuerrechtlichen Verlustabzugs betreffend ausländische Verluste aus der Vermietung/Verpachtung/Gebrauchsunterlassung von Luftfahrzeugen, Raumfahrzeugen und Satelliten, IStR 1999, 572; GÜNKEL/LIE-

BER, Atypisch stille Gesellschaft als grenzüberschreitendes Gestaltungsinstrument, IWB Gr. 2, 1393 (1999); HERZIG/BRIESEMEISTER, Mindestbesteuerung – ein steuerpolitischer Fehlschlag?, DB 1999, 299; DIES., Zusammenwirken verrechnungsbeschränkender Normen, DB 1999, 1470; KRABBE, Rechtsstand und -entwicklung, national, europäisch, international, in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 1; LÜDICKE, Investitionshemmnisse durch steuerrechtliche Neuregelungen, DB 1999, 1921; PROBST, Abziehbare und nicht abziehbare Auslandsverluste – Zur Verrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 und 2 EStG –, in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 13; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 557; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, IWB F. 3 Gr. 3, 1291 (2000); HERZIG/DAUTZENBERG, Steuerreform ab 1999 und ihre Aspekte für das Außensteuerrecht und das internationale Steuerrecht, DB 2000, 12; PACH/HASSENHEIM, Steuerplanungsüberlegungen bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, 129; SCHAUMBURG, Systemdefizite im internationalen Steuerrecht, StuW 2000, 369; WASSERMAYER, Der Wirrwarr mit den Aktivitätsklauseln im deutschen Abkommensrecht, IStR 2000, 65; WILK, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten, Berlin 2000; DAUTZENBERG, EG-rechtswidrige Behandlung von negativen ausländischen Einkünften nach den EuGH-Entscheidungen Vestergaard und AMID, FR 2001, 809; HEINSEN, Steuerorientierte Entscheidungen bei Verlusten im Rahmen deutscher Auslandsinvestitionen, IWB F. 3 Gr. 3, 1797 (2001); KUMPF, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenerlass, FR 2001, 449; SCHAUMBURG, Besteuerung von Kapitalerträgen – Vollzugsdefizite und Vorgaben des Europäischen und Internationalen Steuerrechts, in DStJG 24 [2001], 225; WAGNER, Auflösung von ausländischen Betriebsstätten: Steuerfolgen nach Doppelbesteuerungsabkommen und „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen“ unter Berücksichtigung von Bankstrukturen, IStR 2001, 570; ZOLL, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung bei gewerblichen Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften, Steuerfragen der Wirtschaft, Band 15, Köln 2001.

Verwaltungsanweisungen: Leitfaden [der FinVerw.] zur Besteuerung ausländischer Einkünfte bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, Stand: November 1998, zB OFD Nürnberg v. 23. 12. 1998, EStK Anhang DBA Vorkarte 1.1., StEK EStG § 1 Nr. 67 – im folgenden zit. mit Leitfaden der FinVerw.); Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – im folgenden zit. mit BS-VG).

3

I. Überblick zu § 2a Abs. 1 und 2

Beschränkung der Verlustverrechnung: Abs. 1 beschränkt für die dort abschließend aufgeführten (Teil-)Einkünfte und Gewinnminderungen mit Auslandsbezug die Verlustverrechnung,

► *Beschränkter Verlustausgleich:* Die in Abs. 1 Satz 1 aufgezählten negativen Einkünfte und Gewinnminderungen (Abs. 1 Satz 2) dürfen im VZ ihrer Entstehung nur mit positiven ausländ. Einkünften (oder Gewinnmehrungen) der jeweils selben Art und – mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b – aus demselben Staat ausgeglichen werden.

► *Beschränkter Verlustabzug:* Soweit danach kein Ausgleich dieser negativen Einkünfte (oder Gewinnminderungen) möglich ist, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Stpfl. in den folgenden VZ aus demselben Staat erzielt (Abs. 1 Sätze 3 und 4).

► *Unzulässigkeit weitergehender Verlustverrechnung:* Ein davon abweichender, weitergehender Verlustausgleich oder Verlustabzug der erfaßten (Teil-)Einkünfte und Gewinnminderungen gemäß § 10 d ist unzulässig.

► *Keine unmittelbare Auswirkung auf positive Einkünfte:* Abs. 1 beschränkt nur die Verrechnung von Verlusten/Gewinnminderungen; die Besteuerung der entsprechenden positiven Einkünfte/Gewinnmehrungen bleibt unbeschränkt. Dies entspricht der Regelung bei anderen Verlustbeschränkungen, wie zB bei negativen Einkünften aus sonstigen Leistungen iSd. § 22 Nr. 3, bei Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 3 oder beim Verbot des negativen Kapitalkontos nach § 15 a.

Gesonderte Feststellung der verrechenbaren Einkünfte: Für Zwecke des beschränkten Verlustabzugs sind die am Schluß eines VZ nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte und Gewinnminderungen – vergleichbar § 10 d Abs. 4 und § 15 a Abs. 4 – gesondert festzustellen (§ 2 a Abs. 1 Satz 5).

Aktivitätsklausel (Abs. 2): Von der Verrechnungsbeschränkung ausgenommen sind die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen BS im Ausland (Abs. 1 Satz Nr. 2) und aufgrund von Beteiligungen an ausländischen Körperschaften (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4), die die in § 2 a Abs. 2 genannten Aktivitätsvoraussetzungen erfüllen.

II. Rechtsentwicklung des § 2 a Abs. 1 und 2

4

Haushaltsbegleitgesetz 1983 v. 20. 12. 1982 (BGBl. I, 1857; BStBl. I, 972): § 2 a Abs. 1 und 2 wurden in das EStG eingefügt, enthielt allerdings in Abs. 1 Satz 1 nur vier Nummern (die sog. Alt-Tatbestände), die den heutigen Nummern 1, 2, 5 und 6 Buchst. a entsprachen.

► *Hintergrund der Regelung:* Der Gesetzgeber wollte mit der Einfügung des § 2 a Abs. 1 und 2 auf eine Fehlentwicklung im Bereich der sog. Steuerspar- und Verlustzuweisungsmodelle reagieren, die sich im Ausland nur schwer kontrollieren ließen. Die Vorschrift war – abgesehen von der bereits in § 2 a aF (dem heutigen § 15 Abs. 4) und in § 15 a Abs. 2 enthaltenen interperiodischen Verlustverrechnung – ohne Vorbild.

► *Zeitlicher Geltungsbereich:* § 2 a Abs. 1 iVm. Abs. 2 war erstmals für den VZ 1983 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 EStG 1983). Das Gesetz enthielt keine Übergangsregelung für Verluste aus bereits durchgeführten Investitionen. Die Vorschrift erfaßte sonach auch Verluste aus Altinvestitionen und – bei vom Kj. abweichendem Wj. – für im Jahr 1982 erwirtschaftete, über § 4 a Abs. 2 Nr. 2 in den VZ 1983 fallende Verluste. Bei Verlusten ab dem VZ 1983 beeinflusste § 2 a Abs. 1 auch den Verlustrücktrag (§ 10 d) auf den VZ 1982. Abs. 1 galt umgekehrt nicht für den Abzug bis 1982 entstandener Verluste ab dem VZ 1983 (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2 a Rn. 2; HORLEMANN, DStR 1984, 715; str.).

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Dieses faßte § 2 a Abs. 1 und 2 mit Wirkung ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 1) neu und erweiterte die Regelung wesentlich:

► *Beschränkung der Auswirkung von Wertminderungen an Gesellschaftsbeteiligungen:* Abs. 1 Satz 1 beschränkte mit den dort neu eingefügten Nr. 3, 4 und 7 die Auswirkungen von Gewinnminderungen/negativen Teileinkünften aufgrund von Gesellschaftsbeteiligungen, die ihren Anlaß im Ausland hatten.

► *Beschränkung der Auswirkung von Verlusten aus der Vermietung oder Verpachtung von Schiffen und der Wertminderungen von entspr. Betriebsvermögen:* Die neue Nr. 6 Buchst. b des Abs. 1 Satz 1 beschränkte die Verrechnung von Verlusten aus der Vermietung oder Verpachtung von Schiffen jeder Art, wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterlagen. Ferner beschränkte der neue

Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c die Wirkung von Wertminderungen des Vermögensstammes bei der Vermietung und Verpachtung von Schiffen und unbeweglichem Vermögen in den Fällen der neuen Buchst. a und c des Abs. 1 Nr. 6.

► *Wegfall der zeitl. Begrenzung des besonderen Verlustvortrags*: Die bisherige zeitliche Begrenzung des Verlustvortrags in Abs. 1 Satz 3 auf sieben Jahre entfiel.

► *Einführung einer gesonderten Feststellung*: Die am Schluß eines VZ verbleibenden negativen Einkünfte waren von nun an gesondert festzustellen (vgl. den neuen Satz 5 des Abs. 1).

► *Erweiterung der Aktivitätsklausel des Abs. 2*: Das Halten wesentlicher Beteiligungen an ausländischen KapGes. galt hinfort nach Maßgabe des neuen Halbs. 2 des Abs. 1 Satz 1 als aktiv iSd. Abs. 2 Satz 1. Für die neuen Tatbestände des Abs. 1 Nr. 3 und 4 schuf man in Abs. 2 Satz 2 eine Aktivitätsklausel.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304):

► *Anpassung des Abs. 1 Satz 5*: Art. 1 Nr. 2 Buchst. a StEntlG 1999/2000/2002 paßte § 2a Abs. 1 Satz 5 redaktionell an die geänderte Absatznumerierung des § 10d an; er ordnete demgemäß die sinngemäße Geltung nicht mehr des Abs. 3, sondern des Abs. 4 des § 10d an.

► *Abs. 3 und 4* wurden aufgehoben.

► *Gesetzesvorhaben einer Aktivitätsklausel*: Der Entwurf des StEntlG 1999/2000/2002 schlug für Zwecke der allgemeinen Verlustverrechnung einen neuen § 2 Abs. 1a vor, der indes nicht Gesetz wurde. Dieser unterschied dafür zwischen Einkünften aus aktiver und passiver Tätigkeit; der für Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorgelegte § 2 Abs. 1a Nr. 2 entsprach dabei im wesentlichen § 2a Abs. 2 (vgl. BTDrucks. 14/23, 3). Zweck der vorgeschlagenen Differenzierung zwischen aktiven und passiven Einkünften sollte genauso die Begrenzung der bisher zwischen den Einkunftsarten uneingeschränkt zulässigen Verlustverrechnung sein (vgl. näher HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 299).

StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13):

► *Änderung der Paragraphen-Überschrift*: Die bisherige Überschrift des § 2a („Negative ausländische Einkünfte“) wurde mit Wirkung ab VZ 2000 geändert in „Negative Einkünfte mit Auslandsbezug“, was dem Inhalt der Vorschrift besser gerecht wird.

► *Änderung der Nr. 6 Buchst. b des Abs. 1 Satz 1*: Die Voraussetzungen dieser Bestimmung wurden „tatbestandsgenauer“ gefaßt (STUHRMANN, NJW 2000, 616, 617). Diese Regelung beschränkte nunmehr die Verlustverrechnung aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, außer diese sind ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden oder es handelte sich um Handelsschiffe der „normalen“ Reedereitätigkeit (die von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen [Doppelbuchst. aa] oder an einen Ausrüster nach Maßgabe der Doppelbuchst. bb und cc überlassen wurden). Die geänderte Fassung der Nr. 6 Buchst. b war erstmals auf negative Einkünfte eines Stpfl. anzuwenden, die er aus einer entgeltlichen Überlassung von Schiffen auf Grund eines nach dem 31. 12. 1999 rechtswirksam geschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erzielte (§ 52 Abs. 3 Satz 1 idF d. StBereinG 1999 – s. Anm. 93).

► *Änderung des Satzes 1 des Abs. 1*: Bezüglich des neuen Nr. 6 Buchst. b sah der Gesetzgeber davon ab, die Verrechnung auf positive Einkünfte aus demselben Staat zu beschränken.

► *Inkrafttreten*: Abgesehen von der Änderung der Nr. 6 Buchst. b traten die Änderungen gemäß § 52 Abs. 1 mit Wirkung für den VZ 2000 in Kraft. Im Wege

der Lückenfüllung wird man allerdings auch die vorgenannte Änderung des Satzes 1 zeitlich mit der Änderung der Nr. 6 Buchst. b synchronisieren müssen.

► *Verworfenen Änderungspläne:* Die noch im Gesetzentwurf eines StBereinG 1999 (BTDrucks. 14/1514, 3) vorgesehene und lapidar mit „Gründen der Gleichbehandlung“ begründete Ausdehnung der Nr. 6 auf die entgeltliche Überlassung von Luftfahrzeugen sowie die Vermietung und Verpachtung von Raumfahrzeugen und Satelliten wurde fallengelassen; der Gesetzgeber trug der daran geäußerten Kritik Rechnung (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 8; zur Kritik siehe DAMMER, IStR 1999, 572 und LÜDICKE, DB 1999, 1921)

III. Bedeutung des § 2a Abs. 1 und 2

1. Ausnahmenvorschrift zu § 2 Abs. 3

5

Systematisch ist § 2a Abs. 1 – vergleichbar dem Rechtsinstitut der Liebhaberei – eine Ausnahmenvorschrift zu § 2 Abs. 3, der den Ausgleich von negativen und positiven Einkünften eines VZ regelt (Verlustausgleich), sowie zu § 10d, der den Abzug von Verlusten, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, in anderen VZ gestattet (Verlustabzug).

2. Sinn und Zweck des § 2a Abs. 1 (Mißbrauchsbekämpfung)

6

Gesetzliches Ziel des § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2) ist „im Gesamtzusammenhang der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung die Einschränkung von primär steuerlich motivierten Gestaltungen durch eine Beschränkung des Ausgleichs von negativen Einkünften (Verlustverrechnung), die aus besonders verlustgeneigten Aktivitäten mit Auslandsbezug stammen und das deutsche Steueraufkommen mindern, ohne daß mit der zugrunde liegenden Aktivität ein Nutzen für die inländische Volkswirtschaft verbunden ist“ (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 14 im Rahmen des StBereinG 1999). Im einzelnen gilt folgendes:

► *Ausschluß „nutzloser“ Verluste:* Abs. 1 (iVm. Abs. 2) will den Verlustausgleich aufgrund von Tätigkeiten ausschließen, mit denen „zu Lasten des inländischen Steueraufkommens volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke verfolgt werden, ... ohne daß die Investitionen für die deutsche Volkswirtschaft einen erkennbaren Nutzen bringen“ (so schon die ursprüngl. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 9/2074, 62).

► *Eindämmung von Verlustzuweisungsmodellen:* Insbes. geht es – vergleichbar § 15a – darum, „Verlustzuweisungsmodellen“ entgegenzuwirken (im Blickfeld standen vor allem der Erwerb von ausländischen Ferienimmobilien im Bauherrenmodell, die Beteiligungen an ausländischen Touristikvorhaben und der Erwerb von ausländischen Plantagen oder Tierfarmen, BTDrucks. 9/2074, 62).

► *Ergänzung des DBA-Verlustausschlusses:* Außerdem soll Abs. 1 (iVm. Abs. 5) sicherstellen, „daß auch in den Fällen, in denen die ausländischen Verluste nicht bereits aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens unberücksichtigt bleiben, die Verluste nur noch dann uneingeschränkt mit positiven inländischen und ausländischen Einkünften ausgeglichen werden können, wenn sie aus den in § 5 AIG näher beschriebenen aktiven gewerblichen Auslandstätigkeiten deutscher Unternehmen stammen“ (BTDrucks. 9/2074, 62).

► *Keine Umgehung durch Zwischenschalten von Körperschaften:* Ab dem VZ 1992 können auch Verluste und Gewinnminderungen aus der Beteiligung an nicht aktiv tätigen ausländischen Körperschaften und an inländischen Körperschaften, so-

weit sie auf einen der Tatbestände des Abs. 1 Nr. 1–6 zurückzuführen sind, nur noch in den Grenzen des Abs. 1 verrechnet werden (s. Anm. 4). Diese Ergänzung soll die Umgehung insbes. von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 (betr. Verluste aus ausländ. land- und forstwirtschaftlichen sowie gewerbliche Betriebsstätten) durch Zwischenschalten von Körperschaften unterbinden (vgl. BTDrucks. 12/1108, 50; KRABBE, IStR 1992, 57).

Eigene Auffassung:

► *Kritik der Gesetzesbegründung:* Im Widerspruch zur beabsichtigten Begrenzung von Verlusten aus Tätigkeiten, mit denen volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke verfolgt werden, steht, daß die positiven Einkünfte daraus uneingeschränkt besteuert werden (so mit Recht BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704; vgl. auch BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88 = FR 1998, 1028). Zudem erscheint der negative ProgrVorb. nicht hinreichend gewürdigt, der ebenfalls zu einer steuersparenden Berücksichtigung DBA-freigestellter ausländischer Verluste führen kann. Ferner erklärt die Gesetzesbegründung nicht zureichend, warum § 2a Abs. 1 dann eine beschränkte Verlustberücksichtigung zuläßt.

► *Liebhabelei-Regelung:* UE liegt es nahe – obwohl die Literatur dazu schweigt und der BFH sich allenfalls am Rande äußert (BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 unter B. III. 1. b) –, § 2a Abs. 1 als eine dem Rechtsinstitut der Liebhabelei entsprechende Regelung aufzufassen, soweit er Verluste (mit Auslandsbezug) endgültig vom Abzug ausschließt oder auf Einkünfte derselben Art aus demselben Staat begrenzt (ebenso FG Köln v. 6. 8. 1991 8 K 81/86, nv; PROBST, StVj. 1991, 331, 338; so uE auch BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028 unter B. II. 4. c und d zur vergleichbaren Situation bei § 22 Nr. 3), auch wenn sich die Gesetzesbegründung dazu nicht ausdrücklich äußert. Denn Gesetze sind nach dem objektivierten Willen des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, und nicht nach den Äußerungen einzelner am Gesetzgebungsverfahren Beteiligter (zB der Gesetzesinitiatoren) auszulegen (TIPKE/KRUSE, § 4 AO Tz. 83 mwN). Das Ziel, die Verrechnung von Dauerverlusten einzuschränken und damit letztlich Betätigungen ohne Überschüßerzielungsabsicht zu treffen, geht aber erkennbar aus dem Regelungsgehalt des Abs. 1 hervor, der quellenbezogen den Ausgleich negativer Einkünfte (Verluste) beschränkt.

Zudem will Abs. 1 auch nach der Gesetzesbegründung „Verlustzuweisungsmodelle“ verhindern, wenn die Quelle in einem ausländ. Staat liegt. Bei solchen Modellen wird vermutet, daß die Beteiligten zunächst keine Gewinnerzielungsabsicht haben (BFH v. 21. 8. 1990 VIII R 25/86, BStBl. II 1991, 564; v. 10. 9. 1991 VIII R 39/86, BStBl. II 1992, 328; v. 21. 11. 2000 IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789 sowie H 134b EStG 2000 zu „Verlustzuweisungsgesellschaften“). Damit ist die Liebhabelei angesprochen, deren wesentliches Merkmal die mangelnde Gewinnerzielungsabsicht ist. Daran schließt die Begründung des StBereinG 1999 an, wonach „kennzeichnend für derartige Aktivitäten ist, daß sie bei typisierender Betrachtungsweise nicht zur Erzielung von Gewinnen oder Überschüssen, sondern zur langjährigen Erwirtschaftung von Verlusten zur steuermindernden Verrechnung mit steuerpflichtigen positiven Einkünften eingesetzt werden“ (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 14f.).

► *Quellenorientierung:* Abs. 1 beschränkt zwar die Verrechnung der erfaßten ausländ. Verluste auf positive Einkünfte „der jeweils selben Art“ und „aus demselben Staat“ anstatt – wie bei Liebhabelei zu erwarten – auf positive Einkünfte aus der nämlichen Quelle (vgl. BFH v. 13. 12. 1990 IV R 1/89 BStBl. II 1991,

452) und zielt damit nicht unmittelbar auf den inneren Zusammenhang zwischen Erwerbseinkünften und -bezügen. Die doppelte Beschränkung auf dieselbe Art und denselben Staat läßt sich indes systemgerecht erklären: Sie ist bei typisierender Betrachtung geeignet, die Wirkungen des Abs. 1 auf die Einkunftsquelle zu konzentrieren.

3. Sinn und Zweck der Aktivitätsklausel des § 2a Abs. 2

7

Förderung der internationalen wirtschaftlichen Verzahnung: Abs. 2 hebt für negative Einkünfte aus einer gewerblichen BS im Ausland die Beschränkungen des Abs. 1 wieder auf, wenn der Stpfl. mit seiner Tätigkeit die in Abs. 2 Satz 1 aufgeführten „aktiven“ oder „produktiven“ Zwecke verfolgt, die im Interesse der Förderung der deutschen Volkswirtschaft liegen (vgl. BTDrucks. 9/2074, 64). Die Begründung dafür liegt darin, daß Deutschland als Industriestandort und Exportland „in hohem Maße darauf angewiesen [ist], die internationale wirtschaftliche Verzahnung im gewerblichen Bereich zu fördern“ (BFH v. 13. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100, 102).

Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sowie Nr. 3 und 4: Die Regelung ist sowohl gesetzestechnisch als auch hinsichtlich des mit ihr verfolgten Ziels Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Nr. 3 und 4.

Einstweilen frei.

8

4. Praktische Durchführung und Kritik

9

Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip?:

► *Vorgebrachte Kritik:* Die Regelung des Abs. 1 (iVm. Abs. 2) ist als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip und als Durchbrechung des Welteinkommensprinzips kritisiert worden (zB SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 5.83). Die mit den Worten „Die Guten ins Fiskus-Töpfchen, die Schlechten ins Steuerzahler-Kröpfchen“ geäußerte Kritik (EGGESIECKER/EISENACH/SCHUERNER, FR 1982, 484) hebt pointiert hervor, daß die Regelung zwar die betroffenen Verluste (mit Auslandsbezug) nurmehr beschränkt zur Verrechnung zuläßt, die entsprechenden Gewinne dennoch unbeschränkt besteuert werden.

► *Kein vollkommener Verlustausschluß:* Diese Kritik dürfte indes nicht dem Wesen des Abs. 1 (iVm. Abs. 2) entsprechen, der die Verrechnung solcher Verluste keineswegs vollkommen ausschließt, sondern (lediglich) auf die Verrechnung mit Gewinnen derselben Art aus demselben Staat beschränkt. Damit wurde das sonst im EStRecht geltende Prinzip der Verrechnung der Ergebnisse sämtlicher Einkunftsarten innerhalb der Jahresperiode (Periodenprinzip) zugunsten einer quellenbezogenen, interperiodischen Einkünfte-Verrechnung aufgegeben (Quellenprinzip). Eine solche Regelung findet sich – soweit ersichtlich – erstmals in § 15a (vergleichbare Regelungen finden sich inzwischen auch in § 2b, § 15 Abs. 4, § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 3). Mit ihr läßt sich eine dem Rechtsinstitut der Liebhaberei vergleichbare Wirkung erzielen. § 2a Abs. 1 schließt allerdings die erfaßten Verluste völlig aus, wenn keine künftigen verrechenbaren positiven Einkünfte anfallen.

► *Keine Berücksichtigung von „Auslaufverlusten“:* Die Regelung bringt es ferner mit sich – da sie nur einen Verlustvortrag kennt –, daß zwar Anlaufverluste ausgeglichen werden können (falls sich ausgleichsfähige Gewinne einstellen), nicht aber „Auslaufverluste“.

Willkürliche Auswahl der erfaßten Verluste?: Die Kritik wendet sich ferner gegen die gesetzliche Auswahl der erfaßten Verluste und die damit verbundene

Typisierung. Die Bekämpfung einer auf bloße Verlusterzielung und damit auf Steuerersparnis gerichteten Tätigkeit rechtfertige keine typisierenden Regelungen zu Lasten einer Mehrheit, deren Tätigkeit nicht auf Verlusterzielung ausgerichtet sei (SCHAUMBURG aaO Rn. 5.89). Abs. 1 und 2 liege keine einheitliche Konzeption zugrunde; die Auswahl der erfaßten Verluste erscheine willkürlich (SCHAUMBURG aaO Rn. 5.90).

In der Tat erscheint es im Einzelfall eher Glaubenssache als gesichertes empirisches Wissen, ob und inwieweit die tatbestandsmäßige Eingrenzung der von Abs. 1 erfaßten (Teil-)Einkünfte/Gewinnminderungen hinreichend zielorientiert ist, da die Gesetzesbegründungen mit rechtstatsächlichem Zahlenmaterial geizen und oft die Zielsetzungen der einzelnen Tatbestände nicht hinreichend erläutern (eine rühmliche Ausnahme stellt die Begründung zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b idFd. StBereinG 1999 dar, vgl. BTDrucks. 14/2070, 14f.).

Generelle Berechtigung des Abs. 1 iVm. Abs. 2?: Angesichts der bei Einführung der Vorschrift ins Kraut geschossenen Steuersparmodelle und des damit verbundenen massenweisen Verwaltungsaufwands läßt sich uE die grundsätzliche Berechtigung des § 2a Abs. 1 iVm. Abs. 2 nicht bestreiten (vgl. MANKE, DStZ 1984, 235). Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß die rechtliche Situation bei Erlaß der Regelung im Jahr 1982 unklar war. Infolge der sog. Baupaten-Rspr. des BFH (wonach die Absicht, Steuer zu sparen, als Gewinnabsicht ausreichte) war vor allem ungewiß, ob Auswüchsen mit den Grundsätzen der Liebhaberei wirksam begegnet werden könnte. Nach der bereits 1984 geänderten Liebhaberei-Rspr. des BFH (Beschl. v. 25. 6. 1984 GrS 4/82, BStBl. II, 751) und neben § 15a liegt indes die Bedeutung des § 2a Abs. 1 und 2 eher in der typisierenden Betrachtungsweise (auf die in der Begründung des StBereinG 1999 eigens hingewiesen wurde), wann bei den erfaßten Einkünften von Liebhaberei auszugehen ist (s. Anm. 6 und BTDrucks. 14/2070, 14).

Künftige Notwendigkeit?: Ob die Regelung angesichts des immer dichter wuchernden Netzes von Verlust-Verrechnungs-Beschränkungen komplexer Struktur (§ 2 Abs. 3, § 2b, § 15 Abs. 4, § 15a, § 22 Nr. 3, § 23 Abs. 3) noch sinnvoll und notwendig ist, bedürfte eingehender Analyse auch der rechtstatsächlichen Voraussetzungen. Der Überblick und die rechtliche Bewertung fällt inzwischen auch dem Spezialisten schwer.

► *Der Gesetzgeber* will indes an der Regelung des § 2a Abs. 1 und 2 für die Zukunft festhalten. Dies zeigen die Ergänzungen und Erweiterungen der Vorschrift durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 und das StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (s. Anm. 4). Der Gesetzgeber läßt sich augenscheinlich nicht von der „Erkenntnis, die Gesetzgebung sei an einem Punkt angelangt, wo angesichts der Vielschichtigkeit der Lebenssachverhalte nicht mehr jedes Ziel erreichbar ist“ (MANKE, DStZ 1984, 235, 242), sondern eher von dem Motto „viel hilft viel“ leiten.

Praktische Durchführung: Bereits 1984 stellte ein Angehöriger des BMF die berechtigte Frage, ob angesichts der Arbeits- und Personallage in den FÄ die Vorschrift auch tatsächlich überall und noch dazu richtig angewandt würde (MANKE, DStZ 1984, 235, 242). Ferner wurde auf den mit dem Vollzug der Vorschrift verbundenen erheblichen Verwaltungsaufwand und die Mehrbelastung von Beratern, Stpfl. und Gerichten hingewiesen (MANKE aaO). Diese Mehrbelastung manifestierte sich denn auch in einer Literaturflut über die Auswirkungen des § 2a Abs. 1 auf den negativen ProgrVorb. (Nachweise in BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136) sowie zahlreichen FG- und BFH-Entscheidungen sowie Verfassungsbeschwerden (s. Anm. 11). Andererseits

scheint die Regelung der Abs. 1 und 2 ihren Zweck erfüllt zu haben, der eher in der „Generalprävention“ von Steuersparmodellen mit Auslandsbezug liegt; solche Modelle wurden danach nicht mehr in großem Umfang bekannt (rechtstatistisches Material ist indes, soweit ersichtlich, nicht veröffentlicht).

Einstweilen frei.

10

5. Verfassungsmäßigkeit

11

§ 2a Abs. 1 iVm. Abs. 2 verfassungsmäßig: Die Regelung ist im Grundsatz nicht verfassungswidrig.

Grundlegend BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; ferner BFH v. 17. 10. 1990 I R 177/87, BFH/NV 1992, 174; v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704; v. 5. 9. 1991 IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192; v. 30. 9. 1992 I R 88/91, nv; v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II, 399, 403, v. 20. 4. 1993 IV B 21/92, nv; v. 13. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 und v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, BFH/NV 2002, 14; ebenso PROBST, StVj. 1991, 331 und MOSSNER in K/S/M, § 2a Rn. A 55 ff. (mit Ausnahme Abs. 1 Nr. 5); vgl. auch BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028 zu § 22 Nr. 3 EStG; aA FRIAUFG, StuW 1985, 308, LORITZ/WAGNER, BB 1991, 2266; SCHAUMBURG in FS Tipke, 1995, 125, 133 sowie in DStJG 24 [2001], 225, 245 (in Bezug auf § 2a Abs. 1 Nr. 5); VOGEL, DBA, Kommentar, 3. Aufl. 1996, Art. 23 Rn. 182; WILK, Die Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten, Berlin 2000, 183). Die Entscheidungen des BFH beziehen sich auf die Fassung des § 2a Abs. 1 und 2 vor dem StÄndG 1992 (s. o. Anm. 4) und hier auf die früheren Nummern 1, 2 und 4 (jetzt Nr. 1, 2 und 6 Buchst. a) sowie auf die Nr. 4 idF des StÄndG 1992 (BFH v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, aaO). Man wird aber davon ausgehen können, daß der BFH die Grundzüge der Vorschrift insgesamt für verfassungsmäßig hält (vgl. BFH v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, aaO unter 2. b).

► *Verfassungsbeschwerden nicht angenommen:* Die in Sachen § 2a Abs. 1 und 2 insbesondere gegen BFH v. 17. 10. 1990 I R 177/87, BFH/NV 1992, 174; v. 5. 9. 1991 IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192 sowie v. 13. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 eingelegten Verfassungsbeschwerden wurden vom BVerfG ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG v. 27. 3. 1998 2 BvR 220/92, 2 BvR 2058/92 sowie 2 BvR 1986/93, v. 17. 4. 1998 2 BvR 374/91 und v. 20. 4. 1998 2 BvR 62/92, nv). Die FinVerw. läßt diesbezügliche Verfahren daher nicht mehr ruhen (OFD Berlin v. 25. 6. 1998, FR, 702). Ausgehend von BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028 ist § 2a Abs. 1 sogar unter Außerachtlassung der (die Wirkung des Abs. 1 einschränkenden) Aktivitätsklausel des Abs. 2 verfassungsmäßig.

Begründung des BFH: Der BFH begründet seine Erkenntnis, § 2a Abs. 1 – insbes. dessen Nr. 4 aF (jetzt Nr. 6 Buchst. a) – sei mit der Verfassung vereinbar, wie folgt:

► *Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG:* Die unterschiedliche gesetzliche Behandlung der Adressaten des § 2a Abs. 1 und 2 gegenüber anderen Normadressaten des EStRechts, die Verlusteinkünfte erzielen, sei ausreichend sachlich gerechtfertigt. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebiete es nicht, eine Tätigkeit steuerlich zu berücksichtigen, die vornehmlich auf Steuerersparnis durch Erzielen von Verlusten gerichtet sei. Spekulationen auf Kosten der Allgemeinheit zu verhindern, bilde vielmehr einen legitimen Grund für eine Durchbrechung des § 2 Abs. 3 (Satz 1), wonach Verluste (eines VZ) mit allen vom Stpfl. erzielten positiven Einkünften auszugleichen seien.

Die gesetzliche Regelung des § 2a Abs. 1 und 2 gehe zwar über das Ziel hinaus, indem sie nicht nur einen mißbräuchlichen, auf bloße Steuerersparnis gerichteten

ten, sondern jeglichen Ausgleich von Auslandsverlusten mit inländischen Einkünften beschränke. Der Gesetzgeber dürfe sich aber – wie stets bei der Ordnung von Massenerscheinungen – bei der Ausgestaltung seiner Normen generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (Verweis auf BVerfG v. 31. 5. 1988, BVerfGE 78, 214, StRK EStG 1975 Allg. R. 53).

► *Keine unzulässige Rückwirkung:* Der Regelung des § 2a Abs. 1 (Nr. 4) sei auch keine gem. Art. 20 Abs. 3 GG unzulässige Rückwirkung beizumessen.

▷ *Lediglich unechte Rückwirkung:* Die Vorschrift erfasse allein zukünftige, nach ihrem Inkrafttreten entstehende Verluste und entfalte damit lediglich eine unechte Rückwirkung. Soweit Abs. 1 iVm. 2 zu einem völligen oder teilweisen Ausschluß der geltend gemachten Verluste führe, habe der Betroffene nicht damit rechnen dürfen, daß er – etwa zur Finanzierung von Investitionen – eine dauernd verlustbringende Tätigkeit unbegrenzt steuermindernd würde geltend machen können.

Gründe, die das Vertrauen des Stpfl. in das Fortbestehen der bisherigen Rechtslage als überwiegend schutzwürdig erscheinen lassen, ergeben sich auch nicht aus BFH v. 5. 3. 2001 (IX R 90/00 BStBl. II, 405; dort hat der BFH verfassungsrechtliche Zweifel an der rückwirkenden Verlängerung der Veräußerungsfrist für Grundstücke von zwei auf zehn Jahren durch § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 idF d. StEntG 1999/2000/2002 geäußert), da sich die von § 2a Abs. 1 Betroffenen nicht auf eine bereits bestehende gesetzliche Frist mit einem möglicherweise erhöhten Vertrauensschutz nach Fristablauf berufen können (vgl. BFH v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, BFH/NV 2002, 14, zu § 2a Abs. 1 Nr. 4 idF des StÄndG 1992).

▷ *Keine tatbestandliche Rückkanknüpfung:* Ebenso sei die Vorschrift nicht deshalb verfassungswidrig, weil sie zu einer tatbestandlichen Rückkanknüpfung führen könne, da von ihr keine „erdrosselnde“ Wirkung ausgehe, oder weil sie keine Übergangsregelung enthalte (vgl. dazu BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704 unter III. 3. a der Gründe).

Verfassungsmäßigkeit des § 2a Abs. 2: Es ist nicht verfassungswidrig, daß die Aktivitäts-/Produktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 nur gewerbliche Einkünfte begünstigt (BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704 unter III. 1. c; v. 17. 10. 1990 I R 127/88, BFH/NV 1992, 104 und v. 13. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 unter 4. a). Ausgehend von BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028 ist Abs. 1 sogar ohne die Aktivitätsklausel des Abs. 2 verfassungsmäßig. Demgemäß stellt die Aktivitätsklausel eine echte Steuerbegünstigung dar, die verfassungsrechtlich großzügigeren Voraussetzungen unterliegt (vgl. zB BVerfG v. 9. 10. 1989 1 BvR 644/89, HFR 1990, 446 und v. 28. 11. 1984 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287, 307).

6. Vereinbarkeit mit EG-Recht

12 a) Verhältnis zu den EG-Grundfreiheiten

Nach deutscher Rspr. EG-Vertragskonform: Der BFH hat einen Verstoß des § 2a Abs. 1 (Satz 1 Nr. 4 aF, heute Nr. 6 Buchst. a) gegen EG-Recht verneint (BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 unter Bezug auf FG Köln v. 27. 11. 1985, EFG 1986, 189, rkr.; ebenso BFH v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, BFH NV 2002, 14 zu § 2a Abs. 1 Nr. 4; ECKHOFF in BIRK, Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, 570 [grenzüberschreitende wirtschaftliche Aktivitäten eines Steuerinländers, die durch § 2a behindert werden, aber entspr. „Daily-Mail“ gerechtfertigt sind]; WEINREICH, Probleme des

Verlustausgleichs über die Grenze, 1994, 83 ff.; aA LORITZ/WAGNER, BB 1991, 2266; -IMN, FR 1999, 1388; WEISER, Rechtsprechung und Rechtsetzung auf dem Gebiet der direkten Besteuerung in der Europäischen Union, 1998, 225; HERZIG/DAUTZENBERG, DB 2000, 12, 15); WILK, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten, 2000, 207 ff.; DAUTZENBERG FR 2001, 809; SCHAUMBURG in DStJG 24 [2001], 225 [zu § 2a Abs. 1 Nr. 5)].

Änderung auf Grund neuerer EuGH-Rechtsprechung: Die EuGH-Urteile v. 14. 10. 1999 C-439/97, Sandoz, EuGHE 1999, I-7041; v. 28. 10. 1999 C-55/98, Vestergaard, EuGHE 1999, I-7643, 7657, FR 1999, 1386, und v. 6. 6. 2000 C 35/98, Verkooijen, BB 2000, 2343, begründen inzwischen – angesichts der Wandlung der EG-Grundfreiheiten von Diskriminierungs- zu Beschränkungsverboten auch in der StRechtsprechung des EuGH (vgl. LEHNER, RIW 2001, 387) – die Prognose, daß die Tatbestände des § 2a Abs. 1 Satz 1 einer Prüfung durch den EuGH nicht immer standhalten werden. Insbes. im Urteil Vestergaard läßt der EuGH die Wirksamkeit der Steuerkontrolle, die ein wesentliches gesetzgeberisches Ziel des Abs. 1 darstellt, nicht als Rechtfertigungsgrund dafür zu, daß der Mitgliedstaat den steuerwirksamen Abzug von Ausgaben für Fortbildungsmaßnahmen von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig macht, je nachdem, ob die Fortbildungsveranstaltungen in dem betreffenden Mitgliedstaat oder in einem anderen Mitgliedstaat stattfinden. Insoweit verweist der EuGH in stRspr. auf die Möglichkeit der gegenseitigen Amtshilfe der Mitgliedstaaten (zB EuGH v. 28. 10. 1999 C-55/98, Vestergaard, aaO Rn. 26). Aufgrund des Abs. 1 (iVm. Abs. 2) ergeben sich aber gerade unterschiedliche Voraussetzungen für den Abzug von Verlusten, je nachdem, ob sie einen Bezug zum (EU-)Ausland haben oder nicht.

► *Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung?*: Eine Ungleichbehandlung der Verluste mit EG-Auslandsbezug durch § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2) gegenüber inländischen Verlusten wäre zulässig, wenn es dafür eine Rechtfertigung gäbe:

▷ *Nutzlosigkeit für die deutsche Volkswirtschaft?*: Die Gesetzesbegründung zu § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2), damit den Verlustausgleich/-abzug aufgrund von Tätigkeiten ausschließen zu wollen, mit denen „zu Lasten des inländischen Steueraufkommens volkswirtschaftlich nicht sinnvolle Verwendungszwecke verfolgt werden“, die zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, „ohne daß die Investitionen für die deutsche Volkswirtschaft einen erkennbaren Nutzen bringen“ (BT-Drucks. 9/2074, 62), dürfte vor dem EuGH kein Gehör finden. Rein wirtschaftliche Ziele sieht er ebenso wie das Bestreben eines Mitgliedstaates, Steuermindereinnahmen entgegenzuwirken, nicht als zwingende Gründe des Allgemeininteresses an, die die Beschränkung einer durch den EGV gewährleisteten Grundfreiheit rechtfertigen könnten (EuGH v. 6. 6. 2000 C-35/98, Verkooijen, BB 2000, 2343, Rn. 48 mwN und Rn. 59).

▷ *Mißbrauchsregelung?*: Nach der EUGH-Rspr. können zwar gesetzliche Regelungen gegen Mißbräuche durch das Allgemeininteresse gerechtfertigt sein (vgl. Sass, DB 1997, 2250 [2251] und FR 2001, 1040 unter Verweis auf EuGH v. 15. 5. 1997 C-250/95, Futura Participations und Singer, EuGHE 1997, I-2471, FR 1997, 567). Es ist zulässig, „rein künstliche Konstruktionen, die auf die Umgehung des Steuerrechts [hier: der Bundesrepublik Deutschland] gerichtet sind, von einem Steuervorteil auszuschließen“ (EuGH v. 16. 7. 1998 C-264/96, ICI, EuGHE 1998, I-4695, EuZW 1999, 21, Tz. 26). Die Maßnahme muß aber zur Erreichung des fraglichen Ziels geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist (EuGH Futura Participations und Singer, aaO, Rn. 26 mwN).

Der Zweck des § 2a Abs. 1 und 2, den steuerwirksamen Verlustausgleich/-abzug bei Tätigkeiten zu unterbinden, die alleine zum Zwecke des Steuersparens unternommen werden, könnte zwar ein solcher Rechtfertigungsgrund sein. Allein die Belegenheit der Betriebsstätte bzw. der Sitz des Schuldners (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 5) oder der Körperschaft (vgl. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4) im Ausland implizieren indes nach der EuGH-Rspr. keine Steuerumgehung (vgl. EuGH v. 16. 7. 1998 C-264/96, ICI, EuGHE 1998, I-4695, EuZW 1999, 21, Rn. 26). Die besonderen Mißbrauchsgefahren bei ausländischen Engagements liegen zwar darin, daß die deutschen FinBeh. die Berechtigung solcher Verluste mangels Kenntnis der Verhältnisse im ausländischen Staat, auf Grund von Sprachproblemen sowie mangels unmittelbarer Aufklärungsbefugnisse sehr schwer kontrollieren können. Jedoch läßt der EuGH die Wirksamkeit der Steuerkontrolle nicht als Rechtfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung in stl. Hinsicht zu (vgl. EuGH v. 28. 10. 1999 C-55/98, Vestergaard, EuGHE 1999, I-7643, 7657, FR 1999, 1386, Rn. 25). Insoweit verweist er in stRspr. auf die Möglichkeit der gegenseitigen Amtshilfe der Mitgliedstaaten (zB EuGH Futura Participations und Singer, aaO, Rn. 30, und EuGH Vestergaard, aaO, Rn. 26 ff.), ungeachtet dessen, daß diese auch innerhalb der EU schwerfällig ist (JOECKS, DStR 2001, 2186 unter Hinweis auf den Bericht des Bundesrechnungshofes 2000, Tz. 65.8) und ungeachtet des StRechts als Massenfallrecht. Der EuGH akzeptiert offenbar keine Mißbrauchsregelungen, die bei vergleichbarer Situation nur für EG-ausländische Sachverhalte gelten (vgl. EuGH Vestergaard, aaO, Rn. 21).

► *Erheblichkeit des Verstoßes*: Entfaltet ein Tatbestand des § 2a Abs. 1 wegen Verstoßes gegen EG-Recht keine Wirkung, dann können die fraglichen negativen Einkünfte immer noch aufgrund des § 2b, auf Grund der BFH-Rspr. zu Verlustzuweisungsgesellschaften (zB BFH v. 21. 11. 2000 IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789) oder wegen Liebhaberei in der Verrechnung beschränkt sein. Das Eingreifen dieser Regelungen wird daher vor einer Anrufung des EuGH zu prüfen sein.

EW- und osteurop. Staaten: Entsprechende Grundfreiheiten gelten (ab 1994) auch gegenüber den Staaten des übrigen Europäischen Wirtschaftsraums (Island, Liechtenstein [cum grano salis] und Norwegen; vgl. näher das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EW-Abkommen) vom 2. 5. 1992 (BGBl. II 1993) und dazu BFH v. 26. 4. 2001 V R 50/99, BFH/NV 2001, 1206 sowie ZOLL, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, 2001, 79).

13 b) EG-Richtlinienvorschlag zur Verlustberücksichtigung

Die EG-Kommission hat dem Rat am 6. 12. 1990 den Vorschlag einer „Richtlinie ... über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften“ v. 28. 11. 1990 vorgelegt (der ab Mitte März 1992 auf Betriebsstättenverluste beschränkt wurde), durch den sichergestellt werden sollte, daß Unternehmen („Muttersgesellschaften“) Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten abziehen können (KOM [90] 595, ABl. EG 1991 Nr. C 53, 30; vgl. dazu allgemein zB SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998 Rn. 3.79; CARL, EuZW 1991, 369; SASS, BB 1991, 1161 und FR 1991, 705 und KRABBE in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 1, 5 sowie zur möglichen Kollision mit § 2a Abs. 1 Nr. 2 EBENROTH/WILLBURGER, EWS 1993, 43, 45). Der Richtlinienvorschlag, dessen Verabschiedung Einstimmigkeit erfordert (vgl. Art. 94 EGV), ist

seit Jahren im Rat nicht beraten worden, weil er – wie KRABBE (aaO) berichtet – keine Aussicht auf Erfolg hat. Die EG-Kommission beabsichtigt nunmehr, diesen Vorschlag zurückzuziehen und (für den Bereich der KSt.) einen neuen vorzulegen (vgl. Mitteilung der Kommission v. 23. 10. 2001, KOM [2001] 582 endg., http://europa.eu.int/eur-lex/de/com/cnc/2001/com2001_0582de01.pdf, 24 und 42 Rn. 58).

IV. Geltungsbereich des § 2a Abs. 1 und 2

1. Persönlicher Anwendungsbereich

14

Einkommensteuer: § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2) gilt für alle beschr. und unbeschr. stpfl. EStSubjekte.

► *Unbeschränkt Steuerpflichtige:* Da die Nr. 1–6 des Abs. 1 Satz 1 ausländ. Verluste erfassen und diese regelmäßig nur bei unbeschr. Stpfl. zu berücksichtigen sind, sind allerdings im praktischen Ergebnis vornehmlich unbeschr. Stpfl. betroffen.

► *Bei Mitunternehmenschaften* (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) wirken sich die Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 2a Abs. 1 erst bei der ESt.- oder KStVeranlagung der einzelnen Mitunternehmer aus.

Körperschaftsteuer: Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2) auch für alle beschr. und unbeschr. stpfl. KStSubjekte (vgl. Abschn. 27 Abs. 1 KStR 1995).

2. Sachlicher und räumlicher Anwendungsbereich

15

Sachlicher Anwendungsbereich: § 2a Abs. 1 ist Verlustverrechnungs-Beschränkung und keine Einkünfteermittlungsvorschrift (s. Anm. 129). Die Regelung gilt für die ESt. und die KSt.

Räumlicher Anwendungsbereich:

► *Belegenheit der Einkunftsquelle in ausländischem Staat:* Die Nr. 1, 2, 5 und 6 knüpfen an die Belegenheit der Einkunftsquelle in einem ausländ. Staat an. Dies gilt mittelbar ebenfalls für die Nr. 7, soweit die dort erfaßten negativen Einkünfte auf einen der Tatbestände der Nr. 1, 2, 5 und 6 zurückzuführen sind.

► *Ausländische Körperschaften:* Die Nr. 3 und 4 des Abs. 1 Satz 1 setzen Einkünfte von einer ausländ. Körperschaft voraus. Dies gilt mittelbar auch für die Nr. 7, soweit die dort erfaßten negativen Einkünfte auf die Tatbestände der Nr. 3 und 4 zurückzuführen sind.

► *Inländische Körperschaften:* Die Nr. 7 bezieht sich unmittelbar nur auf Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland. Da die Regelung indes die Umgehung der Nr. 1–6 durch die Einschaltung einer inländ. Körperschaft verhindern will, knüpft sie mittelbar an den räumlichen Anwendungsbereich dieser Nummern an.

Einstweilen frei.

16

V. Verhältnis des § 2a Abs. 1 und 2 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 2

17

Spezialregelung zur Liebhaberei: § 2a Abs. 1 und 2 verdrängt uE als lex specialis die Grundsätze der sog. Liebhaberei, da er demselben Zweck dient, die Er-

zielung von Dauerverlusten auszuschneiden (ebenso FG Köln v. 6. 8. 1991 8 K 81/86, nv.; PROBST, StVj. 1991, 331, 342; vgl. auch BFH v. 25. 6. 1991 IX R 163/84, BStBl. II 1992, 23 [für das Verhältnis von § 21 a zur Liebhaberei] und BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028 zu § 22 Nr. 3 unter B. I. 4. c und d). In der Begründung des StBereinG 1999 (zur neuen Nr. 6 Buchst. b des § 2a Abs. 1) wird der typisierende Charakter des § 2a „im Grenzbereich zur Liebhaberei“ hervorgehoben (BTDrucks. 14/2070, 14 f.). Diese Typisierung ist nur dann sinnvoll, wenn daneben keine weitere Prüfung der gerade bei Auslandseinkünften tatsächlich schwer zu belegenden Voraussetzungen der Liebhaberei erforderlich ist.

► *Nach anderer Auffassung* sind die Grundsätze der Liebhaberei vorrangig vor § 2a Abs. 1 und 2 (wohl hM BARANOWSKI, KFR F. 11 EStG § 2a, 2/91, 301). Der Liebhaberei-Gedanke im Verhältnis zu § 2a Abs. 1 iVm. 2 ist am Rande erwähnt in BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 und v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II 1993, 399, 403; offen gelassen in BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704 unter I. 4.

► *Vergleich § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2) und Liebhaberei:* § 2a Abs. 1 schließt im Gegensatz zur Liebhaberei Verluste nicht völlig von der Verrechnung mit positiven Einkünften aus; Verluste können vielmehr mit künftigen ausgleichsfähigen Einkünften steuermindernd verrechnet werden. § 2a Abs. 1 iVm. 2 erweist sich damit als weniger einschneidend und ebenso wirksam, bloße Steuersparer abzuhalten, ist indes von den Voraussetzungen her leichter zu belegen als die Liebhaberei-Regelung, deren Problem im tatsächlichen Nachweis ihrer Voraussetzungen liegt (PROBST, KFR F. 11 EStG § 2a, 1/91, 45).

Vorrang vor § 2 Abs. 3: Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a Abs. 1 ist vorrangig vor derjenigen nach § 2 Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002 (so auch § 2 Anm. R 13 und ALTFELDER, FR 2000, 18, 19). Die durch § 2a Abs. 1 vom Ausgleich ausgeschlossenen Einkünfte scheiden uE vollkommen aus dem Anwendungsbereich des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. aus (auch für die Ermittlung der dortigen Verrechnungsgrenzen). Ist ein Verlust gem. § 2a Abs. 1 mit den dort bestimmten positiven Einkünften verrechenbar, so dürfte es nicht zu einem die Einkunftsarten übergreifenden Ausgleich kommen (BÖCKSTIEGEL/BETZ, FR 2000, 793 [797]; MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. A 14 d). Soweit § 2a Abs. 2 (Aktivitätsklausel) die Verlustverrechnung wieder zulässt, ist auch die Anwendung des § 2 Abs. 3 eröffnet (vgl. § 2 EStG Anm. R 13).

18 2. Verhältnis zu § 2a Abs. 3 und 4 aF

Gegenläufige Ziele: Während § 2a Abs. 1 (iVm. Abs. 2) die Berücksichtigung insbesondere von Verlusten im Ausland belegener gewerblicher Betriebsstätten einschränkt, ging die Zielrichtung des bis einschl. VZ 1998 geltenden Abs. 3 Sätze 1 und 2 in die entgegengesetzte Richtung (zur Geltung des Abs. 3 und 4 s. § 52 Abs. 3). Danach konnten Verluste aus ausländ. gewerblichen Betriebsstätten, die nach einem DBA von der deutschen Besteuerung freigestellt waren, unter Vorbehalt einer späteren Nachversteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer abgezogen werden (davor galt bis VZ 1989 die entspr. Regelung des § 2a Abs. 3). Die Nachversteuerung bereits verrechneter Verluste nach (§ 52 Abs. 3 iVm.) § 2a Abs. 3 Sätze 3, 5 und 6 sowie Abs. 4 bleibt indes noch bis zum VZ 2008 bestehen (s. § 52 Abs. 3 Sätze 3–5).

Gegenseitiger Ausschluss: Der Verlustausgleich/-abzug nach § 2a Abs. 3 kam nicht zum Zuge, soweit Abs. 1 Satz Nr. 2 eingriff (s. Anm. 250).

3. Verhältnis zu § 2b

19

Liegen die Tatbestandsmerkmale sowohl des § 2a Abs. 1 (unter Berücksichtigung des Abs. 2) als auch des § 2b vor, sind beide Regelungen nebeneinander anzuwenden; ein Vorrangverhältnis besteht nicht (§ 2b Anm. R 13; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 1470; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 557, 570). Bei Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft (oder ähnlichen Modellen) iSd. § 2b, die zugleich negative Einkünfte mit Auslandsbezug iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 erzielt, dürfen diese nur mit positiven Einkünften aus Verlustzuweisungsgesellschaften aus demselben Staat verrechnet werden. Der nach § 2b Satz 4 iVm. § 10d zulässige Verlustrücktrag ist nach § 2a Abs. 1 Satz 1 und 3 ausgeschlossen. Positive Einkünfte aus einer Quelle iSd. § 2b desselben Staates sind vorrangig mit sowohl von § 2b als auch § 2a Abs. 1 erfaßten Verlusten zu verrechnen (HERZIG/BRIESEMEISTER aaO).

4. Verhältnis zu § 10d

20

Negative ausländische Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 dürfen nicht nach § 10d abgezogen werden (§ 2a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). § 2a Abs. 1 Satz 3 regelt vielmehr einen besonderen Verlustabzug, der Vorrang hat (s. ferner Anm. 137).

5. Verhältnis zu § 15 Abs. 4

21

Vergleichbare Wirkung wie § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: § 15 Abs. 4 kommt hinsichtlich seines Ziels, aber auch hinsichtlich seiner Wirkung (Beschränkung der Verlustverrechnung auf die erfaßten Einkünfte, hier: aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung oder bestimmten Termingeschäften) dem § 2a Abs. 1 nahe. Die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung in § 15 Abs. 4 soll die traditionelle, mit Bodenvirtschaft verbundene land- und forstwirtschaftliche Tierzucht und -haltung vor der industriellen Tierveredelungsproduktion insbesondere in Form von Verlustzuweisungsgesellschaften schützen (SCHMIDT XX. § 15 Rn. 895). Die Regelung erfaßt auch ausländische Verluste.

Vorrang des § 15 Abs. 4: § 2a Abs. 1 Nr. 2 tritt im Ergebnis bei gewerblicher Tierzucht oder -haltung zurück, weil die Produktivitätsklausel des § 2a Abs. 2 Satz 1 eingreift. Wird eine gewerbliche Tierzucht oder Tierhaltung im Ausland betrieben, so gehören Verluste daraus zu den negativen Einkünften aus einer gewerblichen BS iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Dies gilt ebenso für die gewerblichen Termingeschäfte iSd. § 15 Abs. 4 Satz 3, die von einer ausländischen BS getragen werden, sofern sie von § 2a Abs. 2 begünstigt sind (verneint von GRÜTZNER, StuB 1999, 961 [965]). Im übrigen ist bei der Konkurrenz von Verlustbeschränkungen (hier: zwischen § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 15 Abs. 4) die Vorschrift mit der weitergehenden Einschränkung anzuwenden (Leitfaden der FinVerw., Tz. 5.1).

6. Verhältnis zu § 15a

22

Vergleichbare Wirkung von § 2a Abs. 1 und § 15a: § 2a Abs. 1 und § 15a bezwecken gleichermaßen, dem Steuersparen mit Verlustzuweisungen entgegenzuwirken. § 2a Abs. 1 will dabei dem bloßen Steuersparen mit ausländ. Tätigkeiten und § 15a dem Mißbrauch der beschränkten Haftung begegnen. Beide Vorschriften folgen dafür demselben Grundmuster interperiodischer Quellenbeschränkung der Verlustverrechnung. § 15a beschränkt dementsprechend für

Kommanditisten den Ausgleich von Verlusten auf die Höhe der Kapitaleinlage bzw. den Betrag, mit dem der Kommanditist am Stichtag für Verluste der KG im Außenverhältnis tatsächlich einstehen muß. Darüber hinausgehende Verluste dürfen gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 weder mit anderen Einkünften desselben VZ ausgeglichen noch über § 10d zurück- oder vorgetragen werden. Nach § 15a Abs. 1 nicht ausgleichsfähige Verluste mindern jedoch gemäß § 15a Abs. 2 – vergleichbar mit § 2a Abs. 1 Satz 3 – die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wj. aus seiner Kommanditbeteiligung zuzurechnen sind (sog. verrechenbare Verluste).

Konkurrenz zwischen § 2a Abs. 1 und § 15a: Eine Konkurrenz tritt ein, wenn sich die Voraussetzungen beider Bestimmungen überschneiden. Das kann bei inländ. und ausländ. PersGes. mit beschränkter Haftung der Fall sein (vgl. R 138d Abs. 5 Satz 4 EStR 2001). Dabei gilt § 15a nicht nur für die in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 angesprochenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern entsprechend auch für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 5; vgl. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), der Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 2; vgl. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a) sowie für Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiari-schen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4; vgl. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5).

Auflösung der Konkurrenz: Die Lösung ist umstritten, wenn und soweit beide Vorschriften konkurrieren. Es wird die Auffassung vertreten, § 2a Abs. 1 habe Vorrang (KIESCHKE, DStZ 1983, 6; OEPEN, NWB F. 36, 3128; STRECK, KÖSDI 1983, 4905) oder § 15a sei vorrangig (R 138d Abs. 5 Satz 2 EStR 2001; HENNIG, DB 1985, 1551; differenzierend DERS., DB 1986, 1890). UE finden beide Normen gleichrangig Anwendung, die Verlustverrechnung ist nur nach Maßgabe beider Vorschriften zulässig; im Ergebnis kommt damit die weitergehende zum Zuge (Leitfaden der FinVerw., Tz. 5.1; MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. A 22; SCHMIDT/HEINICKE XX, § 2a Rn. 9 und § 15a Rn. 35; KRÖNER, Verrechnungsbeschränkte Verluste im Ertragssteuerrecht, 1986, 322). Den unterschiedlichen gesetzlichen Voraussetzung beider Vorschriften läßt sich kein Vorrang entnehmen:

► *Unterschied im persönlichen Anwendungsbereich:* § 15a gilt nur für Kommanditisten, § 2a Abs. 1 ohne Rücksicht auf die Beteiligungsform für alle Stpfl.

► *Unterschied im sachlichen Bereich:* Die von § 2a Abs. 1 Satz 1 vorausgesetzten Kategorien von negativen Einkünften und Gewinnminderungen mit Auslandsbezug decken sich nur teilweise mit dem Wirkungsbereich des § 15a, der nur Verluste bei beschränkter Haftung – auch ohne Auslandsbezug erfaßt, aber andererseits keine Pro-Staat-Begrenzung kennt. Für § 2a Abs. 1 wiederum ist die von § 15a vorausgesetzte Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos unerheblich.

Daher ist stets die Anwendung beider Bestimmungen zu prüfen:

Beispiel 1 (nach MÖSSNER aaO Rn. A 23): Ein Stpfl. ist Kommanditist einer passiv tätigen KG mit gewerblicher BS im Nicht-DBA-Staat A. Sein Kapitalkonto beträgt im VZ 01 null, seine Verlustzuweisung 150. In diesem Staat erzielt er im VZ 01 positive Einkünfte aus einer passiven gewerblichen BS von ebenfalls 150.

Folge: § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 läßt zwar den Verlustausgleich zu (die Vorschrift erlaubt den Ausgleich mit BS-Gewinnen derselben Art in demselben Staat), nicht aber § 15a. Wenn § 2a nicht existierte oder der Vorgang im Inland stattfände, wäre der Verlust ebenfalls nicht ausgleichsfähig, sondern nur mit zukünftigen Erträgen aus der Beteiligung verrechenbar. Es ist deshalb kein Grund erkennbar, warum § 2a Abs. 1 insoweit die Wirkung des § 15a aufheben sollte (so mit Recht MÖSSNER aaO Rn. A 23). Der Stpfl. muß deshalb im VZ 01 die positiven Einkünfte in Höhe von 150 versteuern, ohne sie mit dem Verlust von 150 aus der KG ausgleichen zu können (vgl. R 138d

Abs. 5 Satz 1 EStR 2001). Diesen Verlust darf er nur mit künftigen positiven Einkünften aus der Beteiligung verrechnen (§ 15a Abs. 2).

Beispiel 2: Beträgt im Beispiel das Kapitalkonto 100, so ist nach § 15a der Verlust in dieser Höhe mit anderen Einkünften ausgleichbar. § 2a Abs. 1 steht dem Ausgleich in dieser Höhe ebenfalls nicht entgegen; danach hätte der Stpfl. sogar den noch verbleibenden Verlust von 50 ausgleichen dürfen. Diesen Verlust kann der Stpfl. indes nach § 15a Abs. 2 nur mit künftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung verrechnen. Der Stpfl. muß also im VZ 01 positive Einkünfte in Höhe von 50 versteuern.

Dieser wegen § 15a nicht ausgleichsfähige Verlust unterliegt in künftigen VZ nicht zusätzlich den Beschränkungen des § 2a Abs. 1, da er im VZ seiner Entstehung nach § 2a Abs. 1 voll ausgleichsfähig gewesen wäre (MÖSSNER aaO Rn. A 24).

Beispiel 3: Beträgt (wie im Beispiel 2) das Kapitalkonto 100, werden aber die (passiven) Verluste der KG je zur Hälfte in gewerblichen Betriebsstätten im Staat A und B erzielt und die positiven Einkünfte im Staat A, so sind nach § 15a Abs. 1 die Verluste in Höhe von 100 mit anderen Einkünften ausgleichbar.

Ergibt sich nach Anwendung des § 15a ein ausgleichsfähiger Verlust, ist des weiteren – getrennt nach Staaten – festzustellen, ob und ggf. inwieweit es sich um einen Verlust aus einer aktiven Tätigkeit iSd. § 2a Abs. 2 handelt oder um einen Verlust, der der Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Nr. 2 unterliegt (R 138 d Abs. 5 Satz 2 EStR 2001). Danach ist hier im VZ 01 nur ein Ausgleich des im Staat A erlittenen BS-Verlusts in Höhe von 75 zulässig (R 138 d Abs. 5 Satz 3 EStR 2001). Der verbleibende Verlust aus der BS in B in Höhe von 75 unterliegt in Höhe von 50 der Beschränkung des § 15a und in voller Höhe derjenigen des § 2a Abs. 1. Erzielt der Stpfl. im Folgejahr einen Gewinn aus der KG in Höhe von 50, der aus einer BS im Staat B stammt, darf er den Verlust in Höhe von 50 verrechnen, da der Verlust aus demselben Staat stammt (§ 2a Abs. 1 Satz 3).

Einstweilen frei.

23

7. Verhältnis zu § 22 Nr. 3

24

§ 22 Nr. 3 (der ein Verlustverrechnungsverbot für Einkünfte aus Leistungen enthält, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten noch zu anderen Einkünften des § 22 gehören) kann mit § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b (der die Verrechnung von Verlusten aus der Vermietung und Verpachtung von Schiffen beschränkt) konkurrieren und dürfte insoweit vorrangig sein (Anm. 93 und 100 „Verhältnis zu § 22 Nr. 3“).

8. Verhältnis zu § 23 Abs. 3

25

Vorrang des § 23 Abs. 3: Für Verluste aus sog. privaten Veräußerungsgeschäften (vormals Spekulationsgeschäften) mit privat gehaltenen, nicht wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes. ist die Verrechnungsbeschränkung des § 23 Abs. 3 gegenüber § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 vorrangig (s. Anm. 80).

9. Verhältnis zu § 26b

26

Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind von § 2a Abs. 1 erfaßte negative Einkünfte des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten der jeweils selben Art und aus demselben Staat auszugleichen oder zu verrechnen (s. Anm. 129 „Ehegatten“).

10. Verhältnis zum negativen Progressionsvorbehalt (§ 32b)

27

Beschränkung des negativen Progressionsvorbehalts durch § 2a Abs. 1 (bis VZ 1995): § 2a Abs. 1 hat den steuermindernden Ausgleich der erfaßten

negativen Einkünfte/Gewinnminderungen auch mit Wirkung für den sog. negativen Progressionsvorbehalt beschränkt, dh. solche Einkünfte/Gewinnminderungen ermäßigen den anzuwendenden EStSatz nur innerhalb der von § 2a Abs. 1 iVm. Abs. 2 vorgegebenen Rechtsfolgen (BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136 und zuletzt v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; s. § 32b Anm. 136 „Verlustausgleich, Beschränkung des Verlustausgleichs durch § 2a Abs. 1 [Rechtslage bis einschließlich VZ 1995]“ und „Verlustabzug [bis einschließlich VZ 1995]“). Dies ergibt sich aus folgendem Vorverständnis:

Hat ein unbeschr. Stpfl. negative ausländ. Einkünfte bezogen, die nach einem DBA (oder sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen) stfrei sind, so dürfen diese Verluste bei der Ermittlung der ESt.-Bemessungsgrundlage nicht mit positiven Einkünften ausgeglichen werden (stRspr., zB BFH v. 25. 2. 1976 I R 150/73, BStBl. II, 454). Die Frage nach der Anwendung des § 2a Abs. 1 stellt sich daher in bezug auf die Steuerbemessungsgrundlage nicht. Jedoch war auf das nach § 32a Abs. 1 zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden, der sich ergab, wenn diese stfreien Einkünfte (ausgenommen außerordentliche Einkünfte) „bei der Berechnung der Einkommensteuer“ einbezogen werden – sog. Progressionsvorbehalt (§ 32b aF). Danach war nur für die Berechnung des Steuersatzes im Wege einer Schattenveranlagung von einem zu versteuernden Einkommen auszugehen, in dem die nach DBA stbefreiten Einkünfte als stpfl. angesetzt wurden (sog. Steuersatz-Einkommen; s. § 32b Anm. 112). Dabei war ua. auch die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 iVm. Abs. 2 zu beachten.

Rechtslage ab VZ 1996: Seit der Neufassung des § 32b Abs. 2 durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438 – s. § 32b Anm. 2) mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 idF d. JStG 1996) ist die vorgenannte Wirkung des § 2a Abs. 1 auf den negativen ProgrVorb. in Frage gestellt.

Nach Verwaltungsmeinung wirkt sich § 2a Abs. 1 unverändert auf den negativen ProgrVorb. aus (H 5 [Allgemeines] und H 185 [Ausländische Verluste] EStH 2000; Leitfaden der FinVerw., Tz. 3. 4. 2). Im Falle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 dürfte es allerdings ohnehin an den für § 32b Abs. 1 Nr. 3 erforderlichen DBA-stfreien Einkünften fehlen. Die Auffassung der Verwaltung erscheint indes fraglich, da § 32b seitdem keine Schattenveranlagung mehr verlangt (s. § 32b Anm. 136 „Verlustausgleich/Kein Ausschluß mehr ab VZ 1996“; vgl. auch BFH v. 13. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 unter Nr. 3. b).

28 11. Verhältnis zu § 34c

Anrechnung der ausländischen Steuer: Nach Maßgabe des § 34c Abs. 1 (ebenso § 26 Abs. 1 KStG) sind die auf ausländ. Einkünfte erhobenen ausländ. Steuern auf die deutsche ESt. anzurechnen. Danach ist zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die Anrechnung ausländ., mit der deutschen ESt. vergleichbarer Steuern bis zur Höhe der auf die ausländ. Einkünfte je Staat entfallenden deutschen ESt. zugelassen, wenn mit dem ausländ. Staat, aus dem die Einkünfte stammen, kein DBA besteht oder dieses die Doppelbesteuerung nicht beseitigt. Eine entsprechende Steueranrechnung findet ferner statt, wenn sie in dem jeweiligen DBA für die Einkünfte aus dem DBA-Staat angeordnet ist (vgl. § 34c Abs. 6).

► *Wirkung des § 2a Abs. 1 auf die anzurechnende ausländ. Steuer:* Zu den anzurechnenden ausländ. Steuern gehören ebenso die ausländ. Steuern, die auf von § 2a Abs. 1 Satz 1 erfaßte ausländ. Einkünfte oder auf durch spätere Verrechnung nach § 2a Abs. 1 Satz 3 gekürzte positive ausländische Einkünfte entrichtet wurden (R 212a Abs. 2 EStR 2001; Leitfaden der FinVerw., Tz. 3.3.2).

► *Auswirkung des § 2a Abs. 1 auf die Höchstbetragsrechnung:* Die anrechenbare ausländ. Steuer ist – auch bei DBA-Steueranrechnung (vgl. § 34c Abs. 6 Satz 2) – nur bis zur Höhe der deutschen ESt. anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (§ 34c Abs. 1 Satz 2). Dieser Höchstbetrag ist in der Weise zu ermitteln, daß man die sich bei der Veranlagung (unter Einbeziehung der ausl. Einkünfte) ergebende deutsche ESt. im Verhältnis der ausl. Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufteilt (vgl. § 34c Abs. 1 Satz 2; § 68a Satz 1 EStDV und § 34c Anm. 87 ff.).

Bei der Ermittlung des Höchstbetrags ist § 2a Abs. 1 nach Verwaltungsauffassung sowohl im Jahr des Entstehens der (ausländ.) Verluste als auch in den Jahren späterer Verrechnung nicht ausgeglichener Verluste mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat iSd. § 2a Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu beachten (H 212b [Negative ausländische Einkünfte] EStH 2000). Der Höchstbetragsrechnung sind danach die deutsche ESt., die ausl. Einkünfte und die Summe der Einkünfte nach Anwendung des § 2a Abs. 1 iVm. 2 zugrunde zu legen (Leitfaden der FinVerw., Tz. 3. 3. 2).

Als Folge dieser Verwaltungsauffassung führt § 2a Abs. 1 Satz 1 tendenziell im Verlustjahr zu einer Erhöhung des Anrechnungsvolumens; dieses mindert sich ggf. in den Folgejahren, soweit es dort im Wege des besonderen Verlustvortrags gem. § 2a Abs. 1 Sätze 3 und 4 zu einer Verrechnung der verbleibenden negativen Einkünfte mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat kommt (vgl. die Beispiele bei BECKERMANN/JAROSCH, FR 1984, 108). Insbesondere der Wortlaut des § 34c Abs. 1 Satz 2 spricht indes uE dafür, die erfaßten ausländischen Einkünfte, die deutsche ESt. sowie die Summe der Einkünfte bei der Höchstbetragsrechnung unbeeinflußt von § 2a Abs. 1 anzusetzen (vgl. § 34c Anm. 88 und 91; vgl. dazu auch KRABBE, RIW 1983, 42, 46 und STEPHAN, IWB F. 3 Gr. 3, 661, 666).

Abzug der ausländischen Steuer: Nach § 34c Abs. 2 kann alternativ zur Anrechnung der Abzug der ausl. Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte beantragt werden. Entfällt eine zu berücksichtigende ausl. Steuer auf negative, von § 2a Abs. 1 erfaßte ausl. Einkünfte, dann wird sie auf Antrag nach § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen (R 212a Abs. 2 Satz 1 EStR 2001). In diesem Fall erhöhen sich nach Verwaltungsmeinung die der Verrechnungsbeschränkung unterliegenden negativen Einkünfte (R 212a Abs. 2 Satz 2 EStR 2001). Der Wortlaut des Abs. 2 scheint allerdings auch einen uneingeschränkten sofortigen Abzug der ausl. Steuer zuzulassen (BECKERMANN/JAROSCH, FR 1984, 108; HELLOWIG, DB 1984, 2264; ZOLL Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, 2001, 122f.; aA KRABBE RIW 1983, 42 [46]).

12. Verhältnis zu den DBA

29

Kein Verstoß gegen DBA: § 2a Abs. 1 verstößt nicht gegen die von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen DBA (BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704 unter II. 1.). Diese legen lediglich fest, in welchem Umfang der nach innerstaatlichem Recht bestehende Steueranspruch entfallen soll, gebieten aber grundsätzlich keine Besteuerung durch den Vertragsstaat (BFH v. 24. 3. 1999 I R 64/98, BStBl. II 2000, 41). So steht insbesondere die im DBA vereinbarte Anrechnungsmethode einer Beschränkung der Verrechnung negativer Einkünfte durch § 2a Abs. 1 nicht entgegen (BFH v. 26. 3. 1991 aaO mwN, und v. 16. 12. 1992 I R 32/92, BStBl. II, 399, 403; aA SAUREN, FR 1987, 46 und WEIGELL, RIW 1987, 122, 125 sowie DERS., Die Beschränkung des Ausgleichs

ausländischer Verluste durch den neuen § 2a EStG, 1986, 88 ff., für den Fall zwingender Anordnung der Anrechnung im DBA).

Auswirkung auf den DBA-Progressionsvorbehalt: Im Falle der Freistellung ausländ. Einkünfte und damit auch von Verlusten durch ein DBA kann sich § 2a Abs. 1 auf den negativen ProgrVorb. auswirken (s. Anm. 27).

DBA-Rückfallklauseln: s. Anm. 44 und 139.

Weitere DBA-Fragen: Anm. 57 und 151 zu DBA-Aktivitätsklauseln; Anm. 59 „Definition in § 12 AO“; Anm. 64 aE (Verhältnis Nr. 3 zu den DBA); Anm. 90 (Verhältnis Nr. 6 Buchst. a zu den DBA) und Anm. 100 (Verhältnis Nr. 6 Buchst. b aF zu den DBA).

VI. Verfahrensfragen

Einheitliche und gesonderte Feststellungen gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder – beim negativen Progrvorb. – gem. § 180 Abs. 5 AO müssen sich nicht nur auf die Einkünfte iSd. § 2 und darauf beziehen, wer diese erzielt, sondern ebenfalls darauf, ob und inwieweit diese von § 2a Abs. 1 erfaßt werden. Inhalt der Feststellung im einzelnen:

► *Art, Umfang und Herkunft der Einkünfte:* Festzustellen ist insbesondere, von welcher Art iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 die Einkünfte sind, in welchem Umfang die Einkünfte von § 2a Abs. 1 Satz 1 erfaßt werden und aus welchem Staat sie stammen (BFH v. 18. 12. 1989 IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570 und FG Nürnberg v. 16. 10. 1990, EFG 1991, 251; AEAO, BStBl. I 1998, 630 zu § 180 Nr. 5; Leitfaden der FinVerw., Tz. 8.3; GRÜTZNER, IStR 1994, 65, 66). Die Feststellungen zu Art, Umfang und Herkunftsstaat sind *auch für positive Einkünfte* erforderlich, wenn und soweit diese für die Verlustverrechnung von Bedeutung sind.

► *Aktive oder passive Einkünfte:* Festzustellen ist ferner, ob es sich um aktive Einkünfte iS des § 2a Abs. 2 handelt oder nicht.

► *Entscheidung über Verfassungsmäßigkeit:* Im Feststellungsbescheid war auch über die Verfassungsmäßigkeit des § 2a Abs. 1 iVm. Abs. 2 zu entscheiden (BFH v. 18. 12. 1989 aaO).

► *Personengesellschaften:* Einheitliche und gesonderte Feststellungen sind ua. dann zu treffen, wenn eine inländ. PersGes. von § 2a Abs. 1 iVm. Abs. 2 betroffene Einkünfte erzielt oder wenn mehrere Steuerinländer an einer ausländ. PersGes. beteiligt sind (zur örtlichen Zuständigkeit für die Feststellung im zweiten Fall siehe BMF v. 11. 12. 1989, BStBl. I 1989, 470 = StEK AO 1977 § 18 Nr. 7).

Feststellung verbleibender Verluste: Zusätzlich zur Feststellung nach § 180 AO sind am Schluß eines VZ verbleibende Verluste (erstmalig zum 31. 12. 1992) gesondert festzustellen (§ 2a Abs. 1 Satz 5; s. Anm. 148 f.).

Steuerveranlagung: Über die sich aus § 2a Abs. 1 ergebenden Rechtsfolgen (Verlustverrechnung nur mit Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat) ist bei der Steuerveranlagung des jeweiligen Feststellungsbeteiligten, inbes. des einzelnen Mitunternehmers (Gesellschafters) zu entscheiden. Enthält ein Feststellungsbescheid nicht die erforderlichen Feststellungen, zB daß festgestellte Einkünfte unter § 2a Abs. 1 fallen, darf das Wohnsitz-FA die Rechtsfolgen nicht von sich aus ziehen (vgl. BFH v. 14. 8. 1985 I R 130/82, BStBl. II 1986, 146).

Beiladung im FG-Verfahren: Hat das FA durch Bescheid Feststellungen zu § 2a Abs. 1 und 2 getroffen und wendet sich ein Betroffener dagegen mit der Klage (zB ein Bauherr gegen die Feststellung über Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer im Ausland tätigen Bauherrengemeinschaft), so ist der nach § 48 FGO Klagebefugte notwendig beizuladen (vgl. BFH v. 36. 3. 1996 IX R 12/91, BStBl. II, 606). Bei ausländ. PersGes. sind die inländ. Beteiligten beizuladen (FG Ba.-Württ. v. 17. 5. 1995, IStR 1995, 440 f., rkr.).

D. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a Abs. 3 und 4

Schrifttum bis 1991: SÖFFING, Zweifelsfragen zum Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft, FR 1971, 233 und 265; EGGESIEKER/TELKAMP/EISENACH, Steuersatzermäßigung bei im Inland nachzuversteuernden Veräußerungsgewinnen aus dem Ausland?, AWD 1975, 403; KRABBE, Aktuelle Fragen zum Auslandsinvestitionsgesetz, AWD 1978, 240; RICHTER, Zweifelsfragen zur Berücksichtigung ausländischer Verluste nach § 2 AIG, AWD 1978, 666; HAUPT/MAERZ, Ermittlung und Geltendmachung von Verlusten nach § 2 AIG, FR 1979, 53; RICHTER, Wiederhinzurechnung von ausländischen Verlusten nach dem Auslandsinvestitionsgesetz bei Ausscheiden eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto, BB 1979, 1138; DERS., Zweifelsfragen zur Nachversteuerung nach § 2 AIG, AWD 1979, 325; EGGESIEKER, Steuersatzvergünstigung bei Veräußerungsgewinnen aus ausländischen Betriebsstätten, FR 1980, 77; ERICHSEN, Das Wahlrecht der Besteuerung nach dem Auslandsinvestitionsgesetz (§ 2 AIG) oder Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG), FR 1980, 164; KRABBE, Außensteuerliche Folgen des § 15a EStG, FR 1980, 532; RICHTER, Verlustausgleich nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Auslandsinvestitionsgesetzes bei gleichzeitigem Verlustrücktrag im ausländischen Betriebsstättenstaat, AWD 1980, 480; JAKOB, Gedanken zu § 2 AIG – insbesondere zur Hinzurechnungsverpflichtung im Fall der Umwandlung einer ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, DB 1983, 2713; PERING, Verwendbares Eigenkapital nach § 2 AIG, DB 1983, 1229; HORLEMANN, § 10 d EStG und Verlustabzugsbeschränkungen nach §§ 2a, 15a EStG, §§ 2, 5 AIG, DStR 1984, 715; ENDRES/SELENT, Die Umwandlung einer amerikanischen Betriebsstätte (oder Personengesellschaft) eines deutschen Unternehmens in eine US-Tochtergesellschaft, DB 1985, 2014; GRÜTZNER, Zur Anwendung des § 2 AIG bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, IWB F. 3 Gr. 1, 1021 (1986); EGGESIEKER, Zum Meinungsstreit über die Steuervergünstigung bei außerordentlichen Einkünften aus ausländischen Betriebsstätten, BB 1987, 1008; GRÜTZNER, Die Übertragung ausländischer Betriebsstätten, IWB F. 3 Gr. 1, 1149 (1987); BURMESTER, Die Besteuerung ausländischer Betriebsstätten – künftig ohne Auslandsinvestitionsgesetz?, RIW 1988, 294; SCHRÖDER, Ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen für gescheiterte Auslandsinvestitionen, StBp. 1988, 218; HELLWIG, Die wundersame Verlustvermehrung im internationalen Steuerrecht – Gedanken anlässlich der Umbettung des § 2 AIG, DB 1989, 1364; STOBBE, Einkommensteuerliche Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten, DStZ 1990, 419.

Schrifttum 1992–1998: KLASS, Steuerliche Berücksichtigung von Verlusten im Inland erzielter Verluste nach § 2a EStG 1990, StBp. 1992, 107 und 127; SCHEFFLER/ZUBER, Steuerplanung bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, DStR 1992, 193; PACH-HANSENHEIMB, § 2a Abs. 3 und 4 EStG führen bei sinkendem Wechselkurs der ausländischen Währung zu Doppelbesteuerungen, IStR 1993, 508; GRÜTZNER, Ausländische Einkünfte im gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren, IStR 1994, 65; DERS., Berücksichtigung der Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten in Organisationsfällen i.S. der §§ 14, 17 KStG, GmbHR 1995, 502; SCHELLE, Steuerliche Probleme bei der Geschäftsverlagerung ins Ausland, IStR 1995, 307; KRÜGER, Globale Unternehmenstätigkeit und inländische Besteuerung – Ausländische Verluste und inländische Besteuerung, Stbg. 1996, 544; NIEPOTH/KAMPHAUS, Umwandlung einer ausländischen Betriebsstätte, IStR 1996, 11; SPECHT, Die Qualifikation von Auslandsverlusten im deutschen Steuerrecht, IWB F. 3 Gr. 1, 1511 (1996); KRÜGER, Die atypisch stille Gesellschaft als Instrument zur Vermeidung der Nachversteuerung von Auslandsverlusten, in Festschrift für Debatin, München 1997, 267; PYSZKA, Umwandlung von Auslandsbetriebsstätten nach vorangegangenem Abzug der Be-

etriebsstättenverluste im Inland (§ 2a Abs. 3 EStG), IStR 1997, 18; REUSS, Reformstau im internationalen Steuerrecht, IStR 1997, 674; SAATHOFF, Steueroase Deutschland? Verlustberücksichtigung und Besteuerung im internationalen Vergleich, FR 1998, 917.

Schrifttum ab 1999: EGGERS, Verluste ausländischer Betriebsstätten und Nachversteuerung, in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 123; INZELMANN/MUTSCHER, Vermeidung der Hinzurechnung von gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG im Inland abgezogenen Betriebsstättenverlusten, IStR 1999, 40; KLAPDOR, Veränderte Rahmenbedingungen für Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 1999, 555; KRABBE, Aufwand und Verluste bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 1; KROPPEN/SCHREIBER, International relevante Aspekte des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 (1999); LANG, Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen, in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, Köln 1999, 137; MÖSSNER, Verlust„bereinigung“, IWB 1999, 1001; NEBE, Steuerliche Verlustberücksichtigung – Rechtliche und wirtschaftliche Analyse, Diss. iur. Kassel 1999, 32 ff.; ROSER/TESCH, Verlustnutzung im internationalen Vergleich, IStR 1999, 385; THÖMMES/SCHNEIDERS, Ausgewählte Fragen zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/20002: Internationales Steuerrecht, DStR 1999, 609; GESERICH, Die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 2000, 845; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, IWB F. 3 Gr. 3, 1291 (2000); HERZIG/DAUTZENBERG, Steuerreform ab 1999 und ihre Aspekte für das Außensteuerrecht und das internationale Steuerrecht, DB 2000, 12; KRÖMKER, Verlustausgleich für Auslands-Betriebsstätten, GmbH-StB 2000, 276; PACH-HANSENHEIMB, Steuerplanungsüberlegungen bei Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, 129; DERS., Der Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG und das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, in FS L. Fischer, 2000, 841; SASS, Verbotene Steuerdiskriminierung wesentlicher Beteiligungen in der EU, DB 2000, 1252; TUMPEL, Europarechtliche Besteuerungsmaßstäbe für die grenzüberschreitende Organisation und Finanzierung von Unternehmen, DStJG 23 (2000), 321; BERNHARD, Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten im Lichte des Europarechts, IStR 2001, 366; DE WEERTH, EG-Recht und direkte Steuern – Jahresüberblick 2000, RIW 2001, 443; HAHN, Das AMID-Urteil – belgisches Internum oder Aufbruch zu neuen Ufern?, IStR 2001, 465; HEINSEN, Steuerorientierte Entscheidungen bei Verlusten im Rahmen deutscher Auslandsinvestitionen, IWB F. 3, 1797 (2001); HEY/GLOSSNER, § 2a Abs. 4 EStG: Verfassungswidrige Nachversteuerungspflicht nach dem Steuerbereinigungsgesetz 1999, IStR 2001, 233; KESSLER/SCHMIDT/JANSON, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtliche „befreiter“ Betriebsstättenverlust, IStR 2001, 729; KUMPF, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenverlust, FR 2001, 449; OFFERHAUS, Rückwirkungsprobleme bei § 2a Abs. 3 und 4 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999, DB 2001, 556; PACH-HANSENHEIMB, Bis Ende 1998 keine Fortführung eines Hinzurechnungsvolumens nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG nach Verschmelzung, DStR 2001, 64; PFLÜGER, Keine Nachversteuerung der Verluste ausländischer Betriebsstätten ab 2009, PStB 2001, 7; REITH, Steuerliche Behandlung von verlorenen Aufwendungen bei Investitionstätigkeiten deutscher Unternehmen in DBA-Ländern, IStR 2001, 671; RITTER, Perspektiven für die Fortentwicklung des deutschen internationalen Steuerrechts, IStR 2001, 430; SASS, Auswirkungen des EuGH-Urteils „Metallgesellschaft“/„Höchst“ z. B. auf Auslandsverluste und Gesellschafterfremdfinanzierung, FR 2001, 1040; DERS., Zur Verlustberücksichtigung bei grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit in der EU – Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 14. 12. 2000 Rs. C 141/99, AMID –, DB 2001, 508; SCHNITGER, Die Rechtssache AMID und ihre Folgen für die Freistellungs- und Anrechnungsmethode, IWB F. 11 Gr. 2, 469 (2001); WAGNER, Auflösung von ausländischen Betriebsstätten: Steuerfolgen nach Doppelbesteuerungsabkommen und „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen“ unter Berücksichtigung von Bankstrukturen, IStR 2001, 570.

Verwaltungsanweisungen: Leitfaden [der FinVerw.] zur Besteuerung ausländischer Einkünfte bei unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen, Stand: November 1998, zB OFD Nürnberg v. 23. 12. 1998, StEK EStG § 1 Nr. 67 – im folgenden zit. mit Leitfa-

den der FinVerw.); Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze – im folgenden zit. mit BS-VG).

I. Überblick zu § 2a Abs. 3 und 4

31

(Teilweise) Aufhebung des § 2a Abs. 3 und 4 ab VZ 1999: § 2a Abs. 3 und 4 (EStG idF der Bek. v. 14. 4. 1997, BGBl. I, 821) war letztmals für den VZ 1998 anzuwenden (§ 52 Abs. 3 Satz 2 EStG idF des StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999, BGBl. I, 2601).

Fortgeltung der Nachversteuerung bis VZ 2008: Die Nachversteuerung bis einschließlich VZ 1998 nach § 2a Abs. 3 Satz 1 oder 2 verrechneter Verluste gem. Abs. 3 Satz 3, 5 und 6 sowie Abs. 4 bleibt noch bis einschließlich VZ 2008 erhalten (§ 52 Abs. 3 Satz 3 ff.). Diese Bestimmungen gelten ab VZ 1999 idF d. § 52 Abs. 3 Satz 3 ff. idF des StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999, BGBl. I, 2601 (zu näheren Einzelheiten s. u.).

Überblick über die Regelung:

► *Ausgleich/Abzug ausländ. gewerbl. DBA-Betriebsstätten-Verluste (bis VZ 1998):* Gem. Abs. 3 Satz 1 und 2 aF konnten (bis einschließlich VZ 1998) DBA-stfreie Verluste aus in ausländ. Staaten belegenen gewerblichen Betriebsstätten ausgeglichen und nach Maßgabe des § 10 d abgezogen werden. Damit sollte die Finanzierung von Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft erleichtert werden. Da die Verlustverrechnung nach Abs. 3 von einem Antrag des Stpfl. abhing, kam diesem damit ein faktisches Wahlrecht zwischen dieser und dem negativen Progressionsvorbehalt zu.

► *Hinzurechnung korrespondierender Gewinne (bis VZ 2008):* Die danach ausgeglichenen/abgezogenen Verluste sind in folgenden VZ (bis einschließlich VZ 2008) wieder hinzuzurechnen, soweit die gewerblichen Betriebsstätten im DBA-Staat Gewinne erzielen (§ 2a Abs. 3 Satz 3, § 52 Abs. 3 Satz 3). Bis einschließlich VZ 1998 setzte die Hinzurechnung zusätzlich voraus, daß im Betriebsstätten-Staat allgemein ein Verlustabzug beansprucht werden konnte (§ 2a Abs. 3 Satz 4 aF).

► *Gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens (bis VZ 2008):* Zur Sicherung der Hinzurechnung ist – jeweils auf den Schluß des VZ – der noch der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete Betrag (auch soweit noch Hinzurechnungsvolumen des bis VZ 1989 geltenden § 2 AIG vorhanden ist) gesondert festzustellen (§ 2a Abs. 3 Sätze 5 und 6, § 52 Abs. 3 Satz 3 und 4). Die gesonderte Feststellung ist ebenfalls noch bis einschließlich VZ 2008 vorzunehmen.

► *Die Hinzurechnung bei Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe der Betriebsstätte* ist separat in Abs. 4 geregelt (s. Anm. 279 ff.):

▷ *Rechtslage bis einschließlich VZ 1998:* Bei „Umwandlung“ der BS in eine KapGes. war ein noch verbliebener ausgeglichener/abgezogener Verlust im VZ der Umwandlung insgesamt wieder hinzuzurechnen (vgl. § 2a Abs. 4 Satz 1 aF). Die Hinzurechnung entfiel, wenn im ausländ. Staat allgemein kein Verlustabzug möglich war oder die aufnehmende KapGes. einen Abzug der Verluste der übernommenen BS nicht beanspruchen konnte (vgl. § 2a Abs. 4 Satz 2 aF).

▷ *Rechtslage ab VZ 1999:* Vor dem VZ 1999 ausgeglichene/abgezogene Verluste sind für die VZ 1999–2008 nicht nur bei „Umwandlung“ im vorstehenden

Sinn, sondern auch dann hinzuzurechnen, wenn die in einem ausländ. Staat belegene BS (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen (vgl. die neue Nr. 2 des § 2a Abs. 4 idF des § 52 Abs. 3 Satz 5) oder aufgegeben, aber ganz oder teilweise von einer Beteiligungsgesellschaft oder nahestehenden Person fortgeführt wird (vgl. die neue Nr. 3 des § 2a Abs. 4 idF des § 52 Abs. 3 Satz 5). Der bisherige § 2a Abs. 4 Satz 2, der die Hinzurechnung vom Verlustabzug abhängig machte, entfiel ersatzlos.

II. Rechtsentwicklung des § 2a Abs. 3 und 4

Vorläufervorschrift § 2 AIG:

StÄndG 1969 v. 18. 8. 1969 (BGBl. I, 1211; BStBl. I, 477): Die BReg. hatte in ihrem Entwurf eines 2. StÄndG 1968 (BTDrucks. V/3890) vorgeschlagen, als § 2a eine Vorschrift zur Berücksichtigung von Verlusten aus DBA-Staaten in das EStG einzufügen. Aus diesem Vorschlag entstand aufgrund der Beratungen im BTFinAussch. (Bericht zu BTDrucks. V/4287) § 2 Auslandsinvestitionsgesetz (AIG), der durch das StÄndG 1969 mit Wirkung ab 1969 eingeführt wurde. § 2 AIG gestattete einen Abzug von ausländischen Betriebsstättenverlusten trotz DBA-StBefreiung der Einkünfte.

Ges. zur Änderung des EStG, des KStG ua. Gesetze v. 20. 8. 1980 (BGBl. I, 1545; BStBl. I, 589): In § 2 AIG wurde ausdrücklich festgelegt, daß er nur auf Verluste aus ausländischen *gewerblichen* Betriebsstätten angewandt werden konnte. Dies war eine Reaktion auf § 12 AO 1977, der einen geänderten Begriff der BS eingeführt hatte, der sich auch auf land- und forstwirtschaftliche und selbständige Einkünfte bezog. Ferner glich man § 2 AIG (mit Wirkung ab 1980) an die allgemein nach dem EStG für die stl. Berücksichtigung von Verlusten bei beschränkt haftenden Gesellschaftern geltende Rechtslage an, indem man die Verlustausgleichsbeschränkungen des EStG (gedacht war insbesondere an § 15a) auch im Rahmen des § 2 AIG für anwendbar erklärte.

2. HStruktG v. 22. 12. 1981 (BGBl. I, 1523; BStBl. I 1982, 235): Danach waren (mit Wirkung ab 1982) erstmals (auch) für die Anwendung des § 2 AIG bestimmte Aktivitätsvoraussetzungen bei der ausländischen Betriebsstätte erforderlich. Der Gesetzgeber wollte damit „Verlustzuweisungen aus ausländischen Gebäudeinvestitionen“ begegnen (vgl. BTDrucks. 9/842, 72). Die dafür eingefügte Aktivitätsklausel des § 5 AIG entsprach im wesentlichen den bereits früher in den § 1 und 3 AIG enthaltenen Regelungen.

§ 2a Abs. 3 und 4:

► *StReformG 1990 v. 25. 7. 1988* (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): Die Regelung des § 2 AIG wurde (mit Wirkung ab VZ 1990; § 52 Abs. 2a EStG) als Abs. 3 und 4 dem § 2a EStG angefügt. § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 galt mithin erstmals für Verluste des VZ 1990. Ein Ausgleich von DBA-stfreien Betriebsstättenverlusten gem. § 2 AIG war letztmals für den VZ 1989 möglich (§ 8 Abs. 5 AIG idF d. StReformG 1990). Im Entwurf des StReformG war noch die Aufhebung des AIG als Beitrag zum allgemeinen Subventionsabbau und zur Vereinfachung des Steuerrechts vorgeschlagen worden (BTDrucks. 11/2157).

► *JStG 1996 v. 11. 10. 1995* (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Ein dem Abs. 3 neu angefügter Satz 5 ordnete die gesonderte Feststellung des am Schluß eines VZ verbleibenden Hinzurechnungsvolumens an. Die Feststellung war erstmals für den VZ 1996 vorzunehmen (§ 52 Abs. 1). Der BRat forderte im Gesetzgebungsverfahren – noch erfolglos – die Aufhebung der Abs. 3 und 4 (BTDrucks. 13/1686).

► *JStG 1997 v. 20. 12. 1996* (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Abs. 3 erhielt einen neuen Satz 6. Danach war das nach § 2 AIG, dem Vorgänger des § 2a Abs. 3 und 4, verbliebene Hinzurechnungsvolumen in die gesonderte Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 einzubeziehen. Die Regelung galt ebenfalls ab dem VZ 1996

(§ 52 Abs. 2a). Das JStG 1997 bezog die Hinzurechnungsbeträge nach § 2 AIG bereits ab diesem VZ in die gesonderte Feststellung ein, um ein Nebeneinander von einem lediglich zu überwachenden Hinzurechnungsvolumen nach § 2 AIG und einem gesondert festzustellenden Hinzurechnungsvolumen nach § 2a Abs. 3 Satz 5 für 1996 zu vermeiden (FinAussch., BTDrucks. 13/5952, 92).

► *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999* (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Dieses (Art. 1 Nr. 2 Buchst. b) hob § 2a Abs. 3 und 4 mit Wirkung ab VZ 1999 auf (vgl. § 52 Abs. 3 Satz 1 idF d. StEntlG 1999/2000/2002).

▷ *Gründe der Aufhebung*: Die Aufhebung des § 2a Abs. 3 und 4 wurde damit begründet, daß die Regelung systemwidrig sei und den FÄ erhebliche Schwierigkeiten bereite (Begr. zu Art. 1 Nr. 2 StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 167; zur Kritik daran zB HERZIG/DAUTZENBERG, DB 2000, 12, 15 und RITTER, IStR 2001, 430). Im einzelnen:

- *Verwaltungsprobleme*: s. Anm. 35.
- *Die Systemwidrigkeit* sah die Gesetzesbegründung anscheinend darin, daß Abs. 3 den Verlustausgleich und -abzug bei DBA-streifen Einkünften gestattete (vgl. REUSS, IStR 1997, 673; aA RITTER, IStR 2001, 430; s. dazu Anm. 33).
- *Subventionsabbau*: Der Gesetzgeber hat damit eine Steuersubvention gestrichen (str., s. Anm. 34), deren Wirkungen – Förderung von Auslandsinvestitionen – anscheinend in der aktuellen wirtschaftlichen Situation nicht mehr erwünscht waren, weil man darin eine Förderung des Exports von Arbeitsplätzen sah (REUSS, IStR 1997, 673; dagegen EGGERS in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 123 [134]).
- *Eindämmung von Steuergestaltungen*: Weiterer Anlaß der Aufhebung war offensichtlich, daß die mit der Verlustberücksichtigung nach Abs. 3 Satz 1 und 2 verbundene spätere Hinzurechnung von Gewinnen zunehmend durch Steuergestaltungen unterlaufen wurde (vgl. REUSS, IStR 1997, 673 und EGGERS aaO, 129). Diese Gestaltungen waren darauf gerichtet, entweder die BS konzernintern zu veräußern oder frühzeitig umzuwandeln, bevor ein „Umwandlungs“-Gewinn entsteht oder die Möglichkeit der Buchwerteinbringung in EU-KapGes. gem. § 23 Abs. 3 UmwStG (früher § 20 Abs. 8 Satz 4 UmwStG) zu nutzen, während die Hinzurechnung (nach Abs. 4 Satz 1 aF) wegen Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF am mangelnden Verlustabzug der KapGes. für die Verluste der eingebrachten BS scheitern sollte (vgl. EGGERS aaO; INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40; NIEPOTH/KAMPHAUS, IStR 1996, 11; REUSS, IStR 1997, 674 und THÖMMES/SCHIEPERS, DStR 1999, 609).
- ▷ *Vereinbarkeit der Aufhebung mit EG-Recht*: Nach inzwischen wohl herrschender Meinung verstößt die Abschaffung der Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 und 4 – zumal bei Anlaufverlusten, die zwangsläufig bei der Betätigung inländischer Unternehmen im EU-Ausland entstünden – gegen die in Art. 43 ff. EGV garantierte Niederlassungsfreiheit, die Verlustberücksichtigung sei gemeinschaftsrechtlich geboten (Österr. VwGH v. 18. 7. 2001 99/14/0127 E, IStR 2001, 754; DAUTZENBERG, StuB 1999, 184, 191; LANG in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 137 [144 ff.]; LÜDICKE, IStR 2000, 341; PACH-HANSENHEIMB, in GROTHERR (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 129; SASS, DB 2000, 1252 [1253], DB 2001, 508 und FR 2001, 1040; TUMPEL, DStJG 23 [2000], 321 [348]; IMN, FR 2001, 159; LEHNER, RIW 2001, 387; KESSLER/SCHMITT/JANSON, IStR 2001, 729; SCHNITTGER, IWB F. 11. Gr. 2, 469

[2001], 465; aA DE WEERTH, RIW 2001, 443; HARTMANN, IStR 2001, 366). Diese Auffassung beruft sich auf die EuGH-Urteile v. 16. 7. 1998 C-265/96, ICI, EuGHE 1998, I-4695; v. 18. 11. 1999 C-200/98, X-AB, Y-AB, HFR 2000, 152; v. 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Metallgesellschaft/Hoechst, FR 2001, 493 und vor allem v. 14. 12. 2000 C-141/99, AMID, FR 2001, 157, IStR 2001, 86 (zweifelnd HAHN, IStR 2001, 465).

- *Eigene Stellungnahme:* Ausgehend von dieser EuGH-Rechtsprechung scheint in der Tat nur die bisherige Regelung des § 2a Abs. 3 und 4 EG-rechtskonform, die eine Verlustverrechnung zuläßt, wenn kein Verlustausgleich mit anderen BS-Einkünften im DBA-Staat möglich ist, und erst bei Anfall positiver Einkünfte und bei im DBA-Staat gegebenem Verlustabzug wieder rückgängig macht. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen muß sichergestellt sein, daß ein im ausländischen DBA-Staat erwirtschafteter Verlust nicht doppelt – in einem Jahr im Wohnsitzstaat und in einem anderen Jahr im BS-Staat – verwertet wird (Österr. VwGH v. 18. 7. 2001, 99/14/0127 E; IStR 2001, 754). Nicht EuGH-konform erscheint es aber auch insoweit, da der EuGH auf den konkreten Einzelfall abstellt (vgl. EuGH v. 14. 12. 2000 C-141/99, AMID, IStR 2001, 86; DSStRE 2001, 20, Rn. 27), statt – wie § 2a Abs. 3 Satz 4 aF – auf den abstrakten Verlustabzug abzustellen.

Der EuGH hat zwar eine Diskriminierung angesichts des stl. Territorialitätsprinzips abgelehnt, wenn ein Mitgliedstaat bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nur Gewinne und Verluste berücksichtigt, die aus Inlandstätigkeit stammen (EuGH v. 15. 5. 1997 C-250/95, Futura Participations und Singer, EuGHE 1997, I-2471, FR 1997, 567, Tz. 21 f.). Fraglich erscheint indes, ob dies angesichts der Wandlung der EG-Grundfreiheiten vom Diskriminierungsverbot zum Beschränkungsverbot und dessen Umsetzung in der EuGH-StRspr. ab EuGH v. 16. 7. 1998 C-264/96, ICI, EuGHE 1998, I-4695; vgl. auch LEHNER, RIW 2001, 387 noch aktuell ist.

Dem Argument, die Abschaffung der Verlustverrechnung nach § 2a Abs. 3 sei aus Gründen der Kohärenz gerechtfertigt, da entsprechende Gewinne bei DBA-Freistellung der Einkünfte ebenfalls von der deutschen Besteuerung ausgenommen sind, scheint der EuGH, gemessen an der Entscheidung AMID, wo er nicht auf den Gesamtzusammenhang, sondern auf die konkreten Auswirkungen im Einzelfall abstellt (vgl. EuGH AMID, Rn. 27), nicht zu folgen. Der EuGH hat allerdings bislang die Aufteilung der Steuerhoheit durch ein DBA entsprechend der internationalen Praxis nicht als Verstoß gegen die EG-Grundfreiheiten angesehen (vgl. EuGH v. 12. 5. 1998 C-336/96, GILLY, EuGHE 1998, I-2823, IStR 1998, 336, Tz. 31 ff.; HARTMANN, IStR 2001, 366).

Klarheit wird daher erst nach einer EuGH-Entscheidung eintreten.

- ▷ *Übergangsregelung für die Nachversteuerung:* Gem. § 52 Abs. 3 Satz 2 war § 2a Abs. 3 Satz 3–6 sowie Abs. 4 bis zum VZ 2008 weiter anzuwenden, soweit sich ein positiver Betrag iSd. § 2a Abs. 3 ergab oder soweit eine in einem ausländ. Staat belegene BS iSd. § 2a Abs. 4 in eine KapGes. umgewandelt wurde.
- ▷ *Haushaltungsmäßige Auswirkungen:* Aus der Aufhebung des Abs. 3 Sätze 1 und 2 erwartete man Steuermehreinnahmen in 1999 von 95 Mio. DM (vgl. BTDrucks. 14/23, 136 und 14/443, 59).
- ▶ *StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999* (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13):
 - ▷ *Neue Satz-Numerierung in § 52 Abs. 3:* Die Regelung über die Aufhebung des § 2a Abs. 3 und 4 hat nunmehr ihren Standort (ohne inhaltliche Änderung) in § 52 Abs. 3 Satz 2 gefunden, die Übergangsregelung für die Nachver-

steuerung (mit Änderungen) in § 52 Abs. 3 Satz 3 ff. Siehe daher zu den Gründen der Aufhebung und deren Vereinbarkeit mit EG-Recht vorstehend „StEntlG 1999/2000/2002“.

- ▷ *Änderung der Übergangsregelung für die Nachversteuerung* (zur Kritik daran vgl. MÖSSNER, IWB 1999, 1001):
- *Nachversteuerung unabhängig vom Verlustabzug im ausländ. Staat:* § 52 Abs. 3 Satz 2 aF (jetzt § 52 Abs. 3 Satz 3) wurde (mit Wirkung ab VZ 1999) modifiziert. Er nimmt nicht mehr auf § 2a Abs. 3 Satz 4 Bezug, der damit von der Fortgeltung ausgenommen ist. Die Nachversteuerung ist damit nicht mehr vom Vorhandensein eines Verlustabzugs im ausländ. Staat abhängig (vgl. FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22).
 - *Ausdrücklicher Hinweis auf Beginn der Übergangsregelung ab VZ 1999:* Der neue § 52 Abs. 3 Satz 3 weist ferner ausdrücklich darauf hin, daß die weitere Anwendung mit dem VZ 1999 beginnt (diesen Hinweis enthielt die vorherige Fassung nicht).
 - *Neufassung des § 2a Abs. 4:* Der neue § 52 Abs. 3 Satz 3 ordnet nicht mehr die weitere Geltung des bisherigen § 2a Abs. 4 (idF v. 16. 4. 1997, BGBl. I, 821) an, sondern verweist auf den neuen § 52 Abs. 3 Satz 5, der eine um zwei neue Hinzurechnungstatbestände erweiterte Fassung des § 2a Abs. 4 enthält. Diese gilt für VZ ab 1999 bis (einschließlich) 2008 (§ 52 Abs. 3 Satz 5). Wird die in einem ausländ. Staat belegene BS (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen (= neue Nr. 2 des Abs. 4) oder aufgegeben, aber ganz oder teilweise von einer Beteiligungsgesellschaft oder nahestehenden Person fortgeführt (= neue Nr. 3 des Abs. 4), dann ist ein vor 1999 vorgenommener Verlustausgleich/-abzug (nach weiterer Maßgabe des Abs. 4) im VZ der Übertragung oder Aufgabe nachzusteuern. Damit soll die Umgehung der Nachversteuerung (durch Steuergestaltungen) vermieden werden (Bericht FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22; s. auch vorstehend „StEntlG 1999/2000/2002 – „Eindämmung von Steuergestaltungen“). Der bisherige Satz 2 des Abs. 4, wonach die Nachversteuerung vom Verlustabzug im ausländ. BS-Staat abhing, ist – ebenso wie die Parallele in Abs. 3 Satz 4 – ersatzlos entfallen.
 - *Rückwirkung auf VZ 1999:* s. Anm. 279.

Zukunftsüberlegungen: Das BMF will die Frage einer Verlustverrechnung für Betriebsstätten in DBA-Staaten mit Blick auf deren Bedeutung für die deutsche Wirtschaft und unter Berücksichtigung eventueller EG-Regelungen zum grenzüberschreitenden Verlustausgleich/-abzug mittelfristig aufgreifen (vgl. Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, Beilage zu FR 11/2001, Tz. D.IV.2. a).

III. Bedeutung des § 2a Abs. 3 und 4

1. Systematische Einordnung

33

DBA-Freistellung der Einkünfte als Grundlage: Nach uE zutr. st. BFH-Rspr. bewirkt die DBA-Freistellung von Einkünften (hier: aus einer ausländ. BS) nicht nur, daß die positiven Einkünfte steuerfrei sind, sondern ebenso, daß die negativen Einkünfte von der Bemessungsgrundlage der deutschen ESt./KSt. ausgenommen sind (zB BFH v. 25. 2. 1976 I R 150/73, BStBl. II, 454; v. 12. 1. 1983 I R 90/79, BStBl. II, 382; v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 16. 2. 1996 I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II

2000, 605 und v. 18. 7. 2001 I R 70/00, IStR 2002, 61; ebenso BVerfG v. 10. 3. 1971 2 BvL 3/68, BStBl. II 1973, 431; aA Österr. VwGH v. 18. 7. 2001 99/14/0127 E, IStR 2001, 754 mit zust. Anm. FW; MÖSSNER, DStJG 8 [1985], 149 mwN und VOGEL, DBA, Kommentar, 3. Aufl. 1996, Art. 23 Rn. 73 ff.; WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 23 A OECD-MA Rn. 57). WASSERMEYER sieht die Rechtsgrundlage für die mangelnde Berücksichtigung von Verlusten aus DBA-freigestellten Einkünften allein in § 2a Abs. 3 und 4 und nicht in den DBA (DEBATIN/WASSERMEYER aaO; FW, IStR 2001, 755; vgl. auch KRABBE in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 1 [5]). Die Auffassung der Rspr. wurde anlässlich der Aufhebung des § 2a Abs. 3 (Satz 1 und 2) bestätigt, den der Gesetzgeber (deswegen) als „systemwidrig“ ansah (Begr. des E-StEntlG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 167). Sie liegt auch der gesetzlichen Auffassung vom negativen Progressionsvorbehalt zugrunde (s. § 32b Anm. 1), der in § 32b Abs. 2 zum Ausdruck kommt. Danach ist das zu versteuernde Einkommen ua. um die DBA-stfreien Einkünfte „zu vermindern“, dh. deren negatives Ergebnis abzuziehen (§ 32b Anm. 111). Die synchrone Behandlung von Gewinnen und Verlusten wird sogar als Gebot des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angesehen (KANZLER, FR 2000, 1245 [1249], NEBE, Steuerliche Verlustberücksichtigung – Rechtliche und wirtschaftliche Analyse, 1999, 32 ff.).

Aufhebung der DBA-Wirkung durch § 2a Abs. 3: Die Nichtberücksichtigung DBA-stfreier Verluste hob § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 im tatsächlichen Ergebnis der Besteuerung, nicht aber im rechtlichen Sinn wieder auf. Denn die Vorschrift setzte zunächst die DBA-Freistellung der Verluste voraus (ohne DBA-Freistellung der Verluste griff sie nicht ein), ließ dann aber deren Ausgleich aus anderen Gründen wieder zu. § 2a Abs. 3 und 4 enthält/enthielt daher keine Vorschriften zur Ermittlung von Einkünften, sondern regelt(e) den Ansatz von Korrekturbeträgen (ebenso SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 50).

34 2. Sinn und Zweck des § 2a Abs. 3 und 4

Erleichterung von Auslandsinvestitionen: Zur Erleichterung von Auslandsinvestitionen ließ § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 den Ausgleich und den Abzug nach DBA freigestellter Verluste aus gewerblichen Betriebsstätten im Wege einer StBegünstigung zu (vgl. FinAussch., BTDrucks. V/4287; BFH v. 5. 6. 1986 IV R 268/82, BStBl. II, 659 und v. 16. 11. 1989 IV R 143/85, BStBl. II 1990, 204; aA zB MÖSSNER, IWB 1999, 1001; OFFERHAUS, DB 2001, 556).

► *Erleichterung der Tragung von Anfangsverlusten:* Die Tragung von Anfangsverlusten sollte – wie die Regelung in § 2a Abs. 3 Satz 3 über die Nachversteuerung der Verluste bei späteren gewerblichen BS-Gewinnen im DBA-Staat belegt – erleichtert werden.

► *Vorübergehende Hilfe im Sinne einer Steuerstundung:* Der Umfang der Subvention sollte grundsätzlich auf eine vorübergehende Hilfe im Sinne einer Steuerstundung beschränkt sein (vgl. BTDrucks. V 3890, Anlage 3; BTDrucks. 14/2070, 22).

► *Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung:* Ließ der ausländ. DBA-Staat zwar den Verlustausgleich zu, nicht aber den Verlustabzug, dann entsprach es der Konzeption des § 2a Abs. 3 und 4, den ausländ. BS-Verlust endgültig zu berücksichtigen; Nachversteuerungen gem. Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 waren dann ausgeschlossen (vgl. Abs. 3 Satz 4 aF und Abs. 4 Satz 2 aF). Das Gesetz ging davon aus, daß es in diesen Fällen typischerweise zu keiner doppelten Verlustberück-

sichtigung kommen konnte, die es im Grundsatz vermeiden will (vgl. BTDrucks. V/3890 und BTDrucks. 14/2070, 22; LÄNGSFELD, DB 1969, 1258 [1264]). Insbesondere aus der Gestaltung der Abs. 3 Satz 4 aF und Abs. 4 Satz 2 aF als Rückausnahme ließ sich ersehen, daß § 2a Abs. 3 und 4 die Annahme zugrunde lag, daß der unbeschr. StPfl. im Ausland einer beschränkten StPfl. mit der Möglichkeit des Verlustvortrags (vergleichbar § 50 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 10 d) unterlag.

Beispiel (nach Sass, BB 1999, 447):

| | | | Steuer | aufgrd. BS |
|--------|---------------------|------------|-----------|------------|
| VZ 01: | a) Ausländ. Staat | BS-Verlust | – 100 000 | 0 |
| | b) Inland | Gewinn | + 100 000 | 0 |
| | Gesamtunternehmen | | 0 | |
| VZ 02: | a) Ausländ. Staat | BS-Gewinn | + 100 000 | |
| | Verlustvortrag | | – 100 000 | 0 |
| | b) Inland | Gewinn | 0 | |
| | Gesamtunternehmen | | 0 | |
| | plus: Hinzurechnung | | + 100 000 | stpfl. |

► *Gleichstellung mit dem abkommenslosen Zustand:* Die Regelung wollte für den Verlustfall einen Nachteil (den Ausschluß der Verlustberücksichtigung bei DBA-streife Einkünften) beseitigen, der beim abkommenslosen Zustand nicht bestand (zB FinAussch. zum StReformG 1990, BTDrucks. 11/2529; Begr. des StEntG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 167). Eine völlige Gleichstellung mit Nicht-DBA-Fällen ließ sich indes der Regelung des § 2a Abs. 3 und 4 nicht entnehmen (vgl. näher JAKOB, DB 1983, 2714) und kann daher nur eingeschränkt Auslegungsziel sein. An dieser Gleichstellung fehlte es zB, wenn der BS-Staat eine Verlustrücktrag zuläßt (vgl. MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. E 4). Die Regelung sollte jedenfalls nicht zu einer Steuervergünstigung im Vergleich zu einem abkommenslosen Zustand führen (BFH v. 16. 11. 1989 IV R 143/85, BStBl. II 1990, 205).

3. Praktische Durchführung und Kritik

35

Verwaltungs- und Verständnisprobleme: Die Regelung des § 2a Abs. 3 und 4 bereitete den FÄ „erhebliche Schwierigkeiten“ (Begr. des E-StEntG 1999/2000/2002, BTDrucks. 14/23, 167). Bereits bei Einführung der Regelung (mithin des § 2 AIG) hatte der BRat kritisiert, daß „die komplizierte und nur für wenige Sachkenner noch verständliche Regelung ... von den Finanzämtern schlechterdings nicht zu praktizieren“ sei (BTDrucks. V/3890, Anlage 2 zu Art. 2 Nr. 1).

► *Verwaltungsprobleme:* Die „Schwierigkeiten“ lagen zum einen darin, daß die FÄ die nach Abs. 3 Satz 1 und 2 abgezogenen Beträge verwalten, dh. festhalten und in künftigen Jahren ohne zeitliche Begrenzung überwachen mußten, ob eine Hinzurechnung in Betracht kam (vgl. Begr. des EStReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, zu Art. 8 [Auslandsinvestitionsgesetz]). Die Hinzurechnung mag deshalb nicht selten übersehen worden sein. Die ab VZ 1996 eingeführte gesonderte Feststellung des am Schluß eines VZ verbleibenden Hinzurechnungsvolumens (Abs. 3 Satz 5) sah man – wohl zu Recht – nicht als Heilmittel an. Zumindest war diese Feststellung verwaltungsaufwendig, da sie am Schluß eines jeden VZ erfolgen mußte, auch wenn es niemals zu einer Hinzurechnung kam.

► *Verständnisprobleme:* Der Gesetzestext ist zum anderen „sehr kompliziert“ (Begr. des EStReformG 1990, BTDrucks. 11/2157, aaO; aA RITTER, IStR 2001,

430). Die der Regelung zugrundeliegende Konzeption ließ sich nur mühevoll erschließen, zumal die Gesetzesbegründungen dazu keine ausreichenden Informationen lieferten (vgl. BTDrucks. V/3890 und V/4287). Ferner fehlte es an einer direkten Regelung, ob und inwieweit die Nachversteuerung nach Abs. 3 Satz 3 das Hinzurechnungsvolumen verbrauchte.

► *Unklarheiten der Regelung* führten zu Auslegungsproblemen, die „die getroffenen Regelungen nur schwer handhabbar“ und anfällig für Umgehungen machten (vgl. Begr. StBereinG 1999, BTDrucks. 14/1514, 28). So verlangte Abs. 3 Satz 4 aF zum einen, daß nach den „für ihn [den Stpfl.] geltenden Vorschriften des ausländischen Staates“ ein Verlustabzug nicht möglich war und zum anderen – im Widerspruch dazu –, daß dieser Verlustabzug „allgemein“ nicht beansprucht werden konnte. Dieses Wort „allgemein“ fehlte wiederum in der vergleichbaren Regelung des Abs. 4 Satz 2 Nr. 2, was den Schluß nahelegte, hier komme es, anders als für Abs. 3 Satz 3, nicht auf das ausländ. Steuerrecht allgemein, sondern auf die individuellen Verhältnisse (der übernehmenden KapGes.) an. Ein weiteres Beispiel war der unklare Begriff der „Umwandlung“ in Abs. 4 Satz 1 aF (s. Anm. 281).

Bedeutung für die Wirtschaft: Die deutsche Wirtschaft hat unter Hinweis auf die große Bedeutung der Vorschrift als Finanzierungshilfe insbes. für mittelständische deutsche Unternehmen, die ausländische Märkte erschließen wollen, die Beibehaltung der Regelung gefordert (vgl. EGGERS in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 123 [133 ff.]; KLAPDOR, DStZ 1999, 555; RITTER, IStR 2001, 430).

IV. Geltungsbereich des § 2a Abs. 3 und 4

36 1. Persönlicher Geltungsbereich

Verlustabzug nur für unbeschränkt Steuerpflichtige: § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 galt nur für unbeschränkt stpfl. ESt.- und KStSubjekte. Bei beschränkter StPflcht kann uE jedoch eine Hinzurechnungsverpflichtung nach Abs. 3 Satz 4 bestehen (s. Anm. 261).

Personenidentität erforderlich: Nur eigene Verluste des Stpfl. sind – nach § 2a Abs. 3 und 4 ausgleichs-/abzugsfähig und dementsprechend im Falle späterer Gewinne wieder hinzuzurechnen; zu Fällen der Gesamtrechtsnachfolge insbes. im Erbfall s. Anm. 256, 261 und 281.

Personengesellschaften sind keine StSubjekte; bei diesen ist auf die (unbeschränkte) StPflcht der Gesellschafter abzustellen (BFH v. 24. 2. 1988 I R 95/84, BStBl. II, 663).

► *Ausländische Personengesellschaften:* Die Qualifikation als PersGes. oder Körperschaft richtet sich nach deutschem Steuerrecht. Danach werden ausländ. Gesellschaften – auch wenn sie nach dem Recht des ausländ. Staats juristische Personen sind – als PersGes. behandelt, wenn sie einer deutschen Gesellschaftsform gleichwertig sind (s. Anm. 59). § 2a Abs. 3 findet in diesem Fall mit Wirkung für die unbeschränkt stpfl. Gesellschafter und nicht für die Gesellschaft Anwendung (vgl. BFH v. 16. 11. 1989 IV R 143/85, BStBl. II 1990, 204 und H 5 [Personengesellschaften] EStH 2000).

2. Sachlicher Geltungsbereich

37

Geltung für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer: § 2a Abs. 3 und 4 galten/gelten für die ESt. und die KSt. (§ 8 Abs. 1 KStG; Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR 1995).

► *Keine Auswirkungen auf die Gewerbesteuer:* Die Regelungen haben keine Auswirkungen auf die GewSt., weil sie nicht den Gewerbegewinn, sondern den Gesamtbetrag der Einkünfte beeinflussen und außerdem BS im Ausland nicht der GewSt. unterliegen (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Der nach § 2a Abs. 3 berücksichtigte BS-Verlust ist daher auch nicht gem. § 9 Nr. 3 GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

V. Verhältnis des § 2a Abs. 3 und 4 zu anderen Vorschriften**1. Verhältnis zu § 2a Abs. 1 und 2**

38

Beschränkung des Verlustausgleichs/-abzugs durch § 2a Abs. 1 Nr. 2: § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 wurde von § 2a Abs. 1 Nr. 2 (Beschränkung der Verrechnung der Verluste aus einer in einem ausl. Staat belegenen BS) ausgeschlossen (s. Anm. 250 und 255 „Zulässigkeit des Verlustausgleichs nach Satz 1 als Voraussetzung des Verlustabzugs“). Die Beschränkung griff jedoch nicht ein, wenn der Verlust aktiv iSd. § 2a Abs. 2 war.

Zur Konkurrenz bei der Nachversteuerung s. Anm. 270.

2. Verhältnis zu § 15 Abs. 4, § 15a

39

Der Verlustausgleich/-abzug nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 war nicht zulässig, wenn und soweit der entsprechende Verlust, wenn er nicht DBA-stfrem wäre, nach Maßgabe der § 15 Abs. 4, § 15a nicht hätte ausgeglichen werden dürfen (s. Anm. 250).

Zur Konkurrenz bei der Nachversteuerung s. Anm. 270.

3. Verhältnis zu § 32b

40

Beantragte der Stpfl. den Verlustausgleich nach § 2a Abs. 3, schloß er damit bezüglich des erfaßten ausländ. Verlusts den (negativen) ProgrVorb. (§ 32b) aus. Dem Stpfl. kam damit ein faktisches Wahlrecht zwischen dem negativen ProgrVorb. und der Verlustverrechnung nach Abs. 3 zu (s. Anm. 243, 257 und § 32b Anm. 28).

4. Verhältnis zu den DBA

41

Kein Hindernis für die Verlustberücksichtigung: Die DBA-Freistellung bewirkt zwar, daß die freigestellten Einkünfte bei der inländ. Besteuerung nicht berücksichtigt werden, auch wenn die Einkünfte negativ sind (s. Anm. 33). Dadurch war indes die Bundesrepublik nicht gehindert, zugunsten des Stpfl. den Ausgleich und Abzug solcher ausländ. Verluste bei der inländ. Besteuerung zuzulassen (BFH v. 28. 3. 1973 I R 59/71, BStBl. II, 531; VOGEL, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 23 Rn. 73).

Nachversteuerung nicht abkommenswidrig: Die Nachversteuerung gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 verstößt ebensowenig gegen die DBA-Freistellung der im folgenden erzielten Gewinne; denn diese sind nur Anknüpfungspunkt

und Bemessungsgrundlage der Nachversteuerung, werden aber als solche nicht besteuert (BFH v. 8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541 und v. 2. 3. 1989 IV R 128/86, BStBl. II, 543).

VI. Verfahrensfragen des § 2a Abs. 3 und 4

Einheitliche und gesonderte Feststellung bei Personengesellschaften: DBA-steffreie negative Einkünfte aus gewerblichen BS in ausländ. Staaten waren gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a, Abs. 3 bzw. Abs. 5 AO für Zwecke des § 2a Abs. 3 und 4 (aber auch des negativen ProgrVorb.) einheitlich und gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere unbeschränkt Stpfl. beteiligt waren (BFH v. 18. 12. 1989 IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570 und v. 21. 8. 1991 VIII R 271/84, BStBl. II, 126; BMF v. 20. 7. 1992, BStBl. I, 430; AEAO zu § 180 Nr. 5, BStBl. I 1998, 630; Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.5). Eine solche Feststellung kam nicht nur in Betracht, wenn unbeschränkt Stpfl. an einer inländ. PersGes. mit ausländ. BS beteiligt, sondern ebenso, wenn sie an einer ausländ. PersGes. (im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung) beteiligt waren. Ausnahmsweise war bei Geringfügigkeit keine Feststellung erforderlich (vgl. § 180 [Abs. 5 iVm.] Abs. 3 Nr. 2 AO).

Inhalt der Feststellung: Im Feststellungsverfahren ist/war darüber zu entscheiden, ob – vom Antrag abgesehen – die Voraussetzungen des § 2a Abs. 3 und 4 bezogen auf die festzustellenden Einkünfte vorliegen.

► *Feststellung von Art, Herkunft, Umfang und zeitlicher Zuordnung der Verluste:* Festzustellen waren mithin Art (DBA-steffreie gewerbliche BS-Verluste), Herkunftsstaat, Umfang und zeitliche Zuordnung der Einkünfte sowie deren Verteilung auf die Feststellungsbeteiligten. Der Feststellungsbescheid muß ferner Auskunft darüber geben, ob und inwieweit Beschränkungen des Verlustausgleichs (§ 2a Abs. 1 und 2, § 15 Abs. 4, § 15a) zu beachten sind (vgl. auch BFH v. 26. 11. 1997 I R 63/97, BFH/NV 1998, 680).

► *Feststellung der Voraussetzungen der Hinzurechnung:* Einheitlich und gesondert festzustellen sind (bis einschl. VZ 2008) auch Art und Höhe der hinzurechnenden Gewinne nach § 2a Abs. 3 Satz 3 aus gewerblichen BS sowie (bis einschließlich VZ 1998), ob das Recht des BS-Staats einen zeitraumübergreifenden Verlustabzug iSd. Abs. 3 Satz 4 aF zuließ (vgl. BFH v. 16. 11. 1989 IV R 143/85, BStBl. II 1990, 204; v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86, BStBl. II, 873 [875] und v. 9. 6. 1999 I R 40/98 aaO). Genauso sind/waren uE Voraussetzungen des Abs. 4 einheitlich und gesondert festzustellen.

► *Bindungswirkung für die Steuerfestsetzung des Gesellschafters:* Die Feststellung bindet die StFestsetzung des einzelnen Gesellschafters hinsichtlich der Höhe des ausgleichsfähigen/abziehbaren Verlusts, seiner Beteiligung sowie der sonstigen einheitlichen tatsächlichen und rechtlichen Abzugsvoraussetzungen (§ 182 Abs. 1 AO; BFH v. 21. 8. 1990 VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126). Die Bindungswirkung gilt ebenso für Feststellung der Voraussetzungen der Hinzurechnung (vgl. BFH v. 9. 6. 1999 I R 40/98 aaO). Fehlt es an den erforderlichen einheitlichen Feststellungen, zB hinsichtlich der die Hinzurechnung ausschließenden Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 aF oder Abs. 4 Satz 2 aF, dann dürfen diese – auch wenn das Feststellungs-FA die Notwendigkeit der Feststellung verkannt hat – bei der Veranlagung der Gesellschafter nicht zugrundegelegt werden (vgl. BFH v. 9. 6. 1999 I R 40/98 aaO). Die Feststellung erfolgte unabhängig davon, ob die Verluste tatsächlich beim Stpfl. verrechnet werden konnten, insbes., weil er nicht

den erforderlichen Antrag gestellt hat (vgl. BFH v. 8. 2. 1995 I R 17/94, BStBl. II, 692 [693] und v. 26. 11. 1997 I R 63/97 aaO). Ist bis zum Ablauf der Feststellungsfrist kein Feststellungsverfahren eingeleitet worden, dann konnten die Verluste nicht mehr bei der persönlichen Veranlagung des Stpfl. nach § 2a Abs. 3 ausgeglichen werden (vgl. Hess. FG v. 26. 6. 1997, EFG 1997, 1287, rkr.).

Veranlagungsverfahren beim Gesellschafter:

► *Ausgleich mit gewerblichen Betriebsstättengewinnen im DBA-Staat:* Nicht in die einheitliche und gesonderte Feststellung einzubeziehen ist die interne Verrechnung nach § 2a Abs. 3 Sätze 1 oder 3 mit persönlichen gewerblichen BS-Gewinnen im DBA-Staat.

► *Antrag auf Verlustberücksichtigung:* Der Antrag, den Verlust nach § 2a Abs. 3 Satz 1 auszugleichen, konnte nur bei der Veranlagung des Stpfl. gestellt werden (BFH v. 28. 4. 1983 IV R 122/79, BStBl. II, 566 und v. 21. 8. 1991 VIII R 271/84, BStBl. II, 126; H 5 [Betriebsstättenverluste bei DBA] EStH 1998).

► *Entscheidung über Hinzurechnung:* Des weiteren ist auch – abgesehen von der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Hinzurechnungsbetrags – über eine spätere Hinzurechnung gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 oder Abs. 4 nur bei der Veranlagung des jeweiligen Mitunternehmers/Gesellschafters zu entscheiden (BFH v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86, BStBl. II, 873; Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.5).

Erläuterungen zu Abs. 1: Beschränkung der Verrechnung bestimmter negativer Einkünfte mit Auslandsbezug

A. Aufbau des Abs. 1

43

Tatbestands-Katalog: Abs. 1 Satz 1 stellt, ausgehend von bestimmten Einkünften, Teileinkünften und Gewinnminderungen, die Satz 2 den negativen Einkünften gleichstellt, mit Auslandsbezug einen Katalog von selbständigen Tatbeständen auf, die jeweils Verlustverrechnungs-Beschränkungen nach sich ziehen.

► *Struktur des Katalogs:*

▷ *Anknüpfung an Belegenheit:* Die Tatbestände der Nummern 1, 2, 5, 6 Buchst. a des Abs. 1 Satz 1 setzen dabei die Belegenheit der Einkunftsquelle in einem ausländ. Staat voraus.

▷ *Veranlassung im Ausland:* Die Nummern 3, 4 und 6 Buchst. b knüpfen an die Veranlassung der Einkünfte im Ausland an.

▷ *Nr. 6 Buchst. c und Nr. 7* nehmen eine Doppelstellung ein, weil ihre Tatbestände mittelbar entweder an die Belegenheit oder die Veranlassung im Ausland anknüpfen.

► *Abschließende Aufzählung:* Die Aufzählung des Abs. 1 Satz 1 ist abschließend, dh. andere negative Einkünfte oder Gewinnminderungen mit Auslandsbezug werden nicht erfaßt.

► *Gleichstellung der Gewinnminderungen:* Zwischen den Sätzen 1 und 3 findet sich in Satz 2 (systematisch weniger glücklich, aber wohl wegen des Zusammenhangs der Sätze 4 und 5 mit Satz 3 nicht zu umgehen), eine Regelung, die den negativen Einkünften sogenannte Gewinnminderungen gleichstellt.

Rechtsfolgen:

- ▶ *Beschränkung des Verlustausgleichs:* Als (primäre) Rechtsfolge beschränkt Abs. 1 Satz 1 für Einkünfte, Teileinkünfte und Gewinnminderungen, die unter einen der Tatbestände fallen, den Verlustausgleich auf positive Einkünfte derselben Art und grundsätzlich aus demselben Staat.
- ▶ *Ausschluß des allgemeinen Verlustabzugs:* Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 schließt den allgemeinen, bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4) stattfindenden Verlustabzug des § 10 d aus.
- ▶ *Besonderer Verlustabzug:* Abs. 1 Satz 3 nimmt diesen Ausschluß teilweise wieder zurück und eröffnet einen beschränkten Verlustvortrag, der bereits bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte zu berücksichtigen ist (vgl. Abschn. 24 Abs. 1 Pos. 4 KStR 1995). Satz 4 des Abs. 1 stellt klar, daß der Verlustvortrag des Satzes 3 nur insoweit zulässig ist, als die negativen Einkünfte bisher nicht berücksichtigt werden konnten.
- ▶ *Gesonderte Feststellung:* Satz 5 regelt eine gesonderte Feststellung der für den Verlustvortrag verbleibenden negativen Einkünfte.

B. Negative Einkünfte mit Auslandsbezug

44

I. Auslandsbezug kein Tatbestandsmerkmal

Für die Anwendung des § 2a Abs. 1 ist nicht etwa zusätzlich zu prüfen, ob die erfaßten negativen Einkünfte solche mit Auslandsbezug sind. Die mit Wirkung ab dem VZ 2000 eingefügte Paragraphen-Überschrift „Negative Einkünfte mit Auslandsbezug“ dient lediglich dem zusammenfassenden Überblick über den Inhalt der Vorschrift. § 2a Abs. 1 setzt auch nicht voraus, daß die erfaßten negativen Einkünfte ausländ. (etwa iSd. § 34 d) sein müssen. Der Auslandsbezug der Vorschrift folgt allein aus den diesbezüglichen Tatbestandsmerkmalen der Katalognummern des § 2a Abs. 1 Satz 1.

Rechtswentwicklung: Seit dem VZ 1992 lautet das einleitende Tatbestandsmerkmal des § 2a Abs. 1 nicht mehr „Negative ausländische Einkünfte“, sondern nurmehr „Negative Einkünfte“. Dies dient der Klarstellung, daß das Wort „ausländische“ – anders als zB in § 32b Abs. 1 Nr. 2 oder § 34c Abs. 1 – kein Tatbestandsmerkmal des § 2a Abs. 1 ist.

Keine Geltung des § 34 d: § 34 d gilt mithin für § 2a auch nicht entsprechend.

Kein Rückgriff auf DBA: Ebensowenig ist für die Frage eines Auslandsbezugs von negativen Einkünften auf Definitionen in DBA zurückzugreifen.

- ▶ *Die sog. Rückfallklauseln* in einigen DBA (Art. 23 Abs. 3 DBA-Dänemark 1995; Nr. 16 Buchst. d Protokoll zum DBA-Italien 1989; Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981; Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland 1978; Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen 1991; Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA 1989; Art. 23 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweden), wonach Einkünfte nicht aus dem DBA-Staat stammen, wenn sie dort nicht besteuert werden, sind daher insoweit für die Anwendung des § 2a Abs. 1 ohne Belang (OFD Münster v. 22. 1. 1997, FR 1997, 503).

II. Negative Einkünfte „aus“ (Abs. 1 Satz 1 am Anfang)

1. Einkünfte iSd. § 2 Abs. 2

45

Saldogröße: Der Begriff „negative Einkünfte“ bezieht sich auf eine Saldogröße. Denn Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 ff.), also der Saldo zwischen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben bzw. den Betriebsvermögen am Schluß zweier Wj., und bei den übrigen Einkunftsarten der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8–9 a). Sind die Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) höher als die Betriebseinnahmen/Einnahmen, so spricht man von negativen Einkünften (so zB auch § 2 Abs. 3, § 10 d, § 37 Abs. 3 und § 39 a Abs. 1 Nr. 5) bzw. synonym von Verlusten (vgl. zB BFH 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136). Der Gesetzgeber hätte also in § 2 a statt des Begriffes „negative Einkünfte“ ebenso den Begriff „Verluste“ verwenden können.

Steuerbarkeit: Die von § 2 a Abs. 1 erfaßten Einkünfte müssen mithin in den Rahmen der allgemeinen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1) fallen, also steuerbar sein. Andernfalls kann sich die nachrangige Frage einer Verrechnungsbeschränkung nach § 2 a Abs. 1 nicht stellen.

2. Einkünfte iSd. § 2 a

46

„Besondere Abteilung“ innerhalb der Summe der Einkünfte: Die von einem Tatbestand des Abs. 1 Satz erfaßten Einkünfte/Gewinnminderungen sind als „besondere Abteilung“ innerhalb der Summe der Einkünfte zu behandeln (vgl. BFH v. 29. 7. 1966 IV 299/65, BStBl. III, 544 und v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605). Die Formulierung „Einkünfte aus“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2, 3, 5, 6 und 7 Buchst. a und b (und in Abs. 2) zeigt, daß sich die Verrechnungsbeschränkung nicht notwendig auf das Gesamt-Ergebnis einer Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 und 2 bezieht. Vielmehr begrenzen die Merkmale des jeweiligen Tatbestands des § 2 a Abs. 1 die erfaßten negativen Einkünfte, die die jeweiligen Einkünfte iSd § 2 Abs. 1 ganz oder auch nur teilweise abdecken können. Die nach den Grundsätzen der jeweiligen Einkunftsart ermittelten Einkünfte (s. Anm. 45) bilden lediglich den Rahmen, innerhalb dessen sich die von § 2 a Abs. 1 erfaßten negativen Einkünfte halten müssen.

So wird innerhalb des Gesamtergebnisses der gewerblichen Einkünfte eines Stpfl. nur das (Teil-)Ergebnis einer ausländ. BS iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder das Ergebnis aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländ. Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b oder nur die Verrechnung einzelner Arten von Erwerbsaufwendungen, sog. Gewinnminderungen iSd. Abs. 1 Satz 2 (insbes. der Aufwand aus Teilwertabschreibungen von Anteilen an Körperschaften gem. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a oder 7 Buchst. a) erfaßt.

3. Übersicht

47

Ausgehend von Vorstehendem lassen sich die negativen Einkünfte des § 2 a Abs. 1 wie folgt strukturieren:

► *(Teil-)Einkünfte:*

▷ *laufende Teil-)Einkünfte* (einschl. damit zusammenhängender außerordentlicher Einkünfte):

Nr. 1 (aus in einem ausländ. Staat belegenen land- und/oder forstwirtschaftlichen BS)

Nr. 2 (aus in einem ausländ. Staat belegenen gewerblichen BS)

- Nr. 5 (aus stiller Gesellschaft in einem ausländ. Staat)
- Nr. 6a (aus Vermietung und Verpachtung von in einem ausländ. Staat belegenen Immobilien oder Sachinbegriffen)
- Nr. 6b (aus entgeltlicher Überlassung von Schiffen)
- ▷ *einmalige (außerordentliche) (Teil-)Einkünfte:*
- Nr. 3b (aus Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an ausländ. Körperschaften im Betriebsvermögen)
- Nr. 4 (in den Fällen des § 17 bei ausländ. KapGes.)
- Nr. 6c (aus Übertragung eines Wirtschaftsgutes im Betriebsvermögen iSd. Nr. 6 Buchst. a oder b)
- Nr. 7a (aus Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an inländ. Zwischen-Körperschaften im Betriebsvermögen)
- Nr. 7b (aus Auflösung oder Kapitalherabsetzung bei inländ. Zwischen-Körperschaften)
- Nr. 7c (in den Fällen des § 17 bei inländ. Zwischen-Körperschaften)
- ▶ *Gewinnminderungen* (§ 2a Abs. 1 Satz 2)
- Nr. 3a (aus Teilwertabschreibung von Anteilen an ausländ. Körperschaften im Betriebsvermögen)
- Nr. 6c (aus Teilwertabschreibung eines Wirtschaftsguts im Betriebsvermögen iSd. Nr. 6 Buchst. a oder b)
- Nr. 7a (aus Teilwertabschreibung des Anteils an inländ. Zwischen-Körperschaften im Betriebsvermögen)

48 4. Abgrenzung und Ermittlung

Abgrenzung:

▶ *Teileinkünfte:* Die von Abs. 1 erfaßten Teileinkünfte (s. Anm. 46) sind Saldoposten (Erwerbseinnahmen abzüglich Erwerbsaufwendungen), die mit Blick auf die Rechtsfolge des § 2a Abs. 1 nach Art und (mit Ausnahme der Nr. 6 Buchst. b) nach Staat der Einkünfteerzielung aus dem Gesamtergebnis der Einkünfte abgegrenzt werden müssen. Insoweit ist auf die Grundsätze zurückzugreifen, die Rspr. und Literatur zu der vergleichbaren Abgrenzungsproblematik bei § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, § 2 AIG, § 2a Abs. 3 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 1, § 9 Nr. 3 GewStG entwickelt haben (BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605). Dabei sind nur Betriebsausgaben und Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit den im jeweiligen Staat erzielten Einnahmen dieser Art in wirtschaftlichem Veranlassungszusammenhang stehen (BFH v. 17. 12. 1998 I B 80/98, BStBl. II 1999, 293 und v. 17. 11. 1999 I R 7/99 aaO; H 5 [Einkünfteermittlung] EStH 2000; vgl. ferner R 212b Satz 3 EStR 2001 sowie unten Anm. 58 und AMANN, DB 1997, 796). Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben mit diesen Einnahmen iSd. § 3c Abs. 1 braucht jedoch nicht vorzuliegen (vgl. BFH v. 16. 3. 1994 I R 42/93, BStBl. II, 799).

▶ *Gewinnminderungen:* Die erfaßten Gewinnminderungen (§ 2a Abs. 1 Satz 2) sind keine Saldogrößen. Sie sind als Aufwandspositionen horizontale Teilmenen des Saldobegriffs „Einkünfte“.

Maßgeblichkeit deutschen Rechts: Die Ermittlung der negativen Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 und ihre Abgrenzung, auch wenn die Einkünfte aus ausländ. Staaten stammen, richtet sich unabhängig von der Einkünfteermittlung im Ausland wegen § 2 Abs. 2 iVm. §§ 4 ff., §§ 8 ff. nach deutschem Steuerrecht (BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704 und v. 22. 5. 1991 I R 32/90, BStBl. 1992 II, 94; H 5 [Einkünfteermittlung] EStH 2000). Ebenso sind die Tatbestandsmerkmale des § 2a Abs. 1 und 2 nach deutschem Recht zu beurteilen (vgl. BFH v. 26. 3. 1991 aaO).

Währungsumrechnung:▶ *Grundsätze:*

▷ *Staaten der Europäischen Währungsunion:* Für diese fand mit dem 1. 1. 2002 die automatische rechtliche Vollumstellung auf den Euro statt. Der Euro trat an die Stelle der nationalen Währungseinheiten.

Euro-Übergangszeit (1. 1. 1999 bis 31. 12. 2001): Die Ermittlung der maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen (hier: der von § 2a Abs. 1 erfaßten Einkünfte) erfolgt nach wie vor in DM (vgl. die Begr. zum StEuglG, BT-Drucks. 14/3554, 40). Einkünfte aus den Staaten der Währungsunion sind über die zum 1. 1. 1999 zwischen dem Euro und den Währungen dieser Staaten unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurse (Art. 1 VO [EG] Nr. 2866/98, ABl. EG 1998 Nr. L 359 S. 1 – 1 € = 1,95583 DM) in DM umzurechnen (vgl. R 212a Abs. 1 Satz 1 EStR 1999/2001 sowie BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I 1998, 1625, Anhang 9 EStH 2000, und v. 15. 4. 1999, BStBl. I 1999, 437, Anhang 9 EStH 2000).

▷ *Andere Staaten:* Die Währungen anderer Staaten sind auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse ab 1. 1. 2002 auf Euro und für die Zeit davor mit festgelegten Umrechnungskursen für die DM zum Euro umzurechnen (vgl. R 212a Abs. 1 Satz 2 EStR 1999/2001). Davor war der im Bundesanzeiger veröffentlichte amtliche Devisenkurs maßgeblich (Leitfaden der FinVerw., Tz. 1.5; vgl. auch R 212a Abs. 1 Satz 1 EStR 1998).

▶ *Zur Vereinfachung* läßt die FinVerw. auch eine Umrechnung nach den Umsatzsteuer-Umrechnungskursen zu, die monatlich im BStBl. Teil I veröffentlicht werden (Leitfaden der FinVerw., Tz. 1.5; vgl. auch R 212a Abs. 1 Satz 3 EStR 1999/2001 und BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.8.1).

▶ *Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Zur Umrechnung s. BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [Betriebsstätten-Erlaß] Tz. 2.8.2 und zu Fragen der Einführung des Euro BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I, 1625, Anhang 9 EStH 2000.

▶ *Überschußeinkünfte:* Bei den Überschußeinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) sind Werbungskosten in Fremdwährung regelmäßig zum Kurs im Zeitpunkt des Zu- oder Abflusses umzurechnen (Leitfaden der FinVerw. aaO.); einschließlich der Euro-Übergangszeit (1. 1. 1999 bis 31. 12. 2001) in DM, danach in Euro (vgl. BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I, 1625, Anhang 9 EStH 2000 Rn. 1 und 6.3. Zur Vereinfachung wird wohl das FA eine Umrechnung zum Ende des Zuflußjahrs akzeptieren, sofern keine Währungsschwankungen von Gewicht zu verzeichnen waren (vgl. FM NRW v. 10. 10. 1994, IStR 1994, 146 unter 2.4). Bei der Anschaffung eines Gegenstands oder Wirtschaftsguts in Fremdwährung (zB Hauskauf) ist der Wechselkurs im Zeitpunkt der Anschaffung für die Bestimmung der Anschaffungskosten maßgebend (H 32a [Ausländische Währung] EStH 2000).

▶ *Die Steuerbilanz* (insbes. bezüglich der BS des Abs. 1 Nr. 2) ist entweder in DM (letztmals für Geschäftsjahre, die vor dem 1. 2. 2002 enden) oder Euro (frühestens für nach dem 31. 12. 1998 endende Geschäftsjahre und zwingend ab dem 1. 1. 2002) aufzustellen (Zeitbezugsmethode) oder das Ergebnis einer in ausländischer Währung aufgestellten Bilanz in DM oder Euro umzurechnen (BFH v. 13. 9. 1989 I R 117/87, BStBl. II 1990, 57 und v. 18. 9. 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408; R 12 Abs. 4 Satz 3 und 4 EStR 2001; vgl. näher zur Euroumstellung BMF v. 15. 12. 1998, BStBl. I 1625, Anhang 9 EStH 2000 und v. 15. 4. 1999, BStBl. I 437, Anhang 9 EStH 2000). In der Praxis dürfte das FA die Umrechnung des ausländischen Bilanzergebnisses zum Bilanz- und Bewertungsstichtag zulassen, sofern keine erheblichen Währungsschwankungen während

des Bilanzierungszeitraums eintraten (sog. Stichtagskursverfahren, vgl. BFH v. 13. 9. 1989 aaO); genauer ist die Zeitbezugsmethode (s. näher BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2. 8. 1; vgl. auch MALINSKI, IStR 2000, 499).

► *Währungsverluste*: Ergeben sich bei der Umrechnung des Betriebsvermögens Währungsverluste (oder -gewinne), sind diese genauso den negativen oder positiven Einkünften des Abs. 1 zuzuordnen, soweit dessen Tatbestände Veränderungen des Betriebsvermögens erfassen (vgl. BFH v. 16. 2. 1996 I R 46/95, BStBl. II, 588 und I R 43/95, BStBl. II 1997, 128 und v. 18. 9. 1996 aaO; FG Bremen v. 15. 12. 1994, EFG 1995, 573, rkr.; BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.8.1; vgl. auch MALINSKI IStR 2000, 499).

Ursachen der Verlustentstehung unerheblich: Die Ursachen der Entstehung der negativen Einkünfte, ob es sich um geplante oder in Kauf genommenen Verluste zum Zweck der Steuerersparnis oder „echte“ Verluste handelt, sind für die Anwendung Abs. 1 unerheblich (vgl. BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136). Die mit solcher Ursachenforschung verbundene schwierige Abgrenzung will Abs. 1 – insofern typisierend – seiner Zielsetzung nach gerade vermeiden. Von der Anwendung der Vorschrift kann daher auch nicht im Billigkeitsweg abgesehen werden.

III. Isolierende Betrachtung

Keine Umqualifizierung: Die Umqualifizierung der Einkunftsart nach dem Subsidiaritätsprinzip als gewerblich nach § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 3 oder nach § 15 Abs. 3 (bei einer gewerblich geprägten PersGes.) oder nach § 8 Abs. 2 KStG hat keinen Einfluß auf die Einordnung der Einkünfte in die Tatbestände des § 2a Abs. 1 Satz 1, da diese an bestimmte Tätigkeiten anknüpfen (RegE, BRDrucks. 334/82, 48; BFH v. 13. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 mwN und v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; aA VOGEL, BB 1983, 180 und DERS. in FS von Wallis, 1985, 397, 403; MÖSSNER in K/S, § 2a Rn. B 1 ff.).

Unbeschadet dessen gilt § 8 Abs. 2 KStG ohnehin nicht für ausl. KapGes. ohne Sitz, Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung im Inland, da diese keine Bücher nach dem deutschen HGB führen müssen (BFH v. 2. 2. 1994 I B 143/93, BFH/NV 1994, 864 und v. 27. 8. 1997 I R 8/97, IStR 1998, 113).

► *Begründung der isolierenden Betrachtung:* Diese entspricht dem subjektiven Willen des Gesetzgebers (vgl. BTDrucks. 9/2074, 64) und ist im Wortlaut des § 2a Abs. 1 hinreichend deutlich zum Ausdruck gekommen, indem bezüglich der einzelnen Nummern von Einkünften der jeweils selben Art die Rede ist. Vor allem aber folgt sie aus dem Sinn des Gesetzes, bestimmte Einkunftsquellen bzw. Tätigkeiten zu treffen, um dadurch Verlustzuweisungsmodellen entgegenzuwirken (s. Anm. 6). Dieser Effekt soll nicht durch „Gestaltung“ der Einkunftsart umgangen werden können.

Beispiel (s. Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 1. 2. 1):

Eine stille Beteiligung an einem aktiven ausl. Handelsgewerbe, die Verluste erbringt, gehört zum Betriebsvermögen eines inländ. Gewerbebetriebs.

Da die Zugehörigkeit zum gewerblichen Betriebsvermögen für die Frage der Einordnung in § 2a Abs. 1 Satz 1 ohne Bedeutung ist (denn § 20 Abs. 3 gilt hier nicht), fallen die Verluste aus der stillen Beteiligung unter dessen Nr. 5 und nicht unter Nr. 2. Die Verlust können daher nicht von der Aktivitätsklausel des Abs. 2 profitieren.

Handelt es sich im Beispiel um eine atypische stille Beteiligung, dann liegt eine originäre gewerbliche Tätigkeit vor, die unter Abs. 1 Nr. 2 fällt und nach Maßgabe des Abs. 2 vom Verrechnungsverbot verschont sein kann.

Ausnahme bei Betriebsstätten-Zuordnung? Streitig ist, ob es einen Vorrang der Nr. 2 vor der Nr. 3, Nr. 5 oder Nr. 6 Buchst. a des Abs. 1 Satz 1 gibt, wenn das Wirtschaftsgut (zB die Beteiligung an der ausländ. Körperschaft, die stille Beteiligung, das Mietshaus) einer ausländ. gewerblichen BS zuzuordnen ist. Ein solcher Vorrang wird von der FinVerw. und der hM bejaht (BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605, obiter dictum; Leitfaden der FinVerw., Anhang 4 Tz. 1. 2. 1; BORDEWIN in BORDEWIN/BRANDT, § 2a Rn. 46). UE gilt hier – außer gegenüber Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 – ebenso die isolierende Betrachtung.

Beispiel: Ein inländ. Unternehmer X erzielt gewerbliche Einkünfte aus einer aktiven BS im ausländ. Staat Y. Zu dieser gehört ein im selben Staat belegenes Mietwohnhaus, das an ArbN der BS vermietet ist und dabei Verluste erbringt.

Abwandlung 1: Das Haus liegt im Staat Z.

Abwandlung 2: Das Haus liegt im Staat Y, ist aber an ArbN des X vermietet, die nicht für die BS tätig sind.

Folge: Nach hM ist der Verlust aus der Vermietung des Hauses beim BS-Ergebnis zu erfassen und damit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu unterwerfen. Die negativen Einkünfte aus der Hausvermietung sind dann zwar passive iS des Abs. 2 Satz 1 und bleiben damit in ihrer Verrechnung beschränkt; sie können aber mit Hilfe der Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 der Verlustbeschränkung entgehen, wenn sie nur von untergeordneter Bedeutung gegenüber dem sonstigen aktiven BS-Ergebnis sind.

Die Verluste aus der Vermietung des Hauses gemäß *Abwandlung 1*, obwohl nicht in demselben Staat erzielt, fallen nach dieser Auffassung ebenfalls unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Im Falle der *Abwandlung 2* sind die Verluste hingegen nicht der BS zuzuordnen und fallen deshalb unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a.

Die hM läßt sich zwar mit dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vereinbaren, wenn nur die Tätigkeit der ausländ. BS für sich genommen bereits als gewerblich zu beurteilen ist. UE läßt sich diese Auffassung aber nicht mit der § 2a Abs. 1 zugrunde liegenden isolierenden Betrachtung vereinbaren.

Einstweilen frei.

50

C. Die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1, erster Teil

I. Zum Begriff „Tatbestand“

51

Tatbestand und „Nummer“: Abs. 1 Satz 1 umfaßt sieben Nummern. Jede Nr. dieses Katalogs enthält entweder einen eigenen, die Verlustverrechnung beschränkenden Tatbestand oder faßt mehrere solcher Tatbestände zusammen. Tatbestand in diesem Sinn ist entsprechend dem allgemeinen juristischen Sprachgebrauch die Summe der Voraussetzungen, die eine Rechtsfolge auslösen (hier: die Beschränkung der Verlustverrechnung). Diese Terminologie bestätigt Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, der von den „in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbeständen“ und nicht lediglich von den Nr. 1–6 spricht. Davon ausgehend enthält Abs. 1 Satz 1 nicht etwa lediglich sieben, sondern mehr als zwanzig Tatbestände.

Überblick über die Tatbestände des § 2a Abs. 1 Satz 1: Die Vorschrift erfaßt negative Einkünfte/Gewinnminderungen aus:

1. land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten in ausländischen Staaten
2. passiven gewerblichen Betriebsstätten in ausländischen Staaten
3. Beteiligungen an passiven ausländischen Körperschaften im Betriebsvermögen:
 - a) Teilwertabschreibung
 - b) Veräußerung oder Entnahme, Auflösung oder Kapitalherabsetzung

4. aufgrund des § 17 bei passiven ausländ. Körperschaften
5. stillen Beteiligungen oder partiarischen Darlehen, wenn der „Schuldner“ in einem ausländ. Staat sitzt
 - 6.a) Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem ausländischem Vermögen und Sachinbegriffen
 - b) entgeltlicher Überlassung von Schiffen, die nicht ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt werden (mit Ausnahmen)
 - c) aus Teilwertabschreibung oder Übertragung eines Wirtschaftsguts iSd. Nr. 6 Buchst. a und b
7. Beteiligungen an inländischen Körperschaften:
 - a) – Teilwertabschreibung
 - Veräußerung
 - Entnahme
 von Anteilen im Betriebsvermögen
 - b) Auflösung oder Kapitalherabsetzung
 - c) die „Fälle“ des § 17.

52

II. Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

Überblick:

- *Konkreter Anlaß* für die Nr. 1 waren Landkäufe in gewissen Entwicklungsländern, zB in Paraguay, die mit entwicklungspolitischen Zielen nicht vereinbar waren (KRABBE, RIW 1983, 42).
- *Keine Aktivitätsklausel*: Nr. 1 erfaßt auch Verluste aus aktiver Bewirtschaftung einer land- und forstwirtschaftl. BS; die Aktivitätsklausel des Abs. 2 ist nicht anwendbar.
- *Keine verfassungswidrige Benachteiligung*: Die dadurch eintretende Begünstigung gewerbl. BS-Einkünfte gegenüber Einkünften aus land- und forstwirtschaftl. BS ist nicht verfassungswidrig (BFH v. 12. 12. 1990 I R 127/88, BFH/NV 1992, 104 und v. 14. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; aA zB SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 5.92). Die unterschiedliche Behandlung läßt sich damit rechtfertigen, daß die Bundesrepublik Deutschland als Industriestandort und Exportland in hohem Maße darauf angewiesen ist, die internationale Verzahnung im gewerblichen Bereich zu fördern, während dies im Bereich der Land- und Forstwirtschaft nicht der Fall ist (BFH v. 14. 5. 1993 aaO). Der Erwerb verlustreicher land- und forstwirtschaftlicher Flächen im Ausland erschien dem Gesetzgeber nicht förderungswürdig.
- *Verhältnis zu DBA und ProgrVorb.*: Verluste aus ausländ. Land- und Forstwirtschaft sind im Inland regelmäßig (nach Maßgabe des jeweiligen DBA) stfrei. In diesen Fällen kann sich die Nr. 1 (nur) auf den negativen ProgrVorb. auswirken (s. Anm. 27). Direkte Auswirkungen ergeben sich aber zB auf Investitionen in Entwicklungsländern, mit denen kein DBA besteht, oder mit Staaten, in denen dafür die Anrechnungsmethode vereinbart wurde.

Negative Einkünfte „aus“: s. Anm. 45 ff.

Betriebsstätte: Nr. 1 erfaßt sämtliche land- und forstwirtschaftlichen BS (§ 12 AO) einschließlich derjenigen von Nebenbetrieben iSv. § 13 Abs. 2 Nr. 1, die in einem ausländ. Staat belegen sind (Beispiele: Obstplantagen, landwirtschaftliche

Tierfarmen). Ohne Belang ist, ob die in einem ausländ. Staat belegene BS ein selbständiger land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ist oder zu einem anderen, insbesondere inländ. Betrieb gehört. Zum Begriff der BS s. Anm. 59.

Land- und forstwirtschaftlich: Für die Zuordnung zur Land- und Forstwirtschaft gilt die allgemeine Abgrenzung nach deutschem Recht (§§ 13 ff.). Einzu-beziehen sind auch Veräußerungsverluste (§ 14) und Verluste aus Verpachtung der land- und/oder forstwirtschaftlichen BS. Nr. 1 erfaßt ebenfalls solche Einkünfte aus land- und forstwirtschaftl. Betriebsstätten, die auf Grund besonderer gesetzlicher Vorschriften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind (BFH v. 14. 5. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 und Anm. 49).

Belegenheit in ausländischem Staat: Die land- und forstwirtschaftliche BS muß in einem ausländ. Staat belegen sein, dh., die bewirtschafteten Grundstücke müssen zu dessen Territorium gehören (vgl. Anm. 63 und 133).

Einstweilen frei.

53–56

III. Negative Einkünfte aus einer in einem ausländischen Staat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

1. Überblick

57

Formen ausländ. Geschäftstätigkeit: Diese wird im wesentlichen in den vier Grundformen Direktgeschäft (Export, ggf. mit ständigem Vertreter), BS, PersGes. (mit BS) und – weit überwiegend – Tochter-KapGes. abgewickelt (vgl. SCHELLE, IStR 1995, 307 und KUMPF, FR 2001, 449 zu Betriebsstätten als Gestaltungsmittel). Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfaßt davon BS, auch von PersGes. (vgl. Anm. 59).

Überblick über die Berücksichtigung von gewerblichen Auslandsverlusten in Deutschland (vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 4. Aufl. München 1999, 379 ff.)

| Art der Auslands-Betätigung | Kein DBA anwendbar | DBA anwendbar |
|-----------------------------|---|--|
| Direktgeschäft | Verlustberücksichtigung im Inland nach allgemeinen Grundsätzen | |
| Betriebsstätte | Verlustverrechnung nur nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, außer Tätigkeit aktiv iSv. § 2a Abs. 2 Bei KG oder entspr. ausländ. PersGes. zusätzlich Einschränkung insbes. durch § 15a (Anm. 22) | Keine Verlustberücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage, soweit DBA mit Freistellungsprinzip; § 2a Abs. 3 ab VZ 1999 aufgehoben Bei Berechnung des inländischen Steuersatzes aber Berücksichtigung nach § 32b (neg. Progressionsvorbehalt); s. Anm. 27 |
| Tochterkapitalgesellschaft | Keine Verlustberücksichtigung im Inland | |

Steuersubjekt ist indes nicht die rechtlich unselbständige BS, sondern der Träger (bzw. bei PersGes. der Gesellschafter).

► **Organschaft:** Ist Träger der BS eine inländ. KapGes. und handelt es sich bei dieser um eine Organgesellschaft, ist Abs. 1 Nr. 2 bereits bei der Ermittlung von

deren Einkommen zu berücksichtigen (GRÜTZNER, GmbHR 1995, 502, 504 mit Beispiel; GROTHERR, FS Flick, 1997, 757, 771 f.).

Aktivitätsklausel: Die Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 greifen nicht, wenn die BS (fast) ausschließlich aktive Tätigkeiten iSd. Abs. 2 Satz 1 zum Gegenstand hat (s. Anm. 161 ff.).

Verhältnis zu DBA und Progressionsvorbehalt:

► *Neg. ProgrVorb. und DBA-Freistellung:* Einkünfte aus in ausländ. DBA-Staaten belegenen BS sind im Inland regelmäßig (nach Maßgabe der jeweiligen DBA-Regelung) stfrei; zum dafür maßgeblichen DBA-BS-Begriff s. BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 (BS-VG) Tz. 1.2.1. In diesen Fällen kann sich Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (nur) auf den negativen ProgrVorb. auswirken (s. Anm. 27).

► *DBA-Aktivitätsklausel:* Zahlreiche DBA sehen die Freistellung nur vor, wenn die BS aktiv tätig ist (s. dazu die Übersicht in OFD Münster v. 25. 9. 1998, IStR 1999, 81 sowie WASSERMEYER, IStR 2000, 65). Entfaltet die BS keine aktive Tätigkeit iSd. DBA-Aktivitätsklausel, sind Verluste bei der inländ. Besteuerung unmittelbar zu berücksichtigen und insoweit durch die Nr. 2 beschränkt (sofern keine nach Abs. 2 aktiven Verluste vorliegen).

► *Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter:* BS-Einkünfte sind auch dann nicht nach Maßgabe eines DBA freizustellen, wenn und soweit darin Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter iSd. § 10 Abs. 6, 2 AStG enthalten sind (vgl. § 20 Abs. 2 AStG und FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Erl. zu § 10 Abs. 6, 2 und § 20 Abs. 2 AStG). Sofern Verluste anfallen, ist Abs. 1 Nr. 2 zu prüfen.

58 **2. Negative Einkünfte**

Negative Einkünfte: Zum Begriff s. Anm. 45 ff.

Umfang der erfaßten Einkünfte:

► *Wirtschaftl. Veranlassungszusammenhang:* Für die Ermittlung des Umfangs der von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfaßten negativen Einkünfte „aus“ der im ausländischen Staat belegenen BS sind dieser alle Einnahmen und Aufwendungen zuzuordnen, die mit ihr in einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen, mithin sowohl durch ihre Tätigkeit als auch durch ihre Existenz erwirtschaftet wurden (BFH v. 20. 7. 1988 I R 49/84, BStBl. 1989 II, 140; v. 18. 9. 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408 und v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; H 5 [Einkünfteermittlung] Satz 2 EStH 2000; BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.2 und 2.7 sowie § 49 Anm. 240 ff.). Auszuscheiden sind Gewinne oder Verluste aus „Innentransaktionen“ zwischen Stammhaus und ausländ. BS, wie zB Darlehens-, Miet- und Lizenzverträgen (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.2).

Das Vermögen der ausländ. gewerblichen BS muß iSd. einer kausalen Verknüpfung Voraussetzung für das Entstehen von Aufwendungen und Erträgen sein (BFH v. 18. 9. 1996 aaO). Dazu gehören Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Trägers der BS (auch des gewillkürten), die dieser aufgrund wirtschaftl. Veranlassungszusammenhangs zuzuordnen sind, die der Erfüllung der Betriebsstättenfunktion dienen (vgl. BFH v. 1. 4. 1987, II R 186/80, BStBl. II, 550 und v. 29. 7. 1992 II R 39/89, BStBl. II 1993, 63; s. näher BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.4).

► *Gesonderte Prüfung je Betriebsstätte:* Dabei ist für jede ausländische BS gesondert zu prüfen, ob insoweit negative Einkünfte vorliegen (R 5 Abs. 2 Satz 1 EStR 2001; vgl. auch BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99 aaO). Die gesonderte Prüfung schließt indes den Verlustausgleich nicht aus, wenn in demselben Staat zwei pas-

sive BS liegen, von denen die eine Gewinn und die andere Verlust erzielt (s. aber Anm. 131 „Verechnung aktiver/passiver Verluste“).

► *Zur Abgrenzung im einzelnen:*

- ▷ *Währungsverluste:* Ergeben sich bei der Umrechnung des Vermögens der BS (zB des dieser zugeführten Kapitals) Währungsverluste oder -gewinne sind diese dem BS-Ergebnis zuzuordnen (vgl. BFH v. 16. 2. 1996 I R 43/95, BStBl. II 1997, 128 und v. 18. 9. 1996 aaO; vgl. zur Währungsumrechnung von Betriebsstätten-Ergebnissen BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.8. und oben Anm. 48).
- ▷ *Zuordnung von Betriebsausgaben:* Für die Zuordnung von Betriebsausgaben zur BS (mit der Folge der Erfassung durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), ist es unerheblich, ob die Aufwendungen im ausländ. Staat oder im Inland anfielen, ob sie vom Stammhaus oder der BS getragen und wo sie verbucht wurden (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.7; vgl. auch BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99 aaO). Ggf. ist das buchmäßige Ergebnis der BS um vom Stammhaus getragene bzw. dort verbuchte Aufwendungen zu korrigieren. Bei der Zuordnung von Aufwendungen ist insbesondere zu berücksichtigen, daß die BS stets nur unselbständiger Teil des Gesamtunternehmens ist. Finanzierungs-, Geschäftsführungs- und allgemeine Verwaltungskosten der Hauptniederlassung sind daher anteilig der BS zuzurechnen, wenn und soweit die Aufwendungen durch eine spezielle Leistung der Hauptniederlassung an die BS ausgelöst worden sind oder wenn und soweit die den Aufwendungen zugrunde liegende Leistung im Interesse des Gesamtunternehmens liegt und damit auch der inländischen BS zugute kommt (vgl. BFH v. 20. 7. 1988 aaO; s. näher BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.7 und 3.4). Gründungskosten des Unternehmens (insbesondere von Gesellschaften, die BS-Einkünfte erzielen) sowie Abschluß- und Steuerberatungskosten des Unternehmens (um dessen – auch inländ. – Steuererklärungspflichten zu genügen), sind ebenfalls nach diesen Grundsätzen aufzuteilen (BFH v. 18. 9. 1996 aaO). Gründungsaufwand und Aufwendungen im Hinblick auf eine BS vor ihrer Errichtung gehören ebenfalls zu deren Ergebnis (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2. 9. 1.), ferner zu Einzelfragen der Abgrenzung BMF v. 24. 12. 1999 aaO Tz. 3.
- ▷ *Verluste aus der Betriebsstätten-Auflösung und Veräußerung:* Insbesondere fallen unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch Verluste aus der Veräußerung der BS (sowie bei Mitunternehmenschaften der Verlust aus der Veräußerung des Anteils, soweit dieser wirtschaftlich die ausländische gewerbliche BS betrifft) und Verluste aus Betriebsstätten-Auflösungen (s. dazu BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.9.2; vgl. auch WAGNER, IStR 2001, 570).
- ▷ *Gescheiterte Betriebsstätten-Gründungen:* Ebenfalls fallen unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (entspr. den Grundsätzen vorweggenommener Betriebsausgaben) Verluste aus gescheiterten Betriebsstättengründungen (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [Betriebsstätten-Erlaß] Tz. 2.9.1; SCHRÖDER in MÖSSNER ua., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 2. Aufl. 1998, Rn. C 87 und StBp. 1988, 288; vgl. auch BFH v. 6. 10. 1993 I R 32/93, BStBl. II 1994, 113 und v. 17. 12. 1998 I B 80/98, BStBl. II 1999, 293; aA SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 18.31; KB, IStR 1999, 185, letzterer für BS gem. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO; KUMPF, FR 2001, 449 [457] mwN; zweifelnd GOSCH, StBp. 1999, 135).

59 3. Betriebsstätte

Tatbestandsvoraussetzung: Das Vorliegen einer in einem ausländ. Staat belegenen BS ist Tatbestandsvoraussetzung. Es reicht allerdings auch, wenn eine solche konkret beabsichtigt war (s. Anm. 58 „Gescheiterte Betriebsstätten-Gründungen“). Ohne das Vorliegen einer BS greift die Nr. 2 nicht ein, so zB nicht bei ausländ. gewerblichen Einkünften aufgrund normaler Exportgeschäfte vom Inland aus oder bei Verlusten aus internationaler Seeschifffahrt oder Luftfahrt, für die keine in einem ausländ. Staat belegene BS unterhalten wird (beachte aber 1 Nr. 6 Buchst. b!).

Ständiger Vertreter: Gewerbliche Verluste, die aufgrund der Tätigkeit eines in einem ausländ. Staat tätigen ständigen Vertreters erzielt werden (§ 13 AO), werden von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 mangels Erwähnung des ständigen Vertreters als Tatbestandsmerkmal nicht erfaßt (aA STEPHAN, IWB F. 3 Gr. 3, 3661).

Definition in § 12 AO: Die Begriff der BS wird (ebenso wie zB für § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG oder § 26 KStG) in § 12 AO und nicht im DBA-Recht definiert (BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; H 5 [Betriebsstätte] EStH 1999). Abweichende Betriebsstätten-Definitionen in DBA wirken sich nur auf die Anwendung der entsprechenden DBA aus (vgl. BFH v. 3. 2. 1993 I R 80–81/91, BStBl. II, 462; MANKE, DStR 1984, 235; s. zu den Unterschieden BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1. 2. 1). Andernfalls fehlte es in Fällen, in denen kein DBA besteht und auf die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 genauso abzielt, an der notwendigen Definition.

Begriff der Betriebsstätte: BS iSd. § 12 AO ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.

► *Voraussetzungen der Betriebsstätte:* Zu den Einzelheiten s. § 49 Anm. 191 ff. und 211 ff. sowie BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1.1.1 und 4.3).

► *Tochtergesellschaft keine Betriebsstätte:* Eine selbständige Tochtergesellschaft (Körperschaft) ist keine BS. Verluste ausländ. Tochtergesellschaften sind daher nicht abziehbar, zumal §§ 14, 17 KStG nur KapGes. mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland als Organgesellschaften zulassen. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entfaltet schon deshalb auf solche Verluste keine Wirkungen. Allerdings können sich diese über den Beteiligungsansatz inländ. oder ausländ. Körperschaften auswirken (s. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 7) oder ausländ. KapGes. für die Besteuerung als PersGes. oder Einzelunternehmen zu qualifizieren sein (s. Anm. 70).

► *Personengesellschaften:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfaßt gleichermaßen negative Einkünfte eines im Inland stpfl. Gesellschafters aus seiner Beteiligung an einer ausländ. oder inländ. PersGes., wenn diese eine in einem ausländ. Staat belegene BS besitzt und die Einkünfte dieser BS zuzuordnen sind – selbst dann, wenn die PersGes. daneben keine BS im Inland besitzt (vgl. BFH v. 4. 12. 1991 I R 140/90, BStBl. II 1992, 750; v. 22. 5. 1991 I R 32/90, BStBl. II 1992, 94 und v. 13. 9. 1989 I R 117/87, BStBl. II 1990, 57; zur einheitl. Gewinnfeststellung siehe oben Anm. 30).

▷ *Gewinnermittlung nach § 4:* Der Gewinn aus Gewerbebetrieb einer ausländ. PersGes., die über keine BS im Inland verfügt, sowie deren ausländ. BS-Gewinn sind nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 (oder 3) und nicht etwa nach ausländ. Handelsrecht zu ermitteln (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1. 1. 5.4).

▷ *Betriebsstätte bei Filmproduktion:* Läßt eine inländ. Koproduktionsgesellschaft einen Film von einem Mitunternehmer in dessen ausländ. BS herstellen, dann begründet sie eine BS in dem ausländ. Staat, wenn der ausländ. Mitunterneh-

mer – wovon regelmäßig auszugehen ist – die Filmherstellung auf gesellschaftsrechtl. Grundlage erbringt (so BMF v. 23. 2. 2001, sog. Medienerlass, BStBl. I, 175, FR 2001, 373, Rz. 45 c; krit. BUDEIT/BORGGREVE, DB 2001, 887).

- ▷ *Zurechnung zum Gesellschafter*: Die BS der PersGes. ist jeweils – anteilig – dem Gesellschafter zuzurechnen (BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1. 1. 5.1).
- ▷ *Sonderbetriebsausgaben* und Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter, soweit sie auf Existenz und Tätigkeit der ausländ. BS der Gesellschaft zurückzuführen sind, fallen ebenso unter die Abzugsbeschränkung (vgl. BFH v. 18. 9. 1996 I R 69/95, BFH/NV 1997, 408 unter 3. a). Dies gilt zB für einen Verlust, der durch den Ausfall einer Darlehensforderung des inländ. Gesellschafters einer ausländ. PersGes. mit lediglich einer ausländ. BS entsteht (BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99 aaO).
- ▷ *Ausländische Personengesellschaften* (Mitunternehmerschaften) werden für die deutsche Besteuerung als PersGes. (Mitunternehmerschaften) behandelt, wenn sie einer inländ. PersGes.-Form gleichwertig sind. Die Gleichwertigkeit wird im Wege des Typenvergleichs ermittelt (zB BFH v. 27. 2. 1991 I R 15/89, BStBl. II, 444 und v. 23. 6. 1992 IX 182/87, BStBl. II, 972 mwN; BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1. 1. 5.2).

Beispiele: So sind zB die tschechische oder slowakische, tunesische und spanische OHG oder KG, obgleich nach dortigem Handelsrecht juristische Personen, für die deutsche Besteuerung nicht als KapGes., sondern als PersGes. zu qualifizieren (vgl. BMF v. 13. 1. 1997, BStBl. I, 97; v. 25. 8. 1997, BStBl. I, 796 und v. 28. 5. 1998, BStBl. I, 557 sowie FM Ba.-Württ. v. 17. 8. 1993, IStR 1993, 524 und Chr. SCHMIDT, IStR 1996, 14, 15). Eine Übersicht der Rechtsformen internationaler Unternehmen enthält BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [Betriebsstätten-Erlass], Anhang, Tabellen 1 und 2.

Einstweilen frei.

60–61

4. Gewerblich

62

Gewerblich sind BS, in denen nach deutschem Recht eine ihrer Natur nach gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (§ 15 Abs. 2).

Keine Umqualifizierung: Die Umqualifizierung der Einkunftsart nach § 15 Abs. 3, § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 3 EStG oder nach § 8 Abs. 2 KStG gilt insoweit nicht (s. Anm. 49).

Auslands-Betriebsstätte ausreichend: Der Unternehmer muß nicht notwendig im Inland neben der Auslandsbetriebsstätte einen Gewerbebetrieb unterhalten. Die in einem ausländ. Staat belegene BS kann Teil eines inländ. gewerblichen Betriebs oder ein eigenständiger ausländ. Betrieb sein.

Ferienwohnungen: Zur Vermietung von Ferienwohnungen s. Anm. 92.

Schiffe: Zur Vercharterung von Schiffen s. Anm. 93.

5. In einem ausländischen Staat belegen

63

Belegen ist eine BS unabhängig vom Sitz oder der Geschäftsleitung dort, wo die Voraussetzungen für die BS erfüllt sind.

Ausländischer Staat: Nach dem Gesetzeswortlaut reicht es nicht, wenn die BS im Ausland (also nicht im Inland) belegen ist, sie muß vielmehr in einem ausländ. Staat, dh. in einem ausländ. Staatsgebiet belegen sein (s. Anm. 133); zum Inland bei der Bodenschatzsuche und -gewinnung s. BMF v. 24. 12. 1999,

BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4. 6. 1). Ebensovienig reicht es für die Anwendung der Nr. 2, daß die Einkünfte ausländische – etwa iSd. § 34d Nr. 2 Buchst. b – sind (s. Anm. 44).

► *Verluste aus steuerhobefreien Gebieten* werden daher von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht beschränkt. Die Überschrift des § 2a ändert daran nichts; der dort verwendete Begriff „mit Auslandsbezug“ ist kein Tatbestandsmerkmal, sondern nur Zusammenfassung.

Einkünfte aus der DDR und dem Beitrittsgebiet: Abs. 1 aF (entspr. den jetzigen Nr. 1, 2, 5 und 6 Buchst. a) erfaßte keine Einkünfte aus der ehemaligen DDR und Berlin (Ost), da diese kein ausländisches Staatsgebiet waren (vgl. BVerfG v. 31. 7. 1973 2 BvF 1/73, BVerfGE 36, 1, 17 und v. 22. 10. 1985 1 BvL 2/82, BVerfGE 71, 66). Er erfaßte ebensovienig Einkünfte aus dem Beitrittsgebiet iSd. Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31. 8. 1990 (BStBl. I, 654, 666). Negative Einkünfte aus diesen beiden Gebieten konnten (bis einschließlich VZ 1990) ggf. nach § 3 Nr. 63 steuerfrei sein. Insoweit ist auf die nur für den VZ 1990 geltenden § 2a Abs. 5 und 6 hinzuweisen (s. Anm. 2). Der besondere Status des Beitrittsgebiets endete nicht mit dem am 3. 10. 1990 vollzogenen Beitritt, sondern gemäß Anlage 1 Kapitel IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags v. 31. 8. 1990 erst mit Ablauf des 31. 12. 1990. Erst ab dem VZ 1991 wurden die neuen Bundesländer estrechtlich Inland.

IV. Negative Einkünfte aus Wertminderungen eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer ausländischen Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

1. Aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Buchst. a)

64 a) Überblick

Verhinderung der Umgehung von Nr. 1 und 2: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 soll verhindern, daß die Regelungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 (betr. Verluste aus ausländ. land- und forstwirtschaftl. sowie gewerbl. BS) durch Zwischenschalten einer ausländ. Körperschaft umgangen werden (KRABBE, IStR 1992, 57 – hinsichtlich des Zwischenschaltens inländ. Körperschaften s. Abs. 1 Satz 1 Nr. 7).

► *Hintergrund*: Abs. 1 Satz 1 aF (= die jetzigen Nr. 1, 2, 5 und 6 Buchst. a) galt nicht für Verluste ausländ. Körperschaften, die sich über eine Abschreibung des Anteilswerts, über eine Veräußerung oder Entnahme der Anteile oder eine Auflösung oder eine Kapitalherabsetzung einer ausländ. Körperschaft beim Anteilinhaber auswirkten. Dadurch konnten ausländ. Verluste auf mittelbare Weise steuerlich wirksam werden. Nach Auffassung des Gesetzgebers war die „sich daraus ergebende steuerliche Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten nicht gerechtfertigt“ (BTDrucks. 12/1108, 50; zustimmend BFH v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, BFH/NV 2002, 14).

Vorrang § 8b Abs. 3 KStG (idF des StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl. I, 1433, BStBl. I, 1428, nF): Dieses Verlustverrechnungsverbot für kstpfl. Anteilseigner ist uE vorrangig, weil es sich bereits auf die Einkünfteermittlung auswirkt („Gewinnminderungen ... sind bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen“), die Rechtswirkungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 aber erst danach ansetzen (s. Anm. 129).

▷ *Wirkung des § 8b Abs. 3 KStG nF*: Nach dessen Maßgabe sind Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder durch Veräußerung des Anteils oder bei Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals auch ausländ. Körperschaften entstehen (vgl. § 8b KStG Anm. R 1 und

50 ff.), bei der Gewinnermittlung in vollem Umfang und auf Dauer ausgeschlossen. Sie können mithin nicht mehr unter § 2a Abs. 1 Nr. 3 fallen.

- ▷ *Zeitliche Geltung:* § 8b Abs. 3 KStG nF gilt für ausländ. Beteiligungen gem. § 34 Abs. 1 KStG nF ab dem VZ 2001 (so die FinVerw. nach WOCHINGER, FR 2001, 1253 [1261]; ebenso § 8b KStG Anm. R 7 und CREZELIUS, DB 2001, 221 [223]).
- ▷ *Ausnahme für institutionelle Anleger:* Eine Ausnahme von § 8b Abs. 3 KStG nF gilt für institutionelle Anleger (vgl. § 8b Abs. 7 KStG nF), die sich dann § 2a Abs. 1 Nr. 3 iVm. Abs. 2 Satz 2 gegenübersehen.

Altes Recht: Die Verlustausschlußregelung des § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG aF (s. dazu näher Anm. 72) erfaßte keine Teilwertabschreibungen (vgl. § 8b KStG Anm. R 3).

Verhältnis zum Halbeinkünfteverfahren: Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen auch an ausländ. Körperschaften oder aus deren Auflösung und der Herabsetzung von deren Nennkapital sind nach Maßgabe der § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 nur zur Hälfte abziehbar (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. R 73, R 80) und fallen daher uE nur insoweit in den Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 Nr. 3. Die nur mehr hälftige Abziehbarkeit kann nach Maßgabe des § 3c Abs. 2 auch für TWA gelten (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XX. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 4a, § 3c Rn. 30 und 35).

- ▷ *Zeitliche Geltung:* § 3 Nr. 40 gilt für ausländ. Körperschaften gem. § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2001 (so die FinVerw. nach WOCHINGER, FR 2001, 1253 [1261]; vgl. ferner § 3 Nr. 40 Anm. R 13, R 73 und § 3c Anm. R 2 sowie CREZELIUS, DB 2001, 221 [223]).
- ▷ *Nachrang hinter § 8b Abs. 3 KStG nF:* § 3 Nr. 40 ist allerdings demgegenüber nachrangig und erfaßt daher nur Stpfl., die keine kstpfl. Anteilseigner sind (§ 3 Nr. 40 Anm. R 57; SCHMIDT/HEINICKE XX. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 1b bb und 4b).
- ▷ *Vorrang vor § 2a Abs. 1 Nr. 3:* § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 sind uE vorrangig (aA SCHMIDT/HEINICKE XX. § 3c Rn. 34), weil sie bereits die Ermittlung der Einnahmen/Ausgaben betreffen, während die Tatbestände des § 2a Abs. 1 Satz 1 EStG systematisch erst danach ansetzen (s. Anm. 129).
- ▷ *Eine Ausnahme für institutionelle Anleger* gilt auch hier (vgl. § 3 Nr. 40 Sätze 5 und 6).

Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 2a:

▶ *Zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2:*

- ▷ *Vorrang der Betriebsstätte:* Ist der Anteil an einer ausländ. Körperschaft einer von Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 erfaßten ausländ. BS zuzuordnen (s. aber Anm. 178), gehen die letztgenannten Tatbestände vor, da Abs. 1 Nr. 3 nur die (Hilfs-)Funktion hat, deren Umgehung zu verhindern. Zudem ist aus der Existenz des Halbs. 2 des Abs. 2 Satz 1, der die Holding-Tätigkeit gewerblicher BS begünstigt, und seinem gesetzlichen Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu schließen, daß bei Zuordnung der Beteiligung zu einer ausländ. BS daraus entstehende negative (Teil-)Einkünfte und Gewinnminderungen nicht von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, sondern von Abs. 1 Nr. 2 erfaßt werden sollen.
- ▷ *Umfassenderer Anwendungsbereich als Nr. 1 und 2:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ist umfassender als Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2, da er keine ausländ. BS der betroffenen ausländ. Körperschaft erfordert, sondern (mittels Beschränkung der Teilwertabschreibung usw.) alle Aktivitäten einer ausländ. Körperschaft er-

faßt. Die zur Teilwertabschreibung führenden Verluste müssen zudem nicht von einer ausländ. BS ausgelöst worden sein.

► *Zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 7:* Die Nr. 3 will die Umgehung durch ausländ. Körperschaften, die Nr. 7 die Umgehung durch inländ. Körperschaften verhindern. Die Nr. 3 ist dabei weiter angelegt als die Nr. 7; anders als dort muß für Nr. 3 nicht feststehen, daß die Wertminderung der Beteiligung etwa auf einen der in Nr. 1 oder 2 genannten Tatbestände zurückzuführen ist.

► *Zu Abs. 2 Satz 2 (Aktivitätsklausel):* Die Beschränkung der Verlustverrechnung durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wird wesentlich abgemildert durch die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 2. Diese bezieht sich konsequent auf die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 für gewerbliche BS-Einkünfte, da Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 die Umgehung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verhindern soll. Bei Vorliegen der Aktivitäts-Voraussetzungen kommt Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht zur Anwendung (s. Anm. 184 ff.).

Verhältnis zu § 8b Abs. 6 KStG aF: Diese Regelung (vormals in § 26 Abs. 8 KStG 1990/1992), die mit Inkrafttreten der Neufassung des § 8b KStG durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) nicht mehr gelten dürfte, ging uE als *lex specialis* § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 vor (vgl. BT-Drucks. 12/1108, 50). § 8b Abs. 6 KStG aF schloß für kstpfl. Anteilseigener Gewinnminderungen aus, die durch Teilwertabschreibung des Anteils an einer ausländ. Gesellschaft oder Anteilsveräußerung oder bei Auflösung oder Kapitalherabsetzung der ausländ. Gesellschaft entstanden, soweit diese Gewinnminderungen auf nach einem DBA oder nach § 26 Abs. 7 KStG aF stfreie oder nach § 26 Abs. 2, Abs. 2a und Abs. 3 KStG aF begünstigte Gewinnausschüttungen zurückzuführen waren.

Verhältnis zu den DBA: Sind die von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 erfaßten Einkünfte nach einem DBA stfrei (vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MustAbk., § 3 Nr. 40 Anm. R 73 sowie zB BFH v. 31. 7. 1991 I R 60/90, BFHE 165, 507, StRK DBA-Griechenland Abk. 1966 Art. IX R. 1), sind Verluste ohnehin bei der ESt./KSt.-Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen (s. Anm. 33); ist der Anteilseigner ein KStSubjekt, kommt nach hM auch kein negativer ProgrVorb. in Betracht (§ 32b Anm. 18).

65–66 Einstweilen frei.

67 b) Negative Einkünfte

Gewinnminderung: Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts, den die Vorschrift beschränkt, führt als Aufwand zu einer „Gewinnminderung“ und kann dabei auch zu negativen Einkünften führen.

Beschränkung auch bei positivem Gesamt-Ergebnis: Da § 2a Abs. 1 Satz 2 solche Gewinnminderungen den negativen Einkünften gleichstellt, unterliegen jene den Verrechnungs-Beschränkungen des § 2a Abs. 1, selbst dann, wenn das Gesamtergebnis der Einkunftsart nicht negativ ist.

Beispiel: Die Minderung eines gewerblichen Gesamtgewinns von 1 Mio DM durch eine darin enthaltene Teilwertabschreibung des Anteils an einer ausländ. Körperschaft von 500 000 DM unterliegt den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a; dh., der Gewinn im VZ der Entstehung des Aufwands ist (außerbilanzmäßig) um diese Teilwert-Afa zu erhöhen, wenn und soweit ihr keine ausgleichsfähigen positiven Einkünfte gegenüberstehen. Dies gilt ebenso für eine Teilwertabschreibung in gleicher Höhe bei einem Gesamtverlust von 300 000 DM. Die Regelung erfaßt nicht etwa nur die Verrechnung des Verlusts bis zur Höhe von 300 000 DM, sondern den Ansatz der Teilwertabschreibung in Höhe von 500 000 DM; dh., es ist bei der Ermittlung der Summe der

Einkünfte zusätzlich ein positiver Betrag von 200 000 DM anzusetzen, wenn und soweit keine ausgleichsfähigen positiven Einkünfte vorhanden sind.

Außerbilanzielle Hinzurechnung: Die Teilwertabschreibung, soweit Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a deren Abzug beschränkt, ist durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung zum Gewinn (bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte) rückgängig zu machen (BORDEWIN in BORDEWIN/BRANDT, § 2a Rn. 71).

c) Aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts

68

Nr. 3 Buchst. a beschränkt Gewinnminderungen aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, sog. Teilwertabschreibungen eines zum Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer ausländ. Körperschaft.

Mittelbare Auswirkung: Verluste ausländ. Körperschaften können sich über eine Teilwertabschreibung der Anteile auf den Gewinn des Inhabers auswirken. Dabei entsteht eine Gewinnminderung (Abs. 1 Satz 2), soweit für den Anteil an der ausländ. Körperschaft in der Steuerbilanz zu Recht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 ein Teilwert angesetzt wird, der niedriger ist als der Buchwert in der vorhergehenden Steuerbilanz.

Zulässigkeit der Teilwertabschreibung: Vor Anwendung der Nr. 3 Buchst. a ist zunächst die Zulässigkeit der erfaßten Teilwertabschreibung zu prüfen. Da Nr. 3 Buchst. a die Teilwertabschreibung ausländ. Anteile nicht endgültig ausschließt, sondern lediglich die Verrechnung des Aufwands begrenzt und dieser gemäß Abs. 1 Satz 5 bereits am Ende des VZ der Entstehung festzustellen ist, kann die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung selbst dann nicht dahingestellt bleiben, wenn Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a im VZ der Aufwandsentstehung zu dessen Ausschluß führt.

Alle Arten der Teilwertabschreibung: Nr. 3 Buchst. a erfaßt alle Arten von Teilwertabschreibung.

► *Verlustbedingte Teilwertabschreibung:* Bei einer Auslandsbeteiligung kommt eine solche dann in Betracht, wenn der Wert der Beteiligung (zB infolge nachhaltiger hoher Verluste) nachträglich und voraussichtlich auf Dauer gesunken ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; BFH v. 27. 7. 1988 I R 104/84, BStBl. II 1989, 274; BMF v. 25. 2. 2000, FR, 409; zur Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen vgl. ferner zB GROH und PILTZ in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 87 und 101).

► *Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung:* Auch sie erfaßt der Wortlaut der Nr. 3 Buchst. a. Sie sind uE aber im Wege der Billigkeit gem. § 163 AO von der Anwendung der Nr. 3 auszunehmen (im Ergebnis ebenso BORDEWIN in BORDEWIN/BRANDT, § 2a Rn. 72 und vor allem GOERTZEN, EWS 1992, 93).

Insofern erfüllt der Sachverhalt zwar den gesetzlichen Tatbestand, läuft aber den Wertungen des Gesetzgebers zuwider und rechtfertigt daher eine Billigkeitsmaßnahme gem. § 163 AO (vgl. zB BFH v. 24. 9. 1987 V R 76/78, BStBl. II 1988, 561 unter II. 2. a). Es fehlt nämlich an einer Steuerersparnis aufgrund der Beteiligung an der ausländ. Körperschaft, die gemäß der Intention des Gesetzgebers von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 verhindert werden müßte (siehe Anm. 64). Denn die ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung wird im Ergebnis durch die stpfl. Gewinnausschüttungen neutralisiert (vgl. GOERTZEN, EWS 1992, 93).

Wertaufholung: Zu deren Folgen s. Anm. 131 „Einzelfragen“.

69 d) **Eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils**

Betriebsvermögen: Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 beschränkt nur im Betriebsvermögen gehaltene Anteile (an ausländ. Körperschaften). Die Regelung erfaßt jegliches Betriebsvermögen iS des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3, nicht nur gewerbliches, sondern genauso land- und forstwirtschaftl. und freiberufl. Betriebsvermögen. Die Zugehörigkeit zum Umlauf- oder Anlagevermögen ist ohne Bedeutung.

Anteil ist die Beteiligung am Nennkapital oder – falls kein solches vorhanden ist – am Vermögen einer Körperschaft.

70 e) **An einer Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat**

Gesetzl. Definition der ausländischen Körperschaft: Nr. 3 Buchst. a bezeichnet eine Körperschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat (auch für Zwecke der Nr. 3 Buchst. b) als ausländ. Körperschaft.

Körperschaft: Die Beteiligung muß an einer Körperschaft bestehen.

► *Begriff:* Die Legaldefinition des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a geht von Körperschaften, mithin insbes. von KapGes., Genossenschaften, Versicherungsver-einen auf Gegenseitigkeit und rechtsfähigen Vereinen, nicht aber von (nicht rechtsfähigen) Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 3 KStG aus (vgl. § 1 Abs. 1 KStG und § 8b Abs. 3 KStG idF des StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl. I, 1433, BStBl. I, 1428, die zwischen Körperschaften und Personenvereinigungen (sowie Vermögensmassen) differenzieren; aA MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. B 49b). Im Gegensatz zur Nr. 4 knüpft die Nr. 3 nicht an den engeren Begriff der KapGes. an.

▷ *Basisgesellschaften:* Nicht als Körperschaft ist gemäß § 42 AO eine ausländ. Basisgesellschaft zu behandeln, wenn also für die Einschaltung der Körperschaft oder Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet (vgl. zB BFH v. 10. 6. 1992 I R 105/89, BStBl. II, 1029; FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 7 AStG Rn. 8 ff.). Dies muß nicht nur für die Zurechnung von positiven, sondern ebenso für die Zurechnung von negativen Einkünften gelten, da diese ansonsten mangels Identität des Rechtsträgers im Fall von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 niemals mit positiven Einkünften verrechnet werden könnten.

▷ *Zwischengesellschaften:* Hingegen bleibt die ausländ. Körperschaft Einkünfte-Erzielungssubjekt, wenn sie als Zwischengesellschaft iSd. §§ 7 ff. AStG zu beurteilen ist (BFH v. 23. 10. 1991 I R 40/89, BFHE 166, 323 = StRK EStG § 8 R. 4).

► *Anerkennung ausländ. Körperschaften:* Eine ausländ. Körperschaft ist als solche und damit als jur. Person (mit Abschirmwirkung) jedenfalls dann für die deutsche Besteuerung anzuerkennen, wenn sie Sitz und Geschäftsleitung im Ausland hat, nach dortigem Recht als Rechtsperson anerkannt ist und einer inländ. Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG vergleichbar ist (vgl. BFH v. 23. 6. 1992 IX R 182/87, BStBl. II, 972; v. 14. 10. 1992 I R 1/91, BStBl. II 1993, 189 und v. 19. 3. 1996 VIII R 15/94, BStBl. II, 312).

▷ *Eine Übersicht* der Rechtsformen internationaler Unternehmen enthält BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 (BS-VG), Anhang, Tabellen 1 und 2.

▷ *Folgen der Nichtanerkennung:* Ist die ausländ. Körperschaft für die deutsche Besteuerung *nicht* als solche anzuerkennen, weil sie nach ihrem Heimatrecht keine Rechtsperson ist oder einer inländ. Körperschaft iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht vergleichbar ist (zB ist die PersGes. in Spanien jur. Person, nach

deutschem Steuerrecht aber Mitunternehmerschaft, s. Anm. 61), dann ist sie als PersGes./Mitunternehmerschaft oder – wenn Einmann-Gesellschaft – als Einzelunternehmen zu behandeln. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob statt dessen Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 oder 6 eingreifen. Insbesondere eine BS der Gesellschaft im ausländ. Staat ist dann den Gesellschaftern in der Weise zuzurechnen, daß alle dort eine BS unterhalten (BFH v. 31. 7. 1991 I R 60/90, BFHE 165, 507 = StRK DBA-Griechenland Abk. 1966 Art. IX R. 1).

Weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland: Nr. 3 Buchst. a beschränkt nur dann die Teilwertabschreibung, wenn die Körperschaft weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland hat (vgl. § 2 Nr. 1 KStG). Nicht erforderlich ist indes, daß die Körperschaft Sitz und Geschäftsleitung in dem Staat hat, in dem der Verlust erwirtschaftet wird.

► *Inland* ist der Geltungsbereich des EStG bzw. KStG (vgl. § 1 Abs. 1 EStG und § 1 Abs. 1 und § KStG). Das Küstenmeer gehört völkerrechtlich zum Inland (s. näher BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4. 6. 1).

Einstweilen frei.

71

2. Aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals (Buchst. b)

a) Überblick

72

Nr. 3 Buchst. b enthält vier Tatbestände, die sich entweder auf das Schicksal des Anteils an einer ausländ. Körperschaft (Veräußerung oder Entnahme desselben) oder der Körperschaft selbst (Auflösung oder Kapitalherabsetzung derselben) beziehen. Die Regelung setzt mithin die Realisation des (negativen) Werts eines betrieblichen Anteils an einer ausländ. Körperschaft voraus.

Sinn und Zweck der Regelung: s. Anm. 64.

Verhältnis zu § 8b Abs. 3 KStG: (idF des StSenkG v. 23. 10. 2000, BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428); s. Anm. 64

Altes Recht: § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG idF des StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) verbot mit Wirkung ab VZ 1999 (uE vorrangig vor § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b und c EStG) für kstpfl. Anteilseigner den Abzug von Verlusten aus der Veräußerung, Liquidation oder Kapitalherabsetzung von Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1, 2, 3 und 6 KStG und erstreckte sich auch auf Beteiligungen an ausländ. Körperschaften (vgl. § 8b Abs. 3 KStG aF).

Davor konkurrierte § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht mit § 8b Abs. 2 KStG. Dieser stellte zwar Gewinne bei der Veräußerung bestimmter wesentlicher Beteiligungen an ausländ. Gesellschaften (oder bei deren Auflösung oder der Herabsetzung von deren Nennkapital) frei. Die Freistellung galt jedoch gemäß § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG nicht für entsprechende Verluste. Diese waren nach allgemeinen Grundsätzen zu berücksichtigen und konnten demnach den Beschränkungen des § 2a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b unterliegen (Abschn. 41 Abs. 10 KStR 1995; HUNDT, DB 1993, 2098, 2100).

Verhältnis zum Halbeinkünfteverfahren: s. Anm. 64

b) Negative Einkünfte

73

Negative Einkünfte „aus“: Die negativen Einkünfte, deren Verrechnung Nr. 3 Buchst. b beschränkt, müssen nicht in vollem Umfang dem (negativen) Gesamtergebnis der Einkunftsart entsprechen (s. Anm. 46 f.). Erfasst werden nur Einkünfte, soweit sie unter die Tatbestandsmerkmale der Nr. 3 Buchst. b fallen. Diese negativen Einkünfte sind in einer Nebenrechnung (Ermittlung des

Veräußerungs-, Entnahme- oder Auflösungsverlusts oder des Verlusts aus der Kapitalherabsetzung) abzugrenzen und unterliegen nur in diesem Umfang den Verrechnungs-Beschränkungen, auch dann, wenn sie innerhalb „ihrer“ Einkunftsart (iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3) nicht zu einem Verlust führen.

Beispiel: Die Minderung eines gewerblichen Gesamtgewinns in Höhe von insgesamt 1 Mio DM durch einen darin enthaltenen Verlust aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländ. Körperschaft in Höhe von 500 000 DM unterliegt den Beschränkungen der Nr. 3 Buchst. b.

74 c) Veräußerung

Entgeltliche Übertragung: Veräußerung iSd. Nr. 3 Buchst. b ist die entgeltliche Übertragung von Anteilen an einer ausländ. Körperschaft auf einen anderen Rechtsträger (vgl. BFH v. 8. 4. 1992 I R 128/88, BStBl. II, 761 und Abschn. 41 Abs. 5 Satz 2 KStR 1995). Hierzu kann auch ein Tausch gegen ein anderes Wirtschaftsgut und eine Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gehören (vgl. Abschn. 41 Abs. 5 Satz 3 KStR 1995). Keine Veräußerung ist die verdeckte Einlage eines solchen Anteils in eine KapGes. (Umkehrschluß aus § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG nF; vgl. auch Abschn. 41 Abs. 5 Satz 4 KStR 1995), es sei denn, der Anteil wäre wertlos (vgl. BFH v. 5. 3. 1991 VIII R 163/86, BStBl. II, 630); darin kann allerdings eine Entnahme liegen (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. R 78).

► *Der Veräußerungsverlust*, der von Nr. 3 Buchst. b erfaßt wird, errechnet sich aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert des Anteils sowie Veräußerungskosten.

75 d) Entnahme

Wertminderungen von Anteilen an ausländ. Körperschaften werden ebenso durch ihre Entnahme realisiert (§ 4 Abs. 1 Satz 1). Die Entnahme erfaßt nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 Satz 2 den Wechsel des Anteils vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen (vgl. R 14 EStR 2001). Die Vorschrift betrifft wiederum nur die (negativen) Teileinkünfte aus der Entnahme (vgl. Anm. 73). Diese errechnen sich aus dem Unterschied zwischen dem grundsätzlich anzusetzenden Teilwert (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4) und dem Buchwert.

76 e) Eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils

Systematik: Ungeachtet seiner Stellung innerhalb der Vorschrift gilt dieses Tatbestandsmerkmal auch für die Auflösung (Anm. 78) und Kapitalherabsetzung (Anm. 79). Denn Verluste aus der Auflösung und der Kapitalherabsetzung bei privat gehaltenen Anteilen werden von Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und nicht Nr. 3 Buchst. b erfaßt.

Tatbestandsmerkmale: s. Anm. 69 zu der gleichlautenden Voraussetzung bei Nr. 3 Buchst. a.

77 f) An einer ausländischen Körperschaft

Das Tatbestandsmerkmal geht von der Legaldefinition der Nr. 3 Buchst. a aus, s. dazu Anm. 70.

g) Auflösung

78

Auflösung: Eine solche ist gegeben, wenn eine ausländ. Körperschaft durch Beschluß ihrer Mitglieder aufgelöst oder aufgrund des für sie maßgebenden ausländ. Gesellschaftsrechts (vgl. Anm. 79) ihre Rechtsfähigkeit verliert. Aufgrund der Auflösung findet eine Liquidation statt, bei der die laufenden Geschäfte beendet, die Schulden getilgt, die Forderungen eingezogen, das Vermögen in Geld umgesetzt und das Verbleibende verteilt wird (vgl. zum deutschen Recht §§ 268, 271 AktG, §§ 70, 72 GmbHG, §§ 88, 91, 92 GenG). Liegt dabei der vom inneren Wert der Beteiligung abhängende Liquidationserlös unter dem Buchwert, so entsteht ein Verlust.

Ausländische Körperschaft: s. Anm. 70.

h) Kapitalherabsetzung einer ausländischen Körperschaft

79

Kapitalrückzahlung bei Kapitalgesellschaft: Zahlungen, die eine KapGes. an ihre Gesellschafter aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung leistet, sind in Höhe des Betrags des Nennkapitals rechtlich und wirtschaftlich kein Ertrag, sondern Rückzahlung des Kapitals (BFH v. 14. 10. 1992 I R 1/91, BStBl. II 1993, 189 mwN; vgl. auch BFH v. 29. 6. 1995 VIII R 69/93, BStBl. II, 725). Dies gilt ebenfalls für ausländ. KapGes., sofern deren Gesellschaftsstatut für die Anwendung des deutschen Ertragsteuerrechts zu respektieren ist (BFH v. 14. 10. 1992 I R 1/91 aaO und oben Anm. 71). Letzteres ist anzunehmen, wenn das ausländ. Gesellschaftsrecht für die Kapitalherabsetzung dem deutschen Recht vergleichbare Regelungen enthält und diese von der ausländischen KapGes. bei der Kapitalherabsetzung eingehalten wurden (BFH v. 14. 10. 1992 I R 1/91 aaO, der in seiner Entscheidung die Kapitalherabsetzung nach schweizerischem Aktienrecht mit der nach deutschem vergleicht).

Leerlauf bei Kapitalherabsetzung: Nr. 3 Buchst. b läuft mangels Verlusten leer, soweit es um die Beschränkung der Verlustverrechnung aus der Kapitalherabsetzung geht.

Streitig war, ob die Kapitalrückzahlung (a) vom Buchwert der Beteiligung abzuziehen oder (b) dieser in dem Verhältnis zu mindern war, wie sich das herabgesetzte Kapital zum bisherigen Nominalkapital verhielt. Verluste konnten nur im Fall (b) eintreten; im Fall (a) bleibt die Kapitalrückzahlung ergebnisneutral oder führt zu einem Gewinn, wenn sie den Buchwert übersteigt (vgl. zu den Auswirkungen beider Auffassungen das Bsp. bei FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 19 AStG Rn. 52). Der BFH hat sich für die Alternative (b) entschieden (BFH v. 14. 10. 1992 aaO; ebenso BFH v. 29. 6. 1995 VIII R 69/93, BStBl. II, 725 zu § 17 Abs. 4 mwN; H 32a [Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung] EStH 1999). Nr. 3 Buchst. b läuft deshalb leer, soweit es um die Beschränkung der Verlustverrechnung aus der Kapitalherabsetzung geht. Die Regelung bleibt aber von Bedeutung, soweit es um die Verrechnung von anderen Verlusten der Nr. 3 aus demselben Staat mit positiven Einkünften aus einer Kapitalherabsetzung geht.

Ausländische Körperschaft: s. Anm. 70.

**V. Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 bei einem Anteil
an einer Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung
noch ihren Sitz im Inland hat (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)**

80 1. Überblick

Nr. 4 betrifft negative Einkünfte aus der Realisation privat gehaltener Beteiligungen iSd. § 17 an ausländ. KapGes. Für Beteiligungen im Betriebsvermögen gilt Nr. 3. Zum Sinn und Zweck der Nr. 4 s. Anm. 64.

Aktivitätsklausel: Die Nr. 4 ist nicht anzuwenden, wenn die erfaßten Einkünfte aktiv sind (vgl. Abs. 2 Satz 2).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Vorrang des § 23 Abs. 3:* Für Verluste aus sog. privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23 Abs. 1 Nr. 2 (früher: Spekulationsgeschäften) mit privat gehaltenen Beteiligungen ua. an ausländ. KapGes. gilt § 17 (seit dem VZ 1994) – und damit auch § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – nicht mehr (§ 23 Abs. 2 Satz 2; vgl. auch § 17 Anm. R 9). Insoweit ist die Verrechnungs-Beschränkung des § 23 Abs. 3 Sätze 8 und 9 vorrangig.

Vor dem VZ 1994 konnten Verluste aus Spekulationsgeschäften iSd. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b aF nach Maßgabe des bis dahin vorrangigen § 17 abgezogen und daher von § 2a Abs. 1 Nr. 4 erfaßt werden (vgl. BFH v. 29. 6. 1995 VIII R 68/93, BStBl. II, 722 unter II. 1. a). Dürfte demgemäß ein solcher Verlust etwa im VZ 1993 nicht ausgeglichen werden, hinderte der ab 1994 geltende Vorrang des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b aF nicht den Abzug dieses Verlusts in den folgenden VZ nach Maßgabe des § 2a Abs. 1 Satz 3.

► *Vorrang des § 17 Abs. 2 Satz 4:* Vorrangig vor § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 ist uE sodann die (ab VZ 1996 geltende) Verlust-Beschränkung des § 17 Abs. 2 Satz 4 (vgl. § 17 Anm. R 13 ff.).

► *Vorrang des Halbeinkünfteverfahrens:* Verluste aus der Veräußerung von Anteilen auch an ausländ. KapGes. sowie aus deren Auflösung und der Herabsetzung ihres Kapitals sind nach Maßgabe der uE ebenfalls vor § 2a Abs. 1 Nr. 4 vorrangigen § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, § 3c Abs. 2 nur zur Hälfte abziehbar (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 3 „Halbeinkünfteverfahren“ Anm. 4. b (3); vgl. dazu § 3 Nr. 40 Anm. R 73, R 106 ff., § 17 Anm. R 9) und fallen daher nur insoweit in den Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 Nr. 4. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c, § 3c Abs. 2 dürften für ausländ. KapGes. gem. § 52 Abs. 1 ab dem VZ 2001 gelten (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. R 13).

81 2. Negative Einkünfte

Teileinkünfte: Negative Einkünfte gemäß § 17, deren Verrechnung beschränkt werden soll, sind Teileinkünfte innerhalb der Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie sind stichtagsbezogen auf der Grundlage eines Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln (BFH v. 29. 6. 1995 VIII R 69/93, BStBl. II, 725 mwN).

Zum Begriff der „negativen Einkünfte“ s. im übrigen Anm. 44 ff.

82 3. In den Fällen des § 17

Realisations-Tatbestände des § 17: Das Tatbestandsmerkmal „in den Fällen des § 17“ zielt auf die Realisationstatbestände des § 17 ab. Erfaßt werden Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an einer ausländ. KapGes. gem. § 17 Abs. 1 und 2 (vgl. Anm. 74 und BFH v. 21. 10. 1999 I R 43, 44/97, FR 2000,

387), ferner gem. § 17 Abs. 4 aus der Auflösung einer KapGes. und der Herabsetzung ihres Kapitals, sofern es zurückgezahlt wird und die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil (Dividende) gilt.

► *Veräußerung*: Hinsichtlich des Begriffs der Veräußerung gilt Anm. 74 entsprechend (vgl. beispielhaft BFH v. 21. 10. 1999 I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424). Veräußerung iSd. Nr. 4 ist allerdings ab dem VZ 1992 auch die verdeckte Einlage in eine KapGes. (§ 17 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 52 Abs. 1 idF d. StÄndG 1992).

► *Auflösung* ist auch die Umwandlung einer ausländ. KapGes. in eine PersGes., wenn das maßgebende ausländ. Recht in der Umwandlung eine Auflösung sieht (BFH v. 22. 2. 1989 I R 11/85, BStBl. II, 794; H 140 Abs. 4 [Ausländische KapGes.] EStH 1999). Vgl. im übrigen Anm. 78.

► *Kapitalrückzahlung*: Diese ist diese vom Buchwert der Beteiligung abzusetzen und kann zu keinem Verlust führen, soweit die Rückzahlungsbeträge nicht Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 sind (BFH v. 29. 6. 1995 VIII R 69/93, BStBl. II, 725 zu § 17 Abs. 4 mwN; H 140 Abs. 5 [Rückzahlung aus Kapitalherabsetzung] EStH 1999). Vgl. im übrigen Anm. 79.

4. Anteil an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat

83

Systematik: Die Regelung knüpft wegen ihres Bezugs zu § 17 nicht – wie Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 7 – an den Oberbegriff der Körperschaft (Anm. 70), sondern an den Begriff der KapGes. an.

Kapitalgesellschaft: Die ausländ. KapGes. muß für die Anwendung des deutschen Steuerrechts anzuerkennen sein und dabei insbes. dem Typus einer KapGes. nach deutschem Recht entsprechen (vgl. Anm. 70; vgl. auch BFH v. 21. 10. 1999 I R 43, 44/98, BStBl. II 2000, 424). KapGes. sind nach deutschem Rechtsverständnis AG, KGaA, GmbH, Kolonialgesellschaften und bergrechtliche Gewerkschaften (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Hinzukommen muß die Rechtsfähigkeit der ausländ. Gesellschaft nach dem Recht des ausländ. Sitzstaates (BFH v. 19. 3. 1996 VIII R 15/94, BStBl. II, 312).

Weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland: Zu den KapGes. iSd. § 17 Abs. 1 Satz 3 rechnen auch solche, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben (BFH v. 29. 5. 2001 VIII R 43/00, BFH/NV 2002, 14). Vgl. dazu Anm. 70.

Anteil an einer Kapitalgesellschaft iSd. Nr. 4 ist ein solcher iSd. § 17 Abs. 1 Satz 3. Dieser definiert als Anteile an einer KapGes. „Aktien, Anteile an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Kuxe, Genußscheine oder ähnliche Beteiligungen und Anwartschaften auf solche Beteiligungen“.

Ähnliche Beteiligungen in diesem Sinne sind Anteile an einer Gesellschaft, die gesellschaftsrechtlich ausländ. Recht unterliegt, aber im Typenvergleich einer deutschen KapGes. entspricht (vgl. BFH v. 24. 10. 1984 I R 22/81, nv.; v. 22. 2. 1989 I R 11/85, BStBl. II, 794 und v. 19. 3. 1996 VIII R 15/94, BStBl. II, 312).

**VI. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe
als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen eines
ausländischen Schuldners (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)**

84 **1. Überblick**

Von den Einkünften aus Kapitalvermögen erfaßt Abs. 1 Satz 1 nur die negativen Einkünfte aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen (wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländischen Staat hat).

Hintergrund der Regelung:

► *Einbeziehung der typischen stillen Gesellschaft:* Da der Gesetzgeber ausländ. Verlustzuweisungsmodelle allgemein unterbinden wollte (vgl. BTDrucks. 9/2074, 62), bezog er die typische stille Gesellschaft, die estrechtlich ebenfalls Verlustzuweisungen an die stillen Gesellschafter zuläßt (s. Anm. 85), in die Regelung des § 2a Abs. 1 ein, um ein Ausweichen auf Modelle mit stillen Gesellschaftern zu verhindern (vgl. KRABBE, RIW 1983, 42).

► *Partiarische Darlehen* wurden mit einbezogen, weil sich diese Finanzierungsform nur schwer von der stillen Beteiligung abgrenzen läßt (KRABBE aaO). Damit soll in schwierigen Fällen die Abgrenzung offen bleiben können. Andere absetzbare Verluste aus Darlehen und sonstige dem Kapitalstamm zuzurechnende Verluste fallen nicht unter die Regelung.

► *Erfassung verlustintensiver Bereiche:* Diese Auswahl des Gesetzgebers zeigt für den Bereich der Kapitaleinkünfte das Bemühen, die Wirkungen des § 2a Abs. 1 auf besonders verlustintensive Bereiche zu begrenzen.

Stille Beteiligung/partiarisches Darlehen im Betriebsvermögen: Nach der isolierenden Betrachtung (s. Anm. 49) erfaßt Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 auch Verluste, die gem. § 20 Abs. 3 als gewerbliche Einkünfte einzuordnen sind, weil das Darlehen oder die stille Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten werden. Selbst wenn sie einer gewerblichen Auslands-BS zuzuordnen sind, fallen solche Einkünfte deshalb nicht unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, so daß Abs. 2 schon deswegen für typische stille Beteiligungen/partiarische Darlehen nicht zur Anwendung kommen kann (s. Anm. 49; aA BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605, obiter dictum und BLÜMICH/WIED, § 2a Rn. 46).

Keine Aktivitätsklausel: Abs. 2 gilt nicht für Abs. 1 Satz 1 Nr. 5. Wie KRABBE berichtete (in BLÜMICH, § 2a Rn. 42 [Vorauslage]), sah der Gesetzgeber davon ab, für die Nr. 5 eine solche Klausel einzuführen, da wirksame allgemeine Abgrenzungskriterien nicht vorhanden gewesen und dem Gesetzgeber die Einführung eines Bescheinigungsverfahrens untunlich erschienen sei. Die Regelung der Nr. 5 wird wegen der fehlenden Aktivitätsklausel als verfassungswidrig angesehen (WEINREICH, Probleme des Verlustausgleichs über die Grenze, 1994, 50 f.; kritisch auch BORDEWIN in BORDEWIN/BRANDT, § 2a Rn. 86).

85 **2. Negative Einkünfte**

Verluste aus typischer stiller Beteiligung:

► *Bis zur Höhe der Einlage:* Nach hM sind laufende Verluste aus typischer stiller Beteiligung (insbes. an einem ausländ. Handelsgewerbe) bis zur Höhe der Einlage (§ 232 Abs. 2 HGB) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 abziehbar (BFH v. 24. 3. 1998 I R 83/97, BStBl. II, 601; vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2). Solche laufenden Verluste unterliegen den Beschränkungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, nicht aber der

Verlust der Einlage an sich, der von vornherein nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 fällt (Schl.-Holst. FG v. 17. 12. 1997, EFG 1998, 557, rkr.).

► *Über die Höhe der Einlage hinaus:* Abweichend von § 232 Abs. 2 Satz 1 HGB können die Gesellschafter aber vereinbaren, daß der Stille über seine Einlage hinaus am Verlust teilnimmt, so daß ein negatives Einlagenkonto entstehen kann, das durch spätere Gewinnanteile wieder aufzufüllen ist (SCHMIDT/HEINIKKE XX. § 20 Rn. 144). Insoweit kann eine Konkurrenz zwischen § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 iVm. § 15a auftreten.

Negative Einkünfte „aus“: Gehört die stille Beteiligung zum Betriebsvermögen des Stpfl., ist das Ergebnis für Zwecke der Nr. 5 – unbeschadet des insoweit nicht geltenden Zu- und Abflußprinzips des § 11 – noch einmal eigens so zu berechnen, als hätte der Stpfl. isoliert damit Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt (vgl. BFH v. 9. 4. 1997 I R 178/94, BStBl. II, 657 unter II. 3.). Teilwertabschreibungen auf die stille Beteiligung (oder das partiarische Darlehen) sowie Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme derselben werden ebenso wie der Verlust der Einlage, der seinen Rechtsgrund nicht in einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung hat (vgl. STEINHAUFF, NWB F. 3, 10327) – da nicht zu den Kapitaleinkünften gehörig – von der Nr. 5 nicht betroffen (aA BORDEWIN in BORDEWIN/BRANDT, § 2a Rn. 82). Dies folgt mittelbar auch aus der Existenz der Nr. 6 Buchst. c, die Verluste, die den Vermögensstamm betreffen in einer ergänzenden Sonderregelung (zu Nr. 6 Buchst. a und b, die nur Überschußeinkünfte erfassen) berücksichtigt.

Werbungskosten oder Betriebsausgaben: Die Verluste aus der stillen Beteiligung/dem partiarischen Darlehen werden auch insoweit in der Verrechnung beschränkt, wie sie aus eigenen, nicht bereits im Ergebnis der stillen Beteiligung oder des partiarischen Darlehens eingerechneten Werbungskosten oder Betriebsausgaben des Gesellschafters oder Darlehensgebers herrühren, zB Reisekosten, Beratungskosten, Schuldzinsen bei der Finanzierung der Einlage (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. B 73).

Vorbereitende Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer gescheiterten stillen Beteiligung an einem ausländischen Handelsgewerbe unterliegen ebenfalls der Verrechnungs-Beschränkung der Nr. 5 (BFH v. 17. 12. 1998 I B 80/98, BStBl. II 1999, 293; zweifelnd GOSCH, StBp. 1999, 135).

Einstweilen frei.

86

3. Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter

87

Typenvergleich: Die stille Beteiligung muß an einem Handelsgewerbe (eines ausländ. Schuldners) bestehen. Ob eine ausländische Gesellschaft iSd. Nr. 5 als stille Beteiligung zu behandeln ist, bestimmt sich aufgrund eines Typenvergleichs nach den Kriterien des deutschen Gesellschaftsrechts (§§ 230 ff. HGB; vgl. Anm. 59 „Ausländische Personengesellschaften“). Danach ist die stille Gesellschaft eine Gesellschaft iSv. § 705 BGB; der stille Gesellschafter tritt aber nach außen nicht in Erscheinung, seine Einlage geht in das Vermögen des tätigen Gesellschafters über, es entsteht kein Gesamthandsvermögen.

Atypisch stille Beteiligungen führen zu gewerblichen Einkünften iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und fallen deshalb a priori nicht unter § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, sondern allenfalls unter § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (vgl. BFH v. 25. 3. 1992 I R 41/91, BStBl. II, 889 und v. 21. 7. 1999 I R 110/98, BStBl. II, 812). Die für eine Mitunternehmerstellung charakteristischen Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos sind insbes. dann erfüllt, wenn dem stillen Ge-

sellschafter Mitwirkungsrechte eingeräumt werden, die denen eines Kommanditisten entsprechen und wenn er neben seiner Beteiligung am laufenden Gewinn und Verlust auch an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt ist (vgl. BFH v. 21. 7. 1999, aaO; Schl.-Holst. FG v. 17. 12. 1997, EFG 1998, 557 und SCHMIDT XX. § 15 Rn. 340 ff.). Sie sind deshalb wie PersGes. zu behandeln (s. Anm. 59 und STROBL/SCHÄFER, IStR 1993, 206, 207). Unerheblich ist dafür, daß § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 ebenso wie § 43 Abs. 1 Nr. 3 und anders als § 20 Abs. 1 Nr. 4 atypisch stille Beteiligungen nicht ausdrücklich aus seinem Geltungsbereich ausschließt.

88 4. Partiarische Darlehen

Wesen: Ein partiarisches Darlehen liegt vor, wenn der Darlehensnehmer keinen festen Zins, sondern einen (auch nur teilweise) erfolgsbezogenen Anteil an dem Geschäft schuldet, dem das Darlehen dient (vgl. BFH v. 13. 9. 2000 I R 61/99, BStBl. II 2001, 67).

Entstehung negativer Einkünfte: Grundsätzlich wirken sich bei den Überschusseinkünften Verluste des Vermögensstamms stl. nicht aus (zB BFH v. 16. 4. 1991 VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234); insbes. bezieht sich § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 ausdrücklich auf Anteile des stillen Gesellschafters und gilt deshalb nicht für partiarische Darlehen. Zu negativen Einkünften kann es nur kommen, wenn der Stpfl. abzugsfähige Werbungskosten hat, die höher sind als seine Einnahmen (s. Anm. 85).

89 5. Schuldner mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländ. Staat

Der Schuldner der Kapitalerträge – bei stillen Beteiligungen der „Inhaber des Handelsgeschäfts“ (§ 230 Abs. 1 HGB), bei partiarischen Darlehen der Darlehensnehmer – muß nach dem Gesetzeswortlaut Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländ. Staat haben. Dabei ist es unerheblich, daß der Begriff des „Schuldners“ bei den Einkünften aus stiller Gesellschaft nicht genau trifft (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 34d EStG Rn. 153).

► *Schuldner als natürl. Person:* Ist der Schuldner eine einzelne natürliche Person, muß er seinen Wohnsitz (§ 8 AO) in einem ausländ. Staat haben. Unerheblich ist es hingegen, wo er seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) hat, oder, wo das Unternehmen seinen Sitz, eine BS oder seine Geschäftsleitung hat.

► *Einen Wohnsitz* hat jemand dort, wo er seine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und nutzen wird (§ 8 AO). Darin drückt sich ein Zeitmoment aus, zu dessen Bestimmung auf die Sechsmonatsfrist des § 9 Satz 2 AO zurückgegriffen werden kann (BFH v. 30. 8. 1989 I R 215/85, BStBl. II, 956). Bei mehreren Wohnsitzten ist die Voraussetzung der Vorschrift erfüllt, wenn einer davon im ausländ. Staat liegt.

► *Bei juristischen Personen* (insbes. KapGes.) und *Personengesellschaften* als Schuldner der Kapitalerträge müssen Sitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) in einem ausländ. Staat liegen. Ist Schuldnerin eine PersGes., so ist auf deren Sitz oder Geschäftsleitung und nicht auf den Wohnsitz, Sitz oder die Geschäftsleitung der Gesellschafter abzustellen (hM; aA MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. B 58). Ebenso wie für § 34d genügt es, wenn Sitz oder Geschäftsleitung in einem ausländ. Staat liegen (FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 34d Rn. 154).

► *Ausländ. Betriebsstätte eines inländ. Schuldners:* Aufgrund ihres eindeutigen Wortlauts greift die Vorschrift nicht, wenn die stille Beteiligung der ausländ. BS eines inländ. Schuldners zuzuordnen ist. Andererseits greift § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 seinem Wortlaut nach ein, wenn die stille Beteiligung oder das partiarische Darlehen einer Inlands-BS eines ausländ. Schuldners zuzuordnen ist.

Ausländischer Staat: Der Schuldner muß den Wohnsitz, Sitz oder die Geschäftsleitung in einem ausländ. Staat, dh. in einem ausländ. Staatsgebiet haben (vgl. Anm. 63 und 133).

VII. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen, wenn diese in einem ausländischen Staat belegen sind, sowie aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)

1. Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, die in einem ausländischen Staat belegen sind (Buchst. a)

a) Überblick

90

Hintergrund der Regelung: Ein wesentlicher Anlaß für die Einführung des § 2a Abs. 1 lag in der Bekämpfung von Steuersparmodellen im Immobiliensektor (vgl. BTDrucks. 9/2074). Der Erwerb von Häusern und Wohnungen im Ausland war – insbes. wegen der Geltung der Anrechnungsmethode für solche Einkünfte nach den DBA-Schweiz und DBA-Spanien (vgl. dazu OFD Münster v. 29. 11. 1999, IStR 2000, 275) mit der Folge der direkten Verlustverrechnung – ein beliebtes Steuersparmodell. „Immer mehr wurde geworben mit Steuerersparnissen bei Erwerb von Ferienimmobilien im Bauherren-Modell oder in anderen Konstruktionen“ (MANKE, DStZ 1984, 235 [236]).

Verhältnis zu anderen Regelungen:

► *Verhältnis zur Nr. 6 Buchst. c:* Gehören das von Nr. 6 Buchst. a erfaßte ausländische unbewegliche Vermögen oder der Sachinbegriff zu einem Betriebsvermögen, so beschränkt die Nr. 6 Buchst. c auch die Auswirkung von Wertminderungen solcher Wirtschaftsgüter (vgl. auch Anm. 91).

► *Verhältnis zur Nr. 6 Buchst. b:* Schiffe fallen, auch wenn sie unbewegliches Vermögen sind, nicht unter Nr. 6 Buchst. a, sondern stets unter Nr. 6 Buchst. b (s. Anm. 93; str.).

► *Verhältnis zu § 34 d Nr. 7:* Die Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, soweit diese in einem ausländ. Staat belegen sind, definiert § 34 d Nr. 7 (ausschließlich) für Zwecke des § 34 c Abs. 1–5 als ausländ. Einkünfte.

► *Verhältnis zu den DBA:* Nach den DBA steht das Recht zur Besteuerung unbeweglichen Vermögens regelmäßig dem Belegenheitsstaat zu (vgl. Art. 6 OECD-MustAbk.; Ausnahmen im DBA-Schweiz, DBA-Spanien, DBA-Brasilien). Für diesen Fall kann sich die Verlustverrechnungsbeschränkung allenfalls über den negativen ProgrVorb. auswirken (s. Anm. 27).

b) Negative Einkünfte

91

Umfang: Nr. 6 Buchst. a begrenzt nicht nur dem Grunde, sondern auch dem Umfang nach ausschließlich die Verrechnung negativer Einkünfte aus Vermie-

tion und Verpachtung (§ 21), mithin nicht die Verrechnung von Veräußerungsverlusten und nicht die Verrechnung von (bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht abziehbaren) Wertminderungen des Vermögens (vgl. BFH v. 17. 11. 1999 I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; aA FG Bremen v. 24. 11. 1994, EFG 1995, 571 [573], rkr.). Gehört daher das vermietete oder verpachtete Vermögen zu einem Betriebsvermögen, ist das Ergebnis für Zwecke der Nr. 6 Buchst. a – unbeschadet des insoweit nicht geltenden Zu- und Abflußprinzips des § 11 – noch einmal eigens so zu berechnen, als hätte der Stpfl. isoliert damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt (vgl. BFH v. 9. 4. 1997 I R 178/94, BStBl. II, 657 unter II. 3.). Nur insoweit unterliegt das Ergebnis der Beschränkung der Nr. 6 Buchst. a.

► *Erfassung von Vermögensminderungen durch Nr. 6 Buchst. c:* Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht abziehbare Vermögensminderungen (weil über § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 hinausgehend) und Veräußerungsverluste, die sich gewinnmindernd auswirken, wenn das Wirtschaftsgut zu einem Betriebsvermögen gehört (§ 21 Abs. 3), werden nur durch Nr. 6 Buchst. c erfaßt. Diese Vorschrift ist angesichts der isolierenden Betrachtung nicht nur eine Klarstellung (aA FG Bremen v. 24. 11. 1994 aaO).

Negative Einkünfte: Die Regelungen über die degressive Afa in § 7 Abs. 5 sowie über Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (§§ 7a bis 7k) sind hier regelmäßig nicht anwendbar, da sie nur für Investitionen im Inland gelten. Vgl. ferner Anm. 46 ff.

92 c) Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, die in einem ausländischen Staat belegen sind

Vermietung und Verpachtung: Der Begriff der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens ist deckungsgleich mit dem nämlichen Begriff in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 (BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85, BStBl. II, 704).

► *Veräußerung von Forderungen:* Unter Nr. 6 Buchst. a fallen ebenso Verluste aus der Veräußerung von mit der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen in einem ausl. Staat zusammenhängenden Miet- und Pachtzinsforderungen iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 4, der nur klarstellende Bedeutung hat (MASSBAUM in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, 1994, 337, 356).

► *Ferienwohnungen:* Deren Vermietung oder Verpachtung fällt nicht unter Nr. 6 Buchst. a, wenn sie – unabhängig von § 21 Abs. 3 – originär gewerblich ist (BFH v. 26. 3. 1991 aaO, unter II. 2). Negative Einkünfte aus gewerbl. Vermietung können aber von § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfaßt werden (vgl. zum Begriff der BS bei der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens BFH v. 6. 7. 1978 IV R 24/73, BStBl. II 1979, 18 [20]).

► *Mobiliar:* Die Mitvermietung des Mobiliars von ausl. Wohnungen fällt als Vermietung von Sachinbegriffen unter Nr. 6 Buchst. a Alt. 2 (BFH v. 26. 3. 1991 IX R 162/85 aaO).

► *Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen:* Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von unbewegl. Vermögen oder von Sachinbegriffen in einem ausl. Staat sind aufgrund der isolierenden Betrachtung auch dann der Nr. 6 Buchst. a unterworfen, wenn das vermietete oder verpachtete Vermögen (gem. § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 3, nach § 15 Abs. 3 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG) zu einem

Betriebsvermögen gehört (s. Anm. 49). Damit sind Steuergestaltungen zumindest erschwert (vgl. dazu MASSBAUM in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET aaO, 337, 358).

Der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus gem. § 21 Abs. 2 gehörte ebenfalls zu den erfaßten Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (BFH v. 26. 3. 1991 aaO und v. 5. 9. 1991 IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192). § 21 Abs. 2 war allerdings letztmals für den VZ 1986 anzuwenden und galt nur noch übergangsweise bis einschl. VZ 1998 (vgl. § 52 Abs. 21; s. näher Leitfaden der FinVerw., Anhang 2 Tz. 1. 2. 2).

Unbewegliches Vermögen sind gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 insbesondere Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile und grundstücksgleiche Rechte (zB Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht). Bei letzteren ist darauf abzustellen, ob die Rechtsordnung des Belegenheitsstaats Rechte kennt, die den grundstücksgleichen Rechten deutschen Rechts entsprechen (BORDEWIN in BORDEWIN/BRANDT, § 2a Rn. 90).

Zu Schiffen – auch solchen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind – s. Anm. 93 ff.

Sachinbegriff: Der Begriff entspricht dem in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gebrauchten (vgl. ferner § 34d Nr. 7 und § 49 Abs. 1 Nr. 5); einzelne oder mehrere Sachen bilden noch keinen Sachinbegriff. Voraussetzung ist, daß Sachen funktions- und technisch so aufeinander abgestimmt sind, daß sie eine wirtschaftliche Einheit bilden, zB das Mobiliar einer Wohnung.

Nr. 6 Buchst. a erfaßt keine negativen Einkünfte aus der

- *Vermietung beweglicher Sachen* in einem ausländ. Staat; insoweit ist die Verlustverrechnung durch § 22 Nr. 3 beschränkt.
- *Überlassung von Rechten, Patenten und Urheberrechten* iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 3; diese sind – wie KRABBE (RIW 1983, 42, 44) berichtet – nicht in die Regelung einbezogen worden, weil dadurch das „normale“ internationale Geschäft beeinträchtigt worden wäre.

Ausländischer Staat: Das erfaßte unbewegliche Vermögen oder die Sachinbegriffe müssen in einem ausländischen Staat belegen sein (vgl. dazu Anm. 63 und 133).

2. Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung im Ausland eingesetzter Schiffe (Buchst. b nF)

a) Überblick

93

Inhalt der Regelung: Nr. 6 Buchst. b beschränkt die Verlustverrechnung aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, es sei denn

- *die Schiffe werden ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt*, oder es handelt sich um
- *Handelsschiffe*, die
 - *von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen* (Doppelbuchst. aa) oder
 - *an einen Ausrüster* iSd. § 510 Abs. 1 HGB nach Maßgabe der Doppelbuchst. bb und cc überlassen worden sind.

Regelungstechnik: Nr. 6 Buchst. b erfaßt zunächst jegliche entgeltliche Überlassung von Schiffen, schaltet aber sogleich zwei Gruppen von Ausnahme-Tatbeständen hinterher. Diese Regelungstechnik sei wegen der „Breite der Gestaltungsmöglichkeiten“ gewählt worden (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15).

Rechtsfolge: Nr. 6 Buchst. b beschränkt die Verlustverrechnung auf positive Einkünfte derselben Art, wobei von der für die anderen Fallgruppen des Abs. 1

Satz 1 (außer Nr. 7) geltenden zusätzlichen Beschränkung auf denselben Staat abgesehen wurde (s. Anm. 133). Jede der vorgenannten Ausnahmeregelungen schließt bei Vorliegen ihrer Voraussetzungen die Rechtsfolge des § 2a Abs. 1 Satz 1 aus.

Sinn und Zweck der Regelung: Nr. 6 Buchst. b zielt insbes. auf die „Bareboat-Vercharterung“ von unbemannten Freizeitschiffen, wie Segel- oder Motor-yachten, die in ausländ. Häfen liegen (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 8 und 14f.). Denn diese Art der Vercharterung werde „oft im Grenzbereich zur Liebhaberei betrieben“, ein Totalgewinn trete hier häufig erst unter Berücksichtigung von Veräußerungsgewinnen ein (BTFinAussch. aaO, 14). Nr. 6 Buchst. b zielt allgemein auf „primär steuerlich motivierte Gestaltungen, die aus besonders verlustgeneigten Aktivitäten mit Auslandsbezug stammen und das deutsche Steueraufkommen mindern, ohne dass mit der zugrunde liegenden Aktivität ein Nutzen für die inländische Volkswirtschaft verbunden ist“ (BTFinAussch. aaO, 14). Das „übliche Reedereigeschäft“ soll hingegen nicht beeinträchtigt werden (BTFinAussch. aaO, 8 und 15). Die im Gesetzesentwurf noch vorgesehene Einbeziehung von Luftfahrzeugen (BTDrucks. 14/1514, 3) hat der Gesetzgeber aufgrund der Kritik daran nicht weiterverfolgt (BTFinAussch. aaO, 8).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die (durch das StBereinG 1999 neugefaßte) Regelung der Nr. 6 Buchst. b ist erstmals auf negative Einkünfte eines Stpfl. anzuwenden, die er aus einer entgeltlichen Überlassung von Schiffen auf Grund eines nach dem 31. 12. 1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erzielt (§ 52 Abs. 3 Satz 1 idF. StBereinG 1999). Die zeitliche Abgrenzung stellt demnach nicht auf den Veranlagungszeitraum der Einkunftserzielung ab; der zeitliche Anwendungsbereich der Neufassung der Nr. 6 Buchst. b beginnt also nicht etwa mit dem VZ 2000. Auf den Stichtag des „rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts“ stellte bereits § 52 Abs. 4 Satz 2 und 3 als Übergangsregelung zu § 2b ab.

► *Vertrauensschutz:* Die vorgenannte zeitliche Beschränkung der neuen Nr. 6 Buchst. b erfolgte aus Gründen des Vertrauensschutzes (vgl. BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22). Damit sollte vermieden werden, daß der Kalkulation im Zusammenhang mit bereits abgeschlossenen Überlassungsverträgen durch die Neuregelung nachträglich die Grundlage entzogen würde (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22).

► *Rechtswirksam:* Das Tatbestandsmerkmal des „rechtswirksam“ abgeschlossen obligatorischen Vertrags in § 52 Abs. 3 Satz 1 stellt uE auf den Zeitpunkt des Zustandekommens des Vertrags (oder gleichstehenden Rechtsakts) ab, dh. maßgeblicher Zeitpunkt ist, wann der Vertrag oder gleichstehende Rechtsakt rechtswirksam wird (oder sein soll). Das Tatbestandsmerkmal „rechtswirksam“ regelt daher nicht (iSd. § 41 Abs. 1 Satz 2 AO), daß die Neufassung der Nr. 6 Buchst. b nicht eingreift, wenn der Vertragschluß sich zivilrechtlich als unwirksam herausstellt.

► *Rechtslage für bis zum 31. 12. 1999 geschlossene Überlassungsverträge (oder gleichstehende Rechtsakte):* s. Anm. 100 ff.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu anderen Tatbeständen des § 2a Abs. 1 Satz 1:*

▷ *Verhältnis zur Nr. 2:* Nr. 6 Buchst. b ist uE vorrangig vor der Nr. 2, zumal die Aktivitätsklausel für die entgeltliche Überlassung von Schiffen (Rückausnahme „Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern“) nicht in Betracht

kommen dürfte (s. auch Anm. 171). Diese Einordnung folgt zudem aus der Quellenorientierung des Abs. 1 iVm. Abs. 2 (s. Anm. 6) und ist insbes. für die Verrechnung mit positiven Einkünften derselben Art bedeutsam. Die Belegenheit (einer BS, an die Nr. 2 anknüpft), ist bei Schiffen kein geeignetes Merkmal, da Schiffe üblicherweise zwischen verschiedenen Staaten verkehren (vgl. BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15 zu Doppelbuchst. bb sowie BR-Stellungnahme, BTDrucks. 12/1368 zu Nr. 6 Buchst. b aF) und ist demzufolge auch für Nr. 6 Buchst. b (ausnahmsweise) kein Kriterium für die Verrechnung mit positiven Einkünften.

- ▷ *Verhältnis zu Nr. 6 Buchst. a:* Nr. 6 Buchst. b ist uE hierzu als Spezialvorschrift ebenfalls vorrangig. Nr. 6 Buchst. b erfaßt (nach Maßgabe der weiteren Voraussetzungen), auch solche Schiffe, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (aA SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 34).
- ▷ *Verhältnis zu Nr. 6 Buchst. c:* Minderungen des Vermögensstamms fallen auch bei Schiffen unter Nr. 6 Buchst. c (vgl. Anm. 105 ff.), selbst wenn Nr. 6 Buchst. b nunmehr auch gewerbliche Einkünfte aus Schiffen und damit Schiffe im Betriebsvermögen erfaßt (s. Anm. 94). Eine Differenzierung danach, in welchem Staat die Einkünfte erzielt wurden, dürfte insoweit aber auch für Nr. 6 Buchst. c nicht erforderlich sein. Für Nr. 6 Buchst. c, soweit er sich auf Nr. 6 Buchst. b bezieht, ist dies zwar nicht ausdrücklich geregelt; eine teleologische Ausdehnung des Wortlauts des Abs. 1 Satz 1 erscheint indes angezeigt. Der Grund für den Verzicht auf die Pro-Staat-Begrenzung bei Nr. 6 Buchst. b, daß Schiffe bei nicht ausschließlicher inländ. Verwendung im gewerbl. Bereich üblicherweise stets in mehreren Staaten eingesetzt werden (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15) trifft hier genauso zu.
- ▶ *Verhältnis zu § 5a:* Im Falle der sog. Bare-boat-charter von Handelsschiffen, bei der allenfalls eine Konkurrenz auftreten könnte, liegen keine nach § 5a begünstigten Einkünfte vor (BMF v. 24. 6. 1999, BStBl. I, 669, Rn. 10). In Fällen gewerblicher Schiffsüberlassung (Vercharterung) erscheint zwar zunächst eine Verrechnung der von § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b erfaßten Verluste mit nach § 5a ermittelten Gewinnen denkbar. § 5a Abs. 2 Satz 2 begünstigt die Vercharterung jedoch nur, wenn die Schiffe vom Vercharterer ausgerüstet worden sind. Dann wird aber die Vercharterung von § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b nicht erfaßt, da die Ausnahme Doppelbuchst. aa eingreift.
- ▶ *Verhältnis zu § 22 Nr. 3:* Die Verlustverrechnungs-Beschränkung nach § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 idF des StEntlG 1999/2000/2002 ist vorrangig gegenüber § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b nF. Insoweit gilt dasselbe wie für Nr. 6 Buchst. b aF, der nur erforderlich war, „weil die Vercharterung auch im Rahmen eines Betriebs erfolgen kann und damit nicht in jedem Fall unter die Verlustklausel des § 22 Nr. 3 EStG fällt“ (BTDrucks. 12/1368). Die Beschränkung des § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 erfaßt ua. die Vermietung nicht zu einem Betriebsvermögen gehörender und nicht in ein Schiffsregister eingetragener Schiffe (vgl. R 137 Abs. 3 EStR 2001 und § 21 Anm. 97); sie gilt mit Wirkung ab VZ 1999 (vgl. § 52 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002) und damit auch für die von § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b nF erfaßten Einkünfte.

b) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen

94

Negative Einkünfte: s. Anm. 46 ff.

Entgeltliche Überlassung: Nr. 6 Buchst. b erfaßt seinem Wortlaut nach und gemäß der Intention des Gesetzgebers jegliche entgeltliche Überlassung von

Schiffen (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15: „... Regelungstechnik eines umfassenden Eingangstatbestandes ...“) an Dritte, wobei die Überlassung zur Nutzung und nicht zu Eigentum erfolgen muß. Darunter können zB auch Leasingverträge oder gesellschaftsrechtliche Nutzungsüberlassungen fallen (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. B 66 h; GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1291), nicht aber Veräußerungsgeschäfte. Da Nr. 6 Buchst. b – anders als die aF (s. Anm. 100 f.) – statt auf die „Vermietung und Verpachtung“ von Schiffen auf deren „entgeltliche Überlassung“ abstellt, fällt darunter auch die gewerbliche Überlassung (von Schiffen); dies ergibt sich zudem aus dem systematischen Zusammenhang mit den in Nr. 6 Buchst. b nF geregelten Ausnahmen. Über die Nr. 2 hinaus wird damit uE nunmehr auch die gewerbliche Überlassung von Schiffen innerhalb und außerhalb von Betriebsstätten erfaßt.

Schiffe: Nr. 6 Buchst. b bezieht sich eingangs auf Schiffe jeder Art; lediglich die Rückausnahmen verlangen das Vorliegen von Handelsschiffen. Zu den Schiffen in diesem umfassenden Sinn gehören alle auf und unter dem Wasser sich bewegenden oder bewegten Transportmittel, also auch Unterseeboote und Tragflugboote (vgl. BFH v. 21. 9. 1955 V 106/55 U, BStBl. III, 358; R 41 a Abs. 2 Nr. 1 EStR 1998 [in EStR ab 1999 nicht mehr enthalten]; s. auch § 49 Anm. 432). Insbesondere sollen Freizeitschiffe wie Segel- und Motoryachten erfaßt werden (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15). Anders als für § 5 a und den bis 1998 geltenden § 34 c Abs. 4, die Handelsschiffe „im internationalen Verkehr“ betreffen, ist nicht erforderlich, daß die Schiffe über einen eigenen Antrieb verfügen. Da Zweckbestimmung lediglich die Fortbewegung auf dem Wasser ist, sind Schiffe in diesem Sinn auch – anders als nach § 34 c Abs. 4 aF und § 5 a – Wasserfahrzeuge, die von vornherein nicht als Transportmittel gedacht sind, wie Schwimmbagger, Fischfangschiffe, Hochseeschlepper, Eisbrecher, Hebeschiffe, Kabelschiffe ua. (R 41 a Abs. 2 Nr. 2 EStR 1998 und DEBATIN/WASSERMEYER, MA Art. 8 Rn. 16). Keine Schiffe sind uE schwimmende Hotels, Schwimmdocks und schwimmende Meerwasserentsalzungsanlagen, da sie nicht der Fortbewegung auf dem Wasser dienen. Unerheblich ist, ob Schiffe nach Flaggenrecht die Bundesflagge zu führen haben oder führen dürfen. Ebensov wenig unterscheidet § 2 a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b im Eingang zwischen Seeschiffen und Binnenschiffen.

95 c) **Kein Nachweis durch den Überlassenden, daß die Schiffe (fast) ausschließlich im Inland eingesetzt werden (1. Ausnahme)**

Überblick: Zu den Ausnahmen von der Anwendung des Nr. 6 Buchst. b gehören zunächst – in Übereinstimmung mit dem Grundansatz der übrigen Fallgruppen des Abs. 1 Satz 1, die an den Auslandsbezug anknüpfen – Schiffe, die ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt werden (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15).

Bezug auf das einzelne Schiff: Diese Ausnahmeregelung ist trotz der Verwendung des Plurals („diese“) auf den Einsatz des betreffenden Schiffs zugeschnitten (vgl. BTFinAussch., BT Drucks. 14/2070, 15: „Dieser Ausnahmetatbestand liegt vor, wenn das betreffende Schiff ... eingesetzt wird“). Mithin ist nicht erforderlich, daß im VZ sämtliche Schiffe des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich im Inland eingesetzt worden sind.

► *Schiffsbezogene Einkünfte-Abgrenzung:* Die Anwendung der Ausnahme erfordert daher ggf. eine schiffsbezogene Abgrenzung der begünstigten negativen Einkünfte des Überlassenden. Zu diesen Einkünften rechnen uE aufgrund funktio-

nalere Betrachtung (entspr. § 5 a Abs. 2 Satz 2 und § 34 c Abs. 4 Satz 3 aF) auch die Aufwendungen aus unmittelbar mit der Vercharterung zusammenhängenden Hilfsgeschäften, nicht aber die Einkünfte aus Nebengeschäften (vgl. § 34 c Anm. 149).

Einsatz ist uE die tatsächliche Verwendung des Schiffs ohne Liegezeiten uä., in denen das Schiff nicht genutzt wird. Maßgeblich ist das Einsatzgebiet des Schiffs; von welchem Hafen aus es verchartert wird, ist uE unerheblich (aA MÖSSNER in K/S/M, § 2 a Rn. B 66).

Ausschließlich oder fast ausschließlich: Das Schiff muß zu mindestens 90 vH im Inland eingesetzt worden sein (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15; vgl. BFH v. 30. 8. 1995 I R 77/94, BStBl. II 1996, 122). Maßstab kann dabei – unter Berücksichtigung der abgeschlossenen Überlassungsverträge – die Fahrstrecke oder die Einsatzdauer sein. Referenzzeitraum ist der VZ (oder das Wj.).

Inland ist der Geltungsbereich des EStG bzw. KStG (vgl. § 1 Abs. 1 EStG und § 1 Abs. 1 und 3 KStG). Das Küstenmeer gehört völkerrechtlich zum Inland (s. näher BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4. 6. 1). Der Einsatz erfolgt nicht bereits deshalb im Inland, weil das Schiff unter deutscher Flagge fährt, da es damit nicht im Inland eingesetzt wird. Maßgeblich ist der Ort des tatsächlichen Einsatzes des Schiffes. Von welchem Hafen aus das Schiff verchartert wird, ist hingegen nach dem Gesetzeswortlaut unerheblich (aA MÖSSNER in K/S/M, § 2 a Rn. B 66 i).

Nachweis durch den Überlassenden:

- ▶ *Überlassender* ist der Stpfl., der die negativen Einkünfte iSd. Nr. 6 Buchst. b erzielt (vgl. BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15).
- ▶ *Voraussetzung des Nachweises:* Damit wird keine rechtliche Verpflichtung des Stpfl. zum Nachweis und auch keine materielle Voraussetzung der Ausnahme, sondern die Beweisführungslast und die materiell-rechtliche Feststellungslast für den Fall geregelt, daß unter Heranziehung des Stpfl. nicht geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen der Ausnahme des ausschließlichen oder fast ausschließlichen Einsatzes des Schiffes im Inland vorliegen (vgl. näher Anm. 162 und § 34 c Anm. 74). Dies folgt aus der Gesetzesbegründung „Die Beweis- und Dokumentationslast liegt beim Stpfl., da den Steuerbehörden die Mittel für die amtliche Ermittlung und Dokumentation des jeweiligen Einsatzortes für alle in Betracht kommenden Schiffe fehlen“ (so BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15). Der Stpfl. erhält damit uE kein Wahlrecht, sondern allenfalls eine faktische Gestaltungswahl, die Anwendung der Nr. 6 Buchst. b für Zwecke der Verrechnung mit positiven Einkünften zu ermöglichen. Denn das FA kann auch ohne Nachweis durch den Stpfl. von den Voraussetzungen der Ausnahme ausgehen, wenn es deren Vorliegen feststellt.
- ▶ *Vertragliche Vorsorge:* Der Überlassende muß den begünstigten inländ. Einsatz des Schiffes durch seinen Vertragspartner dem FA nachweisen, obwohl der Überlassende darauf weder tatsächlichen Einfluß nehmen kann, noch davon Kenntnis hat. Deshalb empfiehlt sich für den Überlassenden, im Überlassungsvertrag entspr. Verhaltenspflichten des Nutzers, Schadensersatz-Pflichten im Falle eines Verstoßes sowie eine Auskunftspflicht zu vereinbaren.

d) Kein Vorliegen der Ausnahmen für die Überlassung von Handelsschiffen (2. Ausnahme)

96

Überblick: Die zweite Gruppe von Ausnahmen von der Verrechnungsbeschränkung der Nr. 6 Buchst. b beinhaltet zum einen die Überlassung von Han-

delsschiffen in ausgerüstetem Zustand (Doppelbuchst. aa) und zum anderen die Bare-boat-Vercharterung von Handelsschiffen an Ausrüster iSd. § 510 HGB (Doppelbuchst. bb und cc).

- ▶ *Einsatzort unerheblich*: Dabei wird nicht nach dem Einsatzort des Schiffs unterschieden. Wird das Schiff (fast) ausschließlich im Inland eingesetzt, ist die Nr. 6 Buchst. b bereits wegen der 1. Ausnahme nicht anzuwenden.
- ▶ *Bezug auf das einzelne Schiff*: Auch diese Ausnahmeregelungen sind uE auf den Einsatz des einzelnen Schiffes bezogen (vgl. Anm. 95). Sie enthalten allerdings keine Differenzierung nach dem Einsatzort.
- ▶ *Referenzzeitraum*: Liegen die Voraussetzungen dieser Ausnahmen nicht während des gesamten VZ (oder Wj.) vor, sind uE nur die Einkünfte des Zeitraums ausgenommen, in dem sie erfüllt sind.

Handelsschiffe sind Seeschiffe zur Beförderung von Personen und/oder Gütern, die einen Schiffsantrieb haben (vgl. BFH v. 14. 11. 1985 IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 34c EStG Rn. 208). Da Nr. 6 Buchst. b keine Definition enthält, ist auf den im EStRecht üblichen Begriff abzustellen (vgl. §§ 5a, 34c Abs. 4 aF, 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG und § 82f EStDV. Daß der Gesetzgeber auf Seeschiffe und nicht auf Binnenschiffe abzielt, ergibt sich uE insbes. aus dem Verweis auf § 510 Abs. 1 HGB in Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. bb und cc).

- ▶ *Keine Handelsschiffe* in diesem Sinn sind auch Schlepp- und Bergungsschiffe (aA BFH v. 11. 4. 1990 I R 163/87, BStBl. II, 783 zu § 34c Abs. 4 Satz 2 aF), Schiffe, die der Seefischerei dienen (vgl. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. w Satz 7), Forschungsschiffe, Bagger und Taucherfahrzeuge sowie (mangels Schiffsantriebs) Pontons ohne Schlepper (BFH v. 14. 11. 1985, aaO). Keine Handelsschiffe sind ferner Schiffe, die der Gewinnung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden dienen; letzteres folgt ebenfalls daraus, daß § 5a Abs. 2 Satz 5 ebenso wie § 34c Abs. 4 Satz 6 aF solche Schiffe eigens den Handelsschiffen gleichstellt; § 5a Abs. 2 Satz 5 gilt aber aufgrund seines Standortes nicht für § 2a.

Ausgerüstete Überlassung von einem Vercharterer (Doppelbuchst. aa): Negative Einkünfte aus der Vercharterung von Handelsschiffen, die vom Vercharterer ausgerüstet überlassen werden, entgehen gem. Doppelbuchst. aa der Verrechnungsbeschränkung der Nr. 6 Buchst. b. Damit trifft die Beschränkung der Nr. 6 Buchst. b nur die Überlassung eines „leeren“ Schiffs, da der Gesetzgeber hier beim Vercharterer eine „deutlich höhere Verlustneigung“ vermutet (BTDrucks. 14/2070, 15).

- ▶ *Ausrüstung durch den Vercharterer*:
- ▷ *Vercharterer* iSd. Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. aa ist derjenige, der das Schiff (aufgrund Chartervertrags) entgeltlich überläßt. Vercharterer iSd ist nicht nur der Eigentümer sondern auch ein *Weitervercharterer*, der das Schiff selbst gechartert hat (vgl. BFH v. 7. 12. 1989 IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433). Die Praxis verwendet den Begriff der Charter, der gesetzlich nicht geregelt ist, für alle möglichen Fälle der Schiffsverwendung (PRÜSSMANN/RABE, Seehandelsrecht, § 510 Rn. C. 1. und § 49 Anm. 442). Unter Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. aa fällt insbes. die sog. Zeitcharter (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15 und § 49 Anm. 443). Unerheblich ist, ob der Vercharterer das Schiff als Reeder (Eigentümer, § 484 HGB) oder als Weitervercharterer überläßt.
- ▷ *Ausrüstung*: Der Vercharterer muß das Schiff betriebsbereit zum Einsatz im internationalen Verkehr zur Verfügung stellen, insbes. die Mannschaft des

Schiffs stellen, die den Transport über See besorgt (BT Drucks. 14/2070, 15; vgl. BFH v. 14. 11. 1985 IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60 und v. 7. 12. 1989 IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433). Nicht begünstigt ist die sog. bare-boat-charter (vgl. BFH v. 5. 8. 1976 IV R 12/73, BStBl. II, 710 und § 49 Anm. 443). Bei Weitervercharterung muß das Schiff nicht vom Letzvercharterer, sondern kann ebenso vom Erstvercharterer ausgerüstet sein (vgl. BFH v. 7. 12. 1989 IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433 und OFD Kiel v. 4. 2. 1991, StEK § 34c Nr. 160). Bei der Vercharterung eines antriebslosen Pontons muß der Vercharterer einen Schlepper mitüberlassen (BFH v. 14. 11. 1985 aaO).

► *Überlassung:* s. Anm. 94.

Überlassung an im Inland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 HGB erfüllen (Doppelbuchst. bb): Diese Vorschrift mit der Überschrift „Ausrüster“ lautet:

„Wer ein ihm nicht gehöriges Schiff zum Erwerbe durch die Seefahrt für seine Rechnung verwendet und es entweder selbst führt oder die Führung einem Kapitän anvertraut, wird im Verhältnis zu Dritten als der Reeder angesehen.“

► *Ausrüster* ist mithin, wer (a) ein ihm nicht gehöriges Schiff (b) zum Erwerb durch die Seefahrt (c) für seine Rechnung verwendet und es (d) entweder selbst führt oder die Führung einem Kapitän anvertraut.

▷ *Ein ihm nicht gehöriges Schiff:* Das Schiff darf nicht im Eigentum des Nutzers stehen, was sich für Nr. 6 Buchst. b von selbst versteht. In diesem Fall ist der Nutzer kein Reeder iSd. § 484 HGB, wird aber nach Maßgabe des § 510 Abs. 1 HGB einem solchen gleichgestellt.

▷ *Zum Erwerb durch die Seefahrt:* Es kommt hierfür auf die tatsächliche Verwendung des Schiffs an (PRÜSSMANN/RABE, Seehandelsrecht, § 510 Rn. B. 1.). Dabei begünstigt die Regelung – wie der Verweis auf § 510 Abs. 1 zeigt – nur die gewerbliche Seefahrt.

▷ *Verwendung für seine Rechnung:* Gemeint ist die Verwendung im eigenen Namen (PRÜSSMANN/RABE aaO Rn. B. 1.).

▷ *Führung des Schiffs durch den Verwender selbst oder durch einen Kapitän, dem er die Führung anvertraut hat:* Die Führung des Schiffs durch den Verwender selbst als Kapitän kommt fast nur noch in der Kleinschiffahrt vor (PRÜSSMANN/RABE aaO Rn. B. 4. a). Der Kapitän muß vom Verwender allein abhängig und dessen voller Weisungsbefugnis unterworfen sein (s. näher PRÜSSMANN/RABE aaO Rn. B. 4. b mwN).

► *Vorliegen der Voraussetzungen in der Person des Charterers:* Derjenige, dem das Schiff entgeltlich überlassen wird, muß Ausrüster im vorstehenden Sinn sein. Der Überlassende (der Nr. 6 Buchst. b) hat diese Eigenschaft seines Vertragspartners, die an dessen künftiges tatsächliches Verhalten anknüpft, ggf. gegenüber dem FA nachzuweisen. Der mangelnde Nachweis kann auch ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung (wie für den Nachweis des inländ. Einsatzes) nach den allgemeinen Grundsätzen der Feststellungslast zu Lasten des Überlassenden gehen. Deshalb empfiehlt es sich für den Überlassenden, im Überlassungsvertrag entsprechende Verhaltenspflichten des Charterers, Schadensersatzpflichten im Falle des Verstoßes sowie Auskunftspflichten zu vereinbaren.

► *Im Inland ansässig:* Der Ausrüster muß im Inland ansässig sein (zum Begriff „Inland“ s. Anm. 95) Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. bb gibt allerdings keine Definition, wann eine solche Ansässigkeit vorliegt. Das EStG spricht jedoch auch an anderen Stellen von Ansässigkeit (zB § 3 Nr. 29, § 37 a Abs. 1 Satz 2), ebenfalls ohne Definition.

UE ist der Ausrüster dann im Inland ansässig, wenn er (bei Einzelunternehmern) im Inland Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt oder (bei Körperschaften oder Personenvereinigungen) Sitz oder Geschäftsleitung hat (vgl. §§ 8–11 AO; vgl. auch Art 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MustAbk.). Ist danach die Ansässigkeit im Inland begründet, ist es unerheblich, wenn der Ausrüster auch noch in anderen Staaten ansässig ist.

► *Überlassung*: s. Anm. 94.

Insgesamt nur vorübergehende Überlassung an im Ausland ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 HGB erfüllen (Doppelbuchst. cc):

► *Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 HGB erfüllen*: Voraussetzung der Ausnahme nach Doppelbuchst. cc ist wiederum, daß der ausländ. Ausrüster die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 HGB erfüllt (s.o.), unbeschadet dessen, daß diese Vorschrift des deutschen Handelsrechts im Ausland keine Geltung beanspruchen kann. Ausländische Rechte kennen allerdings ebenfalls die Rechtsfigur des Ausrüsters (vgl. PRÜSSMANN/RABE, Seehandelsrecht, Rn. A. 2).

► *Im Ausland ansässig* ist der Ausrüster, wenn er (bei Einzelunternehmern) im Inland weder Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, noch (bei Körperschaften oder Personenvereinigungen) Sitz oder Geschäftsleitung hat (vgl. §§ 8–11 AO und auch Art 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MustAbk.); s.o. „Im Inland ansässig“.

► *Insgesamt nur vorübergehende Überlassung an im Ausland ansässige Ausrüster*:

▷ *Vorübergehende Dauer*: „Die Frage, ob eine Überlassung noch von nur ‚vorübergehender‘ Dauer ist, ist im Regelfall – soweit nicht besondere Umstände unter Berücksichtigung der Branchenverhältnisse vorliegen – in Bezug auf die Dauer eines VZ (ein Jahr) zu beurteilen, so daß insoweit die Überlassungsdauer unter 183 Tagen liegen muss“ (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15). UE ist allerdings nicht auf das Kj. abzustellen, sondern auf den jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum.

▷ *Insgesamt*: „Die aufgrund des Begriffs ‚insgesamt‘ gebotene Gesamtbetrachtung schließt die Möglichkeit der Kettenbildung von jeweils für sich allein betrachtet ‚vorübergehenden‘ Überlassungen an den gleichen oder verschiedene im Ausland ansässige Ausrüster aus“ (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15). Dies soll wohl bedeuten, daß mehrere Schiffsüberlassungen im Referenzzeitraum zu addieren sind und damit schädlich sein können.

▷ *Der Sinn und Zweck* der vorstehenden Einschränkung der Ausnahme-Regelung für ausländ. Ausrüster liegt nach der Gesetzesbegründung darin, daß bei der bare-boat-charter der wesentliche Anteil der Wertschöpfung beim Ausrüster liegt, während beim bare-boat-Vercharterer „aufgrund der geringen Margen für die Überlassung eines ‚leeren‘ Schiffes eine deutlich höhere Verlustneigung besteht“ (vgl. BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15).

▷ *Überlassung*: s. Anm. 94.

▷ *EU-rechtliche Bedenken* werden gegen die Unterscheidung danach erhoben, ob der Nutzer (Ausrüster) ein inländ. oder (EG)-ausländ. Unternehmer ist (GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1291; LÜDICKE, DB 1999, 1922).

97–99 Einstweilen frei.

3. Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von Schiffen, wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterliegen (Buchst. b aF)

a) Überblick

100

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nr. 6 Buchst. b in dieser Fassung galt ab dem VZ 1992 (s. Anm. 4). Die Regelung ist nicht mehr auf negative Einkünfte anzuwenden, die der Stpfl. aus entgeltlicher Überlassung von Schiffen auf Grund eines nach dem 31. 12. 1999 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erzielt (§ 52 Abs. 3 Satz 1 i d F des StBereinG 1999; s. näher Anm. 93 „Zeitlicher Anwendungsbereich“). Wurde also der Überlassungsvertrag vor dem 1. 1. 2000 geschlossen, kommt für die Schiffseinkünfte die alte Fassung der Nr. 6 Buchst. b weiter zur Anwendung.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu DBA:* Die Vorschrift kommt uE nur im Verhältnis zu DBA-Staaten zur Anwendung (s. Anm. 103).
- ▶ *Verhältnis zur Nr. 2:* Diese dürfte vorrangig sein, wenn das Schiff einer im Ausland belegenen BS zurechnen ist und es sich nicht um bare-boat-charter handelt (s. Anm. 101). Das fahrende Schiff selbst begründet allerdings keine BS für den Unternehmer selbst (vgl. dazu BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4.5).
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 6 Buchst. a:* Gegenüber dieser Vorschrift ist Nr. 6 Buchst. b aF uE *lex specialis* und erfaßt daher auch die Vermietung und Verpachtung von Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind (str., s. Anm. 102).
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 6 Buchst. c:* Minderungen des Vermögensstamms erfaßt Nr. 6 Buchst. c (vgl. Anm. 105 ff.).
- ▶ *Verhältnis zu § 22 Nr. 3:* § 22 Nr. 3 Sätze 3 und 4 i d F d. StEntlG 1999/2000/2002 betr. die Vermietung nicht zu einem Betriebsvermögen gehörender Schiffe, der mit Wirkung ab VZ 1999 gilt (vgl. § 52 Abs. 1), ist vorrangig vor § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b aF. § 22 Nr. 3 greift jedoch nur ein, wenn das Schiff nicht in ein Schiffsregister eingetragen war (vgl. § 21 Anm. 97; zu den Abgrenzungsproblemen s. DELP, INF 1993, 532).

Keine Geltung des § 22 Nr. 3 Satz 3 für VZ vor 1999: § 22 Nr. 3 Satz 3, wonach die erfaßten negativen Einkünfte nicht ausgeglichen und auch nicht nach § 10 d abgezogen werden dürfen, kam für Verlust vor dem VZ 1999 im Ergebnis nicht zur Anwendung. Diese Regelung sollte nach der Vorstellung des Gesetzgebers ebenfalls vorrangig vor § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b sein; letzterer war danach nur erforderlich, „weil die Vercharterung auch im Rahmen eines Betriebs erfolgen kann und damit nicht in jedem Fall unter die Verlustklausel des § 22 Nr. 3 EStG fällt“ (BTDrucks. 12/1368). Der Verlustausschluß des § 22 Nr. 3 für solche laufende Verluste, erwies sich indes als verfassungswidrig (BVerfG v. 30. 9. 1998 2 BvR 1818/91, FR 1998, 1028). Das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) fügte zwar mit Wirkung ab dem VZ 1999 einen neuen Satz 4 in § 22 Nr. 3 ein, der den Abzug von Verlusten nach Maßgabe des § 10 d gestattete und damit die Verfassungswidrigkeit beseitigte. Die Verluste in noch offenen Fällen waren bis zur Geltung des § 22 Nr. 3 nF, mithin für VZ bis einschließlich 1998, entspr. den allgemeinen Regeln über den Verlustausgleich und -abzug zu behandeln (BVerfG v. 30. 9. 1998 aaO; s. § 22 Anm. R 3) und unterlagen dabei auch der Beschränkung des § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b.

b) Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung

101

Begriff in § 21 und § 22 Nr. 3: Die Begriffe Vermietung und Verpachtung in Nr. 6 Buchst. b aF sind deckungsgleich mit den nämlichen Begriffen in § 21 und

in § 22 Nr. 3. Betroffen ist deshalb nur die Vercharterung nicht ausgerüsteter und unbemannter Schiffe – sog. Bare-boat-Charter (vgl. dazu auch BFH v. 10. 12. 1964 V 114, 115/62, HFR 1965, 248) –, nicht aber die (originär) gewerbliche Überlassung von Schiffen (vgl. dazu Abschn. 137 Abs. 3 EStR 1999–2001). Die Vercharterung von ausgerüsteten und bemannten Schiffen ist a priori Gewerbebetrieb (vgl. BFH v. 5. 8. 1976 IV R 12/73, BStBl. II, 710; vgl. auch Nr. 5 des Kommentars zu Art. 8 OECD-MustAbk.).

Zu einem Betriebsvermögen gehörende Schiffe: Negative Einkünfte aus der Bare-boat-Charter sind aufgrund der isolierenden Betrachtung dann gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b in der Verrechnung beschränkt, wenn das Schiff (gem. § 21 Abs. 3, § 15 Abs. 3 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG) zu einem Betriebsvermögen gehört, zB bei der häufig vorkommenden Einschiffs-KG (uE auch, wenn es einer ausländischen BS zuzuordnen war, s. Anm. 49). Dementsprechend heißt es in Gesetzesbegründung, die Einbeziehung nicht in ein Schiffsregister eingetragener Schiffe sei erforderlich, weil die Vercharterung auch im Rahmen eines Betriebs erfolgen könne und damit nicht in jedem Fall unter die Verlustklausel des § 22 Nr. 3 falle (BTDrucks. 12/1506, 167 f.).

Negative Einkünfte: s. Anm. 46 ff.

102 c) Von Schiffen

Begriff „Schiffe“: s. Anm. 94.

► *Alle Schiffe:* Nr. 6 Buchst. b aF erfaßt alle Schiffe (nach Maßgabe der vorgenannten weiteren Voraussetzungen), auch solche, die in ein Schiffsregister eingetragen waren (FG Düsseldorf v. 20. 2. 2001, EFG 2001, 831, rkr.; str.).

Rechtsentwicklung: Verluste aus der Vermietung oder Verpachtung von Schiffen waren bis zum VZ 1991 (durch Abs. 1 Nr. 4 aF) nur dann in der Verrechnung beschränkt, wenn es sich um in das Schiffsregister eingetragene Schiffe handelte, weil sie nur dann zum unbeweglichen Vermögen gehörten (vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1 und ferner § 929a BGB). Die im Schiffsregister eingetragenen Schiffe fallen seit dem VZ 1992 nicht mehr unter Nr. 6 Buchst. a (den Nachfolger der Nr. 4 aF), sondern unter Nr. 6 Buchst. b. Dies folgt aus der Gesetzgebungsgeschichte. Nach dem ursprünglichen Gesetzentwurf (BTDrucks. 12/1108) sollten Schiffe, „auch wenn sie nicht in ein Schiffsregister eingetragen sind“, von Nr. 6 Buchst. a erfaßt werden. Diesen Vorschlag ließ der BTFin-Aussch. auf Initiative des BRats fallen und schlug für Schiffe Nr. 6 Buchst. b (aF) als eigene Regelung für Schiffe vor (BTDrucks. 12/1506). Dies wird bestätigt durch die in Nr. 6 Buchst. a nicht enthaltene Tatbestandsvoraussetzung der Nr. 6 Buchst. b, wonach die Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung der Schiffe nicht tatsächlich der inländ. Besteuerung unterliegen dürfen. Diese Voraussetzung galt nach ihrem Sinn für beide Schiffsarten. Anders als bei unbeweglichem Vermögen hielt der Gesetzgeber bei Schiffen die Belegenheit, an die Nr. 6 Buchst. a anknüpft, für kein geeignetes Merkmal, da Schiffe zwischen verschiedenen Staaten verkehren würden (vgl. die Stellungnahme des BRats, BTDrucks. 12/1368).

103 d) Wenn diese Einkünfte nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung unterliegen

Beschränkung auf DBA-stfreie Einkünfte: UE unterliegen die Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung von Schiffen „nicht tatsächlich der inländischen Besteuerung“, wenn die positiven und negativen Einkünfte daraus nicht bei der Bemessungsgrundlage der deutschen ESt. oder KSt. zu berücksichtigen sind, weil sie für die inländ. Besteuerung nach einem DBA sachlich stbefreit sind (vgl. FG Düsseldorf v. 20. 2. 2001, EFG 2001, 831; rkr.). Dann sollte es sich offenbar nach der Vorstellung des Gesetzgebers (fiktiv) um ausländ. Einkünfte handeln;

denn nach der Gesetzesbegründung des BTFinAussch. soll dieses Tatbestandsmerkmal Einschränkungen des inländ. Besteuerungsrechts durch DBA erfassen (vgl. auch BTDrucks. 12/1506, 167 f.). Es kommt also für Nr. 6 Buchst. b aF darauf an, ob der andere DBA-Staat besteuern darf; die Vorschrift kommt damit nur im Verhältnis zu DBA-Staaten zur Anwendung. Allerdings ist die Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals unklar. Schon nach dessen Wortlaut kann aber nicht darauf abgestellt werden, ob das Schiff im Ausland betrieben worden ist (ebenso FG Düsseldorf v. 20. 2. 2001 aaO; so aber KRABBE, IStR 1992, 57).

► *Zur DBA-Regelung bei Schiffen* s. BMF v. 24. 12. 1999, BSStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4. 5. 3.

Einstweilen frei.

104

4. Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts iSd. Buchst. a und b (Buchst. c)

a) Überblick

105

Sinn und Zweck der Regelung: Die Regelung der Nr. 6 Buchst. c ist nach der Gesetzesbegründung eine notwendige Folge der Nr. 3 des Abs. 1: „Die dort nur für eingeschränkt abziehbar erklärten Verluste, die wirtschaftlich auf eine Wertminderung des Auslandsvermögens zurückzuführen sind, sollen im Bereich der Vermietung oder der Verpachtung ausländischen unbeweglichen Vermögens nicht durch die Einschaltung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft uneingeschränkt zum Abzug zugelassen werden“ (BTDrucks. 12/1108, 51).

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Wertminderungen von Anteilen an ausländ. Körperschaften/KapGes. fallen unter Nr. 3 und Nr. 4, Wertminderungen von Anteilen an inländ. Körperschaften unter Nr. 7.

b) Negative Einkünfte

106

Der Begriff der negative Einkünfte bezieht sich nicht auf das Gesamtergebnis einer Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1, sondern auf Ausschnitte daraus, nämlich auf ► *Gewinnminderungen* (§ 2a Abs. 1 Satz 2), mithin den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (s. Anm. 67), und

► *Teileinkünfte*, dh. Verluste aus der Übertragung bestimmter Wirtschaftsgüter.

Zum Begriff der „negativen Einkünfte“ s. im übrigen Anm. 45 ff.

c) Ansatz des niedrigeren Teilwerts

107

Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1.

d) Übertragung

108

Das Tatbestandsmerkmal „Übertragung“ (von Wirtschaftsgütern) iSd. Nr. 6 Buchst. c bezieht sich auf den entgeltlichen (= Veräußerung, s. Anm. 74) und den unentgeltlichen Übergang (= Entnahme, s. Anm. 75) der von der Vorschrift erfaßten Wirtschaftsgüter auf einen anderen Rechtsträger. Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift erfaßt sie auch Übertragungen vom Betriebs- in das Privatvermögen desselben Rechtsträgers.

109 e) **Zu einem Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter iSd. Buchstaben a und b**

Zu einem Betriebsvermögen gehörend: Vgl. Anm. 69.

Wirtschaftsgut iSd. Buchst. a und b bezieht sich auf

- ▶ *unbewegliches Vermögen und Sachinbegriffe* iSd. Nr. 6 Buchst. a (s. Anm. 92), wenn diese in einem ausländ. Staat belegen sind (s. Anm. 63) sowie
- ▶ *Schiffe*, die unter Nr. 6 Buchst. b fallen (zum Verhältnis der Nr. 6 Buchst. c zu Buchst. b nF und aF s. Anm. 93 und 100).

110–111 Einstweilen frei.

VIII. Negative Einkünfte aus Wertminderungen von Anteilen an einer inländischen Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)

112 1. **Überblick**

Sinn und Zweck der Regelung: Die Tatbestände der Nr. 7 sollen der Umgehung der Nr. 1–6 durch Zwischenschalten einer inländischen Körperschaft entgegenwirken, bei der sich sonst solche Verluste mittelbar über den Anteilswert steuermindernd auswirken könnten (BTDrucks. 12/1108, 51); dabei zielt die Regelung entgegen der Gesetzesbegründung nicht nur auf Umgehungen der Nr. 3 und Nr. 6 Buchst. b.

▶ *Begrenzung mittelbarer Wirkungen:* Bei der inländ. Körperschaft selbst sind zwar die Auswirkungen realisierter Verluste oder Gewinnminderungen (sofern es sich nicht um aktive iSd. Abs. 2 handelt) durch die Nr. 1–6 beschränkt. Dies hindert indes nicht die Minderung des Beteiligungswerts der Körperschaft und deren steuerliche Wirkung beim Anteilseigner. Dementsprechend begrenzt Nr. 7 die Wirkung von Wertminderungen von Anteilen an inländ. Körperschaften, soweit die Wertminderungen auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind und sich über das Betriebsvermögen oder § 17 steuermindernd auswirken.

Auslandsbezug: Formal handelt es sich zwar bei den von Nr. 7 erfaßten Teil-Einkünften/Gewinnminderungen um inländ., jedoch haben sie ihren Anlaß im Ausland.

Vorrangig sind uE bei kstpfl. Anteilseignern der inländ. Körperschaft § 8b Abs. 3 KStG nF und im übrigen § 3 Nr. 40, § 3 c Abs. 2 EStG (s. Anm. 64).

113 2. **Negative Einkünfte**

Bei den negativen Einkünften iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 handelt es sich um Gewinnminderungen (iSd. Satzes 2), um erfolgswirksame Vermögensminderungen aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts sowie um Teil-Einkünfte aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils an einer Körperschaft oder aufgrund der Auflösung einer Körperschaft oder der Herabsetzung ihres Kapitals. Dabei erstreckte sich die Verrechnungsbeschränkung wiederum nur auf Zwischenergebnisse bei der Ermittlung des Ergebnisses einer Einkunftsart (s. Anm. 45 ff.).

3. Aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils (Buchst. a) 114

Ansatz des niedrigeren Teilwerts: Verluste aus Beteiligungen an Körperschaften sind zwar beim Anteilseigner nicht unmittelbar abziehbar, können sich aber über ein den Ansatz des niedrigeren Teilwerts gewinnmindernd auswirken (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2), wenn dieser aufgrund von der Körperschaft erlittener Verluste unter den Buchwert sinkt (vgl. Anm. 68). Die von Nr. 7 erfaßten Verluste müssen allerdings auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückgehen. Deshalb erstreckt sich Nr. 7 Buchst. a nicht auf ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen bei der inländ. Körperschaft (vgl. GOERTZEN, EWS 1992, 93).

Veräußerung: vgl. Anm. 74.

Entnahme: vgl. Anm. 75.

Zu einem Betriebsvermögen gehörender Anteil: vgl. Anm. 69.

Einstweilen frei.

115–117

4. Aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer inländischen Körperschaft (Buchst. b) 118

Anteile im Betriebsvermögen: Die Anteile an der inländ. Körperschaft müssen – obwohl das dem Wortlaut der Nr. 7b nicht zu entnehmen ist – uE ebenso zu einem Betriebsvermögen gehören, da privat gehaltene Anteile von Nr. 7 Buchst. c erfaßt werden.

Auflösung: Erfaßt wird der Verlust aus der Auflösung einer inländ. Körperschaft, soweit dieser auf Tatbestände der Nr. 1–6 zurückgeht. Zum Begriff „Auflösung“ vgl. Anm. 78.

Herabsetzung des Kapitals: Nach deutschem Steuerrecht sind Zahlungen, die eine KapGes. an ihre Gesellschafter aufgrund einer handelsrechtlich wirksamen Kapitalherabsetzung leistet, in Höhe des Betrags des Nennkapitals rechtlich und wirtschaftlich kein Ertrag, sondern Rückzahlung des Kapitals (BFH v. 14. 10. 1992 I R 1/91, BStBl. II 1993, 189 mwN). Bei unbeschr. stpfl. KapGes. gilt dies allerdings nur für Rückzahlungen aus dem „übrigen Eigenkapital“ iSd. § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG und insbesondere nicht für das Nennkapital iSd. § 29 Abs. 3 KStG.

Nr. 7 Buchst. b läuft insoweit ebenso wie Nr. 3 Buchst. b leer, soweit es um die Beschränkung der Verlustverrechnung aus der Kapitalherabsetzung geht (vgl. Anm. 79). Die Regelung bleibt aber von Bedeutung, soweit es um die Verrechnung von anderen Verlusten der Nr. 7 aus demselben Staat mit positiven Einkünften insbes. aus Kapitalherabsetzung geht.

Einstweilen frei.

119

5. In den Fällen des § 17 (Buchst. c) 120

Anwendung des § 17: Bei privat gehaltenen Beteiligungen müssen die Voraussetzungen des § 17 erfüllt sein, damit überhaupt eine Verrechnung von Verlusten mit anderen Einkünften in Betracht kommt (vgl. Anm. 80). Da § 17 nur KapGes. erfaßt, ist es unerheblich, daß sich § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c anders als Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 auf den Oberbegriff der Körperschaft bezieht.

In den Fällen des § 17: Bei den „Fällen des § 17“ handelt es sich um die

- *Veräußerung* von Anteilen an einer KapGes., deren
- *Auflösung* und die
- *Kapitalherabsetzung*, sofern das Kapital zurückgezahlt wird und die Rückzahlung nicht als Gewinnanteil (Dividende) gilt.

Deshalb gilt Anm. 82, bezogen auf eine inländ. KapGes., entsprechend.

121–123 Einstweilen frei.

124 6. Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland

Körperschaft: Vgl. Anm. 70. Für Buchst. c (§ 17) gilt die engere Voraussetzung des § 17 (KapGes.).

Inländische Körperschaft: Es muß sich um einen Anteil an einer Körperschaft mit Sitz (§ 11 AO) oder Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland handeln (vgl. auch § 1 Abs. 1 KStG).

125 7. Soweit die negativen Einkünfte auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind

Systematik: Die Tatbestände der Nr. 7 beschränken entsprechend ihrem Normzweck (s. Anm. 112) Teilwertabschreibungen ebenso wie die anderen dort aufgezählten Verlusttatbestände (aufgrund von Beteiligungen an inländ. Körperschaften), „soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genannten *Tatbestände* zurückzuführen sind“. Diese Formulierung findet ihre Entsprechung in den Rechtsfolgeregelungen des Abs. 1 Satz 1 und 3, wonach die von Nr. 7 erfaßten negativen Einkünfte nur mit positiven Einkünften „auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat“ ausgeglichen oder in späteren VZ verrechnet werden dürfen.

In Nr. 1–6 genannter Tatbestand: Zum Begriff des Tatbestands s. Anm. 51.

Zurückzuführen: „Auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen“ sind die erfaßten negativen (Teil-)Einkünfte/Gewinnminderungen (Ansatz des niedrigeren Teilwerts, Veräußerung, Entnahme, Auflösung, Kapitalherabsetzung), *soweit* sie ihren Anlaß in von der inländ. Körperschaft erfüllten Tatbeständen der Nr. 1–6 haben, uE aber nur, wenn und soweit in bezug auf diese keine vorrangigen Rechtsvorschriften eingreifen (zB § 8b Abs. 3 KStG nF vor § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, s. Anm. 64), und in bezug auf die Tatbestände der Nr. 2–4 keine Ausnahme nach Abs. 2 vorliegt.

Anders als für die Nr. 3, die sich ebenfalls gegen die Umgehung der anderen Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 durch Zwischenschaltung von Körperschaften richtet, muß für die Nr. 7 feststehen, daß die Wertminderung der Beteiligung auf die Tatbestände zurückzuführen ist, deren Umgehung die Vorschrift verhindern will.

Beispiel (= Beispiel 1 in H 5 EStH 1999): Der Stpfl. hält im Betriebsvermögen eine Beteiligung an der inländ. KapGes. A, die eine nicht aktive gewerbliche BS im Staat X hat. Außerdem hat er im Privatvermögen eine Beteiligung an der inländ. KapGes. B, die ebenfalls über eine nicht aktive gewerbliche BS im Staat X verfügt.

Während die A in den Jahren 01–03 in ihrer ausländ. BS Verluste erleidet, erzielt die B in diesem Zeitraum Gewinne. Im Jahr 02 nimmt der Stpfl. (wegen dieser Verluste) eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der A vor (= Nr. 7 Buchst. a iVm. Nr. 2).

Im Jahr 03 veräußert der Stpfl. die Beteiligung an der B und erzielt hieraus einen Veräußerungsgewinn nach § 17 (= von der Art der Nr. 7 Buchst. c iVm. Nr. 2).

Folge: Für die Anwendung der Nr. 7 ist zunächst zu prüfen, ob und inwieweit die erfaßten negativen Einkünfte (hier: die Teilwertabschreibung des Stpfl. auf die Beteiligung an der A) auf Tatbestände der Nr. 1–6 bei inländ. Körperschaften zurückgehen. Im Beispiel geht die Teilwertabschreibung des Jahres 02 in voller Höhe auf den ausländ. BS-Verlust der A-GmbH zurück, der bei dieser unter Nr. 2 fällt; es greift also beim Stpfl. Nr. 7 Buchst. a iVm. Nr. 2 ein. Er kann den Aufwand aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts mangels positiver Einkünfte derselben Art aus demselben Staat in 02 nicht gewinnmindernd abziehen.

Für die Verrechnung mit positiven Einkünften gem. § 2a Abs. 1 Satz 1 ist in analoger Weise zu prüfen, ob und inwieweit positive Einkünfte (hier: der Veräußerungsgewinn nach § 17 in 03) auf Tatbestände der Nr. 1–6 bei inländ. Körperschaften zurückgehen, die von der jeweils selben Art (= Nr. des bei der inländ. Körperschaft angesprochenen Tatbestands des § 2a Nr 1 bis 6) sowie aus demselben Staat sein müssen.

Diese Anforderungen sind im Beispiel erfüllt. Der Veräußerungsgewinn nach § 17 geht auf den Betriebsstätten-Gewinn der B-GmbH zurück, der von der Art der Nr. 2, also von selber Art ist. Es handelt sich damit um positive Einkünfte, mit denen – da sie auch aus demselben Staat stammen – die Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung iSd. Nr. 7 Buchst. a iVm. Nr. 2 im Wege des besonderen Verlustvortrags nach § 2a Abs. 1 Satz 3 verrechnet werden können. Mit Geltung des Halbeinkünfteverfahrens dürfte allerdings nur mehr eine Verrechnung mit dem hälftigen Gewinn möglich sein (vgl. § 3 Nr. 40 Buchst. c, § 3c Abs. 2). Ginge der Veräußerungsgewinn nach § 17 auf positive Einkünfte aus einer ausländ. landwirtschaftl. BS zurück, wäre eine Verrechnung nicht zulässig, da diese von der Art der Nr. 1 und damit nicht von selber Art wären.

Soweit: Dieses Tatbestandsmerkmal („Soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind“) der Nr. 7 bedeutet, daß bei gemischter Veranlassung, wenn also die negativen Einkünfte/Gewinnminderungen auf mehrere Anlässe zurückzuführen sind, jene nur insoweit beschränkt werden, als sie mittelbar auf Tatbeständen der Nr. 1–6 beruhen.

► *Schätzung bei gemischter Veranlassung:* Steht nicht fest, ob und in welchem Umfang der Verlust/die Gewinnminderung auf diese Tatbestände zurückgeht, so trifft zwar die Feststellungslast das FA, weil es um die Voraussetzung eines steuererhöhenden Tatbestands geht (KRABBE, IStR 1992, 57). Dies hindert jedoch nur dann die Anwendung der Tatbestände der Nr. 7, wenn keine Schätzung (§ 162 AO) der anteiligen Veranlassung möglich ist.

Aktivitätsklausel: Der Katalog unschädlicher aktiver/produktiver Tätigkeiten des Abs. 2 (s. Anm. 151 ff.) hat für die Fälle der Nr. 7 mittelbare Bedeutung: Sind die erfaßten negativen Einkünfte/Gewinnminderungen auf einen Betriebsstättenverlust iSd. Nr. 2 zurückzuführen, dann wird er uneingeschränkt berücksichtigt, wenn die BS die Tätigkeitsmerkmale des Abs. 2 erfüllt. Sind die von Nr. 7 erfaßten negativen Einkünfte/Gewinnminderungen mittelbar auf Tatbestände der Nr. 3 oder Nr. 4 zurückzuführen, können sie uneingeschränkt verrechnet werden, sofern es sich bei der ausländ. Körperschaft um eine aktiv tätige iSd. Abs. 2 Satz 2 handelt.

Einstweilen frei.

126–128

D. Rechtsfolge der Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Eingeschränkte Verlustverrechnung mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat

129

I. Überblick

Verrechnungs-Beschränkung im VZ der Verlustentstehung: Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 beschränkt mit der Formulierung „dürfen nur ... ausgeglichen werden“ den sog. Verlustausgleich, die Verrechnung negativer mit positiven Einkünften im VZ ihrer Entstehung.

► *Abgrenzung zum Verlustabzug* = einkommensmindernde Verrechnung in anderen, früheren oder späteren VZ: Dieser ist – wie sich klarstellend aus Satz 1 Halbs. 2 ergibt – für Zwecke des Abs. 1 (ausschließlich) in dessen Satz 3 geregelt.

► *Durchführung der Verrechnung:* Die von Abs. 1 Satz 1 erfaßten negativen Einkünfte (und die ihnen nach Satz 2 gleichgestellten Gewinnminderungen) und die entsprechenden positiven Einkünfte sind im Rahmen dieses beschränkten Verlustausgleichs in der Weise miteinander zu verrechnen, daß die positiven (auch ggf. tarifbegünstigten Einkünfte) um die negativen Einkünfte der jeweils selben Art und aus demselben Staat zu vermindern sind (R 5 Abs. 7 EStR 2001).

► *Eintritt der Beschränkung von Amts wegen:* Die Wirkungen des eingeschränkten Verlustausgleichs treten von Amts wegen ein. Ein Antrag des Stpfl., verrechnungsfähige positive und negative Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 miteinander auszugleichen, ist nicht Voraussetzung. Der Stpfl. hat kein Wahlrecht, von diesem Verlustausgleich abzusehen, um statt dessen in den folgenden Jahren den besonderen Verlustabzug nach Abs. 1 Satz 3 in Anspruch zu nehmen (vgl. Abs. 1 Satz 4).

Vorrang des Ausgleichs nach § 2a Abs. 1: Sind im Entstehungsjahr oder in den Folgejahren sowohl Verluste vorhanden, deren Abzug aufgrund von Abs. 1 Satz 1 beschränkt ist, als auch solche, die unbeschränkt ausgeglichen werden dürfen, und werden ausgleichsfähige positive Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 erzielt, so sind – auch vor dem sog. horizontalen Verlustausgleich (dem Ausgleich von Einkünften derselben Einkunftsart des § 2 Abs. 1) – zunächst die von § 2a Abs. 1 erfaßten Verluste zu verrechnen (vgl. ebenso BFH v. 26. 1. 1995 IV R 23/93, BStBl. II, 467 [470] zu § 15 Abs. 4 und § 15 a). Dies folgt daraus, daß solche positiven und negativen Einkünfte „nur (miteinander) ausgeglichen werden“ dürfen.

Auswirkung auf die Summe der Einkünfte: Abs. 1 Satz 1 wirkt sich, soweit er den Verlustausgleich beschränkt, nicht auf die Ermittlung der Einkünfte, sondern erst auf die Ermittlung der Summe der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3 aus (K/S/M, § 2 Rn. B 69, D 2, 6, 10 ff., 40; KRABBE, RIW 1983, 42, 46; KIESCHKE, DStZ 1983, 5, 6; MANKE, DStZ 1984, 235, 239). Dies gilt in jedem Fall für den vertikalen Verlustausgleich (den Ausgleich positiver und negativer Einkünfte verschiedener Einkunftsarten); jedoch kann uE insoweit nicht zwischen den Arten der Verlustausgleiche differenziert werden. Diese Wirkung ist derjenigen der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. vergleichbar und korrespondiert mit derjenigen des besonderen Verlustabzugs gem. § 2a Abs. 1 Satz 3, der gleichermaßen nicht die Ermittlung der Einkünfte betrifft, sondern in seiner Wirkung erst bei der Summe der Einkünfte einsetzt (s. Anm. 139). Praktisch wirkt sich diese gesetzessystematische Einordnung auf das Verhältnis

des § 2a Abs. 1 zu § 8b KStG nF, zum Halbeinkünfteverfahren (s. Anm. 64) oder zum ProgrVorb. aus (s. Anm. 27).

Identität des Steuerpflichtigen: Die erfaßten negativen Einkünfte dürfen nur mit verrechenbaren positiven Einkünften desjenigen Stplf. ausgeglichen werden, der den Verlust erlitten hat, auch wenn dies nicht ausdrücklich geregelt ist (vgl. BFH v. 29. 10. 1986 I R 318–319/83, BStBl. II 1987, 310 zu § 10d).

► *Ehegatten:* Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind von § 2a Abs. 1 erfaßte negative Einkünfte des einen Ehegatten mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten der jeweils selben Art und aus demselben Staat (mit Ausnahme der Fälle des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b) auszugleichen oder zu verrechnen, soweit sie nicht mit eigenen positiven Einkünften ausgeglichen oder verrechnet werden können (R 5 Abs. 8 EStR 2001; ebenso zu § 15 Abs. 4 BFH v. 6. 7. 1989 IV R 116/87, BStBl. II, 787 und v. 6. 7. 1989 IV R 112/87, BFH/NV 1990, 231).

► *Erbfolge:* Die aufgrund der Beschränkung des § 2a Abs. 1 nicht ausgeglichenen oder nicht verrechneten negativen Einkünfte gehen im Erbfall – unter Fortgeltung der Verrechnungsbeschränkung – auf den Erben über (R 5 Abs. 4 EStR 2001; vgl. BFH v. 11. 5. 1995 IV R 44/93, FR 1995, 614 zu § 15a und allgemein BFH v. 16. 5. 2001 I R 76/99, FR 2001, 1051; ebenso H 115 [Verlustabzug im Erbfall] EStH 2000). Dabei bleiben Besteuerungsmerkmale, die in der Person des Erblassers begründet sind (die Prägung der Verluste durch Art und Staat), auch beim Erben maßgeblich (vgl. BFH v. 16. 5. 2001, FR 2001, 1051 unter II.5.a bb). Der Übergang des Verlustausgleichs/-abzugs auf den Erben entspricht auch dem Sinn und Zweck des § 2a Abs. 1, die Verrechnung der erfaßten Einkünfte auf die Quellen zu beschränken (s.o. Anm. 6 aE); andernfalls träte eine übermäßige Beeinträchtigung der Verlustverrechnung ein.

Der Erbe kann die Verluste des Erblassers uE jedoch nur dann ausgleichen/abziehen, wenn er durch sie wirtschaftlich belastet ist (BFH v. 5. 5. 1999 XI R 1/97, BStBl. II, 653). Eine wirtschaftliche Belastung fehlt dort, wo der Erbe für die Nachlaßverbindlichkeiten entweder gar nicht oder nur beschränkt haftet (BFH v. 5. 5. 1999 XI R 1/97 aaO). Für § 2a Abs. 1 kann wohl nichts anderes gelten.

► *Organschaft:* Von der (inländ.) Organgesellschaft erzielte ausländ. Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 können selbst dann nicht mit solchen des Organträgers ausgeglichen werden, wenn sie von der selben Art sind und aus demselben Staat stammen (GRÜTZNER, GmbHR 1995, 502, 504).

II. Verlustausgleich beschränkt auf positive Einkünfte bzw. Tatbestände (Nr. 7) der jeweils selben Art und (mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b) aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 zweiter Teil)

1. Positive Einkünfte

130

Positives Teil- oder Unterergebnis: Der Begriff der positiven Einkünfte bezieht sich nicht auf das Endergebnis einer Einkunftsart, sondern auf ein von einer Nr. des Abs. 1 Satz 1 erfaßtes positives Teil- oder Unterergebnis und ebenso – auch wenn es an einer Abs. 1 Satz 2 entsprechenden ausdrücklichen Regelung fehlt – reziproke Gewinnmehrungen. Die „positiven Einkünfte“ des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 sind – wie aus dem gesetzessystematischen Zusammenhang folgt – reziprok zu dem dort verwendeten Begriff „negative Einkünfte“ abzugrenzen (vgl. Anm. 46 und 48).

Einzelfragen:

► *Positive Einkünfte der Nr. 3 und 7* sind Teilwertzuschreibungen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3), ferner Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme des Anteils an einer ausländ. oder in den Fällen der Nr. 7 an einer inländ. Körperschaft oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals dieser Körperschaften (vgl. Anm. 79 aE).

Diese können allerdings nach Maßgabe des wohl vorrangigen § 8b Abs. 2 KStG nF bei kstpfl. Anteilseignern (vgl. zur Wirkung auf die Gewinnermittlung insbes. § 8b KStG Anm. R 37) gänzlich außer Ansatz bleiben oder im übrigen nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG zur Hälfte stbefreit und nur zur Hälfte zu verrechnen sein.

► *Tarifbegünstigte Einkünfte* sind ebenfalls zu verrechnende positive Einkünfte (R 5 Abs. 7 EStR 2001; BMF v. 20. 2. 2001, BStBl. I, 172; vgl. auch BFH v. 26. 1. 1995 IV R 23/93, BStBl. II, 467 zu § 15 a).

Sind die von § 2a Abs. 1 Satz 1 erfaßten Einkünfte DBA-stfrei und damit beim ProgrVorb. zu berücksichtigen, kommt eine Verrechnung mit positiven außerordentlichen Einkünften erst gem. § 32b Abs. 2 Nr. 2 idF des StSenkG (v. 23. 10. 2000, BGBl. I, 1433) in Betracht. Danach werden DBA-stfreie außerordentliche Einkünfte ab dem VZ 2001 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StSenkG) (mit einem Fünftel) in den ProgrVorb. einbezogen. In der davor geltenden Fassung nahm § 32b Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Nr. 3 außerordentliche Einkünfte vom ProgrVorb. für DBA-stfreie Einkünfte aus.

131 **2. Der jeweils selben Art**

Dieselbe Nummer: Einkünfte „der jeweils selben Art“ sind grundsätzlich alle unter einer Nr. des Abs. 1 Satz 1 zusammengefaßten Tatbestände (R 5 Satz 1 EStR 2001). Einkünfte der jeweils selben Art sind maW positive und negative Einkünfte, die wechselseitig die Voraussetzungen von Tatbeständen erfüllen, die in derselben Nr. des Abs. 1 Satz 1 enthalten oder zusammengefaßt sind. Einkünfte derselben Art sind hingegen nicht zwingend solche derselben Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1.

Für diese Rechtsauslegung sprechen auch die durch das StÄndG 1992 neu in Abs. 1 Satz 1 eingefügten Nr. 3, 6 und 7 (s. Anm. 4). Denn dort sind mehrere Einzeltatbestände, die jeweils für sich die Rechtsfolgen des Abs. 1 auslösen, unter einer Nr. zusammengefaßt.

Jeweils: Der Zusatz „jeweils“ stellt klar, daß die Verlustverrechnung nicht innerhalb sämtlicher in Abs. 1 Satz 1 genannten Arten bzw. Nr., sondern nur innerhalb der derselben Arten/Nr. zulässig ist.

► *Subsidiaritätsklauseln:* Da diese Klauseln die Zuordnung zu einer Katalognummer nicht verändern (s. Anm. 49), können sie auch die Zugehörigkeit zur jeweiligen „Art“ nicht beeinflussen.

Bedeutung des Begriffs „Art“: Mit dem Begriff der selben „Art“ will der Gesetzgeber auf die isolierende Betrachtung hinweisen (s. Anm. 49) sowie ferner berücksichtigen, daß die in Abs. 1 Satz 1 genannten positiven Einkünfte nicht unter die Nr. des Abs. 1 Satz 1 fallen, da diese nur negative Einkünfte erfassen, aber von denselben Merkmalen umrissen sein müssen, um verrechenbar zu sein. Aus diesem Grund stellt der Gesetzeswortlaut uE auf Einkünfte der jeweils selben „Art“ und nicht auf Einkünfte der jeweils selben „Nr.“ ab.

Der Begriff Einkünfte der selben „Art“ läßt zudem Auslegungsspielraum, um die Grenzen der Verlustverrechnung über den Bereich einer „Nr.“ hinaus ent-

sprechend dem Sinn und Zweck des § 2a Abs. 1 auszuweiten (s. nachfolgend). Bei strikter Nummernorientierung müßte in den Fällen der Nr. 3, 4 und 7, weil diese einmalige, außerordentliche Vorgänge erfassen, eine Verrechnung mit positiven Einkünften weitgehend ausscheiden.

Einzelfragen:

► *Wertzuschreibungen:* Einkünfte derselben Art iSd. Nr. 3 sind bei Beteiligungen an ausländ. Körperschaften auch Wertzuschreibungen aufgrund des (für Wj. nach dem 31. 12. 1998 eingeführten) Wertaufholungsgebots gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 iVm. Nr. 1 Satz 4 (s. § 6 Anm. R 47), die indes nach Maßgabe des § 3 Nr. 40 Buchst. a zur Hälfte stfrei sind (vgl. § 3 Nr. 40 Anm. R 81 f.).

► *Zusammenfassung der Nr. 3 und 4:* Diese sind zu einer „Art“ zusammenzufassen (R 5 Abs. 1 Satz 2 EStR 2001). Negative Einkünfte/Gewinnminderungen der Nr. 3 dürfen folglich ebenso mit positiven Einkünften der Nr. 4 verrechnet werden, sowie negative Einkünfte/Gewinnminderungen der Nr. 4 mit positiven Einkünften der Nr. 3 (siehe dazu das Beispiel im Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 1. 2. 2).

► *Mittelbare Entsprechung der Nr. 3 und 4:* Lassen sich die Gewinnminderungen/Teileinkünfte der Nr. 3 oder 4 auf eine der „klassischen“ Arten des Abs. 1 Satz 1 (vor allem auf Nr. 1 oder 2) zurückführen, dann kommt uE ferner – entspr. der gesetzlichen Regelung bei Nr. 7 (s. Anm. 135) – eine nummernübergreifende Verrechnung in Betracht, wenn und soweit die Tätigkeit der Körperschaft mittelbar auf andere Nr. des Abs. 1 Satz 1 zurückzuführen ist. Denn die Nr. 3 und 4 haben den Sinn, die Umgehung der klassischen Tatbestände (durch Zwischenschalten von Körperschaften) zu verhindern (s. Anm. 64). Übt also eine ausländ. Körperschaft bei isolierender Betrachtung (s. Anm. 49) eine gewerbliche Tätigkeit in einer in einem ausländ. Staat belegenen BS aus, dann sollten negative Einkünfte (aus demselben Staat) nach Nr. 3 bzw. Nr. 4 mit positiven der Nr. 2 verrechnet werden können.

► *Keine Verrechnung mit Gewinnausschüttungen:* Positive Einkünfte der „jeweils selben Art“ der Nr. 3, 4 und 7 sind nicht die an die Betroffenen ausgeschüttete Gewinnanteile (hM, zB GOERTZEN, EWS 1992, 93 [96 f.]; aA so HELMWIG in L/B/P, § 2a Rn. 28 a), da Gewinnausschüttungen nicht dem Kapitalstamm, sondern der Ebene der Kapitalerträge zuzuordnen sind

Verrechnung passiver Verluste mit aktiven Gewinnen: Die FinVerw. läßt eine solche Verrechnung nicht zu (R 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 und Abs. 2 Satz 2 EStR 2001), selbst wenn sich von einem VZ zum anderen das Verhältnis von passiver zu aktiver Tätigkeit geändert hat (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 1. 5. 3). Eine Ausnahme gestattet die FinVerw. nur dann, wenn die BS ohne Veränderung ihrer Tätigkeit aufgrund einer gesetzlichen Änderung (hier: Holdingfunktion als aktive Tätigkeit aufgrund des StÄndG 1992) nunmehr als aktive zu qualifizieren ist, und will den Stpfl. in diesem Fall so stellen, als ob die Aktivitätsklausel nicht geändert worden sei (Leitfaden aaO). Für Zwecke des von der FinVerw. angenommenen Verrechnungsverbots zwischen aktiven und passiven BS-Ergebnissen soll offenbar für jede ausländ. BS gesondert zu prüfen sein, ob insoweit negative Einkünfte vorliegen (R 5 Abs. 2 Satz 1 EStR 2001).

► *Eigene Auffassung:* Verluste aus passiven gewerbl. Auslands-BS (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) sind nicht nur mit Gewinnen aus passiven, sondern ebenso mit Gewinnen aus aktiven gewerbl. BS (desselben Staats) zu verrechnen (ebenso MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. B 81 und ZOLL, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, 2001, 171 f.). Auch passive Verluste der Nr. 3 und Nr. 4 können uE in

entspr. Weise mit aktiven positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat verrechnet werden (aA R 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStR 2001). Gegen die Verwaltungsauffassung spricht folgendes: § 2a Abs. 2 bewirkt nicht, daß Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (bzw. Nr. 3 oder 4) a priori nicht eingreift (so aber BLÜMICH/WIED, § 2a Rn. 67); in diesem Fall lägen keine Einkünfte derselben Art vor. Abs. 2 hebt indes die bereits eingetretene Wirkung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (bzw. Nr. 3 oder 4) im nachhinein wieder auf. Die „natürliche“ Prüfungsreihenfolge der Abs. 1 und 2 erfordert zuerst die Subsumtion der Verluste unter einen Tatbestand des Abs. 1 Satz 1. Erst danach, wenn feststeht, daß Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (bzw. Nr. 3 oder Nr. 4) zum Zuge kommt, kann Abs. 2 eingreifen.

Hinzu kommt, daß bei Vereinigung beider BS in einer einzigen die Einkünfte ebenfalls miteinander verrechnet werden dürften. Andernfalls könnten passive negative Einkünfte des Abs. 1 Nr. 2 (bzw. Nr. 3 oder 4) selbst mit positiven Einkünfte (der jeweils selben Art aus demselben Staat) nicht verrechnet werden, die nur wegen Änderung der Tätigkeitsmerkmale des Abs. 2 gegenüber dem vorherigen VZ aktiv wurden; dem Stpfl. würde also ein Nachteil erwachsen, weil seine Verluste sich von „bösen“ zu „guten“ wandelten.

132 Einstweilen frei.

133 3. Aus demselben Staat (Ausnahme für Schiffseinkünfte)

Überblick: Die Verrechnung von negativen Einkünften, die von einem Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 erfaßt werden, ist nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat zulässig.

Diese geographische Begrenzung stellt nach der Gesetzesbegründung „eine gewisse Annäherung an die Regelungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen, an § 34c über die Anrechnung ausländischer Steuern und an die Behandlung von Verlusten nach § 2 AIG dar (BTDrucks. 9/2074). Sie soll außerdem verhindern, daß das Ausgleichs- und Abzugsverbot durch die Verlagerung von Einkunftsquellen in einen anderen Staat unterlaufen wird.“ Diese Begründung erscheint uE vordergründig. Wie KRABBE (RIW 1993, 42, 44) berichtet, beruht die Pro-Staat-Begrenzung auf der Erwägung, daß nach einem DBA freigestellte Verluste nicht mit positiven Einkünften aus anderen Staaten verrechnet werden könnten und deshalb eine vergleichbare Regelung für nicht freigestellte Verluste hätte herbeigeführt werden sollen. Diese Erwägung erscheint ebensowenig tragfähig; denn für nach einem DBA freigestellte Verluste ist zwar auf der Ebene der Bemessungsgrundlage keine Verrechnung zulässig, wohl aber auf der Ebene des ProgrVorb. UE dient die Per-Country-Limitation der Vereinfachung.

Staat: Dafür ist auf das völkerrechtliche Staatsgebiet abzustellen, auch wenn Teile desselben eine eigene Finanz- oder Steuerhoheit haben, zB die britischen Kanalinseln oder Hongkong (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 1.4). Nach dem Sinn und Zweck des Abs. 1, Verlustzuweisungsmodelle zu erfassen, spricht indes vieles dafür, darüber hinaus auch das Gebiet als maßgeblich anzusehen, in dem das Steuerrecht des ausländ. Staats gilt, vor allem ggf. den Festlandsockel (vgl. auch Art. 3 Abs. 1c DBA-USA 1989 oder Art. II Abs. 1a und b DBA-Großbritannien; aA MANKE, DSStZ 1984, 235, 237).

► *Staatennachfolge:* Beim Zerfall eines Staats, wie der UdSSR oder Jugoslawiens, kommt es für die spätere Verrechnung mit positiven Einkünften darauf an, in welchem Staatsgebiet der Verlust aus heutiger Sicht entstanden ist (Leitfaden aaO). So dürfen nach Abs. 1 Satz 3 und 4 vortragsfähige negative Einkünfte aus der ehemaligen UdSSR, die im Staatsgebiet der heutigen Ukraine anfielen, mit positiven Einkünften derselben Art aus der Ukraine verrechnet werden, nicht aber mit solchen aus Rußland (Leitfaden aaO).

Keine Pro-Staat-Begrenzung für Fälle der Nr. 6 Buchst. b nF: Abs. 1 Satz 1 läßt ab VZ 2000 eine Ausnahme von der Pro-Staat-Begrenzung des Verlustausgleichs für die „Fälle der Nr. 6 Buchst. b“, mithin für den Ausgleich von positiven und negativen Einkünften aus im Ausland eingesetzten Schiffen (iSd. Nr. 6 Buchst. b) zu. Da Schiffe bei nicht ausschließlicher inländ. Verwendung im gewerblichen Bereich üblicherweise in mehreren Staaten eingesetzt werden, verzichtet das Gesetz hier auf die über eine Beschränkung des Ausgleichs mit positiven Einkünften der jeweils selben Art hinausgehende weitere Einschränkung auf Einkünfte aus demselben Staat (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15).

Fälle der Nr. 6 Buchst. c?: Für Einkünfte iSd. Nr. 6 Buchst. c, soweit sie Schiffe iSd. Nr. 6 Buchst. b betreffen, fehlt eine solche Ausnahme von der Pro-Staat-Begrenzung (s. aber Anm. 93 „Verhältnis zu Nr. 6 Buchst. c“).

Einstweilen frei.

134

4. In den Fällen der Nr. 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat

135

In den Fällen der Nr. 7: Für die negativen Einkünfte, die unter die Tatbestände der Nr. 7 fallen, enthält Satz 1 (ebenso Satz 3) eine spezielle Verrechnungsregelung. Diese Einkünfte dürfen nur „mit positiven Einkünften ... auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat“ ausgeglichen oder in folgenden VZ von diesen abgezogen werden.

Auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art:

► *Verrechnung innerhalb der Nr. 7:* Negative Einkünfte der Nr. 7, die mittelbar auf einen bei der inländ. Körperschaft verwirklichten Tatbestand der Nr. 1–6 zurückzuführen sind (s. Anm. 125), dürfen beim Anteilseigner mit von diesem erzielten positiven Einkünften iSd. Nr. 7 ausgeglichen werden, wenn die Einkünfte auf (von der inländ. Körperschaft verwirklichte) Tatbestände derselben Nr. oder im Fall der Nr. 3 und 4 dieser beiden Nr. zurückzuführen sind (R 5 Abs. 1 Satz 3 EStR 2001). Für die Einreihung in die „jeweils selbe Art“ sind also die mittelbar bei der inländ. Körperschaft verwirklichten Nr. 1–6 maßgebend; auch hierbei sind die Nr. 3 und 4 zusammenzufassen (vgl. das Beispiel in Anm. 125; vgl. ferner Anm. 131).

► *Verrechnung von Einkünften der Nr. 7 mit anderen Nummern:* Die FinVerw. läßt ferner mit Recht nummernübergreifend einen Ausgleich mit direkten Einkünften der jeweils selben Nr. zu. Einkünfte der Nr. 7 sind auch mit Einkünften der jeweiligen Nr. auszugleichen, auf deren Tatbestände die Einkünfte der Nr. 7 zurückzuführen sind (R 5 Abs. 1 Satz 4 EStR 2001); vgl. dazu bei H 5 (Beteiligungen an inländischen Körperschaften mit Auslandsbezug) EStH 2000, wobei das Halbeinkünfteverfahren zu beachten ist.

Keine Identität der Körperschaften: Ist der Stpfl. an mehreren inländ. Körperschaften beteiligt und erzielt er daraus negative und positive Einkünfte, die unter die Nr. 7 fallen, so verlangt das Gesetz für eine Verrechnung keine Identität der Körperschaften, denen die negativen und positiven Einkünfte zuzurechnen sind (vgl. H 5 [Beteiligungen an inländischen Körperschaften mit Auslandsbezug] EStH 1999, Beispiel 1).

Aus demselben Staat: In den Fällen der Nr. 7 kommt es nach ausdrücklicher gesetzlicher Regelung darauf an, in welchem ausländ. Staat der Tatbestand der Nr. 1–6 verwirklicht wurde, der zur Wertminderung der inländ. Körperschaft führte. Sofern diese Wertminderung in mehreren ausländ. Staaten veranlaßt ist,

müssen die negativen Einkünfte/Gewinnminderungen der Nr. 7 für Zwecke der Verlustverrechnung entsprechend zugeordnet und aufgeteilt werden, mag das auch mit erheblichen tatsächlichen Schwierigkeiten verbunden sein (vgl. BFH v. 8. 4. 1992 I R 128/88, BStBl. II, 761 unter II. 2. b aE und oben Anm. 125 „Schätzung bei gemischter Veranlassung“).

► *Eine Ausnahme* muß uE indes für Wertminderungen gelten, die auf Nr. 6 Buchst. b und c zurückgehen, auch wenn dies nicht ausdrücklich geregelt ist. Der Grund für den Verzicht auf die Pro-Staat-Begrenzung bei Nr. 6 Buchst. b, daß Schiffe bei nicht ausschließlicher inländ. Verwendung im gewerblichen Bereich üblicherweise stets in mehreren Staaten eingesetzt werden (BTFinAussch., BTDrucks. 14/2070, 15), trifft hier genauso zu.

136 Einstweilen frei.

137 III. Kein Verlustabzug nach § 10 d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

Systematik: Ein nach Satz 1 nicht ausgleichsfähiger Verlust darf nicht nach § 10 d abgezogen werden (vgl. § 15 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 und § 15a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). Dieser Hinweis in Satz 1 Halbs. 2 hat klarstellende Bedeutung; denn diese Rechtsfolge ergibt sich bereits aus Satz 1 Halbs. 1 („dürfen nur ... ausgeglichen werden“).

Aktive Verluste iSd. Abs. 2 (s. Anm. 151 ff.) können unbeschränkt durch Abs. 1 ausgeglichen und – wenn danach Verluste verbleiben – nach § 10 d abgezogen werden. Eine Beschränkung kann allerdings nach § 2 Abs. 3 eintreten.

Vorrang des Ausgleichs nach § 2a Abs. 1: Sind für Folgejahre sowohl Verluste vorhanden, deren Abzug aufgrund von § 2a Abs. 1 Satz 1 beschränkt ist, als auch solche, die gem. § 10 d abgezogen werden dürfen, und werden ausgleichsfähige positive Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 erzielt, so sind zunächst die von § 2a Abs. 1 erfaßten Verluste bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte zu verrechnen und sodann die übrigen Verluste gemäß § 10 d vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.

Ersatz durch besonderen Verlustabzug nach Satz 3: Der für die negativen Einkünfte/Gewinnminderungen des Abs. 1 Satz 1 maßgebende besondere Verlustabzug (in Form eines eingeschränkten Verlustvortrags) ist in § 2a Abs. 1 Satz 3 geregelt (s. Anm. 139).

138 E. Gewinnminderungen (Abs. 1 Satz 2)

„Den negativen Einkünften“ sind gem. Abs. 1 Satz 2 Gewinnminderungen gleichgestellt. Gewinnminderungen werden mithin ebenfalls von den Verrechnungsbeschränkung der Sätze 1 und 3 erfaßt, selbst dann, wenn sie nicht zu einem negativen Gesamtergebnis der Einkunftsart führen (s. Anm. 67). Der Begriff Gewinnminderungen wird auch in § 8 b Abs. 3 KStG nF verwendet.

► *Teileinkünfte* (laufende, aber auch einmalige) werden bereits vom Begriff der negativen Einkünfte „aus“ den jeweiligen Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 erfaßt (vgl. die Übersicht, Anm. 47) und unterliegen daher auch ohne die Regelung des Satzes 2 der Verrechnungsbeschränkung, selbst wenn das Ergebnis der Einkunftsart insgesamt positiv ist.

F. Besonderer eingeschränkter Verlustvortrag (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

I. Minderung bestimmter späterer Einkünfte (Abs. 1 Satz 3)

139

Überblick: Satz 3 regelt einen besonderen, gegenüber § 10 d vorrangigen Verlustvortrag für von den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 erfaßte negative Einkünfte/Gewinnminderungen.

► *Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte* (§ 2 Abs. 3) und nicht erst – wie der Verlustabzug nach § 10 d – bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 4) ist der besondere Verlustabzug nach Satz 3 durchzuführen (Abschn. 24 Abs. 1 Pos. 4 KStR 1995).

► *Vorrang vor § 10 d:* Der Verlustabzug nach Satz 3 geht dem Verlustabzug nach § 10 d vor.

► *Vorrang vor allgemeinem Verlustausgleich:* Der besondere Verlustabzug nach Satz 3 hat ferner Vorrang vor dem Ausgleich positiver Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat mit unbeschränkt abziehbaren Verlusten anderer Art.

► *Positive außerordentliche Einkünfte:* Der besondere Verlustabzug mindert auch außerordentliche Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat (s. Anm. 130).

► *Progressionsvorbehalt:* Der besondere Verlustabzug nach Satz 3 ist ebenso wie der allgemeine Verlustabzug des § 10 d auch auf der Ebene des ProgrVorb. durchzuführen (BFH v. 17. 10. 1990 I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 13. 11. 1991 I R 3/91, BStBl. II 1992, 345 zu § 10 d). Davon geht auch die „Anlage AUS“ der Fin. Verw. zur EStErklärung aus (dort Zeilen 49–54). Beschränkt daher Abs. 1 Satz 1 den Verlustausgleich beim negativen ProgrVorb. im Entstehungsjahr, so kommt ein Verlustabzug auf der Ebene des ProgrVorb. in folgenden VZ in Betracht, sofern der Stpfl. ausgleichsfähige positive Einkünfte erzielt. UE gilt dies allerdings nurmehr bis einschließlich VZ 1995 (s. Anm. 35).

► *DBA-Rückfallklauseln:* Positive Einkünfte aus einem Staat können nach Verwaltungsauffassung nicht mit negativen Einkünften derselben Art aus demselben Staat aus vorhergehenden VZ ausgeglichen werden (die für diese VZ DBA-stfrei waren und sich daher nur auf der Ebene des Progressionsvorbehalts auswirken konnten, vgl. OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996, StEK Doppelbest. Allgemein Nr. 150 unter E.), wenn hinsichtlich der positiven Einkünfte eine im DBA vorgesehene Rückfallklausel eingreift (diese also nicht DBA-stfrei sind) und die positiven Einkünfte deshalb als Bemessungsgrundlage zu erfassen sind (R 5 Abs. 1 Satz 5 EStR 2001).

Einige DBA enthalten sog. Rückfallklauseln (Art. 23 Abs. 3 DBA-Dänemark 1995, Nr. 16 Buchst. d Protokoll zum DBA-Italien 1989, Art. 23 Abs. 3 DBA-Kanada 1981, Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland 1978, Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen 1991; Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA 1989, Art. 23 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweden). Danach entfällt die Freistellung im Ansässigkeitsstaat, wenn der Quellenstaat von seinem Besteuerungsrecht keinen Gebrauch macht (BFH v. 5. 2. 1992 I R 158/90, BStBl. II, 660 und v. 11. 6. 1996 I R 8/96, BStBl. II 1997, 117; OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996, aaO).

UE müßte die Verwaltung in der Konsequenz ihrer Auffassung gem. § 2a Abs. 1 Satz 3 die Verrechnung dieser negativen Einkünfte im VZ des Anfalls

der vorgenannten positiven Einkünfte auf der Ebene des Progressionsvorbehalts (bis zur Höhe der positiven Einkünfte) zulassen.

„Soweit die negativen Einkünfte“: Betroffen sind die von den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 erfaßten negativen Einkünfte/Teileinkünfte und Gewinnminderungen (s. Anm. 46 f.).

Kein Ausgleich nach Satz 1:

Die negativen Einkünfte/Gewinnminderungen „können nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden“ iSd. Satzes 3, wenn im VZ ihrer Entstehung keine positiven Einkünfte der jeweils selben Art aus demselben Staat nach Maßgabe des Satzes 1 vorliegen (vgl. Anm. 130–135) oder soweit die ausgleichsfähigen positiven Einkünfte die ausgleichsfähigen negativen nicht vollständig verbrauchen.

► *Kein Vortrag bei unterlassener Geltendmachung:* An der vorgenannten Ausgleichsfähigkeit fehlt es hingegen nicht, wenn der Verlustausgleich unterlassen (übersehen) wurde, obwohl seine Voraussetzungen vorlagen (vgl. BFH v. 8. 4. 1992 I R 41/88, BFH/NV, 799 unter II.1. zum Verlustabzug nach § 10 d).

„M mindern sie“: Die Minderung erfolgt von Amts wegen, wenn und soweit in einem VZ verrechnungsfähige positive Einkünfte zur Verfügung stehen. Der Stpfl. hat kein Wahlrecht, in einem VZ von einem möglichen besonderen Verlustabzug zugunsten späterer Jahre abzusehen (vgl. § 2a Abs. 1 Satz 4).

Positive Einkünfte: s. Anm. 130.

Der jeweils selben Art: s. Anm. 131.

Aus demselben Staat: s. Anm. 133; die Ausnahme für Einkünfte/Gewinnminderungen aus Schiffen iSd. Nr. 6 Buchst. b und c gilt auch hier.

Die der Steuerpflichtige erzielt: Der besondere Verlustabzug steht demjenigen Stpfl. zu, der den Verlust erlitten hat, wobei es auf die zivilrechtliche Personenidentität mit dem Stpfl. ankommt, der den Verlustabzug geltend macht (vgl. BFH v. 29. 10. 1986 I R 202/82, BStBl. II 1987, 308 zum Mantelkauf). § 8 Abs. 4 KStG, der neben der rechtlichen auch die wirtschaftliche Identität verlangt, ist nicht einschlägig, da er nur für den Verlustabzug nach § 10 d gilt, der wiederum durch § 2a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ausdrücklich ausgeschlossen ist.

► *Keine Übertragung durch Rechtsgeschäft:* Der Verlustabzug des Satzes 3 kann nicht durch Rechtsgeschäft auf einen anderen Stpfl. übertragen werden.

► *Erbfolge:* Die erforderliche Personenidentität bleibt bei Gesamtrechtsnachfolge wegen Erbfall, nicht aber bei Einzelrechtsnachfolge erhalten (s. aber Anm. 129).

► *Ehegatten:* Zum besonderen Verlustabzug bei Ehegatten vgl. Anm. 129 „Ehegatten“.

► *Organschaft:* vgl. Anm. 129.

In den folgenden Veranlagungszeiträumen: Satz 3 erweitert die Verlustverrechnung des Satzes 1 auf verrechnungsfähige positive Einkünfte späterer VZ.

► *Kein Verlustrücktrag:* Anders als § 10 d läßt § 2a Abs. 1 Satz 3 keinen Verlustrücktrag zu.

► *Keine zeitliche Grenze:* Ab dem VZ 1992 (wie bereits seit dem VZ 1990 bei § 10 d) besteht keine zeitliche Begrenzung mehr für diesen Verlustvortrag.

Altes Recht: Anders als § 15 a, der eine zeitlich unbegrenzte Verrechnung mit nachfolgenden, abzugsfähigen Gewinnen zuläßt, beschränkte § 2a Abs. 1 Satz 3 idF bis einschl. VZ 1991 den Verlustabzug auf die folgenden sieben VZ. Diese Befristung lehnte sich an den Verlustabzugszeitraum der damaligen Fassung des § 10 d an (BTDrucks. 9/2074, 64; WEINREICH, Probleme des Verlustausgleichs über die Grenze, 1994, 143). Nach der Neufassung des § 2a Abs. 1 Satz 3 durch das StÄndG 1992 (s. Anm. 4) entfiel

die zeitliche Begrenzung. Damit wurde der Gleichklang zur aktuellen Fassung des § 10 d idF des StReformG 1990 hergestellt, der ebenfalls einen zeitlich unbeschränkten Verlustvortrag zuließ (WEINREICH aaO, 144).

Übergangsprobleme: Soweit vor dem VZ 1992 entstandene negative Einkünfte/Gewinnminderungen noch nicht verbraucht sind, können sie ebenfalls zeitlich unbegrenzt vortragen werden, da über den Verlustabzug im Abzugszeitraum zu entscheiden ist und die gesetzliche Sperre ab dem VZ 1992 nicht mehr eingreifen kann (str.; ebenso SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 44; WEINREICH aaO, 143 ff.; aA FinVerw. [„Anlage AUS“ der FinVerw. zur EStErklärung, zu den Zeilen 30–35]). § 52 EStG 1992 enthält anders als § 52 Abs. 13 c EStG 1990 betr. § 10 d („§ 10 d Abs. 1 und 2 ist erstmals auf nicht ausgeglichene Verluste des Veranlagungszeitraums 1985 anzuwenden“) keine davon abweichende Regelung. Der unbeschränkte Vortrag galt allerdings nicht für in den VZ 1983 und 1984 entstandene negative Einkünfte/Gewinnminderungen, da deren Verrechnungszeitraum zum Ende des VZ 1991 und damit vor dem Anwendungszeitraum der Neuregelung (gem. § 52 Abs. 1 EStG 1992 der VZ 1992) abgelaufen war.

Aus demselben Staat: s. Anm. 133; die Ausnahme für Einkünfte/Gewinnminderungen aus Schiffen iSd. Nr. 6 Buchst. b und c gilt auch hier.

In den Fällen der Nr. 7 aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat: s. Anm. 135.

Einstweilen frei.

140–146

II. Verbleibende negative Einkünfte (Abs. 1 Satz 4)

147

Überblick:

► *Parallele zu § 10 d:* Die Regelung des § 2a Abs. 1 Satz 4 ist an die des § 10 d Abs. 2 Satz 2 aF (jetzt § 10 d Abs. 2 Satz 5) angelehnt.

► *Gesetzliche Definition:* Satz 4 definiert als „verbleibende negative Einkünfte“ die negativen Einkünfte, die in den vorangegangenen VZ nicht berücksichtigt werden konnten.

„Die Minderung“: Dieses Tatbestandsmerkmal des Satzes 4 greift die Formulierung in Satz 3 „mindern sie die positiven Einkünfte“ auf und betrifft die Verrechnung von nach Satz 3 vortragsfähigen Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat im aktuellen VZ.

„Ist nur insoweit zulässig“: Aus diesem Tatbestandsmerkmal folgt, daß dem Stpfl. kein Wahlrecht zukommt, ob, in welcher Höhe und in welchem der folgenden VZ der besondere Verlustvortrag des Satzes 3 stattfindet.

„Die negativen Einkünfte“ iSd. Satzes 4 sind die von den Tatbeständen des Satzes 1 erfaßten (Teil-)Einkünfte (s. Anm. 46 f.) und (gem. Satz 2) die Gewinnminderungen (s. Anm. 138).

„Nicht berücksichtigt werden konnten“: War der Verlustvortrag bereits früher rechtlich möglich, ist er aber versäumt worden, so geht er insoweit verloren (s. Anm. 139 „Kein Ausgleich nach Satz 1“).

G. Gesonderte Feststellung der am Schluß eines VZ verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Satz 5)

148

I. Überblick

Die Notwendigkeit der gesonderten Feststellung hat sich vor allem aus dem Wegfall der zeitlichen Begrenzung des besonderen Verlustvortrags ab dem VZ 1992 ergeben (s. Anm. 139 „In den folgenden VZ, Altes Recht“).

Inhalt der Feststellung: Die Feststellung muß je „Art“ und „Staat“ gesondert erfolgen. Von daher sind uU für denselben Zeitpunkt nebeneinander mehrere Feststellungen zu treffen.

Altes Recht: In die Feststellung auf den Schluß des VZ 1992 waren auch die noch nicht verbrauchten ausgleichs-/abzugsfähigen negativen Einkünfte aus der Zeit davor, mithin aus den VZ 1985–1991 einzubeziehen (Leitfaden zur Besteuerung ausländischer Einkünfte, FM Schl.-Holst. v. 12. 4. 1996, StEK EStG § 1 Nr. 58, Anhang 4 Tz. 1.7).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Parallele zu § 10 d Abs. 4:* Die verfahrensrechtliche Durchführung der Feststellung nach Satz 5 entspricht derjenigen nach § 10 d Abs. 4, auf dessen sinngemäße Anwendung Satz 4 verweist. Eine vergleichbare Regelung enthalten § 15 a Abs. 4 und § 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 5.

► *Verhältnis zur Feststellung nach § 180 AO:* Die Feststellung nach Satz 5 ersetzt nicht die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte gem. § 180 AO, wenn daran mehrere beteiligt sind (s. Anm. 30).

Für jeden Steuerpflichtigen: Die Feststellung gem. Satz 5 ist für jeden Stpfl. einzeln vorzunehmen.

Grundlagenbescheid: Die Feststellung ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO) für künftige Verlustabzüge gem. Satz 3 bei der ESt.- bzw. KSt.-Veranlagung. Die Feststellung ist aus derjenigen zum vorhergehenden Feststellungszeitpunkt zu entwickeln, die insoweit ebenfalls Grundlagenbescheid ist.

Zuständig für die Feststellung ist das für die Besteuerung des Einkommens zuständige FA (§ 2a Abs. 1 Satz 5 iVm. § 10 d Abs. 4 Satz 3).

Erlaß, Aufhebung und Änderung von Feststellungsbescheiden: Dafür gelten § 10 d Abs. 4 Sätze 4 und 5 sinngemäß (vgl. § 2a Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2). Die Feststellung ist nach Auffassung der FinVerw. auch für Zwecke des ProgrVorb. geboten (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 1.7).

149

II. Am Schluß eines VZ verbleibende negative Einkünfte

Verbleibende negative Einkünfte: Nach der Legaldefinition des Satzes 4 sind dies die negativen Einkünfte, die in den vorangegangenen VZ nicht berücksichtigt werden konnten. Es handelt sich mithin um die von den Tatbeständen des Satzes 1 erfaßten negativen Einkünfte/Gewinnminderungen, die nach Durchführung des besonderen Verlustausgleichs/-abzugs der Sätze 1 und 3 zum Feststellungszeitpunkt verblieben sind.

Am Schluß eines VZ: Die Feststellung ist auf den Schluß des VZ vorzunehmen (erstmalig zum 31. 12. 1992).

150 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Aktivitätsklausel für negative Einkünfte aus gewerblichen
Betriebsstätten iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und aus Wertminde-
rungen von Anteilen an ausländischen Körperschaften
iSd. Abs. 1 Nr. 3 und 4**

A. Überblick

151

Der Begriff „Aktivitätsklausel“: Die Regelung des Abs. 2 wird in der Praxis als Aktivitäts- oder auch Produktivitätsklausel bezeichnet; davon begünstigte Tätigkeiten bzw. Verluste mithin als „aktive“ oder „produktive“. Rechtliche Wirkungen ergeben sich aus diesen Bezeichnungen nicht, da sie keine Tatbestandsmerkmale sondern lediglich Arbeitsbegriffe sind.

Die Aktivitätsklausel des § 2a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 geht auf das Vorbild des früheren § 5 AIG und dieser wiederum auf entsprechende Klauseln in § 1 Abs. 2 EntwHSStG (v. 23. 12. 1963, BStBl. I, 18) und § 1 Abs. 2 EntwLStG (v. 15. 3. 1968, BStBl. I, 482; später Abs. 3) zurück (vgl. § 6b aF, s. dort). Eine Aktivitätsklausel enthielt auch § 6b Abs. 1 Satz 5 und 6 idF bis 1989.

Parallelen in DBA: Aktivitätsklauseln (mit teilweise abweichenden Voraussetzungen) finden sich ferner in den neueren deutschen DBA (vgl. die Übersichten in OFD Münster v. 25. 9. 1998, IStR 1999, 81; VOGEL, DBA, 3. Aufl. 1996, Art. 23 Rn. 41 und SEIBOLD, IStR 1998, 654; krit. WASSERMAYER, IStR 2000, 65). Im DBA-Recht sind aktive Einkünfte Voraussetzung für die Freistellung der ausländ. Einkünfte. Für § 2a sind sie Voraussetzung für die Nichtanwendung der Verrechnungsbeschränkungen der Nr. 2–4 des Abs. 1 Satz 1.

Die Regelung des Abs. 2:

► *Satz 1 Halbs. 1* zufolge ist der einschränkende Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Verluste aus in ausländ. Staaten belegenen gewerblichen BS) auf bestimmte, erwünschte gewerbliche Auslandstätigkeiten nicht anzuwenden. Verluste daraus können ohne die Beschränkung verrechnet werden. Die eingangs unter Bezug auf gewerbl. Leistungen und Lieferungen umfassend angelegte Ausnahme wird im weiteren Verlauf für eine Reihe unerwünschter Betätigungen wieder zurückgenommen.

► *Satz 1 Halbs. 2* fingiert die Holding-Tätigkeit der ausländ. gewerbl. BS als (im Grundsatz unschädliche) „Bewirkung von gewerblichen Leistungen“, wenn der Stpfl. nach dessen näherer Maßgabe Anteile an ausländ. KapGes. hält.

► *Satz 2* hebt die einschränkende Wirkung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 wieder auf, wenn die betroffene ausländ. Körperschaft über einen Mindestzeitraum oder seit Gründung aktiv tätig gewesen ist.

Subventionsnorm: Die Aktivitätsklausel des Abs. 2 ist – ausgehend von der neueren BVerfG-Rspr. – eine Subventions- oder Lenkungsnorm, die bestimmte verlustbringende ausländ. Aktivitäten begünstigt (s. Anm. 11 „Verfassungsmäßigkeit des § 2a Abs. 2“). Die Verlustverrechnung soll für solche Auslandsinvestitionen erhalten bleiben, die im Interesse der deutschen Volkswirtschaft liegen (BTDrucks. 9/2074, 62).

Ausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2–4: Gesetzestechisch ist die Produktivitätsklausel als Ausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (bzw. zu Nr. 3 und 4) angelegt („Abs. 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn ...“). Zu den praktischen Auswir-

kungen dieser Gesetzestechnik s. Anm. 131 „Verechnung passiver Verluste mit aktiven Gewinnen“.

152–160 Einstweilen frei.

B. Aktivitätsklausel für negative Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1)

161

I. Überblick

Geltung für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Aus „Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn ...“ und der Erwähnung der gewerblichen BS in der Vorschrift folgt, daß von der Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 ausschließlich negative Einkünfte aus einer in einem ausländ. Staat belegenen gewerblichen BS iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 profitieren. Negative Einkünfte anderer Tatbestände des Abs. 1 Satz 1, insbes. solche aus einer in einem ausländ. Staat belegenen land- und forstwirtschaftlichen BS (Nr. 1), werden von Abs. 2 Satz 1 nicht begünstigt.

Entsprechende Anwendung für Abs. 1 Nr. 3 und 4: Das StÄndG 1992 (s. Anm. 4) erweiterte nach Maßgabe des neu in Abs. 2 eingefügten Satzes 2 die Aktivitätsklausel (mit Wirkung ab VZ 1992) auf von Abs. 1 Nr. 3 und 4 erfaßte ausländ. Beteiligungsverluste (s. Anm. 184 ff.).

II. Tatbestandsmerkmale der Aktivitätsklausel des Satzes 1

162 1. Nachweis durch den Steuerpflichtigen

Einfügung ab VZ 1992: Die Nachweispflicht des Stpfl. („... wenn der Steuerpflichtige nachweist, ...“) wurde als Tatbestandsmerkmal mit dem StÄndG 1992 ab dem VZ 1992 neu eingeführt (s. Anm. 4).

Parallelen im Gesetz: Dieses Erfordernis findet sich im gleichen Sinn als Tatbestandsmerkmal in § 1 Abs. 3 Satz 4, § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b; § 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG iVm. § 68b EStDV, in § 26 Abs. 2 KStG, in § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG aF und in § 8 Abs. 1 Nr. 4, 5, 6 und 7 sowie Abs. 2 AStG.

Regelung der Feststellungslast: Es handelt sich dabei um eine materiellrechtliche und nicht nur um eine verfahrensrechtliche Voraussetzung. Denn es geht nicht um die (verfahrensrechtlich) erweiterte Mitwirkungspflicht des § 90 Abs. 2 AO (vgl. dazu zB BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 5), sondern um die materiellen Regeln der Feststellungslast (vgl. § 34c Anm. 74).

► *Nur deklaratorische Bedeutung:* Die ausdrückliche Erwähnung der Nachweispflicht hat nur deklaratorische Bedeutung. Da die Aktivitätsklausel des Abs. 2 als Rückausnahme zu einer dem Stpfl. ungünstigen Regelung ausgestaltet ist, trifft diesen ohnehin die Feststellungslast (vgl. BFH v. 15. 2. 1989 X R 16/86, BStBl. II, 463). Dies galt nach allgemeinen Regeln auch schon vor dem VZ 1992.

163 2. Negative Einkünfte

Mit dem Begriff der negativen Einkünfte in Abs. 2 Satz 1 („... daß die negativen Einkünfte ...“) sind – wie stets innerhalb des § 2a – die von den Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 (hier: der Nr. 2) erfaßten negativen (Teil-)Einkünfte und Gewinnminderungen (Abs. 1 Satz 2) gemeint.

3. Aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland stammend

164

Gewerbliche Betriebsstätte: Zu den Begriffen „Betriebsstätte“ und „gewerblich“ s. Anm. 59 und 62. Nach der isolierenden Betrachtung hat die Umqualifizierung der Einkunftsart nach dem Subsidiaritätsprinzip als gewerblich gem. § 15 Abs. 3, § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 3 EStG oder nach § 8 Abs. 2 KStG keinen Einfluß auf die Einordnung unter die Katalognummern des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 49).

Betriebsstätte im Ausland: Das Tatbestandsmerkmal „im Ausland“ deckt sich mit dem Tatbestandsmerkmal „in einem ausländischen Staat belegen“ in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Die aus § 5 AIG nach § 2a Abs. 2 übernommene Formulierung „im Ausland“ (s. Anm. 151) wurde insoweit redaktionell nicht an die Erfordernisse des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 angepaßt.

Einkünfte „stammen“ aus einer (gewerblichen) BS (im Ausland), wenn sie ihr zuzuordnen sind (s. Anm. 58). Die aktiven Tätigkeiten müssen sich dabei nicht auf den ausländ. Staat beschränken, in dem die BS belegen ist.

4. Ausschließlicher oder fast ausschließlicher Gegenstand der Betriebsstätte

165

Nach Abs. 2 Satz 1 muß die jeweilige gewerbliche BS „ausschließlich oder fast ausschließlich“ die aufgeführten aktiven Tätigkeiten zum Gegenstand haben. Die Verknüpfung der begünstigten Tätigkeiten (Lieferung von Waren außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerbl. Leistungen) mit „sowie“ heißt nicht, daß die ausländ. gewerbliche BS diese Tätigkeiten allesamt zum Gegenstand haben muß, um aktiv zu sein. „Sowie“ ist hier vielmehr iSv. „und/oder“ zu verstehen (ebenso SCHERER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 24 DBA-Schweiz Rn. 68 zur Aktivitätsklausel in Art. 24 DBA-Schweiz).

Zum Gegenstand haben iSd. Abs. 2 Satz 1 bedeutet, daß mindestens eine der aufgezählten Tätigkeiten vom Träger der begünstigten BS ausgeübt und dieser wirtschaftlich zuzuordnen sein muß (s. Anm. 58). Die wirtschaftliche Zuordnung ist für die jeweilige BS gesondert zu prüfen (vgl. R 5 Abs. 3 Satz 1 EStR 2001). Die begünstigten Tätigkeiten dürfen aufgrund des Gesetzeswortlauts („zum Gegenstand haben“) nicht nur beabsichtigt sein, sondern müssen tatsächlich und nach wirtschaftlichen Maßstäben ernsthaft betrieben werden. Soweit allerdings Verluste aus Fehlmaßnahmen, bei denen es letztlich nicht zur BS-Gründung kommt, von Abs. 1 Nr. 2 erfaßt werden (s. Anm. 58 „Gescheiterte Betriebsstätten-Gründungen“), dürften diese konsequenterweise auch von Abs. 2 Satz 1 begünstigt werden.

► *Funktionale Betrachtung:* Bei der Abgrenzung zwischen aktiver und passiver Tätigkeit gilt die funktionale Betrachtung. Soweit es sich um Verluste zu Beginn bzw. am Ende einer Tätigkeit handelt, ist nach der funktionalen Betrachtung festzustellen, ob diese Verluste im Hinblick auf die aufzunehmende oder anlaufende aktive Tätigkeit entstanden oder nach Ende der Tätigkeit durch diese verursacht worden sind (R 5 Abs. 3 Satz 4 EStR 2001). Den aktiven Tätigkeiten ist alles zuzuweisen, was in einem funktionalen Zusammenhang mit ihnen steht, zB Vorbereitungshandlungen, Nebenerträge, Veräußerung von Wirtschaftsgütern, auch wenn diese für sich betrachtet passive Tätigkeiten sind. Dabei ist die Tätigkeit bestimmend, auf der nach allgemeiner Verkehrsauffassung das Schwergewicht liegt (vgl. BFH v. 30. 8. 1995 I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 unter II. 5).

Mit der funktionalen Betrachtung kann indes nicht die isolierende Betrachtung überwunden werden (s. Anm. 49).

- ▷ *Veräußerungs- und Aufgabeverluste*: Zu den aktiven Einkünften nach Abs. 2 Satz 1 gehört mithin auch ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust der BS (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4 Tz. 1. 5. 2). Für die Frage, ob eine aktive oder passive BS veräußert oder aufgegeben wurde, ist auf die Verhältnisse im Wj. der Veräußerung/Aufgabe unter Einbeziehung des diesem vorangehenden Wj. abzustellen (Leitfaden aaO).
- ▷ *Betriebsaufspaltung*: Im Fall einer Betriebsaufspaltung hat die ausländ. BS des Besitzunternehmens keine aktive Tätigkeit zum Gegenstand, wenn lediglich die Betriebsgesellschaft die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 erfüllt, da Besitz- und Betriebsunternehmen bei der Betriebsaufspaltung nicht als ein einheitliches Unternehmen behandelt werden (vgl. BFH v. 17. 7. 1991 I R 98/88, BStBl. II 1992, 246). Die entgeltliche Überlassung des Betriebsvermögens an die Betriebsgesellschaft ist – da gewerbliches Vermieten oder Verpachten von Wirtschaftsgütern – keine aktive Tätigkeit (s. Anm. 174).
- ▶ *Keine Prägung aufgrund passiver Tätigkeit*: Einkünfte aus passiver Tätigkeit „infiltrieren“ nicht das Gesamtergebnis der BS. Sofern diese daneben eine aktive Tätigkeit ausübt, müssen die passive und die aktive Tätigkeit der BS gewichtet werden, um festzustellen, ob diese „fast ausschließlich“ aktive Tätigkeiten zum Gegenstand hat (vgl. dazu SCHERER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 24 DBA-Schweiz Rn. 62).

Ausschließlich hat die BS die in Abs. 2 Satz 1 aufgezählten aktiven Tätigkeiten zum Gegenstand, wenn ihr keine anderen als aktive Tätigkeiten zuzuordnen sind.

Fast ausschließlich hat die BS die aufgeführten aktiven Tätigkeiten nach Verwaltungsmeinung zum Gegenstand, wenn bezogen auf das Wj. die Bruttoerträge aus passiver Tätigkeit 10 vH der gesamten Bruttoerträge der BS nicht übersteigen (R 5 Abs. 3 EStR 2001 iVm. Abschn. 76 Abs. 9 Satz 2 KStR 1995). Bruttoerträge in diesem Sinn sind die aus der Gewinn- und Verlustrechnung der BS abzuleitenden Solleinnahmen ohne durchlaufende Posten und ohne evtl. gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer (R 5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2001 iVm. Abschn. 76 Abs. 8 Satz 1 und 2 KStR 1995). Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, dann stellt die Verwaltung anstatt auf die Solleinnahmen auf die Isteinnahmen ab (R 5 Abs. 3 Satz 3 EStR 2001 iVm. Abschn. 76 Abs. 8 Satz 3 KStR 1995).

Eigene Auffassung: UE wird die ältere Formel, wonach die BS die fraglichen Tätigkeiten fast ausschließlich zum Gegenstand hat, wenn ihr Ergebnis (Gewinn oder Verlust) zu mindestens 90 vH darauf beruht und das Betriebsvermögen zu mindestens 90 vH diesen Tätigkeiten gewidmet ist (vgl. FM NRW v. 1. 2. 1962, BStBl. II, 48), dem Sinn und Zweck des Abs. 2 besser gerecht.

Der Begriff „fast ausschließlich“ als Voraussetzung aktiver Tätigkeit findet sich zwar ebenso in anderen Bestimmungen, insbes. in § 8 Abs. 2 AStG und § 26 Abs. 2 KStG, deren Auslegung die FinVerw. sich – wie der Verweis auf die entsprechenden Vorschriften der KStR zeigt – für § 2a Abs. 2 zum Vorbild nimmt. Indes widerspricht die Bezugsgröße „Bruttoerträge“ dem Sinn und Zweck des § 2a Abs. 2, der im Zusammenhang mit Abs. 1 zu sehen ist und demzufolge ausschließlich Verluste betrifft. Verluste entstehen aber auch, wenn Erträge fehlen. Von daher bieten auch die auf die einzelnen Tätigkeiten der ausländischen BS entfallenden Aufwendungen einen besseren Anhalt als das Ergebnis der Tätigkeit (§ 6b Anm. 193). Verlustreiche passive Tätigkeiten aufgrund fehlender Erträge wären hingegen – stellt man wie die FinVerw. auf das Verhältnis der Bruttoerträge ab – unschädlich, wenn die BS zugleich aktive Tätigkeiten mit geringem Ertrag zum Gegenstand hätte. Anders als § 8 Abs. 2 AStG und § 26 Abs. 2

KStG hebt daher der Wortlaut des § 2a Abs. 2 Satz 1 auf den „Gegenstand“ der BS und nicht auf die Bruttoerträge der jeweiligen Tätigkeiten ab.

► *Keine absoluten Grenzen:* Die vorgenannten 10 vH und 90 vH-Grenzen können nur Faustregeln und keine absoluten Werte sein, da das Gesetz den zahlenmäßig unbestimmten Begriff „fast ausschließlich“ gewählt hat (vgl. aber BFH v. 30. 8. 1995 I R 77/94, BStBl. II 1996, 122).

► *Unmittelbare aktive Tätigkeit nicht Voraussetzung:* Die Begriffe „ausschließlich“ bzw. „fast ausschließlich“ in Abs. 2 Satz 1 sind nicht identisch mit „unmittelbar“. Es ist deshalb denkbar, daß sich eine gewerbliche BS im Ausland ausschließlich mit der „Lieferung von Waren“ befaßt, ohne diese Tätigkeit unmittelbar auszuüben, sondern sich der Hilfe anderer Firmen bedient und deshalb zwar ausschließlich, jedoch nur mittelbar liefert.

Keine Aufteilung: Hat die BS die aufgeführten aktiven Tätigkeiten nicht „fast ausschließlich“ zum Gegenstand, dann ist deren Tätigkeit insgesamt als passiv zu betrachten.

Zeitlicher Horizont: Die Verwaltung stellt auf die Verhältnisse je Wj. ab (R 5 Abs. 3 Satz 1 EStR 2001). UE entspricht es dem Sinn und Zweck des § 2a Abs. 1 und 2 (s. Anm. 6), eine Gesamtbeurteilung des Charakters der BS entscheiden zu lassen, sofern zwischenzeitlich keine wesentliche Änderung eintritt (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. C 8; vgl. auch HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 299, 301 f.).

5. Die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen

a) Waren

166

Die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen, ist eine aktive Tätigkeit und damit unschädlich.

Waren sind nur die beweglichen körperlichen Sachen iSd. § 90 BGB (vgl. BFH v. 18. 7. 2001 I R 70/00, IStR 2002, 61).

► *Strom und ähnliche Energie* zählen nach dem Sinn des Abs. 2 Satz 1 zu den Waren, da diese im Verkehr wie Waren umgesetzt werden (vgl. die entsprechende Wertung bei § 3 Abs. 1 UStG). Damit ist die Energieerzeugung und -versorgung aktive Tätigkeit.

► *Standardsoftware* („Trivialprogramme“) zählt ebenso zu den Waren (BGH v. 14. 7. 1993 VIII ZR 147/92, DB 1993, 1871; R 31a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStR 2001; vgl. aber BFH v. 3. 7. 1987 III R 7/86, BStBl. II, 728).

► *Bereits gewonnene Bodenschätze* sind in diesem Sinn keine Waren (Russ in Heidelberger Kommentar zum HGB, 4. Aufl. 1996, § 1 Rn. 4; s. auch Anm. 168).

► *Grundstücke* sind ebenfalls keine Waren, da keine beweglichen Sachen (aA KIESCHKE, DStR 1983, 4, 6 und KRABBE, RIW 1983, 42, 44). Der Handel mit Grundstücken ist uE auch kein Bewirken einer gewerblichen Leistung (s. Anm. 171).

► *Rechte, insbes. Wertpapiere* (vgl. § 266 Abs. 2 HGB) oder sonstige nicht verbriefte Rechte des Umlaufvermögens sind ebenfalls keine Waren (vgl. BFH v. 18. 7. 2001 I R 70/00, IStR 2002, 61).

► *Immaterielle Wirtschaftsgüter* (vgl. R 31a Abs. 1 EStR 2001 und H 31a EStH 2000), zB Spielfilme oder Computerprogramme (Individual-Software) sind keine Sachen und damit keine Waren und auch nicht diesen gleichzubehandeln, wenn bei ihnen die Übertragung von Rechten im Vordergrund steht (s. auch H 31a EStH 2000 [Keine immateriellen Wirtschaftsgüter]; vgl. ferner HERZIG/BRIESEMEI-

STER, DB 1999, 299 Fn. 17; BORDEWIN, BB 1983, 115, 116 und VOGEL, BB 1983, 180, 183). Letzteres ist der Fall, wenn Filme für Auftraggeber oder zum Verleih produziert werden (vgl. BFH v. 20. 9. 1995 X R 225/93, BStBl. II 1997, 320 und MANKE, DStZ 1984, 235, 240). Die Herstellung oder Lieferung/Veräußerung immaterieller Wirtschaftsgüter kann jedoch „Bewirkung gewerblicher Leistungen“ sein.

► *Eigene Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens:* Die Herstellung von Wirtschaftsgütern, die nicht marktfähig bzw. nicht zum Verkauf bestimmt sind, wie zB die Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens für eigene Zwecke des Unternehmens, ist keine Herstellung von Waren (TIPKE/KRUSE, § 143 AO Tz. 3).

167 b) Waffen

Systematik: Waffen sind zwar Waren, aber als nicht förderungswürdig von der Aktivitätsklausel ausgenommen. Dies gilt auch dann, wenn die BS in einem NATO- oder EG-Staat belegen ist; die insoweit vom BTFinAussch. vorgeschlagene Ausnahme wurde nicht Gesetz (vgl. BTDrucks. 9/2290, 8 und 31; MANKE, DStZ 1984, 235, 241).

Begriff: Was Waffen sind, ist nach § 1 WaffenG (BGBl. I 1976, 432, m. spät. Änd.) iVm. der 1. WaffenVO (BGBl. I 1987, 777) und dem KriegswaffenG, insbes. der „Kriegswaffenliste“ (BGBl. I 1990, 2506 mit spät. Änd.) zu entscheiden. Der Begriff „Waffen“ ist dabei im weitesten Sinn zu verstehen und umfaßt alle Geräte, die bestimmt und geeignet sind, Zerstörungen und Verletzungen anzurichten, also auch Jagd- und Sportwaffen (dies folgt auch im Umkehrschluß aus § 2a Abs. 5 Satz 2 EStG 1990 [s. Anm. 2], der die Einschränkung für diese Waffenarten eigens zurücknahm), nicht jedoch Schreckschußpistolen (vgl. § 2 der 1. WaffenVO) oder reine Verteidigungsmittel. Sonstiges militärisches Ausrüstungsmaterial (zB Stiefel, Gasmasken) dürfte aufgrund funktionaler Betrachtung ebenfalls dazugehören (vgl. OFD Düss. v. 20. 6. 1975, DB 1975, 1772 zur gleichlautenden Aktivitätsklausel des EntwLStG).

168 c) Herstellung

Definition: Herstellung ist die Produktion von Waren im eigenen Betrieb (s. § 6 Anm. 275). Fertigstellung der Ware ist nicht erforderlich, Teilfertigung genügt (§ 6b Anm. 193); denn der Begriff „Herstellung“ erscheint verfahrens- und nicht ergebnisorientiert. Auf die Art und Weise, wie die Ware hergestellt wird, kommt es nicht an. Ob das zur Herstellung verwendete Material selbst hergestellt oder beschafft wird, ist unerheblich. Damit fällt unter den Begriff der Herstellung auch der gesamte Bereich der Selbsterzeugung sowohl im industriellen als auch im handwerklichen Bereich.

► *Gewinnung von Bodenschätzen* ist keine Herstellung von Waren. Sie ist daher auch eigens in Abs. 2 Satz 1 erwähnt.

► *Einrichtung von Produktionsstätten:* Die Herstellung von Waren umfaßt bei funktionaler Betrachtung (s. Anm. 165) auch die damit zusammenhängende Einrichtung von Produktionsstätten (MANKE, DStZ 1984, 235, 240).

169 d) Lieferung

Begriff: Eine Lieferung von Waren liegt vor, wenn der Abnehmer dadurch befähigt wird, im eigenen Namen über die Ware zu verfügen, mithin dem Abnehmer daran wirtschaftliche Verfügungsmacht verschafft wird (vgl. § 3 Abs. 1 UStG).

Der Begriff Lieferung umfaßt auch die Übertragung selbst hergestellter Waren, denn der Gesetzgeber verlangt für § 2a Abs. 2 Satz 1 anders als für § 1 Abs. 2 Nr. 1 HGB aF keine Anschaffung der weiterveräußerten Waren.

Leasing-Geschäfte, bei denen das geleaste Wirtschaftsgut dem Leasinggeber zuzurechnen ist, beinhalten keine Lieferung und damit keine aktive Tätigkeit. In diesem Fall rechnen die Leasinggüter zum Anlagevermögen des Leasinggebers und nicht zur „Ware“, dh. zum Umlaufvermögen. Solche Leasing-Geschäfte können allerdings die „Bewirkung gewerblicher Leistungen“ sein (s. Anm. 174).

6. Die Gewinnung von Bodenschätzen

170

Gewinnung von Bodenschätzen ist die Urproduktion. Diese besteht im Aufbau der Förder-, Aufbereitungs- und Transportanlagen und der Aufnahme des Förder-/Abbaubetriebs bei Eintritt der wirtschaftlichen Fündigkeit (vgl. BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4.7). Zur begünstigten Tätigkeit gehört auch die Veräußerung der Bodenschätze (SCHERER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 24 DBA-Schweiz Rn. 74). Zu den drei Phasen der Aufsuchung und Förderung von Bodenschätzen (Projektverfolgung, Exploration und Förderung s. näher Tz. 4.7. BS-VG und zum Begriff der BS bei Transportanlagen Tz. 4.8. BS-VG).

► *Das Aufsuchen* von Bodenschätzen (Exploration und Voruntersuchungen) ist anders als in § 8 Abs. 1 Nr. 2 AStG oder Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a DBA-Schweiz nicht besonders aufgeführt und damit für sich genommen keine aktive Tätigkeit (vgl. MANKE, DStZ 1984, 235, 240). Dennoch ist es nicht in jedem Fall eine passive Tätigkeit. Soweit der Stpfl. Bodenschätze für einen anderen (gegen Entgelt) aufsucht, bewirkt er eine (sonstige) gewerbliche Leistung (s. Anm. 171). Soweit das Aufsuchen der Vorbereitung der eigenen Gewinnungstätigkeit dient, teilt es gemäß der funktionalen Betrachtung (s. Anm. 165) das Schicksal der Haupttätigkeit (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. C 14). Zum Begriff der BS bei Explorations-tätigkeit s. BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4. 6. 2 und 4. 7. 1.1).

► *Für Transport und Verarbeitung* der Bodenschätze gelten die vorgenannten Grundsätze in gleicher Weise.

► *Veräußerung bei Fündigkeit*: Sucht die BS (bzw. deren Träger) auf eigene Rechnung Bodenschätze auf, um im Falle der Fündigkeit die gesamte Lagerstätte zu veräußern, liegt eine Vorbereitungshandlung zu einer – nicht aktiven – Rechtsüberlassung vor (vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1 „Mineralgewinnungsrecht“ und BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 4.7.), die einschließlich der damit funktional zusammenhängenden Tätigkeiten schädlich ist (MANKE aaO; MÖSSNER aaO Rn. C 14).

Bodenschatz ist alles, „was aus der den Menschen zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann. Das sind nicht nur alle Erze und anderen Mineralien, sondern auch alle verwendbaren Gesteine, Ziegellehm, Kies, Sand, Torf, Mergel usw.“ (vgl. BFH v. 9. 5. 1957 IV 186/56, BStBl. III, 246, 249). Bodenschätze sind ferner zB Erdöl, Erdgas, Kohle und Uran. Eine dingliche Rechtsposition in bezug auf den Grund und Boden ist nicht erforderlich (vgl. SCHERER in DEBATIN/WASSERMEYER, Art. 24 DBA-Schweiz Rn. 74).

7. Die Bewirkung gewerblicher Leistungen, soweit nicht Ausnahmen bestehen

171 a) Die Bewirkung gewerblicher Leistungen

Überblick: Die Bewirkung ihrer Art nach gewerblicher Leistungen ist – vorbehaltlich der insoweit in Abs. 2 Satz 1 geregelten Ausnahmen (s. Anm. 174) – eine aktive Tätigkeit.

Leistung ist jedes Tun, Unterlassen und Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und um des Entgelts willen erbracht wird (vgl. BFH v. 25. 9. 1979 VIII R 34/78, BStBl. II 1980, 114).

► *Keine Lieferungen:* Der Begriff „Leistung“ meint nur solche Tätigkeiten, die nicht in der Herstellung oder Lieferung von Wirtschaftsgütern bestehen (vgl. BFH v. 18. 7. 2001 I R 70/00, IStR 2002, 61). Neben der Verwendung des Begriffs der „Lieferung“ in Abs. 2 Satz 1 spricht dafür, daß ansonsten die aufwendige Abgrenzung des Warenbegriffs und die Ausnahme für Waffen (oben Anm. 166 ff.) überflüssig wäre.

► *Der gewerbliche Grundstücksandel* im Ausland ist damit passiv (vgl. BFH v. 18. 7. 2001, aaO).

Beispiele für Leistungen: Handwerkliche, technische und kaufmänn. Leistungen, Transportleistungen, der Nachrichtenverkehr, der Betrieb von Handelsschiffen und Luftfahrzeugen. Auch die Tätigkeit der Handelsvertreter, Makler, Spediteure, Lagerhalter, Frachtführer, Versicherungsvertreter und Treuhänder ist im allgemeinen als gewerbliche Leistung anzusehen (vgl. BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 3.1).

Gewerblich: Jede in einem Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2 erbrachte Leistung ist eine gewerbliche, vgl. Anm. 62. Ob gewerbliche Leistungen vorliegen, ist dabei isoliert von der Rechtsform des jeweiligen Unternehmens zu beurteilen. Eine Gesellschaft bewirkt daher nur dann gewerbliche Leistungen, wenn es sich bei ihrer Tätigkeit der Art nach um gewerbliche Tätigkeit handelt. Dies ist nicht der Fall, wenn sie Land- oder Forstwirtschaft betreibt oder Vermögen verwaltet.

Einzelfragen:

► *Handelschiffe/Luftfahrzeuge:* Der Betrieb von Handelsschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr ist – sofern gewerblich – als Bewirkung gewerblicher Leistungen begünstigt und fällt – außer es handelt sich um deren Vermietung oder Verpachtung – unter keine der Rückausnahmen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1. Die entgeltl. Überlassung von Handelsschiffen fällt uE seit der Neuregelung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b in keinem Fall mehr unter Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 93); die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 ist daher insoweit ohne Bedeutung.

► *Das Halten von Beteiligungen* ist mangels Entgeltlichkeit – auch für VZ vor 1992 – keine „Leistung“ iSd. Abs. 2 Satz 1 (aA BAUMGÄRTEL/PERLET in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, 1994, 740). Anderes gilt auch nicht im Fall der sog. Funktionsholding, wenn also die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der aktiven Tätigkeit der ausländischen gewerblichen BS steht. Dies folgt im Umkehrschluß aus dem ab VZ 1992 neu eingeführten Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2, der das Halten einer Beteiligung (an einer ausländ. KapGes.) eigens als „Bewirkung von gewerblichen Leistungen“ fingiert, aus § 1 Abs. 4 EntwLStG sowie aus § 6b Abs. 1 Satz 5 und 6 idF bis 1989, der (nur) die Funktionsholding (bei sonst vergleichbaren Merkmalen) ausdrücklich den aktiven Tätigkeiten zugeordnete (KRABBE, IStR 1992, 57). Das Halten von Beteiligungen ist mithin nur unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 aktiv.

► *Verluste aus gewerblicher Tierzucht* sind bereits nach § 15 Abs. 4 in der Verrechnung beschränkt (s. Anm. 21).

Einstweilen frei.

172–173

b) Nicht aktive gewerbliche Leistungen

174

Überblick: Der Grundsatz, daß die Bewirkung gewerblicher Leistungen aktiv ist, wird durch Abs. 2 Satz 1 selbst wieder erheblich eingeschränkt („die Bewirkung gewerblicher Leistungen ..., soweit diese nicht in der ...“). Ausgenommen von der Begünstigung sind:

► *Fremdenverkehrsanlagen:* die Errichtung oder der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen und

► *die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern* einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen.

Soweit: Das Tatbestandsmerkmal „soweit“ bedeutet, daß bei Vorliegen ausgenommener Tätigkeiten nur diese und nicht das Gesamtergebnis der BS als passiv anzusehen sind.

Die Errichtung oder der Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, bildet die erste Fallgruppe der den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 unterliegenden gewerblichen Leistungen.

► *Fremdenverkehr* ist „der Reiseverkehr mit vorübergehendem Aufenthalt an fremden Orten zur Erholung, Bildung, zum Vergnügen, zu geschäftl. oder berufl. Betätigung, vielfach aus Anlaß besonderer Ereignisse oder Veranstaltungen (Festspiele, Messen, Ausstellungen, Tagungen)“, BROCKHAUS, Enzyklopädie, 17. Aufl.

► *Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen,* sind Gesamteinheiten von erheblichem Umfang, die typischerweise Gegenstand von Verlustzuweisungsmodellen sind (SCHUHMAN, FR 1998, 95 und oben Anm. 6), zB Appartementanlagen, Ferienwohnungsanlagen, Freizeitparks, Großgaststätten, Hotels, große Campinganlagen oder „Skizirkusse“, nicht jedoch einzelne Appartments, Ferienwohnungen oder einzelne Skilifte und ebensowenig Reisebüros, Bäckereien/Konditoreien und Gastwirtschaften in Fremdenverkehrsorten.

► *Errichtung* von Anlagen meint uE die bauliche Errichtung. Die Errichtung von Ferienanlagen durch Bauunternehmer fällt nach dem Wortlaut des Gesetzes unter die Rückausnahme und ist demnach schädlich. § 2a Abs. 1 und 2 will indes nur die Bauherrenmodelle und damit die Bauherren treffen (s. Anm. 6 und die Begründung zu § 5 AIG, BTDrucks. 9/842); insofern ist eine teleologische Reduktion des Wortlauts zugunsten der Bauunternehmer mit ausländischer BS zu erwägen, die lediglich Gebäude für andere errichten (vgl. KIESCHKE, DStZ 1983, 5, 6). Der Erwerb von Immobilien und deren Aufteilung in Time-Sharing-Einheiten ist uE keine Errichtung von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen (aA FG Nds. v 11. 1. 2000 7 K 581/93, EFG 2000, 1302 [Rev. aus anderen Gründen zurückgewiesen durch BFH v. 18. 7 2001 I R 70/00, IStR 2002, 61]).

Die Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten, Plänen, Mustern, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen bildet die zweite Fallgruppe der Ausnahmen.

► *Gewerbliche Vermietung und Verpachtung:* Die Rückausnahme bezieht sich uE nur auf die gewerbl. Vermietung und Verpachtung (durch eine BS), da allein diese von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfaßt wird (str.; s. Anm. 49 „Ausnahme bei Betriebsstät-

ten-Zuordnung?²⁴). Verluste aus der Vermietung und Verpachtung im eigentlichen Sinn werden durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 beschränkt, für die ohnehin keine Aktivitätsklausel gilt.

- ▶ *Betriebsaufspaltung*: Die (gewerbliche) Vermietung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung über eine ausländ. BS ist nicht aktiv.
- ▶ *Die Überlassung von Rechten* usw. ist ein Unterfall der Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern und daher nur im Sinne von Nutzungsüberlassung zu verstehen.
- ▶ *Wirtschaftsgüter*: Für den Begriff gilt die allgemeine Definition. Der vorgenannte Ausschluß von der Aktivitätsklausel bezieht sich folglich ohne Unterschied auf körperliche (Anlageleasing; Kfz.-Vermietung) oder immaterielle Wirtschaftsgüter (zB Urheberrechte, Patente, Know-how und ähnliche Nutzungsrechte). Von den ausgeschlossenen immateriellen Wirtschaftsgütern erwähnt das Gesetz eigens „Rechte, Pläne, Muster, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnisse“ (vgl. § 49 Anm. 1110). Da sich deren Wert häufig nicht nach objektiven Kriterien bestimmen läßt, bestünde andernfalls die Gefahr von Manipulationen. Betroffen sind auch inländ. Wirtschaftsgüter, da das Gesetz keine Belegenheit im Ausland verlangt (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. C 20 a).
- ▶ *Auftragsforschung*: Der Ausschluß greift nicht ein, wenn Forschung nicht für eigene Rechnung, dh. zur späteren Patentvergabe, sondern als Auftragsforschung übernommen wird (BLÜMICH/WIED, § 2a Rn. 88).
- ▶ *Finanzierungsleasing* iSd. BMF v. 19. 4. 1971 (BStBl. I, 264, Anh. 21 I EStH 2000) ist keine (nicht aktive) Vermietung, sondern gewerbliches Kreditgeschäft, soweit der Leasing-Gegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen ist.
- ▶ *Filmverleih* zählt ebenfalls nicht zu den aktiven Tätigkeiten; ebensowenig uE die Übertragung der Verwertungsrechte durch Lizenzvertrag auf ein Vertriebsunternehmen, wenn diese als ein dem Pachtverhältnis vergleichbares Geschäft anzusehen ist (vgl. BMF v. 23. 2 2001, sog. Medienerlass, BStBl. I, 175; FR 2001, 373, Rn. 4, 14 f. und 49 ff.). Die Produktion von zum Verleih bestimmten Spielfilmen ist ebensowenig begünstigt, da die Produktion hinter die Auswertung zurücktritt (BORDEWIN, DB 1983, 116; MANKE, DStZ 1984, 235). Dies gilt indes nicht, wenn der Film für fremde Rechnung hergestellt wird.

175

III. Rechtsfolge: Keine Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Sind die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 erfüllt, dh. hat die BS (fast) ausschließlich aktive Einkünfte zum Gegenstand, dann kommt die Verrechnungsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nicht zur Anwendung, die erfaßten Einkünfte sind von dieser unbeschränkt verrechenbar.

176 Einstweilen frei.

C. Erweiterung der Aktivitätsklausel durch das Holdingprivileg (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)

I. Überblick

177

Halbs. 2 fingiert (mit Wirkung ab VZ 1992, s. Anm. 4 „StÄndG 1992“) das Halten einer (Schachtel-)beteiligung an bestimmten KapGes. und deren Finanzierung in Erweiterung des Halbs. 1 ebenfalls als gewerbliche Leistung.

Gesetzsystematisch ergänzt der Halbs. 2 des Abs. 2 Satz 1 allein und ausschließlich dessen Halbs. 1. Die Regelung ermöglicht also nicht etwa die Verrechnung von Verlusten der KapGes. mit positiven Einkünften der Anteilseigner.

► *Ausschluß reiner Kapitalanlagen*: Die Regelung will reine Kapitalanlagen ohne unternehmerisches Engagement von der Begünstigung ausschließen (vgl. KIESCHKE ua., DStZ 1982, 67, 70 zur entsprechenden Klausel des damaligen § 6b).

► *Fiktion gewerblicher Leistung*: Zu diesem Zweck fingiert Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 als „Bewirkung von gewerblichen Leistungen“ die Holding-Tätigkeit der ausländ. gewerblichen BS, wenn also der Stpfl. unter den Voraussetzungen dieser Regelung eine wesentliche Beteiligung an einer ausländ. KapGes. hält und diese der ausländ. gewerbl. BS zugeordnet ist. In diesem Fall liegt in der Holding-Tätigkeit eine sog. aktive, andernfalls eine passive „Tätigkeit“.

► *Keine ausschließliche Begünstigung der Landes- oder Funktionsholding*: Anders als nach § 8 Abs. 2 AStG und anders als noch im RegE vorgesehen (vgl. BTDrucks. 12/1108, 4) begünstigt Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht nur die sog. Landes- oder Funktionsholding.

Unter Landesholding versteht man das Erfordernis, daß die ausländ. gewerbliche BS sowie Sitz und Geschäftsleitung der KapGes. in demselben Staat liegen. Bei der sog. Funktionsholding muß die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit aktiven Tätigkeiten der BS gehalten werden.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Holdingprivilegs

1. Unmittelbares Halten einer Beteiligung

178

Voraussetzung der Begünstigung der Holding-Tätigkeit nach Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist das unmittelbare Halten der Beteiligung.

Halten: Die Anteile an der ausländischen KapGes. müssen von der BS „gehalten“ werden. Dies bedeutet zum einen, daß die maßgeblichen Anteile dem Stpfl. gehören müssen, dem die BS zuzurechnen ist, und zum anderen, daß sie der BS (mindestens zu einem Viertel am Nennkapital) zuzuordnen sein müssen. Allerdings sind Beteiligungen idR dem Stammhaus und nicht der BS zuzurechnen, wenn sie nicht einer in der BS ausgeübten Tätigkeit dienen (vgl. BFH v. 30. 8. 1995 I R 112/94, BStBl. II 1996, 563 und BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 2.4).

Unmittelbar: Die Vorschrift verlangt das unmittelbare Halten einer Beteiligung, dh. es darf nicht auf KapGes. abgestellt werden, an denen der Stpfl., dem die BS zuzurechnen ist, lediglich mittelbar über eine andere juristische Person, eine PersGes. oder eine Mittelperson (Treuhänder oder Strohmann) beteiligt ist (vgl. für die Beteiligung an einer PersGes. BFH v. 10. 2. 1981 I B 39/81, BStBl. II

1982, 392; aA insoweit MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. C 16/1). Hält also die KapGes., die von der BS unmittelbar gehalten wird, wiederum eine Beteiligung, liegt aus der Sicht der BS eine mittelbare Beteiligung und damit eine passive Tätigkeit vor.

► *Hinsichtlich der Treuhänder* ist § 2a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 uE lex specialis gegenüber § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO, dh. eine treuhänderisch gehaltene Beteiligung ist keine unmittelbare.

179 2. Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft

Voraussetzung für die Begünstigung ist ferner eine Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer KapGes.

Nennkapital: Maßgebend ist der nominelle Anteil am gesetzlichen Grund- oder Stammkapital, wobei auf die Kapitalbindung durch das ausländ. Gesellschaftsrecht abzustellen ist. Nicht erforderlich ist, daß die Beteiligung Stimmrechte verleiht (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. C 16 d). Eigene und eingezogene Anteile der KapGes. sind vom Nennkapital abzuziehen (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XX, § 17 Rn. 41 f. und FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 8 AStG Rn. 98).

180 3. Kapitalgesellschaft, die fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat

Die KapGes. muß ausschließlich oder fast ausschließlich die „vorgenannten Tätigkeiten“ zum Gegenstand haben. Mangels des Erfordernisses einer Funktionsholding (s. Anm. 177) muß die Beteiligung nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit aktiven Tätigkeiten der BS stehen.

Die „vorgenannten Tätigkeiten“ sind die aktiven Tätigkeiten des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1, also die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen (unter Beachtung der gesetzlichen Rückausnahmen). Die Tätigkeiten müssen – wie aus dem Gesetzeswortlaut folgt – nicht etwa im Staat der Belegenheit der BS ausgeübt werden.

► *Holding-Tätigkeit keine der „vorgenannten Tätigkeiten“:* Zu den „vorgenannten Tätigkeiten“ gehört nicht das (unmittelbare) Halten einer Beteiligung an einer ausländ. KapGes. iSd. Halbs. 2 (aA BAUMGÄRTEL/PERLET in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, 1994, 740). Das Halten einer solchen Beteiligung wird erst nach Vorliegen der Voraussetzungen des Halbs. 2 als Bewirkung gewerblicher Leistungen iSd. Halbs. 1 fingiert; andernfalls zöge sich Halbs. 2 „an den eigenen Haaren aus dem Sumpf“. Ergänzend bestätigt wird dies durch die Voraussetzung des „unmittelbaren“ Haltens der Beteiligung (vgl. Anm. 178). Hält daher die ausländ. KapGes., deren Anteile ganz oder teilweise der ausländ. BS zugehören, selbst Beteiligungen an anderen KapGes., liegt darin eine passive Tätigkeit, die bei Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 schadet.

Fast ausschließlich: Die KapGes. hat die „vorgenannten Tätigkeiten“ fast ausschließlich zum Gegenstand, wenn ihr Ergebnis zu mindestens 90 vH darauf zurückzuführen und das Betriebsvermögen zu mindestens 90 vH diesen Tätigkeiten gewidmet ist (Anm. 165 gilt insoweit entsprechend).

4. Ausländische Kapitalgesellschaft

181

Die Begünstigung verlangt eine „Kapitalgesellschaft, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland hat“, mithin eine ausländische KapGes. Anm. 83 gilt daher entsprechend. Die ausländ. gewerbliche BS sowie Sitz und Geschäftsleitung der KapGes. müssen aber nicht in demselben Staat liegen (s. Anm. 177).

5. Gleichstellung der mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehenden Finanzierung

182

Die mit dem Halten einer solchen Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung, insbes. durch Gesellschafterdarlehen ist ebenfalls aktiv. Das (fast) ausschließliche Bewirken gewerbl. Leistungen durch die BS wird nicht beeinträchtigt, wenn sie die von ihr gehaltene, gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 aktive Beteiligung mit Darlehen finanziert.

Diese ausdrückliche gesetzliche Regelung ist klarstellender Natur; denn nach der funktionalen Betrachtung (s. Anm. 165) sind solche Tätigkeiten ohnehin der Holding-Tätigkeit zuzuordnen.

III. Rechtsfolge: Fiktion als Bewirkung gewerblicher Leistungen

183

Das Halten der Beteiligung „gilt“ unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. Halbs. 1 als Bewirkung gewerblicher Leistung.

Fiktion: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 enthält sonach eine gesetzliche Fiktion; denn das Halten einer Beteiligung ist keine Leistung iSd. Halbs. 1 (s. Anm. 171).

Holding-Tätigkeit anderenfalls passiv: Im Umkehrschluß folgt aus der Regelung des Halbs. 2, daß das Halten von Beteiligungen, welches die Voraussetzungen nicht erfüllt, passiv ist.

D. Aktivitätsklausel für negative Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 (Abs. 2 Satz 2)**I. Überblick**

184

Ausdehnung auf ausländische Körperschaften: Die Ausnahme für aktive Tätigkeiten des Abs. 2 Satz 1 ist nach Einführung der Nr. 3 und 4 des Abs. 1 Satz 1 durch das StÄndG 1992 (s. Anm. 4) von in ausländ. Staaten belegenen gewerblichen Betriebsstätten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) auch auf ausländische Körperschaften erstreckt worden. Für die die Prüfung der Aktivitätsvoraussetzungen ist dafür auf die Tätigkeit der ausländ. Körperschaft abzustellen.

Mindest-Aktivitätszeit: Über die Aktivitätsklausel für Betriebsstätten hinaus verlangt Abs. 2 Satz 2 eine Mindestaktivitätszeit. Es muß der Nachweis geführt werden, daß die Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem VZ, in dem die negativen Einkünfte anfallen, (nahezu) ausschließlich aktive Tätigkeiten iSd. Abs. 2 Satz 1 ausgeübt hat. Gelingt dieser Nachweis, kommen die Tatbestände des § 2a Abs. 1 Nr. 3 und 4 nicht zur Anwendung.

Grund der unterschiedlichen Regelung: Zur Notwendigkeit der insoweit unterschiedlichen gesetzlichen Behandlung von negativen Einkünften aus ausländ. gewerblichen Betriebs-

stätten und ausl. Körperschaften äußert sich die Gesetzesbegründung nicht. Indes erfassen Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 im Unterschied zur Nr. 2 ausschließlich einmalig anfallende negative Einkünfte, die typischerweise das Ergebnis mehrjährigen Verhaltens speichern. Abs. 2 Satz 2 will über eine Mindestaktivzeit dafür sorgen, daß diese zusammengeballten einmaligen Verluste insgesamt aus aktivem Verhalten herrühren.

► *Vorbild für § 8b KStG:* Die Regelung der Mindestaktivitätszeiten in § 2a Abs. 2 Satz 2 war Vorbild für eine entsprechende Regelung in § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG aF (HUNDT, DB 1993, 2098, 2100), die mit Inkrafttreten des geänderten § 8b KStG durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433) weggefallen ist (vgl. § 8b KStG R 2 ff.).

185 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsmerkmale der Aktivitätsklausel des Satzes 2

186 1. Nachweis durch den Steuerpflichtigen

Der Nachweis der Vorliegens der Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 bei der Körperschaft („wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß ...“) muß nicht nur für den VZ des Ansatzes des niedrigeren Teilwerts oder der Veräußerung, Entnahme usw., sondern für den gesamten Mindest-Aktivitätszeitraum geführt werden (s. Anm. 184 „Mindest-Aktivitätszeit“). Im übrigen gilt Anm. 162 entsprechend.

187 2. Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 1 bei der Körperschaft

Erforderlich für den Eintritt der Begünstigung nach Abs. 2 Satz 2 ist, daß die in Abs. 2 Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft – innerhalb der zeitlichen Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 188) – vorgelegen haben.

Bei der Körperschaft: Dieses Tatbestandsmerkmal hat den Sinn, in Abs. 2 Satz 1 an die Stelle der (unselbständigen) ausl. gewerblichen BS die (selbständige) ausl. Körperschaft/KapGes. treten zu lassen, an der die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 oder 4 besteht, und damit die Aktivitätsklausel an diese Tatbestände anzupassen. Die Regelung ist Folge der gesetzgeberischen Absicht, mittels dieser Tatbestände die Umgehung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch Zwischenschalten ausl. Körperschaften zu verhindern (s. Anm. 64).

Vorliegen der in Satz 1 genannten Voraussetzungen bedeutet, daß die Körperschaft/KapGes., an der die Beteiligung besteht, innerhalb der zeitlichen Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 (fast) ausschließlich nur die aktiven Tätigkeiten des Abs. 2 Satz 1, also die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen, die Gewinnung von Bodenschätzen sowie die Bewirkung gewerblicher Leistungen (unter Beachtung der gesetzlichen Rückausnahmen) ausüben darf. Unerheblich ist, ob die ausl. Körperschaft im In- oder Ausland tätig ist (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. C 21 c).

► *Eine Holding-Tätigkeit* der Beteiligungs-Körperschaft gilt nur nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Bewirkung gewerblicher Leistungen; die Körperschaft darf also (neben anderen aktiven Tätigkeiten) lediglich unmittelbare Beteiligungen von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer ausländischen KapGes. halten, die – innerhalb des gesetzlichen Zeitraums – (fast) ausschließlich die in Abs. 2 Halbs. 1 genannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat.

Hält eine solche ausl. (Enkel-)KapGes. wiederum Beteiligungen, liegt darin eine passive Tätigkeit, die schädlich ist, wenn sie zum Überschreiten der Geringfügigkeits-Grenze des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 bei der Beteiligungs-Körperschaft

beiträgt (s. Anm. 180; aA BAUMGÄRTEL/PERLET in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, 1994, 740). Nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 2 iVm. Satz 1 Halbs. 2 ist mithin lediglich ein dreistufiger Konzernaufbau aktiv (deutsches Mutterunternehmen/ausländ. Holdinggesellschaft/ausländ. KapGes. iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2). Eine weitere Unterbeteiligung einer Enkel-Gesellschaft ist passiv und schädlich, wenn dadurch die Geringfügigkeitsgrenze überschritten wird.

Fast ausschließlich: Die Beteiligungs-Körperschaft hat die fraglichen Tätigkeiten fast ausschließlich zum Gegenstand, wenn ihr Ergebnis zu mindestens 90 vH darauf zurückzuführen und das Betriebsvermögen zu mindestens 90 vH diesen Tätigkeiten gewidmet ist. Anm. 165 gilt insoweit entsprechend.

3. Erfüllung bestimmter Mindestaktivitätszeiten

188

Aktiv seit Gründung: Erforderlich, aber auch ausreichend ist, daß die in Abs. 2 Satz 1 geforderte aktive Tätigkeit bei der Beteiligungs-Körperschaft seit ihrer Gründung vorgelegen hat („... entweder seit ihrer Gründung oder ...“).

► *Gründung:* Von der Gründung einer Körperschaft/KapGes. ist ab dem Zeitpunkt auszugehen, ab dem die Satzung (der Gesellschaftsvertrag, das Statut) zwischen den Gründern vereinbart wurde (KÜBLER, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 1990, § 24 I 2), auch wenn es noch an der etwa erforderlichen Eintragung in behördlichen Registern (des ausländ. Staates) fehlt. Keine Gründung ist eine Kapitalerhöhung.

► *Durchgehende Aktivität:* Die Körperschaft muß seit ihrer Gründung und auch noch im aktuellen VZ durchgehend (nahezu ausschließlich) aktiv tätig gewesen sein.

Die Körperschaft kann die Voraussetzung der Aktivität seit Gründung wohl nur im Wege einer Sachgründung erfüllen, dh. wenn die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 bereits bei deren Gesellschaftern erfüllt waren, nicht aber, wenn die Körperschaft die aktive Tätigkeit erst nach Gründung beginnt, zB, wenn sich die Körperschaft erst nach Gründung gem. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 an einer KapGes. beteiligt. Dies dürfte selbst dann gelten, wenn die Körperschaft die aktive Tätigkeit (zB die Beteiligung iSd. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) in engem zeitlichen Zusammenhang mit Ihrer Gründung eingeht. Die Voraussetzung der Aktivität seit Gründung wurde erst nachträglich (aufgrund Empfehlung des BTFinAussch.) und vor allem als Alternative zum schwer zu erfüllenden Erfordernis der Aktivität „während der letzten fünf Jahre vor und in dem VZ, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden“ in das Gesetz eingefügt (vgl. BTDrucks. 12/1506) und kann daher nur eng am Gesetzeswortlaut ausgelegt werden.

► *Dauer der aktiven Zeit:* Unerheblich ist die Dauer der aktiven Zeit sowie die Länge (oder Kürze) des Zeitraums zwischen Gründung und Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 oder 4.

Aktiv über sechs Veranlagungszeiträume: Ist die Körperschaft nicht seit ihrer Gründung aktiv tätig, so kommt ihr die Aktivitätsklausel nur zugute, wenn sie iSd. Abs. 2 Satz 1 aktiv tätig war „während der letzten fünf Jahre vor und in dem VZ, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden“.

► *Veranlagungszeitraum des Bezugs der negativen Einkünfte:* Abzustellen ist auf den VZ, in dem die negativen Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 oder 4, um deren Verrechnung es geht, vom Mutterunternehmen bezogen werden. Das Tatbestandsmerkmal „bezogen“ (vgl. auch § 11 Abs. 1 Satz 1, § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 25 und § 32b) bestimmt insoweit die Zurechnung zum Steuersubjekt (hier: dem Mutterunternehmen) und die zeitlich Zuordnung zum VZ (vgl. BFH v. 23. 5. 1979 I R 56/77, BStBl. II, 763).

► *Fünfjahreszeitraum*: Die Beteiligungs-Körperschaft muß in einem zusammenhängenden Fünfjahreszeitraum vor diesem VZ aktiv tätig gewesen sein. Dies folgt aus der gesetzlichen Formulierung, wonach die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 während „der *letzten* fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum vorgelegen haben“ müssen, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden. Hingegen ist nicht erforderlich, das das Mutterunternehmen während des gesamten Mindestzeitraums an der Körperschaft beteiligt gewesen sein muß.

189–194 Einstweilen frei.

195 III. Rechtsfolge: Keine Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4

Gesetzestechisch ist die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 2 ebenso wie diejenige des Satzes 1 als Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 ausgestaltet („Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn ...“). Sie hebt die verlustbeschränkende Wirkung dieser Tatbestände wieder auf.

196–228 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3 in der bis VZ 1998 gültigen Fassung: Ausgleich, Abzug und Hinzurechnung ausländischer gewerblicher DBA-Betriebsstätten-Verluste

A. Verlustausgleich (Satz 1)

229

I. Überblick

Zeitlicher Anwendungsbereich: Der Ausgleich von Verlusten im Entstehungsjahr aus in ausländ. Staaten belegenen gewerblichen BS (Abs. 3 Satz 1) konnte letztmals für die Veranlagung 1998 beantragt werden; denn nach § 52 Abs. 3 Satz 2 idF d. StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 war § 2a Abs. 3 und 4 (idF v. 16. 4. 1997, BGBl. I, 821) und damit auch diese Regelung letztmals für den VZ 1998 anzuwenden (s. Anm. 32 „StBereinG 1999“ sowie „StEntG 1999/2000/2002“ insbes. zur Vereinbarkeit der Aufhebung mit EG-Recht).

Verluste ausländ. BS wirken sich daher ab dem VZ 1999 nur noch auf die Steuerbemessungsgrundlage aus, wenn mit dem BS-Staat entweder kein DBA besteht oder die Anrechnungsmethode vereinbart ist (vgl. Anm. 33). Andernfalls kann eine StEntlastung dadurch lediglich (aber nur im Verlustjahr und nicht bei Körperschaften) über den negativen ProgrVorb. (§ 32b) eintreten (wobei § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 zu beachten ist).

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1

230 1. Nach einem DBA von der Einkommensteuer zu befreiende Einkünfte

Überblick: § 2a Abs. 3 Satz 1 (und Satz 2) begünstigte nur negative Einkünfte (Verluste), die aus einer ausländ. (gewerblichen) BS stammten und nach dem DBA mit dem Herkunftsstaat (BS-Staat) von der ESt. oder KSt. zu befreien waren (auch wenn letztere im Wortlaut des § 2a Abs. 3 im Gegensatz zu § 2 AIG

nicht mehr enthalten war). Andere Verluste konnten schon nach § 2 ausgeglichen und nach § 10d abgezogen werden, soweit nicht besondere Ausgleichs- und Abzugsverbote bestanden.

Grund und Umfang der DBA-Freistellung: Die deutschen DBA stellen regelmäßig Unternehmensgewinne (und ebenso Verluste) aus im ausländ. Staat belegenen BS von der deutschen Besteuerung frei (vgl. beispielhaft Art. 7 Abs. 1 und 23 A OECD-MustAbk.). Dabei genügte für Abs. 3 Satz 1 jede Art von DBA-Freistellung; insbes. war es unerheblich, welcher DBA-Einkunfts-kategorie die BS-Einkünfte zugehörten. Nach den Voraussetzungen des einschlägigen DBA war ferner abzugrenzen, in welchem *Umfang* das (zunächst nach deutschem Recht zu ermittelnde) BS-Ergebnis von der deutschen Besteuerung freizustellen war. *Nur soweit* die nach deutschem Steuerrecht ermittelten BS-Einkünfte von dem DBA freigestellt waren, konnte § 2a Abs. 3 angewendet werden. Soweit das DBA die Einkünfte nicht freistellt, dürfen die Verluste ohnehin nach allgemeinen Grundsätzen ausgeglichen und abgezogen werden.

► **DBA-Aktivitätsklauseln:** Entfaltete die BS keine aktive Tätigkeit iSd. DBA-Aktivitäts-Klausel (s. Anm. 57 „DBA-Aktivitätsklausel“), waren Verluste bei der inländ. Besteuerung unmittelbar zu berücksichtigen, sofern dies § 2a Abs. 1 Nr. 2 iVm. Abs. 2 zuließ. Zu Überlegungen, Divergenzen zwischen der DBA-Aktivitätsklausel und § 2a Abs. 2 gezielt auszunutzen, um nach Abschaffung von Abs. 3 weiterhin eine Anrechnung von Anlaufverlusten zu ermöglichen vgl. KLAPDOR, DStZ 1999, 555 (556).

► **Währungsverluste:** Das BS-Ergebnis wird auch von Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen des BS-Vermögens insbesondere aufgrund von Währungskursänderungen, insbes. Währungsverlusten beeinflusst und ist auch insoweit nach DBA stfrei (vgl. BFH v. 16. 2. 1996 I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; aA PERING, DB 1986, 2299).

► **Sondervergütungen von Gesellschaftern einer PersGes.:** Der Umfang der Einkünfte, die für die DBA-Freistellung maßgeblich sind, und der BS-Einkünfte nach deutschem Recht können insoweit voneinander abweichen, da die meisten DBA dem § 15 Abs. 1 Nr. 2 Alt. 2 vergleichbare Regelungen nicht kennen (s. Anm. 236 aE).

► **Wirkung von Rückfallklauseln:** Aufgrund solcher Klauseln, die einige DBA enthalten, tritt die DBA-Freistellung nur dann ein, wenn die Einkünfte im ausländ. DBA-Staat besteuert werden (s. Anm. 44 und 139). Erzielt der Stpfl. Verluste, kann eine solche Klausel zum Pyrrhussieg für den deutschen Fiskus werden, denn dann kommt in Betracht, daß die Einkünfte nicht aus dem DBA-Staat „stammen“, die Verluste mithin bereits gem. § 2 Abs. 2 und 3 ausgeglichen werden können, ohne daß es zu einer Nachversteuerung kommt (vgl. FW, IStR 1998, 84). Die FinVerw. geht deshalb von einer solchen Besteuerung bei Verlusten – mit der Folge der DBA-Freistellung und Nichtberücksichtigung bei der Bemessungsgrundlage – bereits dann aus, wenn der Stpfl. nach dem ausländ. Recht die Möglichkeit eines Verlustausgleichs bzw. Verlustabzugs hat (vgl. dazu die Übersichten bei SAATHOFF FR 1998, 917 [928] und ROSER/TESCH JStR 1999, 385 [386]). Erzielte der Stpfl. mithin im DBA-Staat Betriebsstätten-Verluste, deren Ausgleich nicht schon mangels Aktivität nach § 2a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 ausgeschlossen war, dann kam (nur) eine Verlustverrechnung nach § 2a Abs. 3 in Betracht (OFD München v. 10. 5. 1995, StEK DoppBest. Allgemein Nr. 129; OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996, StEK DoppBest. Allgemein Nr. 150 unter E.). Die Rückfallklausel soll nach Verwaltungsmeinung bereits dann keine Anwendung finden, wenn der Stpfl. nicht nachweist, daß im anderen Staat nach dem

dort geltenden Recht ein Verlustausgleich oder -abzug in seinem Fall *nicht* möglich ist (zB OFD Düsseldorf v. 11. 12. 1996 aaO).

231–233 Einstweilen frei.

234 2. Bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen

Geltung nur für unbeschränkt Steuerpflichtige: Die Begünstigung des § 2a Abs. 3 Satz 1 (und des Satz 2) konnten nur unbeschränkt Stpfl. in Anspruch nehmen.

► *Arten der unbeschränkten StPflcht:* Zwischen den Arten der unbeschränkten StPflcht (§ 1 Abs. 1, § 1 Abs. 2, § 1 Abs. 3, § 1a) unterschied die Vorschrift nicht. Erweitert beschränkt Stpfl. iSd. §§ 2–5 AStG waren keine unbeschränkt Stpfl. iSd. § 2a Abs. 3. Der unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 3 (sog. Grenzgänger) konnte jedoch den Verlustausgleich nicht in Anspruch nehmen, da sich § 1 Abs. 3 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2 im Grundsatz nur auf inländ. BS-Einkünfte bezieht, Verluste aus der ausländ. BS mithin ohne DBA-Freistellung ebensowenig hätten ausgeglichen werden können (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. D 15).

► *Verhältnis zur DBA-Ansässigkeit:* Die DBA-Ansässigkeit (vgl. Art. 4 OECD-MA) war für die Frage unerheblich, ob unbeschränkte oder beschränkte StPflcht vorlag (BFH v. 24. 3. 1999 I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 unter B. IV. 1 e aa). Hat ein Stpfl. sowohl im Inland als auch im DBA-Staat einen Wohnsitz, so ist er auch dann im Inland unbeschränkt stpfl., wenn der ausländ. Wohnsitz den Mittelpunkt seiner persönlichen und geschäftlichen Interessen bildete, das DBA deshalb den ausländ. Staat als Ansässigkeitsstaat behandelt und ihm das Recht zur Besteuerung bestimmter Einkünfte zuweist (vgl. BFH v. 4. 10. 1967 I 422/62, BStBl. II 1968, 101). Der Stpfl. konnte dann zwar den negativen ProgrVorb. verlieren, dies änderte indes nichts an der Anwendbarkeit des § 2a Abs. 3 (vgl. § 32b Anm. 44).

► *Bei Personengesellschaften* war/ist auf die (unbeschränkte) StPflcht der Gesellschafter abzustellen (BFH v. 24. 2. 1988 I R 95/84, BStBl. II, 663).

Das DBA-Recht war hier nur für die – für § 2a Abs. 3 ebenfalls bedeutsame – Frage relevant, welchem Staat das Besteuerungsrecht für die (negativen) gewerblichen Einkünfte zusteht (vgl. zB CH. SCHMIDT, IStR 1996, 14). Danach sind zB (aktive) laufende Gewinne spanischer PersGes. nach dem DBA-Spanien in Deutschland mit Wirkung für die Gesellschafter stfrei (BMF v. 28. 5. 1998, BStBl. I, 557); zu tschechischen/slowakischen, tunesischen und rumänischen Gesellschaften vgl. BMF v. 13. 1. 1997, BStBl. I, 97, v. 25. 8. 1997, BStBl. I, 796 und v. 1. 10. 1997, BStBl. I, 863).

► *Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht während des VZ:* Das Recht zum Verlustausgleich/-abzug blieb dadurch seit dem VZ 1996 unbeeinträchtigt, da die während der beschr. StPflcht erzielten inländ. Einkünfte gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen sind (ebenso MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. D 27a). Davor war der Verlustausgleich/-abzug (auch) innerhalb eines Jahres nur für die Zeit der unbeschränkten StPflcht zulässig.

235 Einstweilen frei.

3. Aus einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte stammende Einkünfte

In einem ausländischen Staat belegen: Zum Begriff des ausländ. Staats und zur Belegenheit s. Anm. 63 und 133. Der territoriale Geltungsbereich des jeweiligen DBA ist zu beachten, da sich die von § 2a Abs. 3 Satz 1 vorausgesetzte DBA-StBefreiung nur auf diesen beziehen kann (OFD Berlin v. 19. 3. 1997, StEK EStG § 3 Nr. 23).

Maßgebender Betriebsstättenbegriff: Maßgebend ist der Begriff des § 12 AO (BFH v. 5. 6. 1986 IV R 268/82, BStBl. II, 659; H 5 [Betriebsstätte] EStH 1999; aA DEBATIN, BB 1988, 1285 und STOBBE, DStZ 1990, 419); allerdings kann der BS-Begriff des jeweiligen DBA zur Auslegung des § 2a Abs. 3 und 4 herangezogen werden (BFH v. 4. 2. 1991 I R 140/90, BStBl. II 1992, 750). Der DBA-BS-Begriff ist in bezug auf § 2a Abs. 3 nur maßgebend für die Bestimmung der DBA-StBefreiung. Die Zugrundelegung des Begriffs des § 12 AO verstößt nicht gegen Verfassungsrecht, insbes. nicht gegen den Gleichheitssatz (BFH v. 5. 6. 1986 IV R 268/82 aaO). Zum Begriff der BS und zur Einkünftezuordnung s. näher Anm. 58 f.

▶ *Kein inländ. Betrieb erforderlich:* Bei der BS im DBA-Staat muß es sich nicht um einen Unternehmensteil handeln; BS kann auch ein vollständig im Ausland belegener Betrieb sein, ohne daß der Stpfl. ansonsten im Inland gewerblich tätig ist (Hess. FG v. 28. 9. 1978, EFG 1979, 112, rkr.).

▶ *Beabsichtigte Betriebsstättengründung ausreichend:* Aufgrund seiner Zielsetzung war § 2a Abs. 3 Satz 1 (und Satz 2) auch auf Verluste anwendbar, die entstanden, wenn die Gründung einer BS zwar beabsichtigt war, aber scheiterte (BFH v. 28. 4. 1983 IV R 122/79, BStBl. II, 566 und v. 1. 12. 1987 IX R 104/83, StRK EStG 1975 § 21 Allg. R. 26; aA KUMPF FR 2001, 449, 457 mwN).

Die Aufwendungen für eine gescheiterte BS-Gründung (zB Kosten einer Ausschreibung für ein ausländ. Bauprojekt) werden allerdings schon deshalb für abziehbar gehalten, weil sie nicht als Einkünfte einer Betriebsstätte DBA-stfrei seien und überdies kein wirtschaftl. Zusammenhang iSd. § 3c mit DBA-stfreien *Einnahmen* bestehe (REITH, IStR 2001, 671; GOSCH, StBp. 1999, 135).

▶ *Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft* mit ausländ. BS begründet keine BS des Stpfl. (vgl. BFH v. 9. 12. 1981 I R 78/80, BStBl. II 1982, 243).

▶ *Aktive Tätigkeit der Betriebsstätte erforderlich:* Der Verlustausgleich/-abzug nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 setzte eine aktive Tätigkeit der ausländ. gewerblichen BS iSd. § 2a Abs. 2 voraus (H 5 [Allgemeines] EStH 1999). § 2a Abs. 3 Sätze 1 und 2 enthielten zwar unmittelbar keine Aktivitätsklausel. Die erfaßten ausländ. gewerblichen BS-Verluste unterlagen allerdings der vorrangigen Verrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, wonach solche Verluste nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat verrechnet werden dürfen. Diese Beschränkung trat lediglich dann nicht ein, wenn die Einkünfte aktiv nach Maßgabe des § 2a Abs. 2 waren (s. Anm. 246).

▶ *Betriebsstätte bei Personengesellschaften:* Ein Gesellschafter einer PersGes. (bzw. allgemein ein Mitunternehmer) begründet eine BS an dem Ort, an dem seine PersGes. eine solche hat (vgl. BFH v. 18. 7. 2001 I R 70/00, IStR 2002, 61 mwN; BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1. 1. 5.1; Leitfaden der Fin-Verw., Anhang 4, Tz. 2.4 sowie Anm. 36). Sowohl Einkünfte einer inländ. PersGes. aus einer ausländ. BS als auch Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländ. PersGes. mit ausländ. BS waren/sind von § 2a Abs. 3 und 4 betroffen (vgl. zB BFH v. 19. 5. 1987 VIII B 104/85, BStBl. II 1988, 5; v. 16. 11. 1989 IV

R 143/85, BStBl. II 1990, 204; v. 21. 8. 1990 VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126 und v. 4. 12. 1991 I R 140/90, BStBl. II 1992, 750).

► *Atypisch stille Gesellschaft*: Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für die Beteiligung an einer atypisch stillen Gesellschaft, obwohl hier der stille Gesellschafter nicht dinglich, sondern nur schuldrechtlich am Betriebsvermögen beteiligt ist (BMF v. 28. 12. 1999, BStBl. I, 1121; KRABBE IStR 2000, 23). Auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung an einem ausländ. Unternehmen ist daher dessen BS als BS auch des stillen Gesellschafters anzusehen (BMF v. 28. 12. 1999 aaO). Bei diesem kam daher die Anwendung des Abs. 3 und 4 ebenfalls in Betracht (BMF v. 28. 12. 1999 aaO).

► *Ständiger Vertreter keine Betriebsstätte*: Ein ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt (§ 13 AO). Er gilt nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA als BS. § 2a Abs. 3 und 4 erwähnt ihn nicht und ist deshalb nur dann anzuwenden, wenn der ständige Vertreter nach unilateralem deutschem Steuerrecht auch die Voraussetzungen einer BS erfüllt.

Aus der Betriebsstätte stammende Einkünfte: Die Einkünfte müssen von dem Stpfl. erzielt werden, dem die BS gehört, und dieser zuzuordnen sein. Für die dafür erforderliche Zuordnung der Einkünfte zur ausländ. BS war/ist ebenfalls nur unilaterales deutsches Recht maßgebend. Danach sind der BS alle Einnahmen und Aufwendungen zuzuordnen, die mit ihr in einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang stehen (s. Anm. 58).

► *Sondervergütungen an Gesellschafter einer PersGes.* oder andere Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2) können zwar zu den gewerblichen Gewinnen und den nach deutschem Recht ermittelten ausländ. BS-Einkünften gehören, müssen aber nicht in jedem Fall – wie für § 2a Abs. 3 ferner erforderlich – nach dem einschlägigen DBA freigestellt sein (vgl. BFH v. 27. 2. 1991 I R 15/89, BStBl. II, 444; v. 26. 2. 1992 I R 85/91, BStBl. II, 937; v. 14. 7. 1993 I R 71/92, BStBl. II 1994, 91 und v. 21. 7. 1999 I R 71/98, BStBl. II 2000, 337; BMF v. 24. 12. 1999, BStBl. I, 1076 [BS-VG] Tz. 1. 2. 3 sowie zB PILTZ in DEBATIN/WASSERMEYER, MA Art. 7 Rn. 108 f., GÜNKEL/LIEBER, FR 2000, 853 und WEGGENMANN IStR 2002, 1). § 15 Abs. 1 Nr. 2 gilt dabei nicht nur inländ., sondern auch für ausländ. Mitunternehmenschaften (BFH v. 21. 7. 1999 I R 71/98 aaO).

237–240 Einstweilen frei.

241 4. Aus gewerblicher Tätigkeit

Gewerbebetrieb iSd. § 15 Abs. 2: Die aus der ausländ. BS stammenden Einkünfte mußten solche aus gewerblicher Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 sein. Entscheidend war der objektive Charakter der Einkünfte nach inländ. Recht (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 65). Die gewerbliche Prägung von PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) reichte *nicht* (BFH v. 18. 12. 1989 IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570; v. 21. 8. 1990 VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126 und v. 13. 3. 1993 IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 mit Anm. FW, IStR 1994, 78).

Einzelfragen:

► *Verfassungsmäßigkeit*: Die sachliche Beschränkung der Begünstigung auf gewerbliche Tätigkeit war *verfassungsmäßig* (vgl. BFH v. 5. 6. 1986 IV R 268/82, BStBl. II, 659).

► *Inländ. gewerbliche Einkünfte nicht zwingend erforderlich*: Abs. 3 setzte nicht voraus, daß der unbeschränkt Stpfl. neben den ausländ. BS-Einkünften noch inländ.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb hatte (Hess. FG v 28. 9. 1978, EFG 1979, 112, rkr.; SÖFFING, FR 1971, 233).

► *Sondervergütungen bei Personengesellschaften*: s. Anm. 236.

Einstweilen frei.

242

5. Auf Antrag des Steuerpflichtigen

243

Antrag als Voraussetzung: Die Begünstigung des § 2a Abs. 3 Satz 1 wurde nur auf Antrag des Stpfl. gewährt.

► *Verhältnis zum negativen ProgrVorb.:* Der Antrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 schloß die andernfalls zwingende Berücksichtigung des ausländ. Verlusts beim negativen ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Nr. 2) aus (Leitfaden der FinVerw., Tz. 5.2 und Anhang 4 Tz. 2.6). Dem Stpfl. kam damit ein Wahlrecht zwischen der Verlustberücksichtigung nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 (mit Nachversteuerung gem. Abs. 3 Satz 3!) und dem negativen ProgrVorb. zu (s. § 32b Anm. 28).

► *Umfang des Antragsrechts:* Das Antragsrecht mußte für die gesamten DBA-stfreien Einkünfte aller in dem ausländ. Staat belegenen gewerblichen BS einheitlich ausgeübt werden (R 5 Abs. 4 EStR 1998).

▷ *Keine Antragsbeschränkung auf einen Teil des Verlusts:* Eine Antragsbeschränkung auf einen Teil des Verlusts im Entstehungsjahr war nicht zulässig (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.4; aA KRABBE, RIW/AWD 1978, 242 und wohl auch BFH v. 22. 9. 1999 XI R 121/96, BStBl. II 2000, 218 unter II. 1. a zu § 10 Abs. 1 Nr. 1). Ebenfalls nicht möglich war es mithin, einen Teil des Verlusts einer ausländ. BS eines VZ nach § 2a Abs. 3 und den anderen Teil über den negativen ProgrVorb. geltend zu machen (vgl. HAUPT/MAERZ, FR 1979, 53; vgl. auch MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. D 114).

▷ *Antragsbeschränkung bei mehreren Betriebsstätten:* Die Anwendung des § 2a Abs. 3 konnte neben der Anwendung des negativen ProgrVorb. beantragt werden, wenn der Stpfl. Verluste aus BS in verschiedenen DBA-Staaten erzielte (vgl. RICHTER, AWD 1971, 78 und EGGESIECKER, FR 1980, 77). Obwohl sich § 2a Abs. 3 Satz 1 seinem Wortlaut nach auf Einkünfte aus *einer* in einem ausländ. Staat belegenen BS bezog, konnte das Wahlrecht zwischen § 2a Abs. 3 und § 32b bei Verlusten aus mehreren BS eines DBA-Staats nur einheitlich ausgeübt werden. Dies folgte aus dem Zusammenhang des § 2a Abs. 3 Satz 1; denn erzielte der Stpfl. in demselben DBA-Staat auch positive BS-Einkünfte, so mußten diese in jedem Fall zunächst mit den Verlusten ausgeglichen und bei der Hinzurechnung gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 stets sämtliche BS-Gewinne dieses Staats herangezogen werden.

► *Antragstellung im Veranlagungsverfahren:* Der Antrag war bei einheitlicher und gesonderter Verlustfeststellung (insbes. für eine PersGes.) nur im Veranlagungsverfahren zu stellen (s. Anm. 42). Die Mitwirkung an einer gesonderten Feststellung von Verlusten, für die die Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 in Betracht kam, war noch keine Antragstellung.

► *Antragsberechtigt war der Stpfl.,* der den Verlust erlitt. Ehegatten konnten auch bei Zusammenveranlagung unterschiedliche Anträge stellen, auch soweit die Verluste aus demselben Staat stammten (vgl. R 212c Satz 2 EStR 1998). Ebenso konnten Personengeschafter mit Wirkung für ihre Besteuerung verschiedene Anträge stellen; das Antragsrecht mußte aber uE einheitlich je Staat ausgeübt

werden, unabhängig davon, ob und inwieweit der Stpfl. die Einkünfte als Einzelperson oder Gesellschafter bezog.

► *Arbeitnehmer* waren für den Verlustausgleich/-abzug des § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 auf Antrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 zu veranlagten.

► *Nachholung und Widerruf des Antrags*: Der Antrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1 konnte mit Abgabe der Steuererklärung, aber auch noch im Rechtsbehelfs- und Klageverfahren, nicht mehr dagegen nach Beendigung der Tatsacheninstanz gestellt oder zurückgenommen werden. Innerhalb dieser zeitlichen Grenzen war es stets zulässig, vom Antrag nach § 2a Abs. 3 zur Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Nr. 2 zu wechseln. Ein Wechsel war ferner möglich, soweit die Bestandskraft eines Bescheids nach §§ 164, 165 oder §§ 172 ff. AO durchbrochen werden konnte (vgl. H 212 c EStH [Nachholung eines Antrags] 1998). Nahm der Stpfl. für einen VZ § 2a Abs. 3 nicht in Anspruch, so blieb ihm dennoch das Wahlrecht für andere Verlusten in anderen VZ erhalten.

► *Nach materieller Bestandskraft* des EStBescheids konnte der Antrag nicht mehr gestellt werden. Die Antragstellung war für sich genommen weder neue Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 AO, noch ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit, das eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO rechtfertigte (vgl. BFH v. 21. 4. 1988 IV R 215/85, BStBl. II, 863; vgl. auch BFH v. 13. 2. 1997 IV R 95/95, BFH/NV 1997, 635 und v. 2. 4. 1998 V R 34/97, UR 1998, 349; AEAO v. 15. 7. 1998, BStBl. I, 630, zu § 173). Der Antrag selbst war keine neue Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 AO; denn nachträglich bekannt sind nur solche Tatsachen, die bereits vorhanden, aber noch unbekannt sind. Der Antrag konnte allerdings nachgeholt werden, soweit die für seine Ausübung relevanten Tatsachen als solche nachträglich bekannt wurden und den Stpfl. kein grobes Verschulden iSd. § 173 Abs. 1 AO am nachträglichen Bekanntwerden traf (vgl. BFH v. 21. 7. 1989 III R 303/84, BStBl. II, 960; AEAO aaO). Erging eine einheitliche und gesonderte Feststellung des Verlusts (s. Anm. 42) erst nach Unanfechtbarkeit des StBescheids, stand dies einer Antragstellung nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht entgegen (vgl. AEAO aaO zu § 175 Nr. 2).

244–245 Einstweilen frei.

246 6. Ein Verlust, der sich nach den Vorschriften des inländischen Steuerrechts bei diesen Einkünften ergibt

Ermittlung nach deutschem Steuerrecht: Der für § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 erforderliche Verlust war dem Grund und der Höhe nach unabhängig von der Einkünfteermittlung im Ausland nach den Vorschriften des inländ. (= deutschen) Steuerrechts (neben dem EStG ebenso das KStG und die Nebengesetze) zu ermitteln (vgl. H 5 [Einkünfteermittlung] EStH 1998 Satz 1). Dies galt unabhängig davon, welche Schwierigkeiten die Anwendung deutschen Steuerrechts im Einzelfall nach sich zog (vgl. BFH v. 1. 10. 1992 I B 42–43/92, BFH/NV 1993, 156). Die so ermittelten Verluste konnten höher oder niedriger sein als die nach ausländ. Steuerrecht; danach beschränkte Möglichkeiten des Verlustabzugs waren hierbei ohne Bedeutung (BFH v. 4. 12. 1991 I R 140/90, BStBl. II 1992, 750). Die maßgeblichen Einkünfte konnten also nicht ohne weiteres nach Art und Höhe dem StBescheid des ausländ. Staats entnommen werden.

Berücksichtigung von Betriebsausgaben: Zu berücksichtigen waren alle Betriebsausgaben, die mit den im Ausland erzielten Einnahmen (aus der gewerblich-

chen BS) in wirtschaftlichem Zusammenhang standen (H 5 [Einkünftermittlung] Satz 2 EStH 1998; s. näher Anm. 48 und 58). Es galt zB auch das Bewertungswahlrecht nach § 6 Abs. 2.

Einstweilen frei.

247–249

7. Berechtigung zum Verlustausgleich oder -abzug, wenn die Einkünfte nicht von der Einkommensteuer zu befreien wären 250

Fiktive Zulässigkeit der Verlustberücksichtigung: Abs. 3 Satz 1 begünstigte nur Verluste, wenn und soweit sie vom Stpfl. auch als nicht DBA-stfreie hätten ausgeglichen oder abgezogen werden können. Die Begünstigung galt sonach nicht, soweit zB § 2a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 (betr. passive gewerbliche Verluste aus in einem ausländ. Staat belegener BS), § 15 Abs. 4 (betr. Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung) oder § 15a (betr. Verluste bei beschränkter Haftung) die Verlustverrechnung (den Verlustausgleich/-abzug) beschränkten. Für die Anwendung dieser Vorschriften war mithin zu unterstellen, daß die Verluste nicht nach einem DBA unberücksichtigt blieben. Denn Verluste aus DBA-Staaten sollten solchen aus Nicht-DBA-Staaten gleichgestellt, nicht aber darüber hinaus begünstigt werden (KLASS, StBp. 1992, 127). Die sog. Mindestbesteuerung des § 2 Abs. 3 Sätze 2 ff. kam nicht zur Anwendung, da sie erst ab dem VZ 1999 galt.

► *Mittelbare Aktivitätsklausel:* Mittelbar führte dieses Tatbestandsmerkmal über § 2a Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 zu einer Aktivitätsklausel auch für § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 (s. Anm. 236).

Das entsprechende Tatbestandsmerkmal des § 2 Abs. 1 AIG, des Vorläufers des § 2a Abs. 3 und 4, war in Zusammenhang mit der Einführung des § 15a eingefügt worden (vgl. Anm. 32). Die bis dahin geltende Fassung des § 2 Abs. 1 AIG forderte lediglich die Ermittlung des ausgleichsfähigen Verlusts nach den Vorschriften des EStG. § 15a konnte danach nicht eingreifen, da er nicht die Einkünftermittlung oder -zurechnung betraf, sondern eine Verrechnungsbeschränkung regelte. Um insbes. die Verrechnungsbeschränkung des § 15a für § 2 AIG anwendbar zu machen, war die Änderung des § 2 Abs. 1 Satz 1 AIG erforderlich, die in § 2a Abs. 3 Satz 1 weitergeführt wurde.

► *Anwendung des § 15a auf den Verlustanteil der ausländ. BS:* Unterhielt die Gesellschaft, an der der unbeschränkt Stpfl. als Kommanditist oder (bei ausländ. Pers-Ges.) vergleichbar einem solchen beteiligt war (§ 15a Abs. 5 Nr. 3), sowohl eine inländ. als auch eine ausländ. BS in einem DBA-Staat, war str., ob für die Ermittlung des Ausgleichsvolumens nach § 15a von einer fiktiven Selbständigkeit der Betriebsstätten auszugehen oder auf das Gesamtunternehmen abzustellen war. In der Literatur wurde die Auffassung vertreten, eine stl. Trennung der inländ. und ausländ. BS zur Anwendung des § 15a werde vom Gesetz nicht vorausgesetzt und könne deshalb nicht gefordert werden (GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 605 und 877; KLASS, StBp. 1992, 127; KRABBE, FR 1980, 532). Diese Auffassung wollte das Kapitalkonto hinsichtlich beider BS zunächst als Einheit ansehen und § 15a erst dann anwenden, wenn inländ. und/oder ausländ. Verlust das Gesamtkapitalkonto überstiegen (vgl. die Beispiele bei KLASS und KRABBE, aaO). Nach uE zutr. Auffassung der FinVerw. war hingegen § 15a auf den Anteil am Verlust aus der ausländ. BS anzuwenden (R 138d Abs. 5 Satz 1 EStR 1998). Für diese Auffassung sprach, daß der Inlandsanteil bei der Einkünftermittlung, der Auslandsanteil aber erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte – und nur dann, wenn ein Antrag nach § 2a Abs. 3 gestellt wurde – anzusetzen war.

Einstweilen frei.

251

252 **8. Soweit der Verlust nach diesem Abkommen zu befreiende positive Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit aus anderen in diesem Staat belegenen Betriebsstätten übersteigt**

Abzug nur des verbleibenden Verlusts: Verluste waren gem. Abs. 3 Satz 1 zunächst um positive gewerbliche Einkünfte aus allen anderen BS im ausländ. DBA-Staat zu kürzen, wobei das Gesetz davon ausging, daß auch diese Einkünfte nach dem DBA stfrei waren. Besaß also der Stpfl. im DBA-Staat mehrere gewerbliche BS, so konnte ein Verlust nur ausgeglichen/abgezogen werden, soweit nach Verrechnung mit BS-Gewinnen aus demselben Staat noch ein Verlust verblieb (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.2). Dadurch sollte vermieden werden, daß es zu einem doppelten Vorteil und einer Besserstellung gegenüber dem abkommenslosen Zustand kam (Verlustverrechnung und StFreiheit der positiven Einkünfte). Bei Organshaft waren indes die Ergebnisse ausländ. BS von Organträger und Organgesellschaft nicht miteinander zu verrechnen (GRÜTZNER, GmbHR 1995, 502; GROTHERR, FS Flick, 1997, 757 [771 f.]).

„Dieser ausländische Staat“ war derjenige, in dem die BS belegten war, deren Verluste ausgeglichen werden sollten.

Die positiven gewerblichen Einkünfte aus den anderen in diesem Staat belegenen BS waren ebenso wie die für Abs. 3 Satz 1 maßgeblichen negativen Einkünfte (Verluste) nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln, (aA STRECK, AWD 1972, 344; SÖFFING, FR 1971, 267; maßgebend sei das Steuerrecht des BS-Staats).

► *Verrechnung auch passiver positiver Einkünfte:* Dieser Binnenverrechnung unterlagen auch passive positive Einkünfte iSd. § 2a Abs. 2 (vgl. BFH v. 20. 9. 1989 X R 180/87, BStBl. II 1990, 112 und BMF v. 27. 5. 1982, BStBl. I, 557; Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.2). Passive Einkünfte iSd. jeweiligen DBA konnten allerdings nicht verrechnet werden, soweit diese nicht freigestellt waren (vgl. Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.7).

► *Gewerbliche Einkünfte:* Der Gesetzeswortlaut beschränkte die Verlustverrechnung auf Einkünfte, die ihrem Charakter nach gewerbliche sein mußten (s. Anm. 241). Positive Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (insbes. aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Arbeit) waren nicht gegenzurechnen, auch wenn diese ebenfalls nach dem DBA stfrei waren. Andere als positive gewerbliche BS-Einkünfte in diesem Staat und andere, selbst gewerbliche Einkünfte aus anderen Staaten minderten einen abziehbaren Verlust auch dann nicht, wenn dieser bereits im Ausland durch Verlustausgleich oder Verlustabzug mit solchen positiven Einkünften verrechnet worden war (hM; SCHMIDT/HEINIKKE XX. § 2a Rn. 75; HELLMIG, DB 1989, 1364 sowie RICHTER, RIW/AWD 1980, 480).

253

III. Rechtsfolge des Satzes 1:

Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

Verlustausgleich als Rechtsfolge: Der nach § 2a Abs. 3 Satz 1 ausgleichsfähige Verlust war „bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzuziehen“. Trotz Verwendung des Begriffs „abzuziehen“ handelte es sich (rechtstechnisch) um einen Verlustausgleich (die Verrechnung negativer mit positiven Einkünften im VZ ihrer Entstehung) und um keinen Verlustabzug (vgl. BFH v.

8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541 und Anm. 254). Zutreffend lautete daher Abs. 3 Satz 2 „Soweit der Verlust dabei nicht *ausgeglichen* wird, ...“

Abzug beim Gesamtbetrag und nicht bei der Summe der Einkünfte:

► *Wortlaut:* Der Verlustausgleich nach § 2a Abs. 3 war entsprechend seinem ausdrücklichen Wortlaut erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zu berücksichtigen.

► *Finanzverwaltung:* Im Ermittlungsschema der FinVerw. war der Verlustausgleich nach § 2a Abs. 3 Satz 1 hingegen bereits bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte angesetzt (vgl. R 3 Pos. 4 EStR 1998 und Abschn. 24 Pos. 7 KStR 1995; ebenso BFH v. 8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541 und X R 148/87, BFH/NV 1990, 154 obiter dictum). Diese systematische Einordnung leitete die FinVerw. daraus ab, daß § 2 Abs. 3, der den Gesamtbetrag der Einkünfte definierte, den Verlustausgleich nach § 2a Abs. 3 Satz 1 nicht erwähnte (KLASS, StBp. 1992, 127 [130]). UE liegt die Annahme näher, daß übersehen wurde, § 2 mit § 2a Abs. 3 abzustimmen; denn andernfalls hätte dieser in § 2 Abs. 2 erwähnt sein müssen, der die Bildung der Summe der Einkünfte regelte.

► *Systematische Wirkung der Einordnung:* Indem § 2a Abs. 3 Satz 1 nicht die Summe der Einkünfte, sondern erst deren Gesamtbetrag beeinflusst, wird deutlich, daß dieser Verlustausgleich ein Korrekturbetrag außerhalb der Einkunftsermittlung ist (vgl. DEBATIN, DStZ 1969, 276; KRABBE, RIW/AWD 1978, 240; RICHTER, BB 1979, 1138; aA EGGESIECKER/TELKAMP/EISENACH, RIW/AWD 1975, 403).

Behandlung in der Eigenkapitalgliederung:

► *Grundsatz:* Über § 8 Abs. 1 KStG war § 2a Abs. 3 auch bei der Einkommensermittlung einer Körperschaft zu beachten (Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR 1995). Nach Abschn. 89 Abs. 8 KStR waren nach § 2a Abs. 3 ausgeglichene oder abgezogenen Verluste wie Verluste aus einer inländ. BS zu behandeln, dh., sie waren den Teilbeträgen des verwendbaren Eigenkapitals nach den allgemeinen Grundsätzen zuzuordnen. Die Auslandsverluste mindern den Zugang zu den mit KSt. belasteten Eigenkapitalteilen, soweit sie mit positiven Einkommensteilen ausgeglichen werden. Entsprechend erhöht der Nachversteuerungsbetrag gem. § 2a Abs. 3 Satz 3 den Zugang zu den mit KSt. belasteten Eigenkapitalanteilen. Im Ergebnis geht – bei voller Nachversteuerung – keine KSt. verloren, der Stpfl. wird so gestellt, als ob der Verlust nicht berücksichtigt worden sei (vgl. KRABBE, RIW/AWD 1978, 242).

► *Nicht ausgeglichene Verluste:* Konnte der ausländ. DBA-BS-Verlust im Entstehungsjahr nicht oder nicht in voller Höhe (über § 2a Abs. 3 Satz 1) ausgeglichen werden, so war der nicht ausgeglichene Betrag gem. § 33 Abs. 1 KStG beim EK 02 abzuziehen (Abschn. 89 Abs. 8 Satz 1 KStR). Die durch den Verlustrücktrag oder den Verlustvortrag im Ergebnis stfrei gestellten Einkommensteile anderer Jahre waren dann dem EK 02 wieder hinzuzurechnen (Abschn. 89 Abs. 8 Satz 2 KStR). Insoweit entsprach die Eigenkapitalgliederung auch bei DBA-Verlusten, die über § 2a Abs. 3 Eingang in die deutsche Besteuerung fanden, den allgemein für den Verlustrück- und -vortrag geltenden Grundsätzen des § 33 KStG.

► *Ausländische Steuer:* Die auf die Abzugs- bzw. Hinzurechnungsbeträge des § 2a Abs. 3 und 4 entfallenden (nicht anrechenbaren) ausländ. Steuern waren in jedem Fall vom EK 01 abzuziehen (Abschn. 89 Abs. 8 Satz 3 KStR; FREIKAMP in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 31 KStG Rn. 84 ff.). Entsprechendes gilt für eine ausländ. Steuer auf spätere Gewinne der ausländ. BS, die nach § 2a Abs. 3 Satz 3 hinzuzurechnen sind (Abschn. 89 Abs. 8 Satz 4 KStR).

B. Verlustabzug (Satz 2)

254

I. Überblick

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 3 Satz 2 idFd. StBereinG 1999 (s. Anm. 32) war § 2a Abs. 3 und 4 und damit auch der Verlustabzug nach Abs. 3 Satz 2 letztmals für den VZ 1998 anzuwenden. Im einzelnen gilt:

► *Verlustrücktrag:* Der Rücktrag von Verlusten, die in VZ vor 1999 entstanden sind, auf frühere VZ gem. Abs. 3 Satz 2 iVm. § 10d Abs. 1 EStG aF bleibt unberührt. Ein Rücktrag ab 1999 entstandener Verluste ist ausgeschlossen. Denn der Verlustrücktrag nach Abs. 3 Satz 2 setzte voraus, daß ein Ausgleich dieses Verlusts (im Jahr der Entstehung) gem. Satz 1 zulässig war (s. Anm. 255); dieser Verlustausgleich ist aber gerade durch § 52 Abs. 3 Satz 2 ausgeschlossen.

► *Verlustvortrag:* Der Vortrag von Verlusten gem. Abs. 3 Satz 2 iVm. § 10d, die in VZ vor 1999 ganz oder teilweise nicht ausgeglichen oder abgezogen werden konnten, ist ab VZ 1999 nicht mehr zulässig. Ein in früheren VZ teilweise nicht verbrauchter Verlust ist auch nicht ersatzweise entsprechend § 10d auf der Ebene des ProgrVorb. abzuziehen; einen solchen Abzug schließt § 32b Abs. 2 bereits ab VZ 1996 aus (§ 32b Anm. 136 „Verlustabzug“).

Begriff des Verlustabzugs: § 2a Abs. 3 Satz 2 gewährte einen Verlustabzug, dh. eine Verrechnung von Verlusten in anderen VZ als dem der Entstehung. Verlustabzug umfaßte daher sowohl den „Verlustrücktrag“ als auch den „Verlustvortrag“.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2

255 1. Kein Verlustausgleich nach Satz 1

Verlustausgleich zwingend und vorrangig: Im Zusammenhang mit Satz 1 bedeutete Satz 2 („... dabei nicht ausgeglichen wird, ...“), daß zunächst (im Rahmen des Satzes 1) für den jeweiligen DBA-Staat sämtliche gewerblichen BS-Ergebnisse zu saldieren waren. Nur wenn ein sich dabei ergebender Verlust (bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte) die anderen Einkünfte des Stpfl. überstieg oder negative stpfl. Einkünfte erhöhte, konnte der Verlustabzug eingreifen. Es bestand mithin kein Wahlrecht des Stpfl., den Verlust entweder auszugleichen oder ihn abzuziehen (vor- oder zurückzutragen). In keinem Fall fehlte es deshalb am Ausgleich iSd. § 2a Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1, wenn der Verlustausgleich unterlassen wurde, obwohl seine Voraussetzungen vorlagen (vgl. vgl. BFH v. 8. 4. 1992 I R 41/88, BFH/NV 1992, 799 unter II. 1. zu § 10d).

Zulässigkeit des Verlustausgleichs nach Satz 1 als Voraussetzung des Verlustabzugs: „Dabei nicht ausgeglichen wird“ bedeutete ferner, daß Voraussetzung des Verlustabzugs nach Satz 2 die grundsätzliche Zulässigkeit des Verlustausgleichs nach Satz 1 des Abs. 3 war. Verluste, die zB gem. § 2a Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 4 oder § 15a im VZ ihrer Entstehung nicht ausgeglichen werden durften (s. Anm. 250), waren daher auch nicht nach § 2a Abs. 3 Satz 2 abziehbar. Ferner mußte bereits für das Entstehungsjahr der Antrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1 gestellt worden sein, der sich auch auf den Verlustabzug auswirkte. Eine Ausnahme galt uE nur, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr bereits negativ war. Dann war der Antrag für den VZ der Inanspruchnahme des Verlustabzugs zu stellen.

Keine Zulässigkeit einer Antragsbeschränkung nach Satz 1: Da eine Beschränkung des Antrags nach Satz 1 auf Teile des ausgleichsfähigen Verlusts nicht zulässig war, konnten nicht etwa die nicht geltend gemachten Verlustanteile vor- oder rückgetragen werden (s. Anm. 243).

2. Vorliegen der Voraussetzungen des § 10 d

256

Berücksichtigung der Grenzen des § 10 d aF: § 10 d aF beinhaltete seit dem EStRG v. 5. 8. 1974 keine persönlichen, bilanziellen oder buchhalterischen Voraussetzungen (mehr); erforderlich war lediglich das Vorliegen eines bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen Verlusts iSd. § 2a Abs. 3 Satz 1. Außerdem mußte sich der Verlustabzug des § 2a Abs. 3 Satz 2 innerhalb der Grenzen des § 10 d idF vor dem StEntlG 1999/2000/2002 bewegen.

II. Rechtsfolge des Satzes 2: Zulässigkeit des Verlustabzugs

257

Satz 2 erlaubte den Verlustabzug.

Einzelfragen (vgl. R 115 EStR 1998):

► *Abzug wie Sonderausgaben:* Mangels eigener Regelung in § 2a Abs. 3 Satz 2 war der dort geregelte Verlustabzug uE gem. § 10 d (aF) wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.

► *Verlustrücktrag:* Im VZ ihrer Entstehung nicht ausgeglichene Verluste waren im vorletzten und dann im letzten VZ nach Maßgabe des § 10 d Abs. 1 Satz 1 wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen (R 3 Pos. 12 EStR 1998), es sei denn der Stpfl. sah gem. § 10 d Abs. 1 Satz 4 und 5 aF (mit Wirkung ab VZ 1994 bis VZ 1998) ganz oder teilweise vom Verlustrücktrag ab. Der Verlustrücktrag war nur bis zu einem Betrag von insgesamt 10 Mio. DM zulässig.

► *Verlustvortrag:* Ein durch Verlustrücktrag (infolge zu geringen Gewinns der Vorjahre oder Überschreitung der 10-Mio.-DM-Grenze) nicht abziehbarer Verlust war auf die der Entstehung des Verlusts folgenden VZ zeitlich unbegrenzt vorzutragen und dabei ebenfalls wie Sonderausgaben abzuziehen (R 3 Pos. 12 EStR 1998).

Keine Neutralisierung durch Hinzurechnungsbetrag nach Abs. 3 Satz 3: Der Verlustvortrag wurde nach wohl hM neutralisiert, soweit dafür im VZ des Verlustvortrags bereits wieder ein positiver Betrag iSd. Abs. 3 Satz 3 hinzuzurechnen war (vgl. SÖFFING, FR 1971, 268 mit Beispiel); dann glichen sich Abzug und Hinzurechnung aus. UE spricht einiges dafür, daß der Verlustvortrag gem. 3 Satz 2 in voller Höhe „wie Sonderausgaben“ vorgenommen werden konnte und die auf früherer Stufe der Einkommensermittlung („bei der Ermittlung des GdE“) anzusetzende Hinzurechnung nicht mehr beeinflusste.

► *Berücksichtigung von Amts wegen:* Der Verlustabzug war in allen Fällen, die von Amts wegen zu veranlagten waren, von Amts wegen zu berücksichtigen.

► *Berichtigung durchgeführter Veranlagungen:* Bereits durchgeführte Veranlagungen waren zur Durchführung des Verlustrücktrags nach Abs. 3 Satz 2 ungeachtet ihrer Bestandskraft entsprechend § 10 d Abs. 1 Sätze 2 und 3 aF zu berichtigen.

► *Keine Übertragung des Verlustabzugs:* Der Verlustabzug konnte nicht durch Rechtsgeschäft auf einen anderen übertragen werden (R 115 Abs. 5 EStR 1998).

Verhältnis zum Progressionsvorbehalt: Das Wahlrecht zwischen der Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 1 und des ProgrVorb. (§ 32b) im Verlustentstehungsjahr (s. Anm. 243) schlug auf den Verlustabzug (Verlustvortrag und -rücktrag) durch; es bestand in bezug auf den Verlustabzug kein davon unabhängiges Wahlrecht. Hatte sich der Stpfl. für § 2a Abs. 3 Satz 1 entschieden und verblieb ein nicht ausgeglichener Verlust, so war dieser in den Vorjahren bzw. Folgejahren abzuziehen, ohne daß er wahlweise (teilweise oder ausschließlich) beim negativen ProgrVorb. (§ 32b) rück- bzw. vorgetragen werden konnte (HAUPT/MAERZ, FR 1979, 56). Ab VZ 1996 werden Verluste beim ProgrVorb. ohnehin nur noch im Entstehungsjahr berücksichtigt (s. § 32b Anm. 135 „Verlustabzug [ab VZ 1996]“). Ebenso war umgekehrt der Übergang vom negativen ProgrVorb. zur Geltendmachung von Verlusten nach § 2a Abs. 3 Satz 2 unzulässig (HAUPT/MAERZ aaO). Wurde ein Verlust im Jahr seiner Entstehung beim negativen ProgrVorb. berücksichtigt, so konnte ein nicht ausgeglichener Verlust nicht im Rahmen des § 2a Abs. 3 Satz 2 angesetzt werden. Hier fehlte es bereits am Antrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1, der für den Verlust als solchen gestellt werden mußte.

Gesamtrechtsnachfolge im Erbfall? Hatte der Stpfl. die Anwendung des § 2a Abs. 3 unwiderruflich beantragt, so ging dessen Rechtsstellung auf den/die Erben über (R 5 Abs. 5 EStR 1998 und allgemein zB BFH v. 24. 3. 1992 VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93 sowie v. 16. 5. 2001 I R 76/99, FR 2001, 1051 mit krit. Anm. STRNAD). In der Person des Erblassers entstandene Verluste, soweit sie bei diesem nicht ausgeglichen oder im Wege des Verlustrücktrags abgezogen wurden, waren im VZ des Erbfalls bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Erben mit dessen Einkünften auszugleichen (vgl. BFH v. 22. 6. 1962 VI 49/61 S, BStBl. III, 386 und v. 17. 5. 1972 I R 126/70, BStBl. II, 621; H 115 [Verlustabzug] EStH 1998). Bei mehreren Erben waren die Verluste des Erblassers nach dem Verhältnis der Erbteile bei den einzelnen Erben auszugleichen/abzuziehen (vgl. H 115 [Verlustabzug im Erbfall] EStH 1998); dabei hatte jeder Erbe – sofern der Erblasser nicht bereits die Anwendung des § 2a Abs. 3 beantragt hatte – ein eigenes Antragsrecht. Der/die Erben konnten die Verluste des Erblassers jedoch nur dann ausgleichen/abziehen, wenn er/sie durch sie wirtschaftlich belastet waren (vgl. BFH v. 5. 5. 1999 XI R 1/97, BStBl. II, 653). Eine wirtschaftliche Belastung fehlte indes (nur) dort, wo der Erbe für die Nachlaßverbindlichkeiten entweder gar nicht oder nur beschränkt haftete (vgl. BFH v. 5. 5. 1999 XI R 1/97 aaO; -sch, DStR 2001, 1477).

258

C. Hinzurechnung der abgezogenen Verluste (Satz 3)

§ 2a Abs. 3 Satz 3 gilt weiter bis einschließlich des VZ 2008. Siehe dazu Anm. 267 ff.

D. Ausnahme von der Hinzurechnung bei fehlendem Verlustabzug im ausländischen Staat (Satz 4)

259

I. Überblick

Bei Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 4 – im jeweils maßgeblichen VZ – unterblieb die Hinzurechnung nach Satz 3. Dafür mußte der Stpfl. nachwei-

sen, daß nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländ. Staats ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden konnte.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Das StBereinG 1999 hob Satz 4 mit Wirkung zum VZ 1999 auf (s. Anm. 32).

Grund der Aufhebung war, daß die Nachprüfung der an ausländ. Recht anknüpfenden Voraussetzungen dieser Ausnahme in der Verwaltungspraxis der FÄ nicht durchführbar gewesen sei (Bericht FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22). Zudem habe Satz 4 abweichend von dem § 2a Abs. 3 zugrunde liegenden Prinzip einer nur vorübergehenden Verlustberücksichtigung zu einer endgültigen Verlustberücksichtigung in Deutschland geführt (Bericht FinAussch. aaO).

Verfassungsrechtliche Fragen der Aufhebung:

► *Auswirkung auf die Hinzurechnung ab VZ 1999:* Das StBereinG 1999 konnte uE Satz 4 mit Wirkung für den VZ 1999 aufheben, weil es noch in diesem VZ in Kraft getreten ist und eine etwaige Hinzurechnungsverpflichtung, die bei weiterer Geltung des Satzes 4 ausgeschlossen worden wäre, erst mit Ablauf des VZ 1999 entstand (sog. unechte Rückwirkung, vgl. zB BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 = BStBl. II, 628 [644 f.]; aA GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1291 [1296]). Die hierbei vom BVerfG vorausgesetzte „auf den gesamten Veranlagungszeitraum bezogene Saldierung von positiven und negativen Einkünften“ auf das Ende desselben (BVerfG v. 14. 5. 1986 aaO, 644) dürfte insoweit auch für die Ermittlung des positiven Betrags iSd. Abs. 3 Satz 3 gelten, der damit ebenfalls erst zum Ende des VZ entsteht.

► *Auswirkungen auf die Vergangenheit:* Soweit die Aufhebung des Satzes 4 in die Vergangenheit wirkt, weil sie Erwartungen enttäuschte, die der Stpfl. bei Inanspruchnahme (des vor dem VZ 1999 beantragten) Verlustausgleichs/-abzugs hegte, erscheint dies verfassungsrechtlich als sog. tatbestandliche Rückanknüpfung zulässig (vgl. BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 = BStBl. II, 628 [645]). Andererseits kommt solchen Erwartungen nach neuerer Meinung ebenfalls verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz zu (vgl. HEIDE SCHAUMBURG, Rückwirkung und Planungssicherheit im Steuerrecht, DB 2000, 1884 unter Hinweis auf BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 = FR 1998, 377 unter B. I.). Diese Erwartungen konnten bei Inanspruchnahme des Verlustausgleichs/-abzugs gem. Abs. 3 Sätze 1 und 2 aF darin bestehen, daß im VZ der Hinzurechnung die Voraussetzungen des Satzes 4 aF vorliegen würden und damit eine Hinzurechnung unterblieb. Da indes diese Frage ohnehin nicht für den VZ des Verlustausgleichs, sondern erst zum Ende des VZ der Hinzurechnung zu entscheiden war (s. Anm. 261), konnte sich beim Stpfl. kein sicheres Vertrauen bilden.

Übergangsprobleme: Die Aufhebung des Satzes 4 bringt Übergangsprobleme mit sich:

► *Nachversteuerung auf der Basis geminderten Hinzurechnungsvolumens:* Führt der Wegfall des Satzes 4 zu einer Nachversteuerung, so erscheint eine spätere Hinzurechnung auf der Basis eines geminderten Hinzurechnungsvolumens angezeigt.

Beispiel (nach GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1291 [1296]): Der nur in Deutschland unbeschränkt Stpfl. A hat eine gewerbliche BS im DBA-Staat B, der für beschränkt Stpfl. keinen Verlustabzug zuließ. Die BS hat folgende Ergebnisse:

VZ 1997: – 300 000 DM (Ausgleich nach Abs. 3 Satz 1 aF)

VZ 1998: + 250 000 DM (keine Nachversteuerung wegen Abs. 3 Satz 4 aF)

VZ 1999: + 300 000 DM

Eine Hinzurechnung ist im Beispiel im VZ 1999 lediglich in Höhe von 50 000 DM und nicht in Höhe von 300 000 DM durchzuführen (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. D 9 und E 49; GROTHERR aaO). Die im VZ 1998 gesparte Nachsteuer muß A also nicht für den VZ 1999 nachzahlen.

► *Billigkeitslösung bezüglich des negativen Progressionsvorbehalts:* Der Stpfl. hätte im Beispiel für den VZ 1997 – statt (weil er der Nachversteuerung zu entgehen hoffte) den Antrag nach 3 Satz 1 zu stellen – den negativen ProgrVorb. (mit der Folge einer endgültigen StEntlastung) wählen können (vgl. § 32b Anm. 28). Insoweit erscheint aus Gründen des Vertrauensschutzes eine Billigkeitslösung in Höhe des entgangenen Steuervorteils angezeigt; dem Stpfl. könnte insoweit statt dessen der negative ProgrVorb. in Höhe des Nachsteuerungsbetrags eingeräumt werden, wenn im aktuellen VZ die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 aF gegeben sind (GROTHERR aaO).

Der Sinn und Zweck des Satzes 4 lag darin, in den Fällen auf eine Nachversteuerung durch Hinzurechnung zu verzichten, in denen der betreffende DBA-Staat einen Verlustabzug nicht kannte, weil insoweit eine doppelte Berücksichtigung des Verlusts bei der inländ. und bei der ausländ. Besteuerung bereits ausgeschlossen sei (vgl. Entwurf des 2. StÄndG 1968, BTDrucks. V/3890).

Der Gesetzgeber ging im Regelfall davon aus, daß der ausländ. Staat den Verlustabzug zuläßt (vgl. LÄNGSFELD, DB 1969, 1258 [1264]). Deshalb war der Satz 4 als Rückausnahme zu Satz 3 ausgestaltet.

Verhältnis zum Progressionsvorbehalt: Die wegen Satz 4 aF nicht hinzurechneten, DBA-streifen BS-Gewinne unterlagen allerdings dem ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2 Nr. 2).

260 Einstweilen frei.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 4

261 1. Kein allgemeiner Anspruch auf Verlustabzug nach den für den Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften des ausländischen Staats

Kein allgemeiner Anspruch auf Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr nach den Vorschriften des ausländischen Staats: Dieses Tatbestandsmerkmal brachte zum Ausdruck, daß es für Satz 4 allein auf die nach dem ausländ. Steuerrecht bestehende *abstrakte Möglichkeit* eines Verlustabzugs, auf ein dort bestehendes Rechtsinstitut des Verlustabzugs (Verlustvortrag und/oder Verlustrücktrag), ankam (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. 43; SCHMIDT/HEINICKE XVIII. § 2a Rn. 79). Ob der Stpfl. den Verlustabzug tatsächlich geltend machte, war unerheblich.

Einzelfragen:

► *Zur Verlustberücksichtigung im Ausland* vgl. die Übersichten bei SAATHOFF, FR 1998, 917 (928) und ROSER/TESCH, IStR 1999, 385.

► *Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr:* Dieser Formulierung war zu entnehmen, daß es auf den Verlustabzug, die Möglichkeit der Verrechnung von Verlusten in anderen Jahren als dem der Verlustentstehung, ankam. Satz 4 griff daher nicht ein, wenn der ausländ. Staat nur den Verlustausgleich (die Verrechnung von Verlusten im Entstehungsjahr) zuließ. Andere Jahre sind nicht nur die folgenden, sondern auch die dem Verlustjahr vorangehenden. Die Hinzurechnung nach Satz 3 war mithin nur ausgeschlossen, wenn das Ertrag-

steuerrecht des DBA-Staats weder den Verlustrücktrag, noch den Verlustvortrag kannte.

► *Zeitliche und sachliche Begrenzung des Verlustabzugs unerheblich:* Ein solcher Abzug war auch dann gegeben, wenn der Verlustabzug nach dem Recht des ausländ. Staats zeitlich oder sachlich begrenzt war; zB kennt das Schweizer Steuerrecht nur einen auf sechs Jahre beschränkten Verlustvortrag, der Verlustabzug für beschränkt Stpfl. kam in Österreich nur insoweit zum Tragen, als Verluste aus österreichischen BS im Verlustentstehungsjahr und in den Folgejahren zu einem negativen Welteinkommen führten (BMF v. 17. 12. 1997, IStR 1998, 151; OFD München v. 5. 8. 1996, FR 1996, 681; OFD Berlin v. 3. 2. 1998, FR 1998, 291; aA. FG Ba.-Württ. v. 11. 3. 1998, EFG 1998, 932 [durch BFH v. 9. 6. 1999 I R 40/98, BFH/NV 2000, 168 aus anderen Gründen aufgehoben]; SCHELLE, IStR 1995, 307 und INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40). Satz 4 ging lediglich von einem Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr aus, verlangte insoweit also keinen bestimmten zeitlichen Umfang des Verlustabzugs. Aus dem Begriff „andere Jahre“ folgte nur, daß ein einjähriger Verlustabzug nicht ausreichte, um Satz 4 auszuschließen.

► *Verlustermittlung im übrigen nach deutschem Steuerrecht:* Kannte das Steuerrecht des ausländ. DBA-Staats das Institut des Verlustabzugs, dann konnte sich der Stpfl. nicht darauf berufen, daß sich nach ausländ. Steuerrecht keine Verluste ergeben hatten, insbes. in dem ausländ. Staat selbst wegen zwingender pauschalierter Gewinnermittlung keine Verluste ausgewiesen werden konnten und deshalb ein Verlustabzug (ebenso wie ein Verlustausgleich) nicht möglich war (H 5 [Nachversteuerung] EStH 1999 iVm. BMF v. 5. 2. 1979, BStBl. I, 117; OFD Frankfurt v. 22. 5. 2000, FR 2000, 901 = DB 2000, 1440; aA FG Düsseldorf v. 23. 2. 1989, EFG 1989, 335, rkr.) oder aufgrund im ausländ. Staat zulässiger Buchwertverknüpfung kein Einbringungsgewinn zu realisieren war (aA ENDRES/SELENT, DB 1985, 2014 [2019]).

Im Einzelfall sah die FinVerw. jedoch von der Nachversteuerung früher geltend gemachter BS-Verluste ab, wenn der Stpfl. nachwies, daß die pauschalierte Gewinnschätzung im Ausland bei einer periodenübergreifenden Betrachtung nach deutschem Steuerrecht die Verluste unberücksichtigt ließ (OFD Berlin v. 19. 3. 1997, FR 1997, 317; StEK EStG § 2a Nr. 23).

► *Kein allgemeiner Anspruch auf Verlustabzug:* Der Verlustabzug war nicht iSd. Satzes 4 „allgemein“ ausgeschlossen, wenn der mangelnde Verlustabzug im stl. oder bilanziellen Verhalten des Stpfl. begründet war (aA RICHTER, AWD 1979, 325).

Nach den für den Steuerpflichtigen geltenden Vorschriften (des ausländischen Staats): Damit stellte das Gesetz uE auf die Art der persönlichen StPfl. im DBA-Staat vor dem Hintergrund ab, daß manche Staaten beschränkt Stpfl. den Verlustabzug versagten (vgl. BTDrucks. V/3890, Anlage 2). Im letztgenannten Fall war die Hinzurechnung ausgeschlossen (FG Münster v. 26. 10. 1978, EFG 1979, 269 – aus anderen Gründen aufgehoben). Wurde der Stpfl. im anderen DBA-Staat (zB aufgrund doppelten Wohnsitzes) als unbeschränkt Stpfl. besteuert und stand ihm deshalb der Verlustabzug aus der BS abstrakt zu, konnte Satz 4 nicht eingreifen (vgl. OFD Münster v. 13. 8. 1986, StEK AuslInvG Nr. 19).

Die Bedeutung dieses Tatbestandsmerkmals war indes unklar; denn nach dem Wortlaut des Satzes 4 sollten die Vorschriften des ausländ. Staats über den Verlustabzug einerseits „allgemein“ und andererseits nur „für ihn [den Stpfl.]“ gelten.

► *Bei PersGes.* steht der Hinzurechnung nicht entgegen, wenn nach ausländ. Recht nur diese selbst zum Verlustabzug berechtigt ist (vgl. BFH v. 16. 11. 1989 IV R 143/85, BStBl. II 1990, 204).

Zeitliche Voraussetzungen: Die Voraussetzungen des Satzes 4 (kein Institut des Verlustabzug im DBA-Staat) mußten in jedem VZ gegeben sein, in dem eine Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 anstand (vgl. OFD Münster v. 13. 8. 1986, StEK AuslInvG Nr. 19; HELLWIG in L/B/P, § 2a Rn. 93; aA INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40). Änderte sich mithin in einem VZ die Rechtslage im ausländ. Staat in bezug auf die Gewährung eines Verlustabzugs, so wirkte sich dies (positiv oder negativ) auf die Anwendung des Satzes 4 und damit die Notwendigkeit der Hinzurechnung aus.

Rechtslage in Österreich als Beispiel: Bis 1989 gab es in Österreich keinen Verlustabzug für beschränkt Stpfl. (dh. die Satz 4 damals entsprechende Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 4 AIG war anwendbar); später war dort der Verlustabzug rechtlich davon abhängig, daß den Verlusten in Österreich ausländ. Gewinne gegenüberstanden (vgl. näher LANG, in PILTZ/SCHAUMBURG, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 137 [152 ff.]). Die Hinzurechnung war nicht nach Satz 4 ausgeschlossen, weil der österreichische Verlustabzug nur sachlich begrenzt war (OFD München v. 5. 8. 1996, FR 1996, 681).

Nachträgliches Bekanntwerden keine neue Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO: Nahm das FA in Unkenntnis dessen, daß im DBA-Staat kein Verlustabzug möglich war, die Hinzurechnung vor, so stellte das nachträgliche Bekanntwerden (möglicherweise aufgrund des nunmehr durch den Stpfl. erbrachten „Nachweises“) des nicht zulässigen Verlustabzugs keine neue Tatsache iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO und kein rückwirkendes Ereignis § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar (vgl. BFH v. 13. 10. 1983 I R 11/79, BStBl. II 1984, 181; aA zutr. MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. E 46: neue Tatsache).

262 Einstweilen frei.

263 2. Nachweis durch den Steuerpflichtigen

Nachweis als Voraussetzung der Ausnahme: Machte der Stpfl. geltend, daß nach den strechtlichen Vorschriften des DBA-Staats ein Verlustabzug in anderen Jahren als dem Verlustentstehungsjahr für ihn nicht in Betracht kam, so hatte der Stpfl. die Richtigkeit seines Vorbringens nachzuweisen („...“, wenn der Steuerpflichtige nachweist, ...“; vgl. BFH v. 13. 10. 1983 I R 11/79, BStBl. II 1984, 181). Denn bei Vorgängen im Ausland waren die Möglichkeiten der FinBeh. beschränkt, den Sachverhalt aufzuklären, während der Stpfl. das ausländ. Steuerrecht kannte, da er die Ergebnisse seiner ausländ. BS auch nach dem Steuerrecht des DBA-Staats zu versteuern hatte.

► *Regelung der sog. Feststellungslast:* Diese gesetzliche Nachweispflicht wies dem Stpfl., der die Ausnahme des Satzes 4 beanspruchen wollte, (deklaratorisch) die Feststellungslast zu, mit der Folge, daß ohne Nachweis nicht von der Hinzurechnung abgesehen werden konnte (vgl. BFH v. 8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541 und oben Anm. 162). Andernfalls vermutete das Gesetz das Vorhandensein eines Verlustabzugs im anderen DBA-Staat (JAKOB, DB 1983, 2714 [2715]).

▷ *Der Nachweis war nicht erforderlich*, wenn dem FA allgemein oder aufgrund von im Einzelfall geführten Ermittlungen bekannt war, daß in dem BS-Staat ein solcher Verlustabzug nicht in Betracht kam (vgl. BFH v. 8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541).

► *Zeitraum des Nachweises:* Der Nachweis war für den jeweiligen VZ der an sich gebotenen Hinzurechnung zu führen (vgl. OFD Münster v. 13. 8. 1986, StEK AuslInvG Nr. 19). Angesichts der Möglichkeit von Rechtsänderungen im BS-Staat konnte der für einen VZ erbrachte Nachweis nicht zugleich als der für die folgenden VZ gleichermaßen erforderliche Nachweis angesehen werden (vgl. OFD Münster aaO).

III. Rechtsfolge des Satzes 4: Ausnahme von der Hinzurechnung

264

Keine Anwendung des Satzes 3: Bei Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 4 – im jeweils maßgeblichen VZ – mußte die Hinzurechnung nach Satz 3 mangels gesetzlicher Grundlage unterbleiben (vgl. BFH v. 9. 6. 1999 I R 40/98, BFH/NV 2000, 168). Diese Rechtsfolge war zwingend; der Stpfl. konnte nicht etwa freiwillig die Hinzurechnung wählen.

► *Minderung des Hinzurechnungsvolumens:* Der Wortlaut des Satzes 4 („... Satz 3 ist nicht anzuwenden ...“) bewirkte nicht nur daß die Hinzurechnung nach Satz 3 nicht zur Anwendung kam, sondern auch, daß der daraus folgende Verbrauch des Hinzurechnungsvolumens (um den positiven Betrag der in diesem VZ erzielten BS-Ergebnisse im DBA-Staat) entfiel (vgl. Anm. 267).

E. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrags (Satz 5)

265

§ 2a Abs. 3 Satz 5 gilt weiter bis einschließlich des VZ 2008. Siehe dazu Anm. 275.

F. Einbeziehung des Hinzurechnungsvolumens nach § 2 Abs. 1 AIG in die gesonderte Feststellung (Satz 6)

266

§ 2a Abs. 3 Satz 6 gilt weiter bis einschließlich des VZ 2008. Siehe dazu Anm. 277.

Erläuterungen zu den bis VZ 2008 weitergeltenden Vorschriften des Abs. 3 (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4): Weitere Hinzurechnung der abgezogenen Verluste, gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens (auch nach AIG)

A. Hinzurechnung der abgezogenen Verluste (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3)

I. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a Abs. 3 Satz 3

267

Abschließender Hinzurechnungstatbestand: (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3 regelt (neben § 52 Abs. 3 Satz 5 iVm. § 2a Abs. 4) einen abschließenden Hinzurechnungstatbestand. Aufgrund des eindeutigen Gesetzeswort-

lauts rechtfertigen andere Gründe wie eine endgültige doppelte Verlustverrechnung im Ausland und im Inland ohne spätere Gewinne (zB nach Liquidation) keine Hinzurechnung.

Nachversteuerung ausgeglichener/abgezogener Verluste: Die Regelung soll eine Nachversteuerung der gem. § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF ausgeglichenen/abgezogenen Verluste bewirken (vgl. Entw. 2. StÄndG 1968, BTDrucks. V/3890: „Nachholung der Besteuerung“ und FinAussch., BTDrucks. V/4287 zu § 2 AIG). Diese kommt in der gesetzlichen Formulierung „Der nach den Sätzen 1 und 2 abgezogene Betrag [das Hinzurechnungsvolumen] ist ... wieder hinzuzurechnen“ zum Ausdruck.

► *„Verbrauch“ des Hinzurechnungsvolumens:* Die für einen folgenden VZ vorgenommene Hinzurechnung mindert jeweils das Hinzurechnungsvolumen (allg. Meinung). Diese Rechtsfolge ist zwar nicht ausdrücklich geregelt, folgt aber aus der erkennbaren Absicht des Gesetzes, (lediglich) eine Nachversteuerung ausgeglichener/abgezogener Verluste zu regeln. Diese Absicht kommt in der Formulierung „wieder hinzuzurechnen“ in Abs. 3 Satz 3 zum Ausdruck, ist aber deutlich in Abs. 3 Satz 5 und ferner in Abs. 4 („soweit er nach Absatz 3 Satz 3 noch nicht wieder hinzugerechnet worden ist ...“) erkennbar.

► *Keine DBA-widrige Besteuerung stfreier Einkünfte:* Mit der Hinzurechnung werden nicht etwa DBA-stfreie Einkünfte besteuert, sondern lediglich der ohne Verpflichtung des deutschen Fiskus aus dem DBA gewährte Verlustausgleich/-abzug wieder rückgängig gemacht (BFH v. 2. 3. 1989 IV R 128/86, BStBl. II, 543). Die ausländ. BS-Gewinne sind lediglich Anknüpfungspunkt und Berechnungsgrundlage für die Hinzurechnung.

► *Hintergrund der Regelung:* Die vorgesehene Hinzurechnung ist Ausdruck dessen, daß der Gesetzgeber mit dem Verlustausgleich/-abzug nach Abs. 3 nur eine vorübergehende Investitionshilfe bezweckte. Jedoch tritt die Hinzurechnung erst ein, wenn dem Stpfl. aus der geförderten Auslandsinvestition Gewinn und damit Liquidität zufließt. Durch die Formulierung „wieder“ hinzuzurechnen, bringt das Gesetz zum Ausdruck, daß der ausgeglichene/abgezogene Betrag nachversteuert, nicht aber der nachfolgende Gewinn als solcher besteuert wird.

► *Kein Verstoß gegen Verfassungsrecht:* Die Nachversteuerung ist verfassungsmäßig, weil dem Stpfl. in jedem Fall eine Liquiditätshilfe verbleibt und die Nachversteuerung überdies mittelbar von dessen Antrag (Abs. 3 Satz 1) ausgelöst wurde.

► *Zeitlicher Umfang der Hinzurechnung:* Die Nachversteuerung kann sich über mehrere VZ erstrecken, bis sämtliche früher verrechneten Verluste „aufgetrocknet“ sind.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

► *Geltung nur noch bis VZ 2008:* Der nach Abs. 3 Satz 1 und 2 ausgeglichene/abgezogene Verlust ist nach (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a) Abs. 3 Satz 3 in den folgenden VZ bis einschl. VZ 2008 wieder hinzuzurechnen, soweit die gewerblichen BS dieses Staats Gewinne erzielen. Da § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 mit Wirkung ab dem VZ 1999 aufgehoben wurde (s. Anm. 32), kann hierbei nur noch von den nach § 2a Abs. 3 Satz 5 zum 31. 12. 1998 festgestellten verbleibenden Verlusten ausgegangen werden (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. E 1).

Nach § 52 Abs. 3 Satz 3 idF des StBereinG 1999 ist § 2a Abs. 3 Satz 3 für die VZ 1999–2008 weiter anzuwenden, soweit sich ein positiver Betrag iSd. § 2a Abs. 3 Satz 3 ergibt. Die doppeldeutige Formulierung „für die Veranlagungszeiträume ... bis 2008“ schließt den VZ 2008 mit ein (vgl. BTDrucks. 14/23, 185; H 5 [Allgemeines] EStH 1999). Die Nachversteuerung ist ab dem VZ 1999 nicht

mehr (wie nach § 2a Abs. 3 Satz 4aF) vom Verlustabzug im ausländ. Staat abhängig (s. Anm. 32 „StBereinG 1999“ und Anm. 259 ff.).

► *Nach dem VZ 2008* entfällt die Hinzurechnung ersatzlos. Bis einschließlich VZ 2008 nicht nachversteuerte Verluste sind nicht etwa im VZ 2008 steuererhöhend aufzulösen (OFD Frankfurt v. 22. 5. 2000, FR 2000, 901 = DB 2000, 1440). Gewinne der entsprechenden ausländ. BS sind folglich ab dem VZ 2009 ungekürzt (nach Maßgabe des jeweiligen DBA) freizustellen (OFD Frankfurt aaO). Zu Strategien, die Gewinne in VZ nach 2008 zu verlagern s. KRÖMKER, GmbH-StB 2000, 276 und PFLÜGER PlStB 2001, 7.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Konkurrenz zu § 15a und § 2a Abs. 1 Nr. 2:* § 2a Abs. 3 Satz 3 enthält – anders als § 2a Abs. 3 Satz 1 – keinen Hinweis bezüglich der Anwendbarkeit des § 15a bei der Hinzurechnung. Soweit sich indes bei der ausländ. BS keine nach § 15a Abs. 1 ausgleichsfähigen, sondern lediglich verrechenbare Verluste ergeben (vgl. § 15a Abs. 2 und 4) und in den Folgejahren aus dieser BS Gewinne erzielt werden, kommt eine Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 insoweit *nicht* in Betracht. Denn die Hinzurechnung kann sich nur auf nach § 15a Abs. 1 Satz 1 ausgleichsfähige Verluste erstrecken. Ebensovienig können positive Einkünfte derselben Art hinzugerechnet werden, wenn der BS-Verlust wegen § 2a Abs. 1 Nr. 2 nicht ausgeglichen werden durfte.

Der sich bei den DBA-stfreien Einkünften aus einer ausländ. BS ergebende positive Betrag, an der der Stpfl. vergleichbar einem Kommanditisten beteiligt ist, wird uE nicht vorrangig gem. § 15a Abs. 2 um verrechenbare Verluste aus früheren Jahren gemindert, da insoweit nicht die Einkünfteermittlung betroffen ist (aA KLASS, StBp. 1992, 127 [131]; MASSBAUM in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, 1994, 337 [388 f.]).

► *Nachversteuerung und Progressionsvorbehalt:* Im Fall einer Nachversteuerung in folgenden VZ ist nur der Betrag, der nicht zur Nachversteuerung herangezogen wird, dem ProgrVorh. zu unterwerfen (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.6).

Ist also der für die Nachversteuerung nach (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a) Abs. 3 Satz 3 in Betracht kommende DBA-stfreie ausländ. BS-Gewinn höher als der nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF verrechnete Verlust (zB verrechneter Verlust 20000 DM, späterer BS-Gewinn 25000 DM), so ergibt sich folgendes: Der Gewinn in Höhe von 20000 DM ist nach (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm.) § 2a Abs. 3 Satz 3 hinzuzurechnen. Der verbleibende BS-Gewinn von 5000 DM nach Maßgabe des § 32b Abs. 2 Nr. 2 lediglich beim ProgrVorh. hinzuzurechnen; der Gewinn in Höhe von 20000 DM wirkt sich bereits über die Steuer-Bemessungsgrundlage auf den Steuersatz aus.

Bei Körperschaften erhöht(e) der Hinzurechnungsbetrag den Zugang zu den mit KSt. belasteten Eigenkapitalanteilen. Damit wird der Abzug des Verlusts von diesen Eigenkapitalanteilen wieder rückgängig gemacht (vgl. Anm. 253).

► *Keine Anrechnung der auf den Hinzurechnungsbetrag entfallenden ausländ. Steuer:* Der Hinzurechnungsbetrag erfaßt nach einem DBA stfreie Einkünfte; soweit diese ganz oder teilweise im DBA-Staat einer der deutschen ESt. entsprechende Steuer unterlegen haben, scheidet eine Anrechnung derselben nach dem DBA oder ein Abzug von Steuern nach § 34c Abs. 6 Satz 2 iVm. Abs. 2 ebenso aus, wie eine direkte Anwendung der Abs. 1–3 des § 34c (ebenso PACH-HANSENHEIMB in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 129 [138]).

Einstweilen frei.

268

II. Tatbestandsvoraussetzung des Satzes 3

269 1. **Positiver Betrag in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den nach diesem Abkommen zu befreienden Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten**

In einem der folgenden VZ: Die Hinzurechnung erfaßt – wie aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt – nicht etwa nur einen einzigen VZ („in einem der folgenden Veranlagungszeiträume“), sondern alle dem Verlustausgleich/-abzug (gem. § 2a Abs. 3 Satz 1 oder 2 aF) folgenden VZ (bis einschließlich des VZ 2008), wenn und soweit sich im jeweiligen VZ ein positiver Betrag nach Maßgabe des Satzes 3 ergibt (§ 52 Abs. 3 Satz 3). Die Hinzurechnung wird insoweit auch nicht von Verjährung (§§ 169 ff. AO) beschränkt.

Aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten: Die Hinzurechnung stellt auf die gewerblichen BS-Ergebnisse des DBA-Staats ab, dessen gewerbliche BS-Verluste sich in den Vorjahren bei der inländ. Besteuerung auswirkten. Die zugrundezulegenden Einkünfte müssen nicht aus derselben BS wie die ausgeglichenen/abgezogenen Verluste stammen. Sie sind also unabhängig davon einzubeziehen, ob für diese BS bereits ein Verlustausgleich/-abzug nach Abs. 3 Satz 1 und 2 vorgenommen wurde.

► *Einbeziehung auch passiver BS-Ergebnisse:* Es sind auch positive und negative Ergebnisse passiver BS in die Hinzurechnung einzubeziehen (vgl. BFH v. 20. 9. 1989 X R 180/87, BStBl. II 1990, 112 und BMF v. 27. 5. 1982, BStBl. I, 567; Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Tz. 2.2). Die passiven gewerblichen BS-Einkünfte sind auch dann hinzuzurechnen, wenn damit auf der Ebene des ProgrVorb. ein Ausgleich mit in Vorjahren nicht zum Abzug zugelassenen Verlusten nach § 2a Abs. 1 Satz 3 in Betracht käme (OFD Berlin v. 19. 3. 1997, FR 1997, 317 Tz. 2). In diesem Fall ist der Gewinn zunächst zur Hinzurechnung zu verwenden und nur der nicht aufgebrauchte Betrag auf der Ebene des ProgrVorb. mit Verlusten derselben Art aus demselben Staat zu verrechnen (so wohl OFD Berlin aaO).

► *Betriebsstätten des Steuerpflichtigen:* Der Hinzurechnung unterliegen – abgesehen allenfalls von Fällen der Gesamtrechtsnachfolge – nur BS *des* Stpfl., der den Verlustausgleich/-abzug in Anspruch genommen hat.

► *Kein vorrangiger Ausgleich mit anderen Einkünften:* Hat der Stpfl. noch andere Verluste im Betriebsstättenstaat, die nicht aus gewerblichen BS stammen, so sind – wie im umgekehrten Fall bei der Verlustermittlung – die erfaßten BS-Gewinne nicht zunächst damit zu verrechnen; denn der Wortlaut des Abs. 3 Satz 3 erfaßt als positiven Betrag nur „aus in diesem Staat belegenen *Betriebsstätten*“. Dies gilt auch, wenn die anderen Einkünfte ebenfalls nach dem DBA stfrei sind.

► *Einbeziehung auch neuer Betriebsstätten:* Ohne Bedeutung ist es, ob die ausländ. BS im Zeitpunkt des Verlustausgleichs/-abzugs nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF schon bestand oder erst später gegründet wurde.

Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit: Der Gesetzeswortlaut begrenzt die Nachversteuerung auf gewerbliche Einkünfte (vgl. dazu Anm. 241); positive Einkünfte aus anderen Einkunftsarten sind deshalb *nicht* einzubeziehen, auch wenn diese ebenfalls nach DBA freigestellt sind.

Der positive Betrag muß sich aus den (gewerblichen) BS des ausländ. DBA-Staats „insgesamt“ ergeben und nach dem DBA mit dem Verlustausgleichs/-abzugsstaat stfrei sein. Die Ergebnisse aller gewerblichen BS desselben ausländ.

Staats (einschl. der BS des ausgeglichenen/abgezogenen Verlusts) sind zusammenzurechnen und soweit der Saldo positiv ist, bis zur Höhe des nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF ausgeglichenen/abgezogenen und bislang noch nicht hinzugerechneten Verlusts hinzuzurechnen.

► *Ermittlung des positiven Betrags*: Dieser ist ebenfalls nach inländ. Steuerrecht zu ermitteln – auch wenn dies nicht ausdrücklich gesetzlich angeordnet ist (BFH v. 2. 3. 1989 IV R 128/86, BStBl. II, 543; H 5 [Einkünfteermittlung] EStH 1999; OFD Frankfurt v. 22. 5. 2000, FR 2000, 901 = DB 2000, 1440). Die Einkünfte aus den gewerblichen BS des ausländ. DBA-Staats sind dafür fiktiv so zu behandeln, als seien sie nicht DBA-stfrei. In die Hinzurechnung sind laufende und außerordentliche Einkünfte, insbes. Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne einzubeziehen. Nach (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a) Abs. 3 Satz 3 hinzuzurechnen sind auch realisierte und DBA-stfreie BS-Umwandlungs-/Einbringungs-gewinne und Gewinne aus der Veräußerung oder dem Tausch von Anteilen an der PersGes., soweit deren Betriebsvermögen der ausländ. gewerblichen BS zuzuordnen ist (vgl. BFH v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86, BStBl. II, 873 und FG München v. 23. 4. 1986, EFG 1986, 434).

► *Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4* ist bei der Hinzurechnung nicht zu berücksichtigen (BFH v. 8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541 und X R 148/87, BFH/NV 1990, 154).

► *Kein ermäßigter Steuersatz*: Der Hinzurechnungsbetrag unterliegt nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 34, selbst wenn jener sich ausschließlich aufgrund eines Veräußerungsgewinns ergibt (BFH v. 2. 3. 1989 IV R 128/86, BStBl. II, 543; v. 10. 8. 1989 III R 93/88, BFH/NV 1990, 282 und v. 23. 1. 1991 I B 35/90, BFH/NV 1992, 108; aA EGGESIECKER, BB 1987, 1008 mwN).

► *Hinzurechnung auch stfreier Gewinne*: Hinzuzurechnen sind auch Gewinne, die ohne DBA stfrei wären (zB Sanierungsgewinne nach § 3 Nr. 66 aF – SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 78).

► *Umwandlung der BS in eine Tochtergesellschaft*: Eine solche Umwandlung stellt einen entgeltlichen Vorgang (Einbringung der Wirtschaftsgüter der BS gegen Gewährung von Anteilen) dar, der zur Gewinnrealisierung führt, falls sich diese nicht aufgrund von Sonderbestimmungen (zB § 23 Abs. 3 UmwStG, vgl. dazu zB PYSZKA, IStR 1997, 18) vermeiden läßt. Im letztgenannten Fall kommt aber eine Hinzurechnung nach Abs. 4 in Betracht (s. Anm. 286 „Hinzurechnung in voller Höhe der verbliebenen Verluste“).

„Soweit“ sich ein positiver Betrag ergibt, bringt zum Ausdruck, daß der ausgeglichene/abgezogene Verlust nur bis zur Höhe des sich ergebenden positiven Betrags wieder hinzuzurechnen ist.

2. Zeitraum der Hinzurechnung

270

„In dem betreffenden Veranlagungszeitraum“ ist der VZ (nach § 25 Abs. 1 grundsätzlich das Kj.), in dem sich der jeweilige „positive Betrag“ nach Maßgabe des (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a) Abs. 3 Satz 3 ergibt. Die gesetzliche Bestimmung dieses VZ als Zeitraum der Hinzurechnung dient der Vereinfachung, da sie Änderungen früherer StFestsetzungen entbehrlich macht, in denen der Verlustausgleich und/oder -abzug zum Ansatz kam. Eine frühere Zurechnung nach Wahl des Stpfl. (zB aus Progressionsgründen) ist nicht zulässig (aA REUTER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 280).

Einstweilen frei

271

III. Rechtsfolge des Satzes 3

272 1. Hinzurechnung des nach den Sätzen 1 und 2 abgezogenen Betrags

Gegenstand der Hinzurechnung ist der nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF ausgeglichene/abgezogene Verlust.

► *Regelung eines Höchstbetrags:* Die Formulierung „Der nach den Sätzen 1 und 2 abgezogene Betrag ist ... wieder hinzuzurechnen“ beschränkt die Hinzurechnung von Gewinnen auf die Höhe der ausgeglichenen/abgezogenen Verluste. Selbst dann ist höchstens der vorher ausgeglichene/abgezogene Betrag hinzuzurechnen, wenn ihn der spätere Gewinn übersteigt (BFH v. 8. 3. 1989 X R 181/87, BStBl. II, 541). Die nach dem DBA stfreien Einkünfte aus in diesem ausländ. Staat belegenen gewerblichen BS sind (nur) solange hinzuzurechnen, bis die nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 aF stl. berücksichtigten Verluste aufgebraucht sind.

► *Hinzurechnung tatsächlich abzogener Verluste:* Die vorgenannte Formulierung zielt uE gem. dem Sinn und Zweck des § 2a Abs. 3 aF, eine Investitionshilfe zu gewähren, auf den tatsächlich – zu Recht oder Unrecht – nach § 2a Abs. 3 Satz 1 bzw. 2 aF abgezogenen Verlust ab. Ein zu Recht (zB mangels Veranlagung) oder Unrecht unterlassener Verlustabzug führt daher nicht zur Nachversteuerung (bei unterlassenem Verlustausgleich dem Grunde nach wird es idR bereits an der Inanspruchnahme des Abs. 3 und damit an einer Voraussetzung für die Hinzurechnung fehlen).

► *Nennbetrag der ausgeglichenen/abgezogenen Verluste maßgeblich:* Die Verluste sind für die Nachversteuerung mit den Beträgen zu berücksichtigen, die dem Verlustausgleich/-abzug zugrundelagen. Sie sind nicht etwa bei zwischenzeitlich gesunkenem Wechselkurs (nur) für Zwecke der Hinzurechnung mit dem niedrigeren aktuellen Kurs anstatt mit dem Kurs anzusetzen, der dem Verlustausgleich bzw. -abzug zugrundelag (aA PACH-HANSENHEIMB, IStR 1993, 508; vgl. auch DERS., in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 129 [134 ff.]). Dies gilt auch dann, wenn die Wechselkurse zwischenzeitlich gestiegen sind.

Durchführung der Hinzurechnung:

► *Durchführung von Amts wegen:* Die Nachversteuerung ist zwangsläufige Folge der Verlustberücksichtigung und deshalb von Amts wegen vorzunehmen.

► *Arbeitnehmer* sind nach Verwaltungsmeinung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 zu veranlagern, wenn die Summe der nicht steuerabzugspflichtigen Einkünfte einschließlich des Hinzurechnungsbetrags mehr als 800 DM beträgt. UE greift § 46 Abs. 2 Nr. 1 hier nicht ein, da der Hinzurechnungsbetrag nicht bei der Ermittlung der Summe, sondern des Gesamtbetrags der Einkünfte anzusetzen ist.

► *Vorherige Feststellung:* Die Hinzurechnung setzt einen (zum 31. 12. 1998) nach § 2a Abs. 3 Satz 5 aF festgestellten Verlust voraus.

Subjekt der Hinzurechnung:

► *Identität des Steuerpflichtigen:* Der Stplf. der Hinzurechnung und derjenige des Verlustausgleichs/-abzugs gem. Satz 1 und 2 müssen identisch sein. Die Hinzurechnung entfällt aber nicht deshalb, weil der BS-Staat ein Personengebilde als juristische Person behandelt und diese dort selbst zum Abzug berechtigt ist, während diese im deutschen Steuerrecht als PersGes. behandelt wird (vgl. BFH v. 16. 11. 1989 IV R 143/85, BStBl. II 1990, 204).

Übergang der Hinzurechnungspflicht bei Gesamtrechtsnachfolge?:

► *Erbfall:* Der nach § 2a Abs. 3 aF vom Erblasser in VZ vor 1999 ausgeglichene/abgezogene und noch nicht wieder hinzugerechnete Betrag geht im Erbfall auf den/die Erben über und unterliegt bei diesen bis einschließlich des VZ 2008 der Hinzurechnung (R 5 Abs. 4 EStR 2001; vgl. auch Anm. 129).

► *Umwandlung einer Körperschaft:*

▷ *Übergang der Verpflichtung zur Nachversteuerung nach UmwStG nF:* Bei Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. (oder natürliche Person) nach dem deutschen UmwStG 1995 unterliegt die Übernehmerin mit Wirkung ab 1. 1. 2000 der Besteuerung nach § 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3 in bezug auf den noch nicht „aufgetrockneten“ Verlustausgleich/-abzug der übertragenden Körperschaft (BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268; EStH 2000 Anhang 28 II Tz. 04.08 und wohl auch R 5 Abs. 5 EStR 2001; aA WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, UmwStG § 4 Rn. 997 mwN; SCHULZ, DStR, Beilage zu Heft 17/98, 14). Denn nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG idF d. StBereinG 1999 tritt die übernehmende PersGes. (oder natürliche Personen, § 9 UmwStG) in die stl. Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nF, wonach „ein verbleibender Verlustabzug im Sinne des § 2a EStG“ nicht übergeht, befreit die Übernehmerin nicht vom Übergang der Hinzurechnung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG, da § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nF nur den vortragsfähigen Verlust idS. § 2a Abs. 1 Satz 2 EStG meint (ebenso § 4 UmwStG Anm. R 14; aA SCHULZ aaO).

Geltung ab VZ 2000: § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nF wurde mangels eigener Anwendungsvorschrift in § 27 UmwStG gem. Art. 28 Abs. 1 StBereinG 1999 zum 1. 1. 2000 wirksam (vgl. § 12 UmwStG Anm. R 1). § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG nF gilt uE nicht gem. § 27 UmwStG rückwirkend für alle Umwandlungsfälle, auf die das UmwStG 1995 anzuwenden ist, zumal ansonsten für VZ vor 1999 eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung einträte (str., vgl. auch § 4 UmwStG Anm. R 2 und PACH-HANSENHEIMB, DStR 2001, 64).

▷ *Kein Übergang nach UmwStG aF:* Eine Rechtsnachfolge bezüglich der Hinzurechnung ließ sich uE nicht aus der vor 1. 1. 2000 gültigen Fassung des § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG (= aF) ableiten, da sie keine beispielhafte, sondern eine abschließende Aufzählung enthielt (ebenso PACH-HANSENHEIMB, DStR 2001, 64 [65]; aA BMF v. 25. 3. 1998, BStBl. I, 268; EStH 2000 Anhang 28 II, Tz. 04.08).

▷ *Verschmelzung einer Körperschaft:* Bei der Verschmelzung tritt in gleicher Weise gem. § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG idF d. StBereinG 1999 erst ab 1. 1. 2000 Rechtsnachfolge bei der Hinzurechnung ein; eine solche ließ sich uE aus § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG aF nicht ableiten (ebenso PACH-HANSENHEIMB, DStR 2001, 64; aA BMF v. 25. 3. 1998 aaO Tz. 12.27).

Hinzurechnung bei Einzelrechtsnachfolge?:

► *Kein Übergang bei unentgeltlicher Übertragung:* Bei unentgeltlicher Übertragung eines (ausländ.) Betriebes/Teilbetriebs ist der Rechtsnachfolger an die Buchwerte seines Rechtsvorgängers gebunden (§ 6 Abs. 3, § 7 Abs. 1 EStDV aF), so daß sich aus Anlaß der Übertragung allein (mangels „positiven Betrags“ beim Übertragenden) keine (vorzeitige) Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 ergibt (GRÜTZNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 1, 1152). Eine Hinzurechnung der vom Rechtsvorgänger nach Abs. 3 Satz 1 und 2 aF abgezogenen Verluste beim Rechtsnachfolger ist unzulässig, da sich aus § 6 Abs. 3 EStG (§ 7 Abs. 1 EStDV aF) kein Eintreten in die Rechtsstellung des unentgeltlich Übertragenden zu des-

sen Nachteil ableiten läßt (vgl. BFH v. 24. 3. 1992 VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 92 unter 2. b. bb; aA OFD Frankfurt v. 22. 5. 2000, FR 2000, 901 = DB 2000, 1440).

► *Rechtslage ab VZ 1999*: Bei unentgeltlicher Übertragung einer BS ist nach § 52 Abs. 3 Satz 5 iVm. § 2a Abs. 4 Nr. 2 hinzuzurechnen.

Wechselt der Stpfl. von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl., bleibt seine Hinzurechnungsverpflichtung – auch nach dem Jahr des Wechsels (vgl. insoweit § 2 Abs. 7 Satz 3) – nach Maßgabe des Satzes 3 erhalten, da dieser auch seinem Sinn und Zweck nach keine unbeschr. StPfl. fordert (vgl. aber MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. D 27 und E 18). Dies gilt jedenfalls, wenn bei der Veranlagung des beschränkt Stpfl. ein Gesamtbetrag der Einkünfte ermittelt wird, nicht aber, wenn der beschränkt Stpfl. nur dem StAbzug mit Abgeltungswirkung unterliegt (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. D 27).

Keine Hinzurechnung ohne persönliche StPfl.: Fehlt es jedoch mangels nach § 49 zu versteuernder Einkünfte auch an der beschränkten StPfl., kann mangels persönlicher StPfl. keine deutsche Besteuerung und damit keine Hinzurechnung stattfinden. In diesem Fall vermag auch kein „übergeordneter Entstrickungsgrundsatz“ eine Hinzurechnung zu begründen (aA GRÜTZNER, IWB F. 3 Gr. 3, 561 und Gr. 1, 1149 [1156]). Dagegen spricht auch, daß der Gesetzgeber Satz 3 nicht entsprechend gefaßt hat, obwohl ihm das Problem seit längerem bekannt war (ähnlich BFH v. 8. 4. 1992 I R 128/88, BStBl. II, 761 unter II. 2.).

„Wieder hinzuzurechnen“: Aus diesem Merkmal ergibt sich die Absicht des Gesetzgebers, lediglich eine Nachversteuerung nach Abs. 3 Satz 1 und 2 ausgeglichener/abgezogener Verluste bis zur „Aufrocknung“ des Hinzurechnungsvolumens vornehmen zu wollen.

273 2. Bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

Hinzuzurechnen ist entgegen der Auffassung der FinVerw. nicht bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte (vgl. R 3 Abs. 1 Pos. 2 EStR 1999/2001), sondern entsprechend dem Gesetzeswortlaut bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.

Verhältnis zu § 2 Abs. 3: Die Einordnung der FinVerw. erhöht tendenziell das Verlustausgleichspotential des § 2 Abs. 3 um die Hälfte des Hinzurechnungsbetrags, wobei indes die FinVerw. inkonsequent den Hinzurechnungsbetrag nicht beim horizontalen Verlustausgleich mit gewerblichen Einkünften berücksichtigt (vgl. § 2 Anm. R 14 und H 115 Beispiel 2 EStH 2000). Der Hinzurechnungsbetrag des § 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 3 ist vielmehr der Summe der Einkünfte hinzuzurechnen und dabei auf die nach dem vertikalen Verlustausgleich verbleibenden Einkünfte zu verteilen (vgl. § 2 Anm. R 14 und GESERICH, DSrR 2000, 846).

274 Einstweilen frei

275 B. Gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrags (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 5)

Überblick: Der am Schluß eines VZ nach (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm. § 2a Abs. 3) den Sätzen 3 und 4 der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzuge-

rechnete (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen. Der Ausschluß der Hinzurechnung gem. § 2a Abs. 3 Satz 4 aF war allerdings nur für Feststellungen bis zum 31. 12. 1998 von Bedeutung (s. Anm. 259).

Zeitlicher Anwendungsbereich:

► *Beginn der Anwendung:* Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens nach Maßgabe des (§ 52 Abs. 3 Satz 3 iVm.) Abs. 3 Satz 5 (und 6) war erstmals für den VZ 1996 durchzuführen (s. Anm. 32 „JStG 1996“ und „JStG 1997“). In die Feststellung zum 31. 12. 1996 waren alle bis dahin antragsgemäß abgezogenen Verluste aufzunehmen, soweit sie noch nicht verbraucht waren (OFD Berlin v. 19. 3. 1997, StEK EStG § 2a Nr. 23).

► *Ende der Anwendung:* Eine gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens findet nur mehr bis einschl. VZ 2008 statt (§ 52 Abs. 3 Satz 3 idF des StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999, BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13). Ab dem VZ 2009 sind keine solchen gesonderten Feststellungen mehr vorzunehmen (OFD Frankfurt v. 22. 5. 2000, FR 2000, 901 = DB 2000, 1440). Die doppeldeutige Formulierung des § 52 Abs. 3 Satz 3 „für die Veranlagungszeiträume ... bis 2008“ schließt den VZ 2008 mit ein (BTDrucks. 14/23, 185; H 5 [Allgemeines] EStH 1999). Nach dem 31. 12. 1998 sind gesonderte Feststellungen aber nur noch für VZ erforderlich, in denen es zu einer Hinzurechnung kam. Dies folgt uE aus der Formulierung in § 52 Abs. 3 Satz 3 idF d. StBereinG 1999, daß § 2a Abs. 3 Satz 5 und 6 weiter anzuwenden ist, „soweit sich ein positiver Betrag im Sinne des § 2a Abs. 3 Satz 3 ergibt oder *soweit* eine in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte ... umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird“.

Sinn und Zweck der Regelung: Durch die gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens (zum Ende des VZ) will der Gesetzgeber sicherstellen, daß in späteren Jahren bei BS-Gewinnen die Hinzurechnung auch tatsächlich erfolgt (vgl. BTDrucks. 13/901, 127) und von den FÄ nicht etwa übersehen wird.

Der festzustellende verbleibende Betrag, bis zu dessen Höhe noch hinzurechnet werden kann, setzt sich grds. zusammen aus den bisher vom Stpfl. gem. § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF in Anspruch genommenen Verlustabzügen, soweit sie bis zum Feststellungszeitpunkt noch nicht durch Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 ausgeglichen wurden. Auszugehen ist indes von der vorhergehend getroffenen oder zu treffenden Feststellung als Grundlagenbescheid.

Nach den Sätzen 3 und (bis VZ 1998) 4 der Hinzurechnung unterliegend:

► *Keine Einbeziehung der Hinzurechnung nach Abs. 4:* Diese ist nicht in eine solche Feststellung einzubeziehen, da Abs. 3 Satz 5 nur auf die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 Bezug nimmt. Die Einbeziehung der Hinzurechnung nach Umwandlung gem. § 2a Abs. 4 erscheint auch entbehrlich, da damit die Hinzurechnung für den Stpfl. typischerweise beendet ist, mithin keine Vorsorge mittels Feststellung der noch in Betracht kommenden Beträge für künftige Hinzurechnungen zu treffen ist.

Nach § 52 Abs. 3 Satz 3 idF d. StBereinG (s. Anm. 32) ist zwar ua. § 2a Abs. 3 Satz 5 und 6 für die VZ 1999–2008 weiter anzuwenden, „soweit ... eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte im Sinne des § 2a Abs. 4 in der Fassung des Satzes 5 in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird“. Diese Formulierung läßt zwar den Schluß zu, daß Vorgänge iSd. § 2a Abs. 4 nunmehr ebenfalls zur gesonderten Feststellung führen. Die Regelung läuft allerdings leer, da der in Bezug genommene § 2a Abs. 3 Satz 5 nur auf Abs. 3 Satz 3 (und 4) Bezug nimmt.

Entsprechende Anwendung des § 10 d Abs. 4:

- ▶ *Rechtsentwicklung:* § 52 Abs. 3 Satz 4 idF des StBereinG 1999 (s. Anm. 32) hat in § 2a Abs. 3 Satz 5 (lediglich aufgrund geänderter Absatznumerierung in § 10d) die Bezeichnung „§ 10 d Abs. 3“ mit Wirkung ab VZ 1999 durch „§ 10 d Abs. 4“ ersetzt.
- ▶ *Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens entspr. § 10 d Abs. 4:*
- ▷ *Zeitpunkt der Feststellung:* Die Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsvolumens ist auf den Schluß des VZ vorzunehmen (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 iVm.) § 2a Abs. 3 Satz 5 iVm. § 10 d Abs. 4 Satz 1).
- ▷ *Feststellung je Staat:* Unterhält der Stpfl. gewerbliche BS in mehreren DBA-Staaten, so ist das verbleibende Hinzurechnungsvolumen pro Staat festzustellen (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 iVm. § 2a Abs. 3 Satz 5 iVm. § 10 d Abs. 4 Satz 1).
- ▷ *„Verbleibender Betrag“* sind die vom Stpfl. gem. § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 aF in Anspruch genommenen Verluste (verbliebener Verlust lt. vorhergehender gesonderter Feststellung zuzüglich [bis VZ 1998] im aktuellen VZ abgezogener/ausgeglicherer Verluste) vermindert um den aktuellen Hinzurechnungsbetrag (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 iVm.) § 2a Abs. 3 Satz 5 iVm. § 10 d Abs. 4 Satz 2), allenfalls bis auf null DM/Euro.
- ▷ *Zuständig* für die Feststellung ist jeweils das für die Besteuerung des Einkommens zuständige FA (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 iVm.) § 2a Abs. 3 Satz 5 iVm. § 10 d Abs. 4 Satz 3).
- ▷ *Für Erlaß, die Aufhebung und Änderung* von Feststellungsbescheiden gelten § 10 d Abs. 4 Sätze 4 und 5 entsprechend (§ 52 Abs. 3 Sätze 3 und 4 iVm.) § 2a Abs. 3 Satz 5).
- ▷ *Grundlagenbescheid für künftige Hinzurechnungen:* Die Feststellung ist Grundlagenbescheid für künftige Hinzurechnungen bei der ESt.- bzw. KStVeranlagung (OFD Berlin v. 19. 3. 1997, StEK EStG § 2a Nr. 23).

276 Einstweilen frei.

277 C. Einbeziehung des Hinzurechnungsvolumens nach § 2 Abs. 1 AIG in die gesonderte Feststellung (Satz 6)

In die gesonderte Feststellung des verbleibenden Hinzurechnungsbetrags nach Satz 5 einzubeziehen ist der nach § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 AIG der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete Betrag.

Hintergrund der Regelung: Eine zeitlich bis VZ 2008 begrenzte Hinzurechnung (s. Anm. 275 „Zeitlicher Anwendungsbereich“) ist auch noch für BS-Verluste vorgesehen, die (bis einschließlich VZ 1989) nach § 2 AIG, dem Vorgänger des § 2a Abs. 3, abgezogen wurden (vgl. § 8 Abs. 5 AIG, zuletzt geändert durch Gesetz v. 25. 7. 1988, BGBl. I, 1093 und Anm. 32 „E-2. StÄndG 1968“). Insoweit war das verbliebene Hinzurechnungsvolumen – ebenso wie dasjenige nach § 2a Abs. 3 – erstmals für den VZ 1996 gesondert festzustellen (s. Anm. 32 „JStG 1997“). § 2a Abs. 3 Satz 5 geht damit von einer Kontinuität zwischen § 2 AIG und § 2a Abs. 3 aus.

278 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Hinzurechnung bei Umwandlung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft, bei deren Übertragung oder bei deren Aufgabe
(bis VZ 2008)**

A. Überblick

279

Weitere Hinzurechnungstatbestände: Neben Abs. 3 Satz 3 enthält Abs. 4 weitere, ebenfalls abschließende Hinzurechnungstatbestände für die Fälle der Umwandlung einer in einem ausländ. Staat belegenen BS in eine KapGes., deren Übertragung und deren Aufgabe. Die EG-Fusions-Richtlinie läßt insoweit die Hinzurechnung früherer BS-Verluste, die im Inland geltend gemacht wurden, ausdrücklich zu (Art. 10 Abs. 1 Satz 2 Richtlinie Nr. 90/434/EWG v. 23. 7. 1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 1).

Sinn und Zweck der Hinzurechnung nach Abs. 4: Die Regelung will verhindern, daß die Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 durch einen Rechtsträgerwechsel unter gewinnneutraler oder gewinnreduzierter Gestaltung des Vorgangs unterlaufen werden kann und dadurch das sich aus Abs. 3 Satz 3 ergebende latente Hinzurechnungsrisiko endgültig ausgeschlossen wird (vgl. BFH v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86, BStBl. II, 873 und Anm. 286 „Hinzurechnung in voller Höhe der verbliebenen Verluste“). Eine entsprechende Hinzurechnung von Gewinnen der ausländ. KapGes. beim Einbringenden wäre nicht zulässig, weil Abs. 3 Satz 3 – außer in Fällen der Gesamtrechtsnachfolge – personenbezogen ausgestaltet ist.

► *Mit den beiden neuen Hinzurechnungstatbeständen* (Abs. 4 Nr. 2 und 3) soll ergänzend die Umgehung der an die Person des Stpfl. gebundenen Hinzurechnung vermieden werden (Bericht FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22; BRDrucks. 12/98, 34; zu vormaligen Gestaltungsempfehlungen s. NIEPOTH/KAMPHAUS, IStR 1996, 11; KRÜGER in FS Debatin, 1997, 267; PYSZKA, IStR 1997, 18; INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40; KROPPE/SCHREIBER, IWB F. 3 Gr. 3, 1227 [1230 f.]; PACH-HANSENHEIMB in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 129 [142 ff.]). Es habe sich „in der Vergangenheit herausgestellt, dass die getroffenen Regelungen nur schwer handhabbar waren und entgegen der Absicht des Gesetzgebers die Nachversteuerung in einer ganzen Reihe von Fällen nicht sicherstellen“ (Entw. StBereinG 1999, BTDrucks. 14/1514, 28 f.). Die beiden neuen Tatbestände sind augenscheinlich dem Gesetzentwurf zur Änderung des AStG ua. des Landes Ba.-Württ. (BRDrucks. 12/98 v. 16. 1. 1998) entnommen (dort Vorschlag eines § 20 AStG), der ebenfalls keine weitergehende Begründung der Maßnahme enthält.

Zeitliche Geltung:

► *Hinzurechnungstatbestände:* Während der Tatbestand des Abs. 4 Nr. 1 (Umwandlung der BS in eine KapGes.) auch schon vor dem VZ 1999 anzuwenden war, gelten die neuen Hinzurechnungstatbestände in Abs. 4 Nr. 2 und 3 für VZ ab 1999 bis (einschließlich) 2008 (§ 52 Abs. 3 Satz 3 und 5 i d F des StBereinG 1999, s. Anm. 32).

► *Wegfall des Abs. 4 Satz 2 aF:* Der bisherige Satz 2 des Abs. 4 wurde – parallel mit Abs. 3 Satz 4 – mit Wirkung ab dem VZ 1999 ersatzlos aufgehoben. Nach Abs. 4 Satz 2 aF entfiel die Nachversteuerung, wenn im anderen DBA-Staat bei der umgewandelten BS kein Verlustabzug vorgesehen war (Abs. 4 Satz 2 Nr. 1

aF) oder die KapGes. einen Abzug von Verlusten der BS nicht beanspruchen konnte (Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF).

Verfassungsmäßigkeit der neuen Tatbestände: Die neuen Tatbestände (§ 2a Abs. 4 Nr. 2 und 3) verstoßen uE nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Soweit der jeweilige Tatbestand, Übertragung bzw. Aufgabe der BS, (im VZ 1999) vor dem Gesetzesbeschluß des StBereinG v. 12. 11. 1999 verwirklicht wurde, erscheint das Inkrafttreten der Regelung mit Beginn des VZ 1999 bei Annahme einer Rückwirkung jedenfalls gerechtfertigt:

► *Rückwirkung?*: Nach dem vom BVerfG vorausgesetzten „Regelfall“, wonach die „Rechtsfolgen einkommensteuerlicher Bestimmungen, die die Steuerpflichtigkeit bestimmter Einkünfte regeln,... stets erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums ... ein[treten]“ (BVerfG v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 = BStBl. II, 628 [645]), fehlt es hier an einer (echten) Rückwirkung. Allerdings könnte nach neuerer Auffassung von einer echten Rückwirkung auszugehen sein, weil Abs. 4 Nr. 2 und 3 keine laufenden Einkünfte eines VZ, sondern einmalige Vorgänge (Übertragung, Aufgabe der BS) der Besteuerung unterwerfen und hier deshalb auf den Zeitpunkt der wirtschaftlichen Disposition abzustellen ist (vgl. allgemein BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 = FR 1998, 377 unter B. II. 1; OFFERHAUS, DStZ 2000, 12 und DB 2001, 556 sowie PLEYER, NJW 2000, 3156 [3157]).

► *Rechtfertigungsgründe:* Zum einen bestand hinsichtlich der Auslegung des Abs. 4 Satz 1 aF eine unklare Rechtslage, deren Ersetzung durch eine eindeutige, allerdings fallweise stärker belastende Regelung gerechtfertigt erscheint (vgl. BVerfG v. 14. 5. 1986, BStBl. II, 645 [647]). Der unklare Begriff der Umwandlung der BS in Abs. 4 Satz 1 aF war nämlich umstritten; fraglich war, ob und inwieweit er Veräußerungen und unentgeltliche Übertragungen der BS erfaßte (s. Anm. 281). Zum anderen wurde eine Lücke im bisherigen System geschlossen, auf deren Fortbestand „zu keiner Zeit“ (hier: während des VZ 1999) hätte vertraut werden dürfen (vgl. BVerfG v. 14. 5. 1986 aaO, 647), dh. der Gesetzesadressat mußte im VZ 1999 mit der Neuregelung rechnen (vgl. allgemein PLEYER, NJW 2000, 3156 [3157]). Denn nach der Grundidee des § 2a Abs. 3 und 4 sollte der der danach in Anspruch genommene Verlustausgleich/-abzug beim Vorliegen von Gewinnen aus der BS des BS-Staats wieder hinzugerechnet und damit der Steuervorteil wieder rückgängig gemacht werden. Die neuen Tatbestände wollen aber lediglich einer Umgehung dieser immanenten Verpflichtung durch Entstrickung entgegenwirken. Mit ihnen war seit der BR-Gesetzesinitiative v. 16. 1. 1998 (s. Anm. 32) zu rechnen (vgl. INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40).

Verhältnis zur Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3: Abs. 4 ist keine vorrangige und ausschließliche Spezialregelung gegenüber der Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3, sondern ergänzt diese dann, wenn und soweit der zu beurteilende Vorgang nicht ohnehin der Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 unterliegt (vgl. BFH v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86, BStBl. II, 873; aA ENDRES/SELENT, DB 1985, 2014; JAKOB, DB 1983, 2713, der § 2 Abs. 2 AIG, den Vorgänger des § 2a Abs. 4 EStG „als in sich geschlossenes System für den Umwandlungsfall“ ansah).

► *Nachversteuerung von Vorgängen ohne Gewinnauswirkung:* Damit erstreckt sich der Anwendungsbereich des Abs. 4 auf die Fälle der Umwandlung/Übertragung/Aufgabe der BS ohne Gewinnauswirkung oder mit einer Gewinnauswirkung, die unter dem nach Abs. 3 Satz 1 und 2 in Anspruch genommenen Verlustausgleich/-abzug liegt. Nach Abs. 4 hinzurechnen ist sogar dann, wenn die BS im VZ der Umwandlung/Übertragung/Aufgabe einen Verlust erleidet. Die Hinzurechnung nach Abs. 4 tritt also anders als die nach Abs. 3 Satz 3 nicht erst dann

ein, wenn dem Stpfl. aus der geförderten Auslandsinvestition Gewinn und damit Liquidität zufließt, da der Gesetzgeber eine Entstrickung verhindern will. Dies galt bereits für Abs. 4 Satz 1 aF (jetzt Abs. 4 Nr. 1) und wird durch Abs. 4 Nr. 2 („unentgeltlich übertragen“) lediglich bestätigt.

Keine DBA-widrige Besteuerung stfreier Einkünfte: Mit der Hinzurechnung werden nicht etwa DBA-stfreie Einkünfte der Besteuerung unterworfen, sondern lediglich der gem. Abs. 3 Satz 1 und 2 aF ohne Verpflichtung des deutschen Fiskus aus dem DBA gewährte Verlustausgleich/-abzug wieder rückgängig gemacht.

B. Tatbestandsvoraussetzungen für die Hinzurechnungstatbestände des Abs. 4

I. Eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

280

Die Hinzurechnungsbesteuerung nach Abs. 4 verlangt die Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe „einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte“. Diese Voraussetzung ist mithin für jeden der Tatbestände des Abs. 4 erforderlich.

Begriff der Betriebsstätte: s. Anm. 236.

„Eine“ **Betriebsstätte:** Die BS muß (lediglich) in dem DBA-Staat belegen sein, aus dem die abgezogenen BS-Verluste stammen. Sie muß nicht identisch sein mit derjenigen, aus der die ausgeglichenen/abgezogenen Verluste stammen (aA MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. F 5). Eine BS ist also unabhängig davon einzubeziehen, ob für diese BS bereits ein Verlustausgleich/-abzug nach Abs. 3 Satz 1 und 2 aF vorgenommen wurde. Diese Auslegung ist zwar sehr weitreichend (die Umwandlung/Übertragung/Aufgabe einer BS im DBA-Staat führt zur Hinzurechnung sämtlicher Verlustabzüge aus gewerblichen BS dieses Staats), entspricht aber dem Grundmuster des Abs. 3, alle gewerblichen BS eines DBA-Staats als Einheit zu behandeln. Andernfalls würden die erforderlichen Abgrenzungen erhebliche Probleme bereiten (vgl. MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. F 6). Der Gesetzgeber ging wohl typisierend davon aus, daß der Stpfl. – da Abs. 3 die Erleichterung von Anlaufverlusten bezweckt (s. Anm. 34) – im DBA-Staat nur eine oder zumindest wenige BS unterhält.

Gewerbliche Betriebsstätte: Die der BS zuzuordnenden Einkünfte müssen solche aus gewerblicher Tätigkeit sein, die nach einem DBA stfrei sind. Dies folgt aus dem systematischen Zusammenhang mit Abs. 3 Satz 1 aF. Allerdings ist es für Abs. 4 nicht erforderlich, daß die Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe der BS zu einem Gewinn führt (s. Anm. 280).

In einem ausländischen Staat belegen: Zum Begriff des ausländ. Staats und zur Belegenheit s. Anm. 63 und 133.

II. Umwandlung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Nr. 1)

281

Überblick: Eine Hinzurechnung (nach weiterer Maßgabe des Abs. 4) tritt ein, wenn eine in einem ausländ. Staat belegene BS (s. Anm. 280) in eine KapGes. umgewandelt wird.

Umwandlung einer Betriebsstätte: Umwandlung iSd. Abs. 4 Nr. 1 ist der Übergang des Objekts BS von einem Rechtssubjekt *natürliche/juristische Person oder PersGes.* auf einen Rechtsträger „Kapitalgesellschaft“ (vgl. BFH v. 30. 4. 1991 VI-II R 68/86, BStBl. II, 873; MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. F 8). Diese Auslegung entspricht dem Sinn und Zweck des Abs. 4, zu verhindern, daß die Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 durch einen solchen Rechtsträgerwechsel – und gewinnneutraler Gestaltung des Vorgangs – unterlaufen werden kann (s. Anm. 279).

► *Jede Form des „Aufgehens“ der Betriebsstätte in einer Kapitalgesellschaft:* Umwandlung iSd. Abs. 4 Nr. 1 ist nicht nur eine solche nach dem (handelsrechtlichen) UmwG oder iSd. UmwStG, dh. eine Einbringung der ausländ. BS in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, sondern vielmehr jede Form des „Aufgehens“ der BS in einer KapGes. (vgl. FG München v. 23. 4. 1986, EFG 1986, 434, best. durch BFH v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86, BStBl. II, 873; R 5 Abs. 6 Satz 1 EStR 1999/2001). Eine erfolgsneutrale Umwandlung gem. § 23 Abs. 3 UmwStG (Einbringung einer einem EU-Staat belegenden BS in eine beschränkt stpfl. KapGes.) fällt daher unter Abs. 4 Nr. 1 (ebenso MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. 18). Nachdem Abs. 4 Nr. 1 die Umwandlung der BS in eine KapGes. verlangt, ist allerdings Voraussetzung, daß die ausländ. BS rechtlich verselbständigt und zu einem eigenen Rechtsträger KapGes. wird (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. F 1 und F 9). Nicht erforderlich ist uE, daß der bisherige Träger mit der Umwandlung der BS seine unternehmerische Tätigkeit einstellt.

► *Die Veräußerung* der BS ist ansonsten keine Umwandlung iSd. Abs. 4 Nr. 1 (SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 83; INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40).

► *Gesellschafterwechsel und Umwandlung:* Ein bloßer Wechsel der Gesellschafter einer PersGes. mit ausländ. BS ist keine solche Umwandlung, auch wenn an die Stelle von aus der Gesellschaft ausgeschiedenen natürlichen Personen eine KapGes. tritt, die ihrerseits Gesellschafterin der fortbestehenden PersGes. wird (vgl. BFH v. 30. 4. 1991 VIII R 68/86 aaO). Anders liegt dies allerdings, wenn sämtliche Mitunternehmeranteile auf die KapGes. übertragen werden (aA KRÜGER in FS Debatin, 1997, 267 für die atypische GmbH).

► *Die unentgeltliche Übertragung* der BS insbes. auf eine KapGes. gem. § 6 Abs. 3 EStG (davor § 7 Abs. 1 EStDV) ist nach Verwaltungsmeinung keine Umwandlung iSd. Abs. 4 (R 5 Abs. 6 Satz 2 EStR 1999/2001; es kommt zu keiner Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 2, s. Anm. 272 „Hinzurechnung bei Einzelrechtsnachfolge“); mit Wirkung ab VZ 1999 greift jedoch Abs. 4 Nr. 2 ein.

► *Gesamtrechtsnachfolge:* Geht eine BS im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über, liegt keine Umwandlung iSd. Abs. 4 Nr. 1 vor, soweit Rechtsnachfolge bezüglich der Hinzurechnungsbesteuerung eintritt (vgl. PACH-HANSENHEIM in GROTHERR, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2000, 129 [147 ff.]; s. Anm. 272).

In eine Kapitalgesellschaft:

► *Ausländische und inländische Kapitalgesellschaft:* Der Gesetzeswortlaut beschränkt den Begriff der KapGes. iSd. Abs. 4 Nr. 1 nicht auf ausländ. Nach ihrem Wortlaut ist die Vorschrift ferner nicht etwa auf KapGes. desselben ausländ. Staats beschränkt (aA MASSBAUM in MASSBAUM/MEYER-SCHARENBERG/PERLET, 1994, 337 [398 f.]).

► *Typenvergleich:* Ein ausländisches Rechtsgebilde ist KapGes., wenn es nach den Regeln des Typenvergleichs einer deutschen KapGes. entspricht (vgl. Anm. 59 aE und 70). Wird daher eine ausländ. Personenvereinigung mit ausländ. BS, an der ein unbeschränkt Stpfl. beteiligt ist, nach deutschem Recht als PersGes., nach ausländ. Recht aber als Körperschaft behandelt, so kommt nicht Abs. 4

Nr. 1, sondern Abs. 3 Satz 3 und/oder (ab dem VZ 1999) Abs. 4 Nr. 2 in Betracht.

III. Entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte (Abs. 4 Nr. 2 – ab VZ 1999)

282

Überblick: Der ab VZ 1999 (bis 2008) geltende Abs. 4 Nr. 2 begründet bei unentgeltlicher oder entgeltlicher Übertragung einer in einem ausländ. Staat belegenen BS (s. Anm. 280) eine Hinzurechnung. Der Gesetzgeber wollte damit Gestaltungsempfehlungen, zB zur Veräußerung der BS vor Eintritt in die Gewinnphase oder zur unentgeltlichen Übertragung auf einen Dritten (auf eine Konzerngesellschaft), zuvorkommen. Das nicht verbrauchte Hinzurechnungsvolumen ist dann in *vollem Umfang* hinzuzurechnen (s. Anm. 279).

Übertragung einer Betriebsstätte ist der entgeltliche (= Veräußerung, s. Anm. 74) oder unentgeltliche Übergang (wohl auch Erbfall, SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2 a Rn. 84) der Wirtschaftsgüter der BS auf *einen* anderen Rechtsträger.

Eine Übertragung der BS in mehreren zeitlichen Akten wird man jedenfalls dann als Übertragung iSd. Abs. 4 Nr. 2 ansehen, wenn die einzelnen Teilakte in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und der Wille der Beteiligten auf die Übertragung der BS im ganzen gerichtet ist (vgl. SCHMIDT/WACKER XX. § 16 Rn. 120 f.).

► *Übertragungen auf einen anderen Rechtsträger jeder Form:* Abs. 4 Nr. 2 erfaßt Übertragungen auf einen Rechtsträger jeder Form, und nicht allein – wie Abs. 4 Nr. 1 – auf KapGes. Die Vorschrift betrifft uE nicht Übertragungen vom Betriebs- in das Privatvermögen desselben Rechtsträgers (vgl. Abs. 4 Nr. 3). Denn die Aufgabe der BS wird von Abs. 4 Nr. 3 erfaßt. Keine Übertragung liegt uE vor beim Wechsel der Gesellschafter einer PersGes. mit ausländ. BS (s. Anm. 281; aA MÖSSNER in K/S/M, § 2 a Rn. F 22).

► *Zeitpunkt der Übertragung:* Die Übertragung tritt ein mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an sämtlichen Wirtschaftsgütern der BS (MÖSSNER in K/S/M, § 2 a Rn. F 20).

IV. Aufgabe einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte bei bestimmten Formen der Fortführung der Geschäftstätigkeit (Abs. 4 Nr. 3 – ab VZ 1999)

283

Überblick: Der (ab VZ 1999 bis 2008 geltende) Abs. 4 Nr. 3 begründet bei Aufgabe einer in einem ausländ. Staat belegenen BS (s. Anm. 280) die Hinzurechnung, sofern die ursprünglich von der BS ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer „verbundenen“ Gesellschaft oder einer nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 AStG) fortgeführt wird.

► *Mißbräuchliche Aufgabe:* Die Gesetzesbegründung spricht insoweit von der „missbräuchlichen Aufgabe der Betriebsstätte“ (FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22). Abs. 4 Nr. 3 will ebenfalls Umgehungen und zwar durch bloß formale Vorgänge vorbeugen (MÖSSNER in K/S/M, § 2 a Rn. F 26; s. Anm. 279). Erfasst werden sollen offenbar solche Fälle, in denen die BS noch im Verluststadium aufgegeben wird, die Aufgabe also zu keinem Gewinn oder einem Gewinn

führt, der deutlich unter den abgezogenen Verlusten liegt. Aufgabegewinne führen bereits zur Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 2.

Aufgabe der Betriebsstätte liegt vor, wenn die bisher in dieser BS entfaltete gewerbliche Tätigkeit vom Träger der BS endgültig eingestellt wird und die BS als wirtschaftlicher Organismus (Organisationseinheit) zu bestehen aufhört (vgl. SCHMIDT/WACKER XX. § 16 Rn. 173).

► *Zeitliche Entstehung der Hinzurechnung:* Der Hinzurechnungstatbestand entsteht uE mit der Aufgabe der BS, hängt aber von der anschließenden Fortführung der Geschäftstätigkeit nach Maßgabe des Abs. 4 Nr. 3 ab. Die Fortführung ist ggf. rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Fortführung der ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit:

► „*Ursprünglich*“ von der BS ausgeübte Geschäftstätigkeit ist die vor Aufgabe von der BS ausgeübte (ihr zuzuordnende) gewerbliche Tätigkeit (vgl. auch MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. F 27).

► *Fortführung der ausgeübten Geschäftstätigkeit* ist tätigkeits- und funktionsbezogen zu verstehen und unabhängig vom Bestand der BS als Organisationseinheit bzw. dem Fortbestand ihrer Organisationsstruktur (FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22). Die Geschäftstätigkeit muß von der „verbundenen“ Gesellschaft oder nahestehenden Person tatsächlich fortgeführt werden.

Ganz oder teilweise Fortführung: Ausreichend ist nach dem Gesetz eine teilweise Fortführung auch zu einem geringen Teil. Erforderlich erscheint indes eine spürbare Fortführung zu mindestens 10 vH (Bagatellgrenze). Das Gesetz regelt nicht, wie lange die Geschäftstätigkeit der vormaligen BS fortgeführt werden muß. Erforderlich erscheint indes eine gewisse Dauer, um überhaupt beurteilen zu können, ob eine Fortführung vorliegt.

Fortführung von einer verbundenen Gesellschaft oder nahestehenden

Person: Die Geschäftstätigkeit muß entweder von *einer* verbundenen Gesellschaft (nach Maßgabe der Vorschrift) oder *einer* nahestehenden Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG ganz oder teilweise fortgeführt werden. Die Aufspaltung auf mehrere nahestehende Personen dürfte daher keine Hinzurechnung auslösen. Die Gesellschaft oder nahestehende Person muß nicht in einem ausländ. Staat ansässig sein (MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. 28). Wenn der Stpfl. selbst die Geschäftstätigkeit der BS unter Aufgabe derselben fortführt, kommt es zu keiner Hinzurechnung nach Abs. 4 Nr. 3 (die Verstrickung der Verluste ist über Abs. 3 Satz 3 gesichert).

► *Fortführung von einer verbundenen Gesellschaft:*

▷ *Gesellschaft:* Mit „Gesellschaft“ ist jegliche Art von in- oder ausländ. Personen-zusammenschlüssen (und „Einmann-Gesellschaften“) angesprochen, deren Rechtsnatur eine vermögensmäßige Beteiligung ihrer Gesellschafter (Mitglieder) vermittelt (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 1 AStG Rn. 833), insbesondere PersGes. und KapGes.

▷ *Beteiligung zu mindestens 10 vH:* An einer solchen Gesellschaft – und zwar am Eigenkapital (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF aaO Rn. 834) – muß der unbeschränkt Stpfl. (unmittelbar oder mittelbar) beteiligt sein. Ob der Stpfl. zu mindestens 10 vH beteiligt ist, ist hingegen auf der Basis des gezeichneten Kapitals zu ermitteln (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF aaO Rn. 835).

▷ *Mittelbare oder unmittelbare Beteiligung:* Es reicht auch, wenn der Stpfl., dem die BS zuzurechnen war, lediglich mittelbar – über eine andere juristische Person, eine PersGes. oder eine Mittelsperson (Treuhandler oder Strohmann) – betei-

ligt ist (vgl. Anm. 178). Eine Zusammenrechnung unmittelbarer und mittelbarer oder mehrerer mittelbarer Beteiligungen kommt nicht in Betracht, da Abs. 4 Nr. 3 eine unmittelbare „oder“ mittelbare Beteiligung verlangt (vgl. FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF aaO Rn. 838).

► *Fortführung von einer nahestehenden Person iSd. § 1 Abs. 2 AStG idF d. Bek. v. 20. 12. 1996 (BStBl. I, 2049). Diese Vorschrift lautet:*

Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluß ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluß auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

Einstweilen frei.

284–285

C. Rechtsfolge der Hinzurechnungstatbestände des Abs. 4

I. Hinzurechnung des nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogenen Verlusts in entsprechender Anwendung des Abs. 3 Satz 3 zum Gesamtbetrag der Einkünfte

286

Rechtsfolge der Tatbestände des Abs. 4 ist die Hinzurechnung (Nachversteuerung) des vom Stpfl. nach Abs. 3 Satz 1 und 2 abgezogenen Verlusts in voller Höhe (mit umgekehrtem Vorzeichen) zum Gesamtbetrag der Einkünfte, soweit er nach Abs. 3 Satz 3 noch nicht hinzugerechnet worden ist oder im aktuellen VZ hinzuzurechnen ist.

Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte: Nach Ansicht der FinVerw. ist der Hinzurechnungsbetrag des Abs. 4 bereits bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte zu berücksichtigen (R 3 Abs. 1 Pos. 2 EStR 1999/2001); uE ist entsprechend dem Gesetzeswortlaut dem GdE hinzuzurechnen, also im Berechnungsschema der FinVerw. (R 3 Abs. 1 EStR 1999/2001) als Pos. 8 anzusetzen.

Hinzurechnung in voller Höhe der verbliebenen Verluste: Abs. 4 ordnet eine Hinzurechnung in voller Höhe der nicht (in früheren oder im aktuellen VZ nach Abs. 3 Satz 3) „aufgetrockneten“ Verluste unabhängig von einer Gewinnrealisierung aufgrund der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe einer Auslands-BS und nicht etwa nur eine begrenzte Hinzurechnung in Höhe des Umwandlungs-/Übertragungs- oder Aufgabe-Gewinns an (vgl. DEBATIN, DStZ 1969, 273 [276]; LÄNGSFELD, DB 1969, 1258 [1264]; JAKOB, DB 1983, 2713; SCHMIDT/HEINICKE XX. § 2a Rn. 86; aA ENDRES/SELENT, DB 1985, 2014 [2018 f.]). Dies ergibt sich aus der Formulierung in Abs. 4 „soweit er (der abgezogene Verlust) nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist.“ Abs. 4 ist damit eine Entstrickungsregelung.

► *Rechtsentwicklung*: Der Gesetzgeber ging aufgrund des bei der Einführung der Regelung im Jahr 1968 herrschenden Rechtsverständnisses davon aus, daß der Hinzurechnungsbestand des § 2 Abs. 1 Satz 3 AIG (der dem § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG entsprach) möglicherweise Umwandlungsvorgänge mangels Gewinnrealisierung nicht erfassen konnte. Denn gegen eine Gewinnrealisierung bei solchen (Tausch-)Vorgängen wandte sich damals sowohl die Literatur als auch die FinVerw. (Nachweise bei JAKOB und ENDRES/SELENT aaO; vgl. auch BFH v. 30. 4. 1975 I R 41/73, BStBl. II, 706 unter 2. a). Dann aber wollte der Gesetzgeber bei Umwandlungsfällen eine Hinzurechnung auch ohne Gewinnrealisierung sicherstellen – mangels anderer Anknüpfungsmöglichkeit in voller Höhe der abgezogenen Verluste.

► *Nennbetrag der ausgeglichenen/abgezogenen Verluste maßgeblich*: Die Verluste sind für die Nachversteuerung mit den Währungsbeträgen zu berücksichtigen, die dem Verlustausgleich/-abzug zugrundeliegen (s. Anm. 272).

In entsprechender Anwendung des Abs. 3 Satz 3: Der schwer verständliche Hinweis in Abs. 4 auf eine entsprechende Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 ist daher teleologisch auf Null zu reduzieren (ebenso MÖSSNER in K/S/M, § 2a Rn. F 33 f.); andernfalls wäre Abs. 4 neben Abs. 3 Satz 3 überflüssig. Dies zeigt insbesondere der neue Abs. 4 Nr. 3, wonach auch eine unentgeltliche Übertragung der BS (und damit ohne Gewinnrealisierung) zur Hinzurechnung führt. Der dennoch selbst vom StBereinG 1999 aufrechterhaltene Hinweis auf die entsprechenden Anwendung des Abs. 3 Satz 3 mag dann allenfalls zum Ausdruck bringen, daß die abgezogenen Verluste als positiver Betrag hinzuzurechnen sind, ohne daß ein solcher tatsächlich angefallen ist (vgl. FG München v. 23. 4. 1986, EFG 1986, 434).

287 Einstweilen frei.

288 II. Soweit der Verlust nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist

Ausnahme von der Hinzurechnung nach Abs. 4: Von einer Hinzurechnung nach Abs. 4 ist abzusehen, wenn und soweit die nach Abs. 3 Satz 1 und 2 in Anspruch genommenen Verluste in vergangenen VZ aufgrund von Gewinnen gem. Abs. 3 Satz 3 „wieder hinzugerechnet worden“ oder im aktuellen VZ aufgrund laufender Gewinne und insbes. aufgrund eines realisierten Umwandlungs-, Übertragungs- oder Aufgabe-Gewinns „noch“ hinzuzurechnen sind. Diese Vorgänge dürfen insoweit nicht zu einer doppelten Hinzurechnung führen.

289 III. Hinzurechnung im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe

Der VZ der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe und damit der zeitlichen Entstehung der Hinzurechnung nach Abs. 4 ist der, in den diese Vorgänge nach deutschem Steuerrecht fallen (s. Anm. 282 und 283).

290 Einstweilen frei.

D. Ausnahmen von der Hinzurechnung (Abs. 4 Satz 2 aF – bis VZ 1998)

I. Überblick

291

Keine Anwendung der Nachversteuerung: Die Nachversteuerung nach Abs. 4 Satz 1 aF (wegen Umwandlung einer in einem ausländ. Staat belegenen BS in eine KapGes.) entfiel nach näherer Maßgabe des Abs. 4 Satz 2, wenn im anderen DBA-Staat allgemein bei der umgewandelten BS kein Verlustabzug zulässig war (vgl. Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 aF) oder die KapGes. einen Abzug von Verlusten der BS nicht beanspruchen konnte (vgl. Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF). Die beiden Nummern des Abs. 4 Satz 2 brauchten nicht zusammen, sondern nur alternativ vorzuliegen. Sofern eine von beiden gegeben war, schied eine Hinzurechnung aus. Kam es danach zu keiner Hinzurechnung, so war nicht ausgeschlossen, daß der bisherige Rechtsträger der BS weiterhin mit anderen BS in diesem Staat der Hinzurechnung nach Abs. 3 Satz 3 (bis einschließlich VZ unter Berücksichtigung von Abs. 3 Satz 4 aF) unterlag.

Zeitlicher Anwendungsbereich des Satzes 2 aF: Das StBereinG 1999 hob Abs. 4 Satz 2 mit Wirkung zum VZ 1999 auf (s. Anm. 32 „StBereinG 1999 – Neufassung des § 2 a Abs. 4“).

Grund der Aufhebung: Die Gesetzesbegründung äußert sich nicht ausdrücklich dazu; die Gründe für die Aufhebung des Abs. 3 Satz 4 gelten aber entsprechend (s. Anm. 269).

Verfassungsmäßigkeit der Aufhebung: Der Wegfall des Abs. 4 Satz 2 aF für Umwandlungen, die zum Zeitpunkt des „Erlasses“ des StBereinG 1999 (dh. wohl des Gesetzesbeschlusses vom 12. 11. 1999) bereits bewirkt waren, wird für verfassungswidrig gehalten (OFFERHAUS, DB 2001, 556; HEY/GLOSSNER, IStR 2001, 234).

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 2 aF

1. Kein Verlustabzug im anderen DBA-Staat für die umgewandelte Betriebsstätte (Satz 2 Nr. 1) 292

Bei der umgewandelten Betriebsstätte mußten die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 vorliegen, dh. das Ertragsteuerrecht des BS-Staats durfte keinen Verlustvor- oder -rücktrag kennen. Wegen Abs. 3 Satz 4 aF wäre dann eine Hinzurechnung auch ohne Umwandlung nicht in Betracht gekommen (vgl. Anm. 260 ff.).

2. Kein Anspruch der Kapitalgesellschaft auf einen Abzug von Verlusten der Betriebsstätte (Abs. 2 Nr. 2) 293

Kein Verlust-Übergang: Die Hinzurechnung nach Abs. 4 Satz 1 aF entfiel ferner, wenn die KapGes. (auf die die BS umgewandelt wurde) nach den „für sie geltenden Vorschriften“ des BS-Staats, mithin nach den für diese KapGes. geltenden ertragstrechtlichen Regeln des BS-Staats, einen Abzug von Verlusten der BS nicht beanspruchen konnte. Damit erschien dem Gesetzgeber wohl (ab dem Zeitpunkt der Umwandlung) die unerwünschte Doppelberücksichtigung der

Verluste (vgl. BTDrucks. V/3890) ausgeschlossen (s. Anm. 34 „Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung“).

► *Vorhandensein von Verlustvorträgen unerheblich:* Auch wenn in Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF (gegenüber Abs. 3 Satz 5 aF) das Merkmal „allgemein“ fehlte, kam es nicht darauf an, ob beim Stpfl. im Zeitpunkt der Umwandlung tatsächlich noch Verlustvorträge vorhanden waren (ebenso MÖSSNER in K/S/M, § 2 a Rn. 33; aA INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40 [42]). Sonst wäre nämlich der Verlustübergang nicht – wie Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 aF verlangte – an den „Vorschriften“, sondern an den tatsächlichen Umständen (dem Mangel an vortragsfähigen Verlusten) gescheitert. Sonst hätten die FÄ die Ergebnisse der BS nach ausländ. Steuerrecht ggf. über mehrere Jahre zurückverfolgen müssen; dies konnte schwerlich gewollt sein. War hingegen ein solcher Verlustübergang möglich, war es unerheblich, ob die übernehmende BS einen Verlust tatsächlich nutzen konnte (INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40).

► *Rechtliche Situation im Ausland:* Einen solchen Übergang von BS-Verlusten auf eine KapGes. hatten inzwischen – wie INZELMANN/MUTSCHER, IStR 1999, 40 berichten – zB Großbritannien, Österreich und Spanien (bei der Umsetzung der EG-Fusionsrichtlinie) zugelassen.

Nachweispflicht des Steuerpflichtigen: Das Gesetz legte hier dem Stpfl. (wie in Abs. 3 Satz 4) die Nachweispflicht für die vorgenannten Voraussetzungen der Vorschrift im ausländ. Staat auf (vgl. Anm. 271).

Umwandlung auf ausländische Kapitalgesellschaften: Aus dem Zusammenhang mit Abs. 3 Satz 4 folgt, daß auf Vorschriften des ausländ. Staats abzustellen ist, mithin Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 bei Umwandlungen auf inländ. KapGes. nicht eingriff.

294 III. Rechtsfolge des Satzes 2 aF: Unterbleiben der Hinzurechnung

Lagen die Voraussetzungen von Satz 2 Nr. 1 oder Nr. 2 vor, war Abs. 4 Satz 1 „nicht anzuwenden“, dh. eine Hinzurechnung früher abgezogener Verluste unterblieb.