

ten StPfl. erzielt wurden.¹ Dabei werden wegen des ProgrVorb. auch die ausländ. Einkünfte einbezogen, die aufgrund v. DBA im Inland nicht der Besteuerung unterliegen.² Insoweit trifft das DBA keine Aussagen über Art und Ausmaß der inländ. Besteuerung.³ Für diese Einkünfte tritt keine Abgeltungswirkung nach § 50 Abs. 2 S. 1 ein. Die Veranlagungsart und der maßgebliche Tarif bestimmen sich nach dem Sachverhalt in der Zeit der unbeschränkten StPfl. Diese durch das JStG 1997⁴ eingeführte Regelung des S. 3 beseitigt die zuvor bestehende Ungleichbehandlung. Bisher wurde als Jahreseinkommen nur das Einkommen angesetzt, das der StPfl. während der Dauer seiner unbeschränkten EStPfl. innerhalb eines KJ. bezogen hat.⁵ Es widersprach der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dass ein Teil der Einkünfte pauschal und damit definitiv besteuert wurde, obwohl eine Veranlagung durchzuführen war.

I. Prinzipiennorm

122 § 2 regelt somit die Ausgangstatbestände, die dem gesamten EStG zugrunde liegen: die Norm skizziert den **Steuergegenstand**, entwickelt die **Bemessungsgrundlage** in den sieben **Zustandstatbeständen** der sieben Einkunftsarten, regelt den **Handlungstatbestand** des „Erzielens“ der Einkünfte „aus“ diesen Erwerbsgrundlagen sowie den **Erfolgstatbestand**, der sich aus den Einkünften, der Summe der Einkünfte, dem Gesamtbetrag der Einkünfte, dem Einkommen und dem zu versteuernden Einkommen ergibt. § 2 enthält auch – im Zusammenwirken mit § 1 – die Definition des **Steuersubjekts**: Der StPfl., der Einkünfte erzielt – als Inländer mit seinem Welteinkommen, als Nicht-Inländer mit seinen inländ. Einkünften. Der **Steuertarif** wird im Stichwort der ESt (Abs. 1 S. 1), noch deutlicher in der „tariflichen Einkommensteuer“ (Abs. 5 S. 1) und der festzusetzenden ESt (Abs. 6 S. 1) angesprochen, gehört zu den normdirigierenden und systemprägenden Prinzipien des EStG. Gleiches gilt für die in Abs. 7 geregelte **Jahressteuer**. Die ESt ist ohne Jährlichkeitsprinzip nicht zu erheben. Schließlich stellt § 2 die verschiedenen Grundtatbestände der ESt in einen Zusammenhang, rechnet insbes. dem die Einkünfte erzielenden StPfl. Vermögensmehrungen und Vermögenminderungen, Einnahmen und Ausgaben zu, benennt den Berechtigten der existenzsichernden Abzüge, definiert den **Steuerschuldner** für die Besteuerungsperiode, die v. dieser Periode abhängigen Einzelstatbestände und Tarife, gibt damit auch der Unterscheidung zw. unbeschränkter und beschränkter StPfl. eine tatbestandliche Grundlage. § 2 enthält die vom Einkommensteuergesetzgeber geregelten **Kernstatbestände**, die eine Einkommenbesteuerung rechtfertigen, die in den nachfolgenden §§ des EStG näher ausgeführten Belastungsgründe im Kern vorwegnehmen, **damit der Gesetzesentwicklung und der Gesetzesauslegung prinzipielle Maximen vorgeben**. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG fordert insbes. eine folgerichtige und widerspruchsfreie Einkommensteuergesetzgebung: Für die Dauer der Geltung dieser Prinzipien des § 2 muss jede Abweichung v. diesen Grundsätzen vor dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ausdrücklich gerechtfertigt werden.

123 § 2 zeigt aber in der Fülle insbes. seiner Abzugstatbestände, der Ausgestaltung der Kap-ESt als Schemensteuer, den vielfältigen Abstufungen der tariflichen und der festzusetzenden ESt die grundlegende **Gefährdung der ESt** in ihrer inneren Rechtfertigung und deren Er-sichtlichkeit. Die Prinzipiennorm des § 2 macht den Reformbedarf für das EStG bewusst und benennt die überzeugenden Grundprinzipien dieser Steuer. Zu diesen muss das EStG zurückkehren.

2a Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten

(1) ¹Negative Einkünfte

1. aus einer in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte,
2. aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte,
3. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Drittstaaten-Körperschaft oder

1 Zur Berechnung der LSt nach einem Wechsel BFH v. 25.8.2009 – I R 33/08, BStBl. II 2010, 150.

2 BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660.

3 Mössner, IStR 2002, 242.

4 BGBl. I 1995, 1250.

5 BFH v. 27.7.1994 – I R 25/94, BStBl. II 1995, 127.

- b) aus der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an einer Drittstaaten-Körperschaft oder aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals einer Drittstaaten-Körperschaft,
4. in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft,
5. aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiari-schen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Dritt-staat hat,
6. a) aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen, wenn diese in einem Drittstaat belegen sind, oder
- b) aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen, sofern der Überlassende nicht nachweist, dass diese ausschließlich oder fast ausschließlich in einem anderen Staat als ein-
em Drittstaat eingesetzt worden sind, es sei denn, es handelt sich um Handelsschiffe, die
 - aa) von einem Vercharterer ausgerüstet überlassen oder
 - bb) an in einem anderen als in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen oder
 - cc) insgesamt nur vorübergehend an in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Absatz 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen worden sind, oder
 - c) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Be-
triebsvermögen 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 in einem anderen Staat als einem
Drittstaat, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genann-
ten 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 § 10d 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; § 10d Absatz 4 gilt sinngemäß.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte in einem Drittstaat 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 Nummer 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.

(2a) ¹Bei der Anwendung der Absätze 1 und 2 sind

1. als Drittstaaten die Staaten anzusehen, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind;
2. Drittstaaten-Körperschaften und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften solche, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union haben.

²Bei Anwendung des Satzes 1 sind den Mitgliedstaaten der Europäischen Union die Staaten gleichgestellt, auf die das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, sofern zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem anderen Staat auf Grund der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. EG Nr. L 336 S. 15), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/98/EWG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

(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 § 10d 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; § 10d Abs. 3 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.

(4) ¹Wird 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 10 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahe stehenden Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes fortgeführt,

so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abzogener 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. ²Satz 1 gilt entsprechend bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 1) durch Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts oder bei Beendigung der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes) durch Verlegung des Sitzes oder des Orts der Geschäftsleitung sowie bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 1) oder unbeschränkter Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes) bei Beendigung der Ansässigkeit im Inland auf Grund der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

Verwaltung: Leitfaden der FinVerw. zur Besteuerung ausländ. Einkünfte bei unbeschränkt stpfl nat Pers (zB OFD Münster v. 1.11.2008, S 1301 - 119 - St 45 - 32); BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 810 aufgehoben für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2008 verwirklicht werden durch BMF v. 23.4.2010, BStBl. I 2010, 391; BMF v. 4.8.2008, BStBl. I 2008, 837 (Nicht-anwendung) aufgehoben für Steuertatbestände, die nach dem 31.12.2008 verwirklicht werden durch BMF v. 23.4.2010, BStBl. I 2010, 391; BMF v. 13.7.2009, BStBl. I 2009, 835 (Nicht-anwendung); OFD Kobl. v. 16.6.2009 S 2118 A - St 33.3.

A. Grundaussagen der Vorschrift	1	1. Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte (Abs. 2 S. 1)	35
I. Regelungsgegenstand	1	a) Warengeschäfte	36
II. Gemeinschaftsrechtl. Fragen und Einschätzungen	5	b) Bodenschatzgewinnung	38
1. Ausgangslage: Abzugsausschluss	5	c) Gewerbliche Leistungen	39
2. Ausnahme: „Verlustfinalität“	5a	2. Weitere Beteiligungsverluste (Abs. 2 S. 2)	41
3. Zeitbezüge; Verfahrensrecht	5b	X. Rechtsfolgen	42
4. Rechtswirkungen	5d	1. Beschränkung des Verlustausgleichs (Abs. 1 S. 1)	42
III. Anwendungsbereich	6	2. Beschränkung des Verlustabzugs (Abs. 1 S. 1 letzter HS; Abs. 1 S. 3 und 4)	45
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	9	3. Progressionsvorbehalt	48
B. Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung für negative ausländische Einkünfte aus Drittstaaten (Abs. 1, 2 und 2a)	11	XI. Verfahren	49
I. Negative ausländische Einkünfte aus Drittstaaten (Abs. 1, 2a)	11	C. Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsverlusten (Abs. 3 S. 3-6, Abs. 4 iVm. § 52 Abs. 3 S. 3-6)	50
II. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte (Abs. 1 S. 1 Nr. 1)	16	I. Grundsätzliches	50
III. Gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 S. 1 Nr. 2)	18	II. Hinzurechnung bei späteren Gewinnen (Abs. 3 S. 3-6)	51
IV. Anteile an ausländischen Körperschaften (Abs. 1 S. 1 Nr. 3)	20	1. Hinzurechnungstatbestand	51
V. Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften (Abs. 1 S. 1 Nr. 4)	24	2. Wegfall der Hinzurechnung (Abs. 3 S. 4 aF)	53
VI. Stille Beteiligungen und partiarische Darlehen (Abs. 1 S. 1 Nr. 5)	26	3. Verfahren	54
VII. Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 S. 1 Nr. 6)	28	III. Hinzurechnung nach Umwandlung (§ 2a Abs. 4 i dF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6)	55
VIII. Verluste aus zwischengeschalteten Inlandsbeteiligungen (Abs. 1 S. 1 Nr. 7)	32	1. Hinzurechnungstatbestand (§ 2a Abs. 4 i dF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6)	55
IX. Verlustabzugsausgleichs- und -abzugsbeschränkung für bestimmte ausländische Einkünfte (Abs. 2)	34	2. Wegfall der Hinzurechnung (Abs. 4 S. 2 aF)	57

Literatur: *Altwater*, Niederlassungsfreiheit vs. nationale Besteuerungsbefugnisse: Eine (Trend-)Analyse der aktuellen EuGH-Rspr., DB 2009, 1201; *Beck*, Auswirkungen von Verlusten ausländischer Betriebsstätten auf die Höhe des Est-Satzes, IStR 2006, 53; *Beck*, Auswirkungen von Verlusten ausländischer Betriebsstätten auf die Höhe des Est-Satzes – Zum Abzugsverbot nach § 2a I 1 Nr. 2 und dessen Verhältnis zum negativen ProgVorb. nach § 32b, IStR 2007, 53; *Bernhard*, Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten im Lichte des Europarechts, IStR 2001, 366; *Breuninger/Ernst*, Abschied vom Abzug endgültig gewordener ausländischer Betriebsstättenverluste im Inland? Kein „Import-Stopp“ nach der EuGH-Entscheidung Wannsee!, DStR 2009, 1981; *v. Brocke*, Lidl Belgium und die praktischen Folgen, DStR 2008, 2201; *Corde-wener*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, DStJG 28 (2005), 255; *Dautzenberg*, EG-rechtswidrige Behandlung von negativen ausländischen Einkünften nach den EuGH-Entscheidungen Vestergaard und AMID, FR 2001, 809; *Ditz/Planski*, Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, DB 2009, 1669; *Ditz/Schönfeld*, Abzug von umrechnungsbedingten Währungsverlusten, DB 2008, 1458; *Goebel/S. Schmidt*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und das JStG 2009 – Anwendung des ProgVorb. bei Einkünften aus gewerblichen EU/EWR- und Drittstaaten-Betriebsstätten, IStR 2009, 620; *Gosch*, Zum Verlustausgleich bei fehlgeschlagenen Aufwendungen für gescheiterte Auslandsengagements, StBp. 1999, 135; *Groh*, Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen, in: Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 1, (87); *Hahn*, Das AMID-Urteil – belgisches Internum oder Aufbruch zu neuen Ufern?, IStR 2001, 465; *Haslehner*, Das EuGH-Urt. Wannsee im Vergleich mit AMID, Shell und Lidl Belgium – Betriebsstättenverluste und kein Ende, SWI 2008, 561; *Hechtner*, Das neue Zusammenspiel von besonderer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2 und ProgVorb. durch das JStG 2009: ProgVorb. nur noch für steuerfreie Sozialleistungen und Immobilienfondsanleger, DStZ 2009, 47; *Hensel*, Ertragsteuerliche Behandlung von Bediensteten an ausländischen Vertretungen im Inland, RiW 1999, 659; *Heurung/Engel*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten in der EU. Klärung weiterer Zweifelsfragen durch den BFH, GmbHR 2010, 1065; *Heyl*

Gloßner, § 2a Abs. 4: Verfassungswidrige Nachbesteuerungspflicht nach dem StBereinG 1999, IStR 2001, 233; *Hohenwarler*, Verlustverwertung im Konzern, 2010; *Hornig*, Neue Hürden für ausländische Betriebsstättenverluste innerhalb der EU, PISTB 2009, 19; *Intemann*, Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste, IWB 2010, 713; *Inzelmann/Mutscher*, Vermeidung der Hinzurechnung von gem. § 2a Abs. 3 S. 1 im Inland abgezogenen Betriebsstättenverlusten, IStR 1999, 40; *Kessler*, Inländische Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, IFSt. Nr. 421/2004; *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2001, 729; *Kessler/Philipp*, Zur gemeinschaftsrechtlichen Notwendigkeit der inländischen Berücksichtigung „finaler“ Verluste aus EU-Betriebsstätten – Anm. zur BFH-Judikatur und deren Folgefragen, IStR 2010, 865; *Knipping*, Das BMF-Schreiben zum BFH-Folgeurteil in der Rechtssache Lidl Belgium, IStR 2010, 49; *Krabbe*, Aufwand und Verluste bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, in Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 1; *Knipping*, Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteil in der Rs. Lidl Belgium bei fehlender Möglichkeit eines interperiodischen Verlustausgleichs im Betriebsstättenstaat, IStR 2009, 275; *Kube*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, 305; *Kußmaul/Delarber*, Zur aktuellen Rspr. zu finalen ausländ. Betriebsstättenverlusten, Ubg 2010, 900; *Lamprecht*, Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem UrT. des EuGH in der Rs. KR Wannsee, IStR 2008, 766; *Piltz*, Teilwertabschreibung auf Auslandsbeteiligungen, in: Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 1 ff.; *Mayr*, Endgültige Verluste im Sinne von Marks & Spencer, BB 2008, 1816; *Mitschke*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, FR 2010, 24; *Mutscher*, Wannsee: Nachversteuerung auch gem. § 2 Abs. 4?, IStR 2009, 293; *Offerhaus*, Rückwirkungsprobleme bei § 2a Abs. 3 und 4 idF des StBereinG 1999, DB 2001, 556; *C. Pohl*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, IWB 2010, 626; *Probst*, Abziehbare und nicht abziehbare Auslandsverluste, Zur Verrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 und 2, in: Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten, 1999, 1, 13; *Prokisch*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung, DStJG 28 (2005), 229; *Quilitzsch*, Die Finalität von Betriebsstättenverlusten, DB 2010, 2757; *Rädler/Lausterer*, FS W. Müller, 2001, 339; *Reichl/Wittkowski*, § 2a EStG im Fadenkreuz des EuGH? – Die Schlussanträge in der Rechtssache „REWE Zentralfinanz“, IStR 2006, 655; *Rehm/Nagler*, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, IStR 2008, 129; *Richter*, Aktuelle Entwicklungen zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat, BB 2010, 2734; *Röhrbein*, Steuerliche Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, IWB F 11a, 1177; *Saß*, Zur Verlustberücksichtigung bei grenzüberschreitender Unternehmertätigkeit in der EU, DB 2001, 508; *Schnitger*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung innerhalb der EU, IWB F 11, Gr 2, 829; *Schotten/Griemla*, Beteiligungsstrukturen im Problemfeld des § 2a – Der einstufige Grundfall, IStR 2007, 306, – Der mehrstufige Kombinationsfall, IStR 2007, 346, – Die Abgrenzung einer fast ausschließlichen aktiven Tätigkeit nach § 2a Abs. 2, IStR 2007, 615; *Schwenke*, Grenzüberschreitender Verlusttransfer – EuGH-Rechtsprechung und Reaktionen des Gesetzgebers, Ubg 2010, 325; *Spengel/Matenaer*, Grenzüberschreitende Verrechnung von Betriebsstättenverlusten – ein krit. Vergleich der EuGH-Rspr., IStR 2010, 817; *Strobl/Schäfer*, Berücksichtigung von Auslandsverlusten bei atypisch stiller Gesellschaft, IStR 1993, 206; *Sydow/Fehling*, Nachversteuerung grenzüberschreitender Betriebsstättenverluste, IWB 2010, 392; *Teupe*, Abzugsverbot für Verluste aus ausländischen Betriebsstätten: Verstößt § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 gegen Europarecht?, IStR 2005, 482, 2006, 58; *Vogel*, Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, 180; *Vogel*, Besteuerung fiktiver Einkünfte, FS Friauf, 1996, 825; *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91; *Weinreich*, Probleme des Verlustausgleichs über die Grenze, 1994; *Wangler/Gühne*, Inländ. Nutzung ausländ. Betriebsstättenverluste, FR 2010, 1113; *Wittkowski/Lindscheid*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach dem JStG 2009, IStR 2009, 225 und 621.

A. Grundaussagen der Vorschrift

- 1 **I. Regelungsgegenstand. Abs. 1, 2 und 2a:** Nach dem **Welteinkommensprinzip** gehören zur unbeschränkten StPflcht grds. sämtliche inländ. und ausländ. (positiven und negativen) Einkünfte. In Einklang hiermit sind auch negative Einkünfte prinzipiell in den Verlustausgleich einzubeziehen. Einschränkungen können sich zum einen aus **DBA** ergeben (Freistellungsmethode), zum anderen ergeben sich solche aus Abs. 1, zwar einerseits nur für negative Einkünfte, andererseits aber unabhängig v. der Existenz eines DBA. Das bedeutet: **Positive Einkünfte** werden immer erfasst, entweder unter Erhöhung der Gesamteinkünfte (bei Fehlen eines DBA, bei Anwendung der DBA-Anrechnungsmethode oder auch im Falle einer DBA-Rückfallklausel) oder des positiven ProgrVorb. (bei Anwendung der Freistellungsmethode). **Negative Einkünfte** (= Verluste) dürfen indes lediglich mit ausländ. Einkünften der jeweils selben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden (per country limitation); nur in diesem Umfang sind sie auch rück- und vortragsfähig. Sie erhöhen nach Auffassung des BFH auch nicht den negativen ProgrVorb., selbst dann nicht, wenn dies nach DBA möglich wäre¹ (s. aber auch Rn. 48). (Rück-)Ausnahmen hiervon bestehen allerdings bei bestimmten aktiven Tätigkeiten gem. Abs. 2.

¹ BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100.

Der BFH¹ und auch das BVerfG² halten die Vorschrift (bislang) für **verfassungsmäßig**. Im Schrifttum³ wird dies allerdings zunehmend bezweifelt. Diese Zweifel könnten neue Nahrung erhalten haben, nachdem das BVerfG⁴ das mit § 2a Abs. 1 praktisch identische Verlustabzugsverbot in § 22 Nr. 3 S. 3 aF für nichtig erklärt hat. Es erscheint bedenklich, lediglich Verluste aus bestimmten Auslandsaktivitäten stl. unberücksichtigt zu lassen, Gewinne hingegen einzubeziehen. Die dadurch bedingte Ungleichbehandlung und zugleich die Ungleichbehandlung gegenüber StPfl. mit entspr. sowie mit anderen inländ. Einkünften verstößt gegen das Gleichheitsgebot, insbes. das Leistungsfähigkeitsprinzip (Nettoprinzip). Vorgebrachte Rechtfertigungsgründe (Vermeidung unerwünschter Investitionen uÄ, Lenkungszwecke) sind entgegen der Rspr. des BFH jedenfalls nicht vorbehaltlos tragfähig, schon gar nicht, wenn sie typisierend sämtliche einschlägigen Auslandsverluste treffen.

Diese Ungleichbehandlung begründet aber nicht nur gleichheits-, sondern vor allem **gemeinschaftsrechtl. Bedenken** an der Rechtswirksamkeit der Regelung, weil Auslandsverluste stl. hierdurch ungünstiger behandelt werden als Inlandsverluste.⁵ Tangiert sind die Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 49, 60 AEUV).⁶ Dies betrifft Abs. 1 ebenso wie Abs. 3 und 4 idF des StÄndG 1999ff. Dementspr. hat der EuGH⁷ Abs. 1 S. 1 Nr. 3 lit. a (Teilwertabschreibung auf ausländ. KapGes.-Anteile, s. Rn. 20) ebenso als gemeinschaftsrechtswidrig angesehen wie den Ausschluss des Abzugs v. VuV-Verlusten aus der im anderen Mitgliedstaat belegenen Immobilie (Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a).⁸ Gleichmaßen liegt es bei dem pauschalen Verlustabzugsausschluss bestimmter passiver oder nicht erwünschter Tätigkeiten in Abs. 2 S. 1 und 2 (s. Rn. 39). Er hat überdies der Abzugsbeschränkung für Verluste v. Auslandsbetriebsstätten Grenzen gesetzt (s. dazu Rn. 5f.). Auch die Kommission der EG sah in den bisherigen Beschränkungen eine EG-Vertragsverletzung. Angesichts dessen hat der Gesetzgeber des **JStG 2009** sich veranlasst gesehen, § 2a zu „europäisieren“ und fortan (vom VZ 2009 an, aber auch für alle noch nicht bestandskräftig festgesetzte Fälle, vgl. § 52 Abs. 3 S. 2f. nF) nicht mehr „Negative Einkünfte mit Auslandsbezug“ (so die bisherige amtliche Normüberschrift), sondern bloß noch „Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten“ (so die nunmehrige amtliche Normüberschrift) den Abzugsbeschränkungen zu unterwerfen. Was unter „Drittstaaten“ (in Abgrenzung zu EU- und EWR-Staaten) zu verstehen ist, wird in Abs. 2a gesetzlich bestimmt. Der „Ausschluss“ der Drittstaaten bleibt unions- und verfassungsrechtl. beanstandungsfrei, s. Rn. 15.

Abs. 3 und 4: Abs. 3, 4 betrifft zwar ebenfalls Auslandsverluste, abw. v. Abs. 1, 2 geht es indes hier nicht darum, ansonsten nach dem Welteinkommensprinzip gegebene Abzugs- und Ausgleichsmöglichkeiten einzuschränken, vielmehr umgekehrt darum, im Sinne dieses Prinzips solche Abzugs- und Ausgleichsmöglichkeiten zu eröffnen: Ist in einem mit der Bundesrepublik abgeschlossenen DBA die Freistellungsmethode vereinbart und findet sonach das Territorialitätsprinzip Anwendung, sind nach ständiger (aber umstrittener) Rspr. des BFH

1 BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704; v. 5.9.1991 – IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192.

2 BVerfG v. 31.5.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214 (226) – Zwischenzeitlich sind weitere Verfassungsbeschwerden ohne Begr. nicht zur Entscheidung angenommen worden (BVerfG v. 27.3./17.4/20.4.1998; vgl. IStR 1998, 344 [376]), so dass die FinVerw. diesbezügliche Rechtsbehelfsverfahren nicht mehr ruhen lässt, vgl. OFD Berlin v. 25.6.1998, FR 1998, 702.

3 ZB *Schaumburg*, FS Tipke, 1995, 125 (133); *Schaumburg*, DStJG 24 (2001), 225 (245ff.); *Loritz/Wagner*, BB 1991, 2266; *Kessler*, IFSt Nr. 421/2004, passim, insbes. 39ff.; *Kessler*, in: Lehner, Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 2004, 83 (109ff.); *Prokisch*, DStJG 28 (2005), 231 (234); *aA F/W/B*, § 2a Rn. 42f.; *K/S/M*, § 2a Rn. A 55ff., A 56k, A 59, jeweils mwN.

4 BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, DStR 1998, 1743. – Vor diesem (auch zeitlichen) Hintergrund scheint es durchaus zweifelhaft, dass die Nichtannahme einschlägiger Verfassungsbeschwerden (s. Rn. 2) tatsächlich das letzte Wort darstellt.

5 Vgl. umfassend die Analyse und Empfehlung der EG-Kommission in dessen Mitteilung v. 19.12.2006 KOM (2006), 824.

6 ZB *Schaumburg*, DStJG 24 (2001), 225, (250ff.) mwN; *Dautzenberg*, FR 2001, 809; *Rädler/Lausterer*, FS W. Müller, 2001, 339; *K/S/M*, § 2a Rn. A 45ff.; umfassend *Cordeuener*, DStJG 28 (2005), 255 (290ff.) mwN; s. auch eindeutig in diese Richtung EuGH v. 12.9.2002 – C-431/01, RIW 2003, 548 – „Mertens“.

7 EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04, BStBl. II 2007, 492 „Rewe Zentralfinanz“; s. dazu *Balmes/Ribbrock*, BB 2007, 926; *Gosch*, BFH-PR 2007, 220; *Rainer*, DStR 2007, 667; *Rehm/Nagler*, GmbHR 2007, 500. § 2a Abs. 1 und 2 wurde seitdem in Bezug auf die EU-/EWR-Mitgliedstaaten seitens der FinVerw. nicht mehr angewandt, allerdings infolge fehlender Amtshilfe mit Ausnahme v. Liechtenstein, s. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 810 (s. auch schon zuvor BMF v. 11.6.2007, BStBl. I 2007, 488).

8 EuGH v. 16.10.2008 – C-527/06, IStR 2008, 805 „Renneberg“ (mit Anm. *Lavrelashvili/Müller*, PIStB 2008, 317); v. 15.10.2009 – C-35/08, DB 2009, 2353 „Busley/Cibrian“.

(auch) ausländ. negative Einkünfte¹ v. der inländ. Besteuerung ausgenommen (s. auch Rn. 4). Gem. Abs. 3 S. 1 aF konnte ein unbeschränkt StPfl. jedoch beantragen,² (ausländ.) Betriebsstättenverluste, die ausschließlich nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts zu ermitteln sind,³ im Wege des Verlustausgleichs oder -abzugs (Abs. 3 S. 2 aF iVm. § 10d) anzusetzen, soweit diese Verluste anderweitige Betriebsstättengewinne aus demselben DBA-Staat überstiegen.⁴ Es handelte sich hierbei zunächst einmal um eine Subventionsnorm, die in Gestalt eines treaty overriding darauf abzielte, Auslandsinvestitionen zu fördern; zugleich entsprach sie aber dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Abzugsmöglichkeit ist **vom VZ 1999 an aufgehoben** worden. Gründe hierfür waren⁵ (1) die Schwierigkeiten die geltend gemachten Verluste zu dokumentieren und über viele Zeiträume zu „kontrollieren“, (2) systematische Bedenken ggü. dem erwähnten Umstand, dass abkommensbefreite Gewinne unberücksichtigt bleiben, Verluste aber angesetzt werden können, und (3) die Überlegung, dass die Verluste bereits über den ProgrVorb. hinreichend berücksichtigt seien.

- 5 **II. Gemeinschaftsrechtl. Fragen und Einschätzungen. 1. Ausgangslage: Abzugsausschluss.** Geblieben (zunächst bis zum VZ 2008, vgl. § 52 Abs. 3 S. 3 idF des StBereinG 1999, nunmehr ad infinitum, vgl. § 52 Abs. 3 S. 3 idF des JStG 2008) ist allerdings die in § 2a Abs. 3 S. 3–6 und Abs. 4 (letzterer idF v. § 52 Abs. 3 S. 5) – und mit Ausnahmen in § 2a Abs. 3 S. 4 und Abs. 4 S. 2 aF – bestimmte Verpflichtung, die zuvor ausgeglichenen oder abgezogenen Verluste in späteren Jahren (durch Hinzurechnung) nachzuversteuern, wenn entspr. Betriebsstättengewinne erzielt werden. Damit reduziert sich die Bedeutung des Abs. 3, 4 auf die Einräumung v. Zins- und Liquiditätsvorteilen für „Alt-Verlust-Abzugsfälle“, was im Hinblick auf die EG-Diskriminierungsverbote **gemeinschaftsrechtl. Bedenken** aufgeworfen hat⁶ (s. auch Rn. 2), dies, wie nunmehr nach Ergehen des EuGH-Urteils in der Rechtssache „**Lidl Belgium**“⁷ feststeht, iErg. und im Grundsatz jedoch zu Unrecht.⁸ Die Nichtberücksichtigung der ausländ. Betriebsstättenverluste korreliert mit der abkommensrechtl. Freistellung der ausländ. Betriebsstättengewinne (s. Rn. 4). Beides betrifft nicht die Art und Weise der (inländ.) Besteuerung und zieht insoweit keine Ungleichbehandlungen nach sich, vielmehr führt dies in Einklang mit den DBA und unbeschadet der abkommensrechtl. sog. Schrankenwirkung zu einer in sich „stimmigen“ und kohärenten („symmetrischen“) Zuweisung des Besteuerungsrechts. Es ist den Mitgliedstaaten im Grundsatz deswegen unbenommen, ihre Besteuerungshoheiten in der geschilderten Weise mittels DBA voneinander abzugrenzen. Es genügt nach Auffassung des EuGH (ist andererseits in Anbetracht der EG-vertraglich verbürgten Grundfreiheiten aber auch zwingend erforderlich), wenn ausländ. Verluste aus Gründen der Verhältnismäßigkeit für den Fall abziehbar sind, dass sie im Quellenstaat (oder ggf. auch einem Drittstaat) weder für vergangene noch für zukünftige VZ realisiert werden können (was vom StPfl. nachzuweisen ist) und damit definitiv sind („**finale Verluste**“).⁹ Diese Sichtweise fügt sich nahtlos in die Spruchpraxis des EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung bei (konzernierten) Tochter-KapGes. ein, nämlich in der Rechtssache „**Marks & Spencer**“ (dort bezogen auf das britische Konzernsteuerrecht, des sog. group relief).¹⁰ Diese Spruchpraxis ist auch keineswegs (so aber wohl die FinVerw., Rn. 5a) durch das

1 StRspr. seit RFH RStBl. 1935, 1358, zB BFH v. 8.3.1989 – X R 181/87, BStBl. II 1989, 541; v. 8.3.1989 – X R 148/87, BFH/NV 1990, 154; v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; D/W, Art. 23a Rn. 57 mwN; aA demgegenüber der österreichische VwGH, der den Abzug der Auslandsverluste zugelassen hat (s. IStR 2001, 754 mit Anm. FW; Vogel, IStR 2002, 91; Portner, IStR 2005, 376), ebenso der luxemburgische tribunal administratif (s. Winandy, IStR 2005, 594); s. auch zB Vogel/Lehner⁵, DBA Art. 23 Rn. 46 ff.; Prokisch, DStJG 28 (2005), 231 (236 ff.) mwN; Cordewener, DStR 2004, 1634.

2 Wobei das Antragserfordernis als solches keine gemeinschaftsrechtl. Bedenken aufwarf, vgl. BFH v. 20.12.2006 – I R 47/05.

3 BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605.

4 Einschl. nicht ausgeglichener Altverluste aus VZ vor 1991 gem. § 2a idF des StändG 1992 (BGBl. I 1992, 297); BFH v. 30.6.2005 – IV R 31/04, BStBl. II 2005, 641.

5 Vgl. BT-Drucks. 14/23, 167.

6 S. dazu zB IMN, DB 2001, 508; Saß, FR 2001, 159; Dautzenberg, FR 2001, 809 (812 ff.); K/S/M, § 2a Rn. A 45 ff.

7 EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, DStR 2008, 1030, und nachfolgend BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630; s. auch bereits zuvor Hahn, IStR 2001, 465; Bernhard, IStR 2001, 366.

8 AA Hahn, IStR 2001, 465; Bernhard, IStR 2001, 366.

9 S. ebenso Englisch, IStR 2006, 22; Herzig/Wagner, Der Konzern 2006, 176 (178 f.); Herzig/Wagner, DStR 2006, 1 (10) Fn. 103; s. auch Hey, GmbHR 2006, 113 (122); Suttler, EuZW 2006, 87 (88); Balmes/Grammel/Sedemund, BB 2006, 1474 (1477 f.); Saß, DB 2006, 123 (124).

10 EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03, DB 2005, 2788 – „Marks and Spencer“.

nachfolgende EuGH-Urt. „**X-Holding**“¹ in Frage zu stellen und ist dadurch nicht überholt: Jenes Urt. erging (allein) zum Gruppenzugang der ausl. Tochter-KapGes. zur (niederl.) „fiscalc eenheid“; der EuGH versagte ein uneingeschränktes Zugangs- und damit zugleich Verlustabzugs-Wahlrecht. Das betrifft uU die EU-Rechtskonformität der Körperschaftsteuerl. Organschaft (§§ 14ff. KStG)², nicht aber die Frage des ‚finalen‘ Verlustabzugs, wozu der EuGH sich nicht äußerte und sich infolge der ihm gestellten Vorlagefrage auch nicht äußern musste. „S. iÜ das vergleichbare Problem im Zusammenhang mit Währungsverlusten Rn. 18. – Zum möglichen Gemeinschaftsrechtsverstoß durch die Übergangsregelung der Neuregelungen s. Rn. 7.

2. Ausnahme: „Verlustfinalität“. Wann Verlustabzüge idS „final“ sind und worin diese „Finalität“ begründet ist, ließ sich bis dato nicht ganz klar abgrenzen. Insbesondere war fraglich, welche Rolle es spielt, ob dies im **Tatsächlichen** (zB Liquidation, endg. Aufgabe der Betriebsstätte; Umwandlung in eine Tochter-KapGes., vgl. auch die entspr. Fallkonstellationen in Abs. 4 S. 1 Nr 1–3) **oder im Rechtlichen** (fehlende Abzugsmöglichkeiten nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaats) wurzelt. Allerdings hat der EuGH³ in der Rechtssache „**Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt**“ letztlich unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass rechtl. Verlustabzugsbeschränkungen im Quellenstaat den Ansässigkeitsstaat dann nicht zur Verlustberücksichtigung verpflichten, wenn beide Staaten sich in einem DBA auf eine entspr. Zuteilung der Besteuerungsrechte verständigt haben; unter solchen (Rahmen-)Bedingungen werden die Verlustabzugsbeschränkungen mithin nicht zum Nachteil des Ansässigkeitsstaates „exportiert“ („Import-Stop“). Dennoch blieben Zweifel und offene Fragen: Der EuGH äußerte sich entspr. der ihm gestellten Vorlagefrage und -situation lediglich zu der Besonderheit einer sog. Nachversteuerung gem. Abs. 3, 4 aF, also einer kraft Treaty override asymmetrischen Regelungslage, und sah diese wegen „Kohärenz“ als gerechtfertigt an. Es wird nun geltend gemacht,⁴ die „Wannsee“-Entscheidung betreffe in diesen Zusammenhängen lediglich den Fall des im anderen Mitgliedsstaat gemeinschaftsrechtswidrig versagten Verlustabzugsausschlusses. Der EuGH habe mit der „Wannsee“-Entscheidung die Grundsätze des Urt. „Lidl Belgium“ auch keineswegs allg. relativieren wollen.⁵ Beidem hat sich der BFH nunmehr (und in Annahme einer sog. *acte claire*-Situation ohne abermals den EuGH anzurufen) zutreffend widersetzt: Die Äußerungen des EuGH wirken absolut und bestimmen besagten Import-Stop von Verlustabzugsbeschränkungen und –ausschlüssen für den Ansässigkeitsstaat generell, für die (jetzige) symmetrische⁶ ebenso wie für die (frühere) asymmetrische⁷ Regelungslage. Auch darauf, ob die Abzugsbeschränkung oder der Abzugsausschluss im anderen Staat in nicht diskriminierender Weise ausgeschlossen wird; kommt es nicht an. Denn für den Ansässigkeitsstaat sind die innerstaatlichen Verhältnisse im Quellenstaat insoweit unbeachtlich. Allerdings bleibt es aus Sicht des BFH dabei, dass die beschriebenen tatsächlichen Gegebenheiten für die Annahme einer Finalität der Verluste prinzipiell beachtlich sind.⁸ Der BFH tritt damit der restriktiven Haltung der FinVerw. entgegen, die letzteres (bislang) verneint, sich offenbar durch das EuGH-Urt. „X-Holding“ (s. Rn. 5) in ihrer restriktiven Haltung bestätigt sieht und allein auf die besagte rechtl. Möglichkeit einer Verlustberücksichtigung im Quellenstaat abstellen will; bestehe eine der-

1 EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08, DStR 2010, 427 – „X-Holding“. S. dazu *Mitschke*, DStR 2010, 1368; *Mitschke*, FR 2011, 24; *Rainer*, EuZW 2010, 515; *Englisch*, IStR 2010, 215; v. *Brocke*, IWB 2010, 198; *Hohenwarter-Mayr*, SWI 2010, 163.

2 S. dazu FG Nds. v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815 (durch BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10 aus anderen Gründen (s. Rn. 5b Fn. 6 bestätigt); FG Rh-Pf. v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, DStRE 2010, 802 (Rev. I R 34/10 zurückgenommen). S. auch das von der EU-Kommission gegen Deutschland eingeleitete Vertragsverletzungsverfahren wegen der vertragsverletzenden Anforderungen an die Organträgereneigenschaft gem. § 14 KStG: Pressemitteilung IP/10/1253 v. 30.9.2010.

3 EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07, IStR 2008, 769.

4 ZB *Rehmi/Nagler*, GmbHR 2008, 1174; *Knipping*, IStR 2009, 275; v. *Brocke*, DStR 2008, 2201; *Schnitger*, IWB F 11 Gr 2, 1816; *Ditzl/Plansky*, DB 2009, 1669 (1672); *Spengel/Matenaer*, IStR 2010, 817, 819; aA *Lamprecht*, IStR 2008, 766; *Lühn*, BB 2009, 90; *Altwater*, GmbHR 2009, 1201 (1205).

5 ZB *Breuninger/Ernst*, DStR 2009, 1981; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 332f.; aA *Lamprecht*, IStR 2008, 766 (768); *Englisch*, H&I 2009/1, 42; *Cordewener*, IWB F.11, Gr. 2, 990; *Kessler/Philipp*, IStR 2010, 865; *Quilitzsch*, DB 2010, 2757 (2758).

6 BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BFH/NV 2010, 1742.

7 BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599 (dagegen Verfassungsbeschwerde BVerfG Az. 2 BvR 1177/10); FG Rh-Pf. v. 5.5.2010 – 5 K 2408/08, DStRE 2010, 1239 (für Verlust aus Vermietung eines Ferienhauses).

8 BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, DStR 2010, 1611; s. auch bereits BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630 (= Folgeurteil „Lidl Belgium“).

artige Möglichkeit, entfallt ein Abzugszwang auch bei endg. Verlustfinalität im Ansässigkeitsstaat.¹ – Folgt man dem BFH, ist im Regelfall nicht danach zu forschen, ob der Stpfl die Betriebsstätte aufgibt, um sich den Verlustabzug im Inland zu erhalten; ausreichend ist insofern die „schlichte“ tatsächliche Finalität der Verlustberücksichtigung im Quellenstaat (das ist eine „Vollfinalität“, also zB der vollbeendeten Liquidation, nicht aber bloß deren Beschließung); deren willentliche Herbeiführung ist insbes. nicht rechtsmissbräuchlich iSv. § 42 AO, sondern Ausfluss der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit. Anders kann es sich allenfalls in Extremsituationen verhalten, wenn der Betriebsstättenaufgabe kurzfristig deren Neuinstallation nachfolgt und das Auslandssteuerrecht zugleich eine Verlustübertragung auf die neue Betriebsstätte ausschließt. Ähnlich wird es sich bei der Umwandlung der Betriebsstätte in eine KapGes. verhalten, und zwar im Grundsatz unabhängig davon, ob der Umwandlung (ggf. auch) das Motiv einer Verlustnutzung im Inland zugrunde liegt, denn auch diese unternehmerische Entscheidung wurzelt im Tatsächl., nicht im Rechtl. und ist jenseits eines Missbrauchsvorwurfs im Einzelfall entspr. zu würdigen. Für einen allg. Vorbehalt der „Gestaltungsanfälligkeit“ ist kein Raum, ebensowenig wie zB bei Überlegungen, sich die Switch over-Regelungen des § 50d Abs. 9 oder auch des § 20 Abs. 2 AStG zur Verlustnutzung instrumentell zunutze zu machen; die Gestaltungsfreiheit lässt sich insoweit nur bi- oder multilateral begegnen.² – **Kein** Fall der tatsächl. „Finalität“ idS liegt vor, wenn die Betriebsstätte erst nach Ablauf eines Abzugsbeschränkungszeitraums im Ausland aufgegeben wird; die Rechtsbeschränkung ist dann „überholend“ kausal; lediglich (Neu-)Verluste aus der Zeit zw. dem Ende des Verlustabzugszeitraums und der tatsächl. Betriebsstättenaufgabe wirken „final“.³ **Kein** Fall der (tatsächlichen wie rechtl.) „Finalität“ dürfte auch für (Auslands-)Verluste gegeben sein, welche vor Begr. der unbeschränkten StPflcht entstanden sind, solche unterfallen allein dem Steuerrecht des Wegzugsstaats und sind im Zuzugsstaat nicht einzubeziehen.⁴ – So oder so geht es stets immer (nur) um die **laufenden ‚finalen‘ Auslandsverluste**; eine Verrechnung mit etwaigen (betriebsstättenaufgabebedingt realisierten) stillen Reserven findet insoweit nicht statt.⁵

5b **3. Zeitbezüge; Verfahrensrecht.** In jedem Fall fehlen derzeit jedwede normative Regeln, die EuGH-Rspr. innerstaatlich umzusetzen. Geboten ist dies namentlich zu der Frage, in welchem VZ die „finalen“ Verluste abzuziehen (und ggf. gesondert festzustellen) sind. De lege lata erscheint es naheliegender, den Abzug „phasenversetzt“ **im VZ der ‚Finalität‘** vorzunehmen; zuvor käme der Abzug auch im Quellenstaat nicht in Betracht.⁶ Diesen Weg hat denn auch der BFH eingeschlagen.⁷ Er hat dabei zugleich verdeutlicht, dass die Auslandsverluste fortan – nach Eintritt der „Finalität“ – gewissermaßen zu Inlandsverlusten werden und allen Vor- und Nachteilen des innerstaatlichen Rechts (Verlustvortrag und -rücktrag, Mindeststeuer) unterfallen. Denkbar wäre es sicher auch (gewesen), ein rückwirkendes Ereignis (vgl. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) anzunehmen und den Abzug („phasengleich“) auf das Verlustentstehungsjahr zurückzuprojizieren.⁸ Das entspräche der Regelungslage gem. **§ 10d Abs. 4**, welcher („finale“) Auslandsverluste indes (bislang) nicht erfasst und welcher demzufolge tat-

1 BMF v. 13.7.2009, BStBl. I 2009, 835 (= Nichtanwendung des Folgeurteils „Lidl Belgium“ BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630); BayLafSt v. 19.2.2010, DB 2010, 476 („Argumentationspapier“); *Mitschke*, FR 2010, 24: Der BFH habe „nicht in gebührender Weise“ zur Kenntnis genommen, dass die EuGH-Rspr. sich seit „Lidl Belgium“ (Rn. 5) „inzwischen weiterentwickelt“ habe. Als Beleg dafür dient – neben „X-Holding“ – EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05, DStRE 2008, 285 „Oy AA“, also ein Urt., welches knapp ein Jahr vor „Lidl Belgium“ (EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06, DStR 2008, 1030) ergangen ist (sic!).

2 S. auch *Quilitsch*, DB 2010, 2757.

3 BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BFH/NV 2010, 1742.

4 *Gosch*, BFH/PR 2010, 274; so im Ergebnis auch österr. VwGH v. 28.5.2009 – 2008/15/0034, öRdW 2009, 546; aA aber BFH v. 24.2.2010 – IX R 57/09, DStR 2010, 693 (unter Aufhebung der insoweit zutr. Vorentscheidung des FG Nds. v. 28.4.2009 – 13 K 22/07, EFG 2009, 2039).

5 AA *Benecke/Staats*, IStR 2010, 668, 669.

6 ZB *Rehfeld*, IWB 2008, 1027 (1029); *Englisch*, IStR 2008, 405; s. auch EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07, IStR 2008, 769; offen BFH v. 17.7.2008, BStBl. I 2009, 630; BMF v. 13.7.2009, BStBl. I 2009, 630.

7 BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, DStR 2010, 1611. S. auch BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10 (Vorinstanz: FG Nds. v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815); FG Rh-Pf. v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, DStRE 2010, 802 (Rev. I R 34/10 zurückgenommen), jeweils nicht zu Betriebsstättenverlusten, sondern zur Frage der Gemeinschaftsrechtmäßigkeit des EAV gem. § 14 KStG.

8 So FG Hbg. v. 18.11.2009 – 6 K 147/08, EFG 2010, 265, (Vorinstanz zu BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, DStR 2010, 1611; wohl auch *Dörfler/Ribbock*, BB 2008, 2557; v. *Brocke* DStR 2008, 2201; *Cordewener*, IWB 2009, 441 (449); *Mayr*, BB 2008, 1816; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, 532 ff.; offen noch BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630 (Schlussurteil –Lidl Belgium“); s. dazu auch *Gosch*, BFH/PR 2008, 491, einerseits, *KB*, IStR 2008, 705 andererseits.

bestandlich zu „kurz“ greift. Aus diesem Grunde ist die Verlustfeststellung im Hinblick auf die ‚Finalität‘ gegenüber der Veranlagung auch nicht vorrangig und hat insoweit keine Grundlagenwirkung.¹ Letzterer Umstand ist deshalb schwerlich geeignet, die beschriebene EuGH-Rspr. bei „finalen“ Verlusten schon aus Verfahrensgründen eines fehlenden einschlägigen Verlustfeststellungsbescheids v. vornherein unangewandt zu belassen; denn es gibt keinen gemeinschaftsrechtl. Zwang, Auslandsverluste gesondert festzustellen. In die gesonderte Feststellung gem. § 10d Abs. 4 sind die „finalen“ Verluste vielmehr erst nach jenem VZ einzubeziehen, in dem sie infolge der unionsrechtl. Anforderungen erstmals berücksichtigt werden mussten und konnten und dadurch zu innerstaatl. Verlusten wurden. Erst von diesem VZ an ist auch nach der Neuregelung des § 10d Abs. 4 S. 4 und 5 idF des JStG 2010² und der darin angeordneten Quasi-Grundlagenwirkung des ESt-/KSt-Bescheides für die gesonderte Verlustfeststellung eine nachträgliche Einbeziehung solcher Verluste ausgeschlossen, wenn sich diese nicht bereits aus der Steuerfestsetzung und den dabei zugrunde gelegten Besteuerungsgrundlagen ergeben.

So oder so bleibt es in der Praxis schwierig, den „Finalitätszeitpunkt“ punktgenau festzumachen. Viele Fragen sind hier derzeit unbeantwortet: Entscheidet bei einer Betriebsstättenaufgabe der Entschluss zur Aufgabe, der letzte Zeitpunkt, in dem dieser Beschluss ‚final‘ umgesetzt wird oder ein etwaiger registerrechtlicher Vollzug?³ Abermals fehlen einschlägige gesetzl. Vorschriften und sind solche dringend einzufordern. 5c

4. Rechtswirkungen. Die Abziehbarkeit „finaler“ Verluste ist für die Fälle des § 4 Abs. 1 ebenso einschlägig wie für jene des § 4 Abs. 3.⁴ Hier wie dort sind die Auslandsverluste als fortan quasi-inländische Verluste allen einschlägigen nationalen Verlustvorschriften unterworfen (zB § 10d, § 8c KStG). In Einbringungs- bzw. Verschmelzungsfällen gebührt der Abzug der übertragenden Ges., so dass der Verlust im Zuge der Umwandlung (partiell) untergeht (vgl. § 12 Abs. 3 UmwStG). Im Übrigen wirkt sich der Verlustabzug gleichermaßen für die ESt/KSt wie für die GewSt (vgl. § 7 S. 1 GewStG) aus⁵; die ‚negative Kürzung‘ gem. § 9 Nr. 3 GewStG und der strukturelle Inlandsbezug der GewSt widersprechen dem schon deshalb nicht, weil § 9 Nr. 3 GewStG als unilateral symmetrische Einkommensausschlussregelung (ebenfalls) einseitig nur Auslandsbetriebsstätten, jedoch nicht Inlandsbetriebsstätten trifft und deswegen jedenfalls bei ‚finalen‘ Verlusten allg. – also sowohl bei zwischenstaatl. vereinbarter Freistellungs- wie Anrechnungsmethode – unangewandt bleiben muss.⁶ Ohne Auswirkung bleibt der Verlustabzug insoweit allerdings für PersGes., obschon solche aus Abkommenssicht infolge ihrer Steuertransparenz Betriebsstätten ihrer G’ter (MU’er) iSv. Art. 5 OECD-MA vermitteln; denn § 8 Nr. 8 GewStG sperrt den Abzug von Verlusten bei der Ermittlung des Gewerbeertrages (im Wege einer Hinzurechnung) sowohl für inländische wie für ausländische PersGes., so dass hier eine ausnahmsweise Durchbrechung der DBA-Freistellungssymmetrie aus unionsrechtl. (Gleichbehandlungs-)Gründen nicht geboten ist. 5d

III. Anwendungsbereich. In **persönlicher Hinsicht** betrifft § 2a unbeschränkt StPfl., beschränkt StPfl. hingegen regelmäßig nicht, weil ausländ. Einkünfte bei diesen im Inland ohnehin nicht besteuert werden. Nur ausnahmsweise fallen innerhalb einer v. der beschränkten StPfl. erfassten inländ. Betriebsstätte ausländ. Einkünfte an. 6

In **sachlicher Hinsicht** betroffen sind negative ausländ. Einkünfte, die ihrerseits nicht bereits nach DBA v. der inländ. Besteuerung freigestellt sind. § 2a Abs. 1 findet sonach nur in Nicht-DBA-Fällen sowie in jenen DBA-Fällen Anwendung, in denen sich die Bundesrepublik 7

1 So letztlich auch der BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, DStR 2010, 1611; uU aA aber BFH v. 24.2.2010 – IX R 57/09, BFH/NV 2010, 1017; dazu Gosch, BFH/PR 2010, 405.

2 Und zugleich gegen BFH v. 17.9.2008 – IX R 70/06, BStBl. II 2009, 897.

3 Die Probleme verschärfen sich bezogen auf (Tochter-)KapGes., für die aus EU-Gründen Organschaftsstrukturen über die Grenze eingefordert werden, vgl. FG Nds. v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815, Rev. I R 16/10; FG Rh-Pf. v. 17.3.2010 – 1 K 2406/07, EFG 2010, 1632, Rev. I R 34/10 zurückgenommen; der BFH hat sich aber auch insoweit zu dem ‚VZ der Verlustfinalität‘ bekannt, vgl. BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10. Eine Gemeinschaftsrechtswidrigkeit bejahend wären dann finale Verluste in einem VZ abziehbar, in dem eine (verlustübernahme-)vertragliche Beziehung nicht mehr existiert.

4 FG Rh-Pf. v. 31.8.2010 – 3 K 1314/07, EFG 2010, 2099.

5 BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, DStR 2010, 1611; Roser, Ubg 2010, 30 (38 ff.); Schön, IStR 2004, 289 (294); s. auch Richter, BB 2010, 2734, aber den Abzug insoweit unzutreffend nur auf solche Betriebsstättenstaaten verengend, die eine der GewSt vergleichbare Steuer kennen; aA (und das verkennend) Rehm/Nagler, GmbHR 2010, 1001; Kußmaul/Delarber, Ubg 2010, 900 (903 f.); Wangler/Gühne, FR 2010, 1113 (1119); Benecke/Staats, EStR 2010, 669; Mitschke, FR 2011, 24 (25).

6 Zutreff. Sedemund/Wegner, FR 2010, 885; Heurung/Engel, GmbHR 2010, 1071.

das Besteuerungsrecht vorbehalten hat oder in denen die Anrechnungsmethode gilt. Infolge der Änderungen durch das JStG 2009 sind ausländ. negative Einkünfte nicht mehr generell, sondern nur noch sog. Drittstaateneinkünfte betroffen, s. Rn. 11 ff. Wegen der Abgrenzung und der Ermittlung der negativen Einkünfte s. Rn. 11 f.

- 8 In zeitlicher Hinsicht ist § 2a grds. erstmals vom VZ 1983 an, in seiner Fassung bis zur Änderung durch das JStG 2009 grds. erstmals im VZ 1999 an anzuwenden (§ 52 Abs. 1 S. 1 idF des StEntlG 1999 ff.). Zu den Ausnahmen für § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b s. § 52 Abs. 3 S. 1 (dazu Rn. 30). Die bisherigen Abs. 3 und 4 sind vom VZ 1999 an entfallen. Wegen der beschränkten Weitergeltung v. § 2a Abs. 3 S. 3–6 für die VZ 1999–2005 s. § 52 Abs. 3 S. 2–5 und vom VZ 2006 an s. § 52 Abs. 3 S. 6 idF des SEStEG¹ (dazu Rn. 55) und nunmehr idF des JStG 2008 (s. Rn. 5). Die Regelungsfassung des JStG 2009 ist in allen Fällen anzuwenden, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist, s. § 52 Abs. 3 S. 2 nF. Bei der Anwendung der bisherigen Fassung verbleibt es nur für bestandskräftig gem. § 2a Abs. 1 S. 5 festgestellte negative Einkünfte, s. § 52 Abs. 3 S. 3 nF. Es ist nicht auszuschließen dass in dieser auf bestandskräftige Feststellungsbescheide angeordneten Zäsur jedenfalls für Folgejahre eine (abermalige, s. Rn. 5) Europarechtswidrigkeit gesehen werden muss.²
- 9 IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften. § 2a steht mit vergleichbaren Verlustausgleichsbeschränkungen (§ 2 Abs. 3 aF, § 2b aF, § 15a, § 17 Abs. 2 S. 4, § 22 Nr. 3 S. 3 und 4, § 23 Abs. 3 S. 7 bis 10 nF, § 23 Abs. 3 S. 8 und 9 aF) im Verhältnis wechselseitigen Ausschlusses nach dem Maßstab der jeweiligen Regelungsreichweite: Der weiterreichende Ausschluss geht vor.³ Umgekehrt richtet sich die Verlustverrechnung verrechenbarer Verluste für den StPfl. nach dem Grundsatz der Meistbegünstigung (dh. grds. Vorrang v. § 15a Abs. 2 und 3 vor § 2a⁴). Zum Verhältnis zum ProgrVorb. gem. § 32b Abs. 2 Nr. 2 s. Rn. 48.
- 10 Statt einer Anrechnung ausländ. Steuer auf negative ausländ. Einkünfte gem. § 34c Abs. 1 kommt idR nur ein Steuerabzug gem. § 34c Abs. 2 in Betracht.⁵

B. Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung für negative ausländische Einkünfte aus Drittstaaten (Abs. 1, 2 und 2a)

- 11 I. Negative ausländische Einkünfte aus Drittstaaten (Abs. 1, 2a). Negative Einkünfte iSv. § 2a und diesen gem. § 2a Abs. 1 S. 2 gleich gestellte Gewinnminderungen sind **Verluste** und der Einkunftsart nach im Grundsatz solche iSv. § 2 Abs. 1, diese allerdings beschränkt auf (abschließend) bestimmte Einkunftsquellen und Tätigkeiten. In **Umkehrung** der sog. **isolierenden Betrachtungsweise** (vgl. § 49 Abs. 2, s. dort § 49 Rn. 103 ff.) kommt es dabei allein auf die im Ausland verwirklichten Tatbestandsmerkmale an⁶ und bleiben die Verhältnisse im Inland unberücksichtigt. Die sog. Subsidiaritätsklauseln und der dadurch bestimmte Vorrang der Einkunftsarten (zB in § 20 Abs. 3; § 21 Abs. 3, § 15 Abs. 3, auch § 8 Abs. 2 KStG⁷) finden keine Anwendung; maßgeblich ist ausnahmslos die tatsächlich verwirklichte Einkunftsart.⁸ Nur bei gewerblichen Verlusten gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 kann es sich (gegenüber Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 5 oder 6 lit. a) anders verhalten, wenn das betr. WG einer ausländ. gewerblichen Betriebsstätte zuzuordnen ist.⁹ Insofern besteht Übereinstimmung mit der Abkommensrechtslage (vgl. den Betriebsstättenvorbehalt in Art. 10 Abs. 3, Art. 11 Abs. 3, Art. 12 Abs. 2 OECD-MA, zu den Unterschieden bei der Zuordnung s. aber Rn. 18).¹⁰ Zur rechtsfolgenmäßigen Beschränkung des Verlustausgleichs auf Einkünfte derselben Art s. Rn. 42.

1 V. 7.12.2006, BStBl. I 2006, 2782.

2 S. auch *Frotscher*, EStG, § 2a Rn. 14.

3 Vgl. BFH v. 26.11.1997 – I R 63/97, BFH/NV 1998, 680 zu § 15a Abs. 1, 5 Nr. 3; s. auch *K/S/M*, § 2a Rn. A 23.

4 *H/H/R*, § 2a Rn. 15; *K/S/M*, § 15a Rn. A 53; s. auch *FinVerw.*, zB OFD München v. 23.12.1998, StEK EStG § 1 Nr. 67, dort Tz. 5.1.

5 OFD Ffm. v. 25.8.1994, RIW 1995, 78 Tz. 2.3.

6 S. BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100.

7 § 8 Abs. 2 KStG gilt allerdings ohnehin nicht für ausländ. KapGes., s. zB BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, BFH/NV 1994, 864; v. 27.8.1997 – I R 8/97, BStBl. II 1998, 163.

8 HM; vgl. BFH v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126 (129); v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100 (101); v. 31.3.2004 – I R 71/03, BStBl. II 2004, 742 (zum gleichlautenden § 2 Abs. 1 S. 1 AIG aF); BT-Drucks. 9/2974, 84; OFD Münster v. 27.7.1983, StEK EStG § 2a Nr. 5; *K/S/M*, § 2a Rn. B 4 ff.; aA zB *Vogel*, BB 1983, 180.

9 S. BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; OFD München v. 23.12.1998, StEK EStG § 1 Nr. 67 dort Anh. 4 Tz. 1.2.1; aA *F/W/B*, § 2a Rn. 127.

10 ZB BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563; *Gosch*, StBp. 2003, 157; *Gosch*, FS Wassermeyer, 2005, 263 (269 f.); aber neu-

Die **Ermittlung** der negativen Einkünfte (und damit auch die Frage danach, ob sich überhaupt negative Einkünfte ergeben) richtet sich nach der für den StPfl. maßgeblichen Gewinnermittlungsmethode und nach dem hiernach anzuwendenden deutschen Steuerrecht, nicht danach, welche Einkunftsart bei umgekehrt isolierter Betrachtung (Rn. 11) verwirklicht wurde (zB gem. § 4, § 5 Abs. 1 bei einem inländ. Gewerbetreibenden für Einkünfte aus VuV).¹

Der erforderliche – nunmehr auf sog. Drittstaaten (Rn. 14) beschränkte – **Auslandsbezug** ergibt sich aus den einzelnen Tatbeständen (s. auch § 34d, § 49 Abs. 1). Zum **Auslandsbegriff** s. § 1 Rn. 6; hoheitsfreie Zonen sollen nicht als Ausland gelten („ausländ. Staat“).²

Was ausländ. **Drittstaaten** iSv. Abs. 1 und 2 sind, wird in **Abs. 2a** legaldefiniert. Es sind dies zunächst alle Staaten, die **nicht** Mitgliedstaaten der EU sind, **Abs. 2a S. 1 Nr. 1**. Drittstaaten sind damit bis zu ihrem Beitritt zur EU zum 1.5.2004 auch die seinerzeit beigetretenen Staaten, insbes.: Estland, Lettland, Litauen, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn, Malta und Zypern; Betriebsstättenverluste des VZ 2004 aus jenen Staaten sind also den Beschränkungen des § 2a nF unterworfen. Den EU-Mitgliedstaaten gleichgestellt sind nach **Abs. 2a S. 2** die EWR-Staaten, sofern im Wege einer zwischenstaatlichen Gegenseitigkeit aufgrund der EG-Amtshilfe-RL³, zuletzt geändert durch EG-RL 2006/98 EWG⁴, oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung wechselseitig diejenigen Auskünfte erteilt werden, die zur Durchführung der Besteuerung erforderlich sind, also alle EWR-Staaten, mittlerweile (infolge des im September 2009 vereinbarten „TIEA“ = „Tax Information Exchange Agreement“ zum Austausch von steuerlich relevanten Informationen zwischen den Behörden ab 1.1.2010)⁵ auch Liechtenstein.⁶ In Einklang hiermit sind **Drittstaaten-Körperschaften** und **Drittstaaten-KapGes.** solche, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem im Wege der Gegenseitigkeit zum Auskunftsverkehr verpflichteten EWR-Staat haben, **Abs. 2a S. 1 Nr. 2**. – Zur entspr. Zugrundelegung dieser Definition des Abs. 2a auch in der bes. Fälligkeitsregelung des § 36 Abs. 5 für die sog. finale Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3a s. § 36 Rn. 25 ff.

Die „Schlechterbehandlung“ der Drittstaatenverluste gegenüber solchen, die aus EU-Staaten resultieren, ist aus Sicht des **Gemeinschaftsrechts** gerechtfertigt.⁷ Soweit gegenüber dieser „Ungleichbehandlung“ der Drittstaaten in bestimmten Zusammenhängen abermals Bedenken aus Sicht des **Gemeinschaftsrechts** laut geworden sind⁸, sind solche ungerechtfertigt: Zwar mag in der einen oder der anderen Konstellation nicht die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), sondern die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) einschlägig sein (Rn. 3),⁹ der prinzipiell drittstaatenerstreckende erga omnes-Wirkung zukommt. IdR wird daraus jedoch kein Nektar gesaugt werden können, weil die Finanzbehörden für die Verlustberücksichtigung auf Auslandsinformationen angewiesen sind; erschwerte Maßnahmen der Steueraufsicht und der Steuerkontrolle sind jedoch geeignet, die Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit zurückzufahren. Das gilt eben auch für § 2a (Abs. 1 S. 1 Nr. 4, 5, 6 lit. a und b, 7 lit. c).¹⁰ Ob zudem die sog. Stand still-Klausel des Art. 64 Abs. 1 AEUV greift, ist dagegen

erdings str., s. zB *Strunk/Kaminski*, IStR 2003, 181 unter Hinweis auf BFH v. 7.8.2002 – I R 10/01, BStBl. II 2002, 848; s. auch *Wassermeyer*, Besteuerungspraxis bei grenzüberschreitender Tätigkeit, 2003, 208 ff.; *Gosch*, FS Wassermeyer, 2005, 263 (276 ff.); *Wolff*, FS Wassermeyer, 2005, 647 ff.

1 *K/S/M*, § 2a Rn. B 12.

2 OFD Berlin v. 19.3.1997, DStR 1997, 661, zu Recht krit. *Korn*, § 2a Rn. 29.

3 77/799/EWG v. 19.12.1977, ABl. EG Nr. L 336, 15.

4 V. 20.11.2006, ABl. EU Nr. L 363, 129.

5 S. dazu *Kraft*, IStR 2010, 440; *Hosp/Moosbrugger*, IWB 2009/20 F. 5, Liechtenstein, Gr. 2, 37; *Birke*, PIStr 2010, 199; *Spatscheck*, SAM 2010, 7.

6 Zur früheren Beurteilung s. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 810. – Die durchgängige ‚Diskreditierung‘ Liechtensteins (vgl. neben § 2a Abs. 2a und § 36 Abs. 5 nF gleichermaßen § 6 Abs. 5 S. 2, § 8 Abs. 2 S. 2 AStG, § 146 Abs. 2a S. 2 AO) genügt aber wohl den unionsrechtlichen Anforderungen (obschon die mangelnde Amtshilfebereitschaft des Fürstentums bei Abschluss des EWR-Vertrages allseits bekannt war und ein freiheitsausschließender Vorbehalt gleichwohl nicht getroffen wurde), vgl. jüngst auch EuGH v. 28.10.2010 – C-72/09 – „Établissements Rimbaud SA“, IStR 2010, 842 mit krit. Anm. *Wenz/Wünsche*; s. auch BFH v. 22.12.2010 – I R 84/09 (dort zu § 15 AStG aF).

7 Vgl. EuGH v. 6.11.2007 – C-415/06, DB 2007, 2747, „Stahlwerk Ergste Westig GmbH“ und nachfolgend BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161; *Ditz//Planski*, DB 2009, 1669, 1673.

8 *Wittkowskii/Lindscheid*, IStR 2009, 225 (229).

9 Prinzipiell verneinend jedoch EuGH v. 6.11.2007 – C-415/06, DB 2007, 2747 „Stahlwerk Ergste Westig GmbH“ und nachfolgend BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161 (dort bezogen auf die Beteiligung an einer ausländ. PersGes.), krit. *Obser*, DStR 2008, 1087.

10 Vgl. auch BFH v. 26.11.2008 – I R 7/08, DStR 2009, 632 (dagegen Verfassungsbeschwerde BVerfG 2 BvR 862/09); v. 25.8.2009 – I R 88, 89/07, DStR 2009, 2295; EuGH v. 11.10.2007 – C-451/05, Slg. 2007, I-8251 – *Elisa*.

eher zu bezweifeln, weil es idR an der dafür notwendigen Direktinvestition mangelt. – Auch die Orientierung an dem Auskunftstandard der EG-Amtshilfe-RL in § 2a Abs. 2a S. 2 dürfte als solche europarechtl. unbeanstandet bleiben, s. Rn. 14.

- 16 **II. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte (Abs. 1 S. 1 Nr. 1).** Erfasst werden negative Einkünfte jedwelcher Art (aus Misswirtschaft, aber auch zB aus Missernten, Naturkatastrophen) aus einer in einem ausl. Staat belegenen **luf. Betriebsstätte** (§ 12 AO), unabhängig v. der Einkunftsart. Ob es sich um den Teil eines inländ. oder um einen eigenen ausl. luf. Betrieb handelt, ist unbeachtlich. Die bloße Belegenheit des luf. genutzten Grundbesitzes im Ausland mit inländ. Ort der Geschäftsleitung begründet keine ausl. Betriebsstätte und führt nicht zur Verlustbeschränkung,¹ umgekehrt aber der ausl. LuF-Betrieb mit inländ. Grundbesitz. Ansonsten sind die luf. Tätigkeiten nach den Maßstäben v. § 13 zu anderen Tätigkeiten abzugrenzen. Der Produktivitätsvorbehalt des § 2a Abs. 2 greift für luf. Einkünfte (und zwar in gleichheitsrechtl. unbedenklicher Weise) auch dann nicht, wenn die Verluste aus aktiver Bewirtschaftung resultieren, s. Rn. 34.

- 17 Infolge der durchgängig vereinbarten Freistellung der LuF in den DBA (vgl. Art. 6 Abs. 1 OECD-MA) kommt § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 keine große Bedeutung zu.

- 18 **III. Gewerbliche Einkünfte (Abs. 1 S. 1 Nr. 2).** Die Ausgleichsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 setzt negative Einkünfte aus einer im Ausland „belegenen“ (= „unterhaltenen“, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a, dort § 49 Rn. 12) **gewerblichen Betriebsstätte** voraus. § 2a ist als innerstaatliche Vorschrift unilateral zu verstehen; die einschlägigen tatbestandlichen Begriffe bestimmen sich sonach ausschließlich nach innerstaatlichem Recht, Betriebsstätte also gem. § 12 AO, GewBetr. gem. § 15 Abs. 2. Betriebsstätten sind sonach feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, die der Tätigkeit des Unternehmens dienen. Darin einbezogen sind die unselbständige Zweigniederlassung eines Inlandsbetriebs, der Auslandsbetrieb des im Inland unbeschränkt StPfl., auch wenn er über keine inländ. Betriebsstätte verfügt; die Beteiligung an PersGes. im Ausland,² nicht die Einschaltung ausl. Subunternehmer durch einen Filmfonds.³ Gewerblich ist auch die Vermietung und das Verleasen v. Flugzeugen (s. Rn. 28).⁴ Die negativen Betriebsstätteneinkünfte sind nach deutschem Recht zu ermitteln (s. Rn. 3); ihre Zugehörigkeit zur ausl. Betriebsstätte bestimmt sich nach den Maßstäben der wirtschaftlichen Veranlassung,⁵ nicht – wie nach Abkommensrecht⁶ – anhand einer „tatsächlichen“ Zugehörigkeit v. WG. Zum (umstrittenen) Vorrang des Abs. 1 S. 1 Nr. 2 gegenüber Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 5 und 6 s. Rn. 11. **Im Ausland belegen** ist eine Betriebsstätte, wenn sich die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage im Ausland befindet. Bloße Auslandsgeschäfte vom Inland aus, ohne Vorliegen einer ausl. Betriebsstätte, genügen nicht, ebenso wenig wie (nur) das Vorhandensein eines ständigen Vertreters. Existiert eine solche Betriebsstätte aber, erfasst § 2a alle damit in Zusammenhang stehenden Einkünfte, auch Aufgaben- und Veräußerungsverluste. Allerdings bestimmt sich die Betriebsstättenzugehörigkeit nicht nach DBA-Grundsätzen und des hiernach für die Betriebsstättenvorbehalte in Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4, 12 Abs. 3 OECD-MA geltenden Prinzips der tatsächlich-funktionalen Zuordnung.⁷ Zu der (in jedem Wj. für jede Betriebsstätte neu zu prüfenden) Rückausnahme (Aktivitätsvorbehalt) s. Abs. 2 (Rn. 34ff.). **Währungsverluste** (ebenso wie -gewinne), die sich bei Umrechnung des der Betriebsstätte zugeführten Dotationskapitals ergeben, sind der Betriebsstätte und nicht dem Stammhaus zuzuordnen⁸ und stellen infolgedessen regelmäßig sog. weiße (negative) Einkünfte dar; der Betriebsstättenstaat hat vor dem Hintergrund der abkommensrechtl. Verteilung des Besteuerungszugriffs in Art. 7 OECD-MA keine Veranlassung, solche Verluste im Rahmen des in seiner Währung ausgewiesenen Betriebsstättenergebnisses zu berücksichtigen. Wie der EuGH entschieden hat, verstößt es allerdings (unbeschadet der europarechtl. Akzeptanz der sog. Symmetriethese, s. Rn. 5) gemeinschaftsrechtl. Anforderungen, wenn die Währungsverluste infolge des Abzugsausschlusses weder im Ansässigkeits- noch im Quellenstaat berücksichtigt werden und dadurch in ein stl. „Niemandland“ fallen.⁹ Dem ist

1 Str., aA K/S/M, § 2a Rn. B 27, der auf die Belegenheit als solche abstellt.

2 Vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605.

3 BMF v. 23.2.2001, BStBl. I 2001, 175 (179) Tz. 40; dazu *Budeit/Borggreve*, DB 2001, 887 (894) f.

4 OFD Ffm. v. 17.5.2002, DB 2002, 1408.

5 BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605 bezogen auf ein einer US-PersGes. gewährtes Darlehen.

6 ZB BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444; v. 31.5.1995 – I R 74/93, BStBl. II 1995, 683.

7 FG Münster v. 12.12.2006 – 13 K 5352/01 F, EFG 2007, 1025 (Rev. I R 16/07 in der Hauptsache erledigt).

8 BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; v. 18.9.1996 – I R 69/95, BFH/NV 1997, 408; s. auch BFH v.

7.11.2001 – I R 3/01, BStBl. II 2002, 865; aA zB *Ditz/Schönfeld*, DB 2008, 1458.

9 EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06, IStR 2008, 224 – „Deutsche Shell“.

schon deswegen nicht zu folgen, weil die stl. Nichtberücksichtigung hier nicht in § 2a begründet ist, sondern in dem Umstand der verschiedenen Währungshoheiten; dieser Umstand kann jedoch mittels des EG-Rechts nicht ausgeglichen werden.

Wie bei der LuF (Rn. 17) ist die Bedeutung der Verlustbeschränkung durch DBA-Freistellungen (vgl. 7 OECD-MA) reduziert. 19

IV. Anteile an ausländischen Körperschaften (Abs. 1 S. 1 Nr. 3). § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 erfasst bestimmte Wertminderungen aus Beteiligungen („Anteilen“, vgl. § 17 Abs. 1 S. 3, dort Rn. 40 ff.) an einer **ausländ. Körperschaft**, sofern die (ihrer Höhe nach beliebige) Beteiligung zu einem **inländ. BV** (bei den Einkunftsarten gem. § 2 Abs. 1–3) gehört. **Grund** für die – gegenüber § 2a Abs. 1 Nr. 1 subsidiären – Beschränkungen ist zum einen die ansonsten bestehende Ungleichbehandlung zu ausländ. Betriebsstätten gem. § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2, zum anderen die Befürchtung, diese Beschränkungen würden durch Zwischenschaltung ausländ. KapGes. umgangen. Um dieses zu vermeiden, stellt Abs. 1 Nr. 3 die genannten Gewinnminderungen den negativen Einkünften fiktiv gleich und unterwirft sie den Abzugsbeschränkungen des Abs. 1 dadurch selbst dann, wenn das Gesamtergebnis der betr. Einkunftsart positiv ist. Zur Unverträglichkeit dieser Beschränkung mit den gemeinschaftsrechtl. Diskriminierungsverboten s. EuGH v. 29.3.2007¹ und allg. Rn. 2; die praktische Bedeutung dieser Unverträglichkeit ist infolge des generellen Abzugausschlusses v. Teilwertabschreibungen gem. § 8b Abs. 3 KStG vom VZ 2001 an jedoch eher gering. 20

Im Einzelnen werden folgende Tatbestände erfasst: Einkünfte (1) aus (verlust- oder ausschüttungsbedingten) **Teilwertabschreibungen (Abs. 1 S. 1 Nr. 3 lit. a)**, die als solche zulässig sein müssen (vgl. zB die vorrangig zu prüfenden § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2; § 8b Abs. 3 KStG²; s. aber auch die den Anwendungsausschluss restituierenden Ausnahmen in § 8b Abs. 7 und 8 KStG), (2) aus der vollständigen oder teilw. **Veräußerung** (= jede entgeltliche Anteilsübertragung, einschl. Tausch, Einbringung, nicht: verdeckte Einlage, s. im Einzelnen § 17 Rn. 47) **oder Entnahme** (vgl. § 4 Abs. 1 S. 1) der Beteiligung; (3) aus der **Auflösung oder Kapitalherabsetzung** (jeweils **Abs. 1 S. 1 Nr. 3 lit. b**). Bei der Kapitalherabsetzung ist die Rückzahlung vom Buchwert der Beteiligung abzuziehen, nicht aber im Verhältnis des herabgesetzten zum nominellen Kapital zu mindern.³ Infolgedessen läuft Abs. 1 Nr. 3 lit. b insoweit leer und wirkt sich nur im Rahmen der Verlustverrechnung zu anderen Verlusten gem. Abs. 1 Nr. 3 aus. Ob eine Auflösung oder Kapitalherabsetzung verwirklicht ist, richtet sich insoweit nach dem für die ausländ. Körperschaft einschlägigen ausländ. Zivilrecht.⁴ 21

Ausländ. Körperschaften sind solche, die weder über Sitz (§ 11 AO) noch Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland verfügen und deshalb im Inland nicht unbeschränkt stpfl. sind (§§ 1, 2 KStG). Ggf. bedarf es der Qualifizierung ausländ. Ges. durch „Typenvergleich“, ob sie einer inländ. Körperschaft entsprechen.⁵ Erfüllt die ausländ. Ges. nicht die Voraussetzungen einer Körperschaft iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 1–4 KStG, kommt allenfalls eine Verlustbeschränkung gem. § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 1, 2 oder 6 in Betracht. Auszuscheiden sind Körperschaften, die lediglich als funktionslose Zwischen-Ges. (Basis-Ges.) fungieren und deshalb stl. unbeachtet bleiben (§ 42 AO). 22

Die Verlustausgleichsbeschränkung entfällt jedoch gem. **Abs. 2 S. 2**, wenn der StPfl. nachweist, dass die ausländ. KapGes. entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem maßgeblichen VZ selbst ein aktive Tätigkeit iSv. Abs. 2 S. 1 ausgeübt hat. 23

V. Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften (Abs. 1 S. 1 Nr. 4). Im Unterschied zu § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3, der Beteiligungen an ausländ. Körperschaften im BV voraussetzt, beschränkt § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 auch negative Einkünfte gem. § 17 aus **privaten Beteiligungen** an (ausländ.) KapGes. ohne Sitz (§ 11 AO) und Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland. KapGes. idS sind solche nach inländ. Ges.-Recht, erneut (Rn. 22) aber auch solchen, die einem Typenvergleich standhalten. Der Rechtsfähigkeit des ausländ. KapGes. bedarf es jedenfalls 24

1 EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04, DStR 2007, 662 „Rewe Zentralfinanz“.

2 S. dazu auch BFH v. 13.10.2010 – I R 79/09; § 8b Abs. 3 KStG ist auch bei „Definitivwerden“ der Abschreibung verfassungs- und unionsrechtskonform.

3 Vgl. BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189.

4 Vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794 zu § 17; aA K/S/M, § 2a Rn. B 49k.

5 BFH v. 19.3.1996 – VIII R 15/94, BStBl. II 1996, 312; v. 23.6.1992 – IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; s. aber auch BFH v. 24.3.1998 – I R 49/96, BStBl. II 1998, 649 (651); v. 10.11.1998 – I R 91, 102/97, BStBl. II 1999, 306 (308); EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, DB 1999, 625 – „Centros“; Meilicke, DB 1999, 627.

innerhalb der EU nicht (zur Relativierung der sog. Sitztheorie s. § 17 Rn. 124). Auch iÜ entsprechen die Beteiligungsvoraussetzungen denen des § 17 Abs. 1 S. 3. Erfasst werden ausschließlich iSd. § 17 qualifizierte Beteiligungen. Unter die Regelung fallen die sämtliche in § 17 bestimmten Realisationstatbestände, in erster Linie Veräußerungsverluste, aber auch Verluste aus verdeckten Einlagen, aus Liquidation oder Kapitalerherabsetzung (§ 17 Abs. 4, § 17 Rn. 120 ff.), erneut (Rn. 18) allerdings nur, wenn die Aktivitätsklausel gem. § 2a Abs. 2 S. 2 erfüllt ist. Ebenso wie die Einkünfte nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 gehören auch Einkünfte nach Nr. 4 zu den ausländ. Einkünften gem. § 34d Nr. 4b, für die das Besteuerungsrecht idR nach DBA dem Wohnsitzstaat zugewiesen ist.

25 Zum etwaigen Anwendungsvorrang v. § 23 Abs. 3 S. 7 bis 10 nF, § 23 Abs. 3 S. 8 und 9 aF sowie § 17 Abs. 2 S. 4 s. Rn. 9. Vorrangig sind auch § 3 Nr. 40 S. 1c, § 3c Abs. 2, so dass iErg. entspr. Verluste nach Maßgabe des (früheren Halb- und) nunmehrigen Teileinkünftegrundsatzes nur zu 60 % (bzw. zuvor: hälftig) unter das Verrechnungsverbot des § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 fallen.¹

26 **VI. Stille Beteiligungen und partiarische Darlehen (Abs. 1 S. 1 Nr. 5).** § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 5 erfasst Verluste aus (typischen²) stillen Beteiligungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und (praktisch kaum vorstellbare) Verluste aus **partiarischen Darlehen** (= gewinn- ebenso wie auch umsatzabhängige Verzinsung³), wenn der Schuldner Wohnsitz⁴ (§ 8 AO), Sitz (§ 10 AO) oder Geschäftsleitung (§ 11 AO)⁵ im Ausland hat, jedoch nicht, wenn sie einer ausländ. gewerblichen Betriebsstätte (Abs. 1 S. 1 Nr. 2) zuzuordnen sind (str., s. Rn. 11).⁶ Ist Schuldnerin eine PersGes., ist nicht auf diese, sondern auf die G'ter abzustellen.⁷ Sog. Dual-resident-Strukturen reichen aus.⁸ Verluste aus atypisch stillen Beteiligungen unterfallen als gewerbliche MU'schaften hingegen Abs. 1 S. 1 Nr. 2. Das führt zu der misslichen und bedenklichen Folge, dass stille Beteiligungen auch dann den Beschränkungen des § 2a unterworfen sind, wenn sie sich als wirtschaftlich sinnvoll iSv. Abs. 2 erweisen; anders als für Abs. 1 S. 1 Nr. 2 gilt der Aktivitätsvorbehalt gem. Abs. 2 für Abs. 1 S. 1 Nr. 5 nicht – Die daneben stehende (weitere) Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 iVm. § 15 Abs. 4 S. 6 bis 8 ist gegenüber § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 5 nachrangig.⁹

27 **Einbezogen** werden laufende Verluste bis zur Höhe der stillen Einlage (§ 232 Abs. 2 HGB; vgl. aber § 15a)¹⁰ sowie eigene Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung (zB Reise-, Finanzierungskosten uÄ),¹¹ ggf. auch aus vorbereitenden Tätigkeiten im Zusammenhang mit gescheiterten Beteiligungen,¹² nicht jedoch Verluste aus Teilwert-AfA, Veräußerungen sowie Entnahmen. Vereinbaren die G'ter eine Verlustteilhabe des still Beteiligten über dessen Einlage hinaus und entsteht dadurch ein negatives Einlagekonto,¹³ geht § 15a specialiter vor.

28 **VII. Vermietung und Verpachtung (Abs. 1 S. 1 Nr. 6).** Von § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 erfasst werden negative Einkünfte (1) aus VuV v. **unbeweglichem Vermögen** (Grundstücke, Gebäude, Gebäudeteile, im Inland registrierten Schiffe¹⁴ und Rechte, vgl. § 21 Abs. 1 Nr. 1, davon abw. jedoch nicht in der Luftfahrzeugrolle eingetragene Flugzeuge, weil die Registrierung dort keinen Nachweis über die Belegenheit gibt¹⁵) oder **Sachinbegriffen** (§ 21 Abs. 1 Nr. 2), wenn diese(s) im Ausland belegen (vgl. § 34d Nr. 7) sind (ist) (**Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a**), (2) aus der ent-

1 R 2a Abs. 9 EStR; F/W/B, § 2a Rn. 210.

2 Atypisch stille Beteiligungen unterfallen § 2a Abs. 1 Nr. 2.

3 BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889; v. 13.9.2000 – I R 61/99, BStBl. II 2001, 67.

4 Bei Doppelwohnsitz genügt der Lebensmittelpunkt; aA K/S/M, § 2a Rn. B 57.

5 Auch bei PersGes.; aA K/S/M, § 2a Rn. B 58: Wohnsitz des G'ters.

6 BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605; die hier noch bis zur 3. Aufl. vertretene aA wird aufgegeben.

7 K/S/M, § 2a Rn. B 58; aA F/W/B, § 2a Rn. 229.

8 Korn, § 2a Rn. 45.

9 Vgl. BMF v. 19.11.2008, BStBl. I 2008, 970; F/W/B, § 2a Rn. 223.

10 Vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 4; BFH v. 24.3.1998 – I R 83/97, BStBl. II 1998, 601.

11 Blümich, § 2a Rn. 47; F/W/B, § 2a Rn. 222 ff., 225; aA K/S/M, § 2a Rn. B 73.

12 BFH v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. 1999, 293; nicht ernstlich zweifelh.; s. auch KB, IStR 1999, 185; sch, DStR 1999, 135; Gosch, StBp. 1999, 135.

13 S. dazu BFH v. 23.7.2002 – VIII R 36/01, BStBl. II 2002, 858.

14 FG Saarl. v. 16.11.2005 – 1 K 333/01, EFG 2006, 172; K/S/M, § 2a Rn. B 63; aA FG Düss. v. 20.2.2001 – 13 K 1707/96 E, EFG 2001, 831; Korn, § 2a Rn. 46; F/W/B, § 2a Rn. 255, 273, die insoweit § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b als vorrangig ansehen.

15 Zutr. OFD Ffm. v. 17.5.2002, DB 2002, 1408 in Abgrenzung zu BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467.

geltlichen Überlassung (nicht registrierter) **Schiffe** (§ 22 Nr. 3), wenn diese nicht ausschließlich oder fast ausschließlich (s. dazu Rn. 34) im Inland eingesetzt werden, ausgenommen allerdings die entgeltliche Überlassung v. Schiffen in bestimmten Fällen der Bare-boat-Vercharterung (**Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b**), sowie (3) aus **Teilwertabschreibungen oder Übertragungen** (Veräußerungen, Entnahmen) v. im BV gehaltenen WG iSv. **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a und b (Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. c)**. Von **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a 1. Alt.** erfasst sind sonach auch Verluste aus der Veräußerung v. Mietzinsforderungen im Zusammenhang mit den betr. VuV, nach (umstritten) Ansicht des BFH¹ (wegen § 21 Abs. 2 aF) gleichermaßen negative Einkünfte aus der Selbstnutzung eines ausländ. Hauses oder einer ausländ. Wohnung. Insgesamt handelt es sich bei **Abs. 1 S. 1 Nr. 6** um eine lückenfüllende Regelung zu **Abs. 1 S. 1 Nr. 2**, der stets (und nur) dann eingreift, wenn die betr. VuV gewerblicher Natur ist, sei es originär, sei es auch im Rahmen einer **BetrAufsp.**² Auf die Zuordnung zu einer bestimmten Einkunftsart kommt es für die Anwendung v. **Abs. 1 S. 1 Nr. 6** nicht an. Da entspr. Einkünfte aus VuV **abkommensrechtl.** infolge ihrer Belegenheit durchweg (Ausnahme: Anrechnung gem. Art. 24 Abs. 1 DBA-Brasilien, Art. 24 Abs. 1 Nr. 1a [zwischenzeitlich gekündigt], Art. 1c DBA-Schweiz; Art. 23 Abs. 1b und 1a DBA-Spanien) v. der deutschen Besteuerung ausgenommen werden, läuft § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 weitgehend leer.

Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a: Anders als die Verluste aus der VuV v. unbeweglichem Vermögen und v. Sachinbegriffen wird die stl. Berücksichtigung ausländ. Verluste aus der Überlassung v. **Rechten** (§ 21 Abs. 1 Nr. 3) nur dann gem. § 2a beschränkt, wenn sie gewerblich ist (§ 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 2). Nicht erfasst werden auch Verluste aus VuV v. beweglichen Sachen im Ausland (vgl. aber insoweit die Verlustausgleichsbeschränkungen in § 22 Nr. 3 S. 3, 4). Auf der anderen Seite erfasst § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a auch gewerbliche Verluste gem. § 21 Abs. 3, sofern es sich nicht bereits um solche iSv. § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 handelt. 29

Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b: **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b** zielt insbes. auf die sog. Bare-boat-Vercharterung unbemannter Freizeitschiffe (Yachten), die in ausländ. Häfen liegen. Mit dieser Zielsetzung unterfielen Verluste aus der entgeltlichen Überlassung nicht registrierter Schiffe, die aufgrund eines **vor dem 31.12.1999** rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages oder gleichstehenden Rechtsaktes erzielt wurden (§ 52 Abs. 3 S. 1), gem. **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b aF** nur dann der Abzugsbeschränkung des § 2a, wenn sie nicht tatsächlich der inländ. Besteuerung (beim Mieter oder Pächter) unterlagen.³ Nach **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b idF des StBereinG 1999** wird seitdem statt auf diese Besteuerung auf den – ausschließlichen oder fast ausschließlichen (s. dazu Abs. 2 S. 1, Rn. 34) – **Einsatz der Schiffe** im Inland abgestellt (**1. Ausnahme**). Das ist der Fall, wenn das Schiff tatsächlich im geografischen, nicht im rechtl. Inland eingesetzt wird (= tatsächliche Nutzung ohne Liegezeiten); der Einsatz eines flaggenrechtl. deutschen Schiffs auf hoher See genügt also nicht, ebenso wenig die Vercharterung v. einem deutschen Hafen aus.⁴ Ein solcher Einsatz iSd. **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b** muss vom Überlassenden – für das jew. einzelne Schiff – **nachgewiesen** werden; ihn trifft die obj. Feststellungslast. Gelingt der Nachweis, unterliegen der Ausnahme jegliche schiffsbezogenen negativen Einnahmen einschl. solche aus (funktional zuzuordnenden) Hilfs-, nicht aber aus bloßen Nebengeschäften. **Daneben** bleibt der Verlustabzug gem. **Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b aa), bb), cc)** ausnahmsweise auch bei überwiegendem Einsatz der Schiffe im Ausland erhalten, **vorausgesetzt**, es handelt sich um **Handelsschiffe** (= Seeschiffe zur Beförderung v. Pers. und/oder Gütern mit eigenem Antrieb, keine Binnenschiffe⁵), die **alternativ** wie folgt überlassen worden sind (**2. Ausnahme**): (**1: Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b aa)** ausgerüstet (insbes. durch Gestellung der Mannschaft, sog. crewing charter) v. einem Vercharterer⁶ (vgl. § 5a Abs. 2 S. 2), worunter ggf. auch – bei Weitervercharterung – ein Letztvercharterer zu verstehen ist,⁷ (**2: Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b bb)** an im Inland ansässige Ausrüster iSd. § 510 Abs. 1 HGB (= Verwender eines fremden Schiffs für eigene Rechnung)⁸ oder (**3: Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b cc)** insgesamt (= bezogen auf sämtliche überlassenen Schiffe)⁹ nur vorübergehend (= bezogen auf 30

1 BFH v. 24.9.1985 – IX R 143/83, BStBl. II 1986, 287; v. 11.4.1990 – I R 63/88, BFH/NV 1990, 705; s. aber *K/S/M*, § 2a Rn. B 64.

2 *AA Krabbe*, RIW 1983, 42.

3 Vgl. dazu eingehend *F/W/B*, § 2a Rn. 274; s. auch FG Düss. v. 20.2.2001 – 13 K 1707/96 E, EFG 2001, 831.

4 *F/W/B*, § 2a Rn. 259; *aA K/S/M*, § 2a Rn. B 661.

5 Zum Begriff s. BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60.

6 S. auch BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433.

7 Vgl. BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433.

8 Vgl. BFH v. 28.4.1964 – I 391/61 U, BStBl. III 1964, 457.

9 *F/W/B*, § 2a Rn. 264.

den jew VZ an weniger als an 183 Tagen)¹ an im Ausland ansässige Ausrüster iSd. § 510 Abs. 1 HGB. Die unterschiedliche Behandlung v. in- und ausländ. Nutzern (Ausrüstern) begegnet EG-rechtl. Bedenken.² Greift die Abzugsbeschränkung, findet die per country limitation keine Anwendung (§ 2a Abs. 1 S. 1, Rn. 42). Unabhängig davon ist die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 22 Nr. 3 S. 3 und 4 bei Vorliegen der Voraussetzungen v. § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b vorrangig, s. auch Rn. 9.³ – (Nur) iÜ und v. diesen beiden Ausnahmegruppen abgesehen unterliegen die Verluste (ggf. auch nur zeitanteilig)⁴ den Verrechnungsbeschränkungen: Ob die Schiffe BV oder PV sind, ist unbeachtlich. Es genügt jedwede Form der **Nutzungsüberlassung** (auch gewerblicher Art, Leasing) v. Schiffen jedweder Art, sofern sie der „schwimmenden“ Fortbewegung aus eigener oder fremder Kraft dienen, gleichviel, unter welcher Flagge sie fahren.

- 31 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. c:** Ähnlich wie Abs. 1 S. 1 Nr. 3 und 4 ergänzt Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. c die Abzugsbeschränkung auf verlustähnliche Sachverhalte der Wertminderung (**Teilwertabschreibungen, Veräußerungsverluste**) für solche WG des ausländ. unbeweglichen BV gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. a und b, die nicht gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 3 aus der Einschaltung einer KapGes. resultieren.
- 32 VIII. Verluste aus zwischengeschalteten Inlandsbeteiligungen (Abs. 1 S. 1 Nr. 7).** Abs. 1 S. 1 Nr. 7 enthält weitere **Auffangtatbestände** zu Nr. 1–6 für jene Fälle, in denen versucht wird, der Verlustbeschränkung durch Zwischenschaltung einer inländ. Beteiligungs-Ges. auszuweichen, indem dadurch ausländ. in inländ. Beteiligungsverluste umgewandelt und die infolge der Verluste wertgeminderten Kapitalbeteiligungen abgeschrieben werden; Abs. 1 S. 1 Nr. 7 dient sonach dazu, Umgehungsversuche zu verhindern.
- 33** Ihren tatbestandlichen Voraussetzungen nach entspricht die Vorschrift den Regelungen in Abs. 1 S. 1 Nr. 1–6. Allerdings fehlt der hiernach erforderliche **Auslandsbezug**, weil auf die zwischengeschaltete (inländ.) KapGes. abzustellen ist. Infolgedessen ist Abs. 1 auf die zwischengeschaltete Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland unmittelbar anzuwenden; der Auslandsbezug wird lediglich fingiert. Es kann erhebliche Schwierigkeiten bereiten, im Einzelfall festzustellen, worauf die Vermögensverluste bei der KapGes. zurückzuführen sind, vor allem dann, wenn diese durch mehrere v. § 2a erfasste Tätigkeiten verursacht sind (s. auch Rn. 43). Ggf. kommt lediglich ein partielles Abzugsverbot in Betracht. Für die objektive Feststellungslast gelten insoweit die allg. Regeln, dh. sie trifft die FinVerw., nicht den StPfl.⁵
- 34 IX. Verlustabzugsausgleichs- und -abzugsbeschränkung für bestimmte ausländische Einkünfte (Abs. 2).** § 2a Abs. 2 enthält die sog. **Aktivitäts- oder Produktivitätsklausel** (ähnlich wie in § 5 AIG aF, § 1 Abs. 3 EntwLStG aF, § 8 Abs. 2 AStG, § 26 Abs. 2 KStG aF): § 2a Abs. 1 ist danach bei bestimmten Einkünften nicht anzuwenden, die nach Ansicht des Gesetzgebers als volkswirtschaftlich besonders sinnvoll einzustufen sind (was wiederum im Gegenschluss erlaubt, andere Einkünfte trotz entspr. Produktivität nicht gleichermaßen zu begünstigen).⁶ Betroffen sind in erster Linie Einkünfte gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 aus einer ausländ. Betriebsstätte (**Abs. 2 S. 1**), daneben auch Einkünfte gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 3, 4 (**Abs. 2 S. 2**). Voraussetzung ist in jedem Fall, dass die begünstigten Tätigkeiten **ausschließlich oder fast ausschließlich** ausgeübt werden.⁷ Der Abgrenzungsmaßstab ist (schon aus Gründen der vereinfachten Ermittlung) in Anlehnung an § 8 Abs. 2 AStG aF auf mindestens 90 % (s. ebenso zB § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 2b, Abs. 4 S. 1) der betr. Bruttoerträge in jedem Wj.⁸ zu taxieren. Dies und die weiteren tatbestandlichen Voraussetzungen sind vom StPfl. **nachzuweisen**⁹ (Abs. 2 S. 2).

¹ F/W/B, § 2a Rn. 264.

² Grotherr, IWB Fach 3 Gr 3, 1291; Lüdicke, DB 1999, 1922.

³ Zutr. F/W/B, § 2a Rn. 255.

⁴ F/W/B, § 2a Rn. 260.

⁵ Krabbe, IStR 1992, 57; F/W/B, § 2a Rn. 300.

⁶ Vgl. BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104; v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; (für luf. Einkünfte); aA Schaumburg³, Rn. 5.80.

⁷ Zur Zuordnung v. Verlusten zu Beginn bzw. aE einer Tätigkeit s. R 2a Abs. 3 S. 3 EStR.

⁸ Vgl. R 2a Abs. 3 EStR iVm. BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1/04 Tz. 9.0.1, aber str.: aA F/W/B, § 2a Rn. 391 iVm. Rn. 375 f.: Aufwendungen; Lademann, § 2a Rn. 87; Blümich, § 2a Rn. 96: Betriebsergebnis, ggf. zzgl. verwendetes BV; K/S/M, § 2a Rn. C 8: Gesamtcharakter der Betriebsstätte; Scholten/Griemla, IStR 2007, 615: (tatsächliche und kalkulatorische) Kosten des internen Rechnungswesens.

⁹ Vgl. BFH v. 9.7.1986 – I B 36/86, BStBl. II 1987, 487.

1. Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte (Abs. 2 S. 1). In die Aktivitätsklausel einbezogen sind gem. Abs. 2 S. 1 (letztlich mit gleichheitsrechtl. nicht unbedenklicher Beliebigkeit¹) im Einzelnen: (1) Herstellung und Lieferung v. Waren, ausgenommen Waffen, (2) Gewinnung v. Bodenschätzen sowie (= und/oder) (3) gewerbliche Leistungen, ausgenommen die in Abs. 2 aufgeführten. 35

a) Warengeschäfte. Waren iSv. Abs. 2 S. 1 sind (alle körperlichen) beweglichen Sachen (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 1 HGB, § 90 BGB),² also einschl. Strom- und ähnliche Energien, aber **nicht**: Grundstücke (str. und zweifelh.,³ s. auch Rn. 39), Rechte (auch nicht Wertpapiere oder sonstige nicht verbriefte Rechte des Umlaufvermögens, vgl. § 266 Abs. 2 HGB),⁴ immaterielle WG, insbes. nicht deren Herstellung (Filme). Es handelt sich idR um WG des Umlauf-, ggf. aber auch des Anlagevermögens. Wegen der Begriffe Lieferung = Anschaffung und Herstellung s. § 6 Rn. 27 ff., 49 ff. Eine Ausnahme besteht auch für Waffen, richtiger Ansicht nach jeglicher Art und nicht nur solche, die unter das WaffenG (dort § 1) fallen, und deshalb einschl. v. Munition,⁵ aber ausschließlich militärischer Ausrüstung.⁶ 36

Herstellung ist jegliche Warenproduktion (Voll- oder Teilfertigung) im eigenen Betrieb, unter Verwendung eigenen oder auch angeschafften und weiterverarbeiteten Materials. Die Einrichtung v. Produktionsstätten gehört nicht dazu.⁷ **Lieferung** enthält das Verschaffen wirtschaftlicher Verfügungsmacht, und zwar sowohl an selbst hergestellten als auch an angeschafften WG. Verleasen v. Waren ist kein Liefern, ggf. aber das Bewirken gewerblicher Leistungen. 37

b) Bodenschatzgewinnung. Bodenschätze sind Bodenbestandteile, die als Rohstoffe verwendbar sind. Von der Regelung erfasst ist die Gewinnung (Urproduktion, Förderung, Veräußerung), aber (in Folge der funktionalen Betrachtungsweise) auch der Transport und die Verarbeitung v. Bodenschätzen, ferner das (ggf. vergebliche) Aufsuchen zum Zwecke der Gewinnung (Exploration). Der Vorgang kann auch als gewerbliche Tätigkeit begünstigt sein (Rn. 18). 38

c) Gewerbliche Leistungen. Gewerbliche Leistungen iSv. Abs. 2 sind solche, die keine Lieferung v. Waren sind. Der Handel mit Immobilien (s. aber Rn. 36) kann allenfalls dazugehören, wenn es nicht nur um die bloße Grundstückslieferung geht.⁸ Ob gewerbliche Leistungen vorliegen, bestimmt sich nach der Art der Tätigkeit und unbeschadet der Rechtsform des StPfl. **Einschränkende Ausnahmen:** (1) Errichtung und Betrieb v. Fremdenverkehrsanlagen, zB Hotel, Schwimmbäder, Ferienanlage, Sportanlagen, nicht jedoch nur mittelbar dem Fremdenverkehr dienende Anlagen wie zB Gaststätten, Reisebüros, Messen, auch nicht die Aufteilung eines bisherigen Hotels in Eigentumswohnungen und deren Verkauf im sog. „Time-Sharing-Modell“ zur zeitweisen Nutzung.⁹ Identität zw. Anlagenerrichtendem und Betreiber ist nicht vonnöten (wichtig zB bei Bauherrengemeinschaften);¹⁰ (2) gewerbliche VuV v. WG einschl. der Überlassung v. Rechten, Plänen, Verfahren, Erfahrungen und Kenntnissen (zB Patentverwertung, Filmverleih, Leasing, Lizenzübertragung). Abw. v. Abs. 1 Nr. 6 lit. a verlangt das G keine Auslandsbelegenheit der vermieteten WG. Einbezogen sind ungeachtet ihrer Gewerblichkeit auch (inländ.) Besitz-Ges. mit ausländ. Betriebs-Ges. im Rahmen einer BetrAufsp.¹¹ Der Gesetzgeber wollte solche überwiegend passiven Tätigkeiten v. der Verlustverrechnungsmöglichkeit ausnehmen, denen aus seiner Sicht kein erkennbarer Nutzen für die deutsche Volkswirtschaft zukommt oder die in nicht unerheblichem Umfang zu unerwünschten Steuersparmöglichkeiten genutzt werden.¹² Diese pauschale Miss- 39

1 Vgl. auch *Wassermeyer*, IStR 2000, 65 (68).

2 Auch Standardsoftware, vgl. BFH v. 28.10.2008 – IX R 22/08, BFH/NV 2009, 272.

3 BFH v. 18.7.2001 – I R 70/00, BStBl. II 2003, 48; aA *L/B/P*, § 2a Rn. 35; vgl. auch die Rspr. zur gewstl. Beurteilung v. Grundpfandrechten bei Grundstückshändlern als Dauerschulden, zB BFH v. 7.8.1990 – VIII R 423/83, BStBl. II 1991, 23 und v. 18.4.1991 – IV R 6/90, BStBl. II 1991, 584, ferner v. 3.7.1987 – III R 7/86, BStBl. II 1987, 728.

4 Vgl. BFH v. 7.8.1990 – VIII R 423/83, BStBl. II 2003, 48.

5 AA BFH v. 30.4.2003 – I R 95/02, DStRE 2003, 1193, dies aber wohl gegen das Regelungsstelos nur wegen einer unklaren Regelungsfassung.

6 AA OFD Düss., DB 1975, 1772; *F/W/B*, § 2a Rn. 378.

7 AA *F/W/B*, § 2a Rn. 379.

8 BFH v. 7.8.1990 – VIII R 423/83, BStBl. II 2003, 48.

9 BFH v. 7.8.1990 – VIII R 423/83, BStBl. II 2003, 48.

10 *K/S/M*, § 2a Rn. C 19.

11 *K/S/M*, § 2a Rn. C 21; aA *H/H/R*, § 2a Rn. 78.

12 BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; BT-Drucks. 9/2074, 62.

brauchsabwehr verträgt sich allerdings einmal mehr nicht mit EG-Recht, und dies selbst dann nicht, falls der Verlustabzug als solcher vom EuGH nicht eingefordert werden sollte (s. Rn. 2, 5); denn nachdem der Gesetzgeber gem. Abs. 2 den Verlustabzug ermöglicht, muss er dies auch in sich „konsistent“ und diskriminierungsfrei umsetzen.¹ **Erweiternde Ausnahmen** ergeben sich kraft gesetzlicher Fiktion („gilt“) aus dem sog. **Holdingprivileg** (§ 2a Abs. 2 **letzter HS 2**, vgl. auch zB § 8a Abs. 4 S. 1 KStG aF), und zwar (1) dem Halten einer Beteiligung, wenn die ausländ. Betriebsstätte zumindest einem Viertel am Nennkapital einer KapGes. beteiligt ist, die ihrerseits weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat und die ausschließlich oder fast ausschließlich begünstigte Tätigkeiten zum Gegenstand hat, und (2) der mit dem Halten der Beteiligung in Zusammenhang stehende Finanzierung (Kredit zum Beteiligungserwerb, auch G'ter-Darlehen²). Die aktive Tätigkeit der Beteiligungs-Ges. „schlägt“ dann auf die ausländ. KapGes. durch. Voraussetzung ist, dass die Holdingfunktion **unmittelbar** wahrgenommen wird; die Einschaltung einer Zwischenholding und v. Treuhändern schadet, ebenso das Halten über eine (in- oder ausländ.) PersGes., weil es auf eine tatsächliche Unmittelbarkeit und nicht auf eine stl. ggf. abw. Zuordnung ankommt.³ Nicht erforderlich ist, dass die KapGes. im selben Staat wie die Betriebsstätte (= **Landesholding**) oder im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dieser tätig ist (= **Funktionsholding**). – Die Verrechnung v. Verlusten aus gewerblicher Tierzucht wird gem. § 15 Abs. 4 beschränkt.

- 40 Die Voraussetzungen des Aktivitätsvorbehalts sind für jede Betriebsstätte für jedes Wj. nach Maßgabe des Verhältnisses der jeweiligen Bruttoerträge gesondert zu prüfen.⁴ Ein Verlustausgleich zw. einer aktiven und einer nicht aktiven gewerblichen Betriebsstätte soll grds. (Ausnahme: Umqualifizierung einer Tätigkeit v. passiv in aktiv aufgrund gesetzlicher Neuregelung)⁵ nicht zulässig sein,⁶ und zwar auch dann, wenn sich innerhalb v. zwei VZ das Verhältnis v. passiver zu aktiver Tätigkeit geändert hat.⁷

- 41 2. **Weitere Beteiligungsverluste (Abs. 2 S. 2)**. Handelt es sich bei den negativen Einkünften um solche aus Beteiligungen iSv. Abs. 1 S. 1 Nr. 3 und 4 (und damit nicht zugleich um solche aus einer ausländ. Betriebsstätte iSv. Abs. 1 Nr. 2), wird die Begünstigung nach **Abs. 2 S. 2** ebenfalls gewährt, wenn die Beteiligungs-Ges. ihrerseits – wegen der fehlenden Bezugnahme auf Abs. 1 Nr. 2: im In- wie im Ausland – die Aktivitätsvoraussetzungen v. Abs. 2 S. 1 erfüllt, und zwar entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre und im fraglichen VZ. Diese Einschränkung soll Verlustverlagerungen aus passiven Zeiträumen in aktive Zeiträume verhindern. Auch (Rn. 34) dafür trifft die **objektive Feststellungslast** den StPfl.

- 42 **X. Rechtsfolgen. 1. Beschränkung des Verlustausgleichs (Abs. 1 S. 1)**. Abs. 1 führt vor allem zur Beschränkung des Verlustausgleichs auf positive Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat, Abs. 1 S. 1.⁸ **Einkünfte derselben Art** folgen nach zutr. hM der Einteilung der Einkünftegruppen in Abs. 1 S. 1 Nr. 1–7, ausgenommen Nr. 3 und 4, die zusammengefasst werden.⁹ Zu nummernübergreifenden Verrechnungen kann es auch kommen, wenn die Voraussetzungen der Nr. 3, 4 oder 5¹⁰ und gleichzeitig einer der anderen Nr. (insbes. Nr. 1, 2) erfüllt werden, idR nicht aber bei Gewinnausschüttungen, die sich keinem bestimmten Beteiligungsgewinn zuordnen lassen. Dass es sich bei den betr. Einkünften um außerordentliche (tarifbegünstigte) gem. § 34 Abs. 2 handelt, steht der Verrechnung nicht entgegen.¹¹ Zur Verrechnung solcher Einkünfte (erstmalig vom VZ 2001 an) beim ProgrVorb. gem. § 32b Abs. 2 Nr. 2 s. Rn. 48. **Nicht** miteinander verrechenbar sind indes aktive positive mit passiven negativen Einkünften, weder gem. Abs. 1 Nr. 2 noch nach Abs. 1 Nr. 3 und 4; str., s. Rn. 40. Die Anwendung v. § 3 Nr. 40 und § 3c geht der Verlustrechnung vor (Rn. 25). – Innerhalb derselben

1 BFH v. 29.1.2008 – I R 85/06, BStBl. II 2008, 671, gestützt auf EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04, BStBl. II 2007, 492 „Rewe Zentralfinanz“; aA BMF v. 4.8.2008, BStBl. I 2008, 837 (Nichtanwendung), zwischenzeitlich aufgehoben durch BMF v. 23.4.2010, BStBl. I 2010, 391.

2 K/S/M, § 2a Rn. C 16i.

3 AA K/S/M, § 2a Rn. C 16h.

4 R 2a Abs. 3 EStR.

5 OFD München v. 23.12.1998, StEK EStG § 1 Nr. 67, dort Anh. 4 Tz. 1.5.3.

6 R 2a Abs. 2 S. 2 EStR; K/S/M, § 2a Rn. B 81; aA (mit guten Gründen) F/W/B, § 2a Rn. 325.

7 OFD München v. 23.12.1998, StEK EStG § 1 Nr. 67, dort Anh. 4 Tz. 1.5.3.

8 R 2a Abs. 7 EStR.

9 R 2a Abs. 1 S. 1 und 2 EStR.

10 S. BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605.

11 BMF v. 20.2.2001, BStBl. I 2001, 172; s. auch BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 zu § 15 Abs. 4 und § 15a.

Gruppe bleibt der Verlustausgleich unbeschränkt, auch bei zusammenveranlagten Ehegatten, die gemeinsam als StPfl. behandelt werden (§ 26b).¹ Voraussetzung ist immer (**Ausnahme**: Verluste gem. Abs. 1 S. 1 Nr. 6 lit. b²), dass die **Verluste aus demselben Staat** stammen (Verluststaat, per country limitation). Darauf, dass einheitliche Verlustquellen zugrunde liegen, kommt es ebenso wenig an wie darauf, dass die Einkünfte denselben Einkunftsarten zugehören. Der Verlustausgleich soll allerdings unterbleiben, wenn hinsichtlich der entspr. positiven Einkünfte eine DBA-Rückfallklausel („**subject-to-tax-Klausel**“)³ greift,⁴ wonach Einkünfte nicht aus dem DBA-Staat stammen, wenn sie dort nicht besteuert werden.⁵ Die „Vererbung“ nicht ausgeglichener oder nicht verrechneter negativer Einkünfte auf den Gesamtrechtsnachfolger war nach früherer (und zutr.), aber umstrittener⁶ Rspr. des BFH⁷ im Falle einer tatsächlichen wirtschaftlichen Belastung des Erben zulässig.⁸ S. § 2 Rn. 83, § 10d Rn. 6 mwN. Nach dem Beschl des GrS des BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04⁹, soll der Verlustabzug indes (aus vielfältigen dogmatischen Überlegungen) ausgeschlossen sein, das aus Gründen eines rechtsprechungs-“selbstkreierten“¹⁰ (und die FinVerw. wohl auch nicht bindenden) Vertrauensschutzes allerdings erst bei Eintritt des Todes vor Veröffentlichung jenes Beschlusses.

Die oben angegebenen Grundsätze (Rn. 42) finden auch für **Abs. 1 S. 1 Nr. 7** Anwendung, ungeachtet der insoweit abw. Gesetzesformulierung, wonach es nicht auf positive Einkünfte, sondern auf Tatbestände der jeweils selben Art ankommt.¹¹ Der Unterschied hängt mit der Einbeziehung inländ. KapGes. zusammen, auf deren Zwischenschaltung die betr. Einkünfte des StPfl. letztlich beruhen. Abs. 1 S. 1 Nr. 7 erzwingt also eine Ausdehnung auf ein anderes Zurechnungssubjekt. Positive Einkünfte aus denselben Tatbeständen der Abs. 1 S. 1 Nr. 7 werden allerdings nur selten anfallen und noch seltener überhaupt nachweisbar sein. Denn etwaige Gewinne aus denselben Tatbeständen sind den (zwischengeschalteten) KapGes. und nicht dem Anteilseignern als StPfl. zuzurechnen. Sie wirken sich bei diesem allenfalls über Gewinnausschüttungen aus und lassen sich dann nicht mehr einer Ursache iSv. Abs. 1 S. 1 Nr. 7 zuordnen (Rn. 33). Eine schätzweise Aufteilung dürfte mangels Tatbestandsmäßigkeit nicht in Betracht kommen. 43

Beispiele für einen entspr. Verlustausgleich aus demselben Tatbestand: Teilwertzuschreibungen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3) infolge Liquidationsgewinnen nach vorheriger Teilwertabschreibung, Gewinne aus Anteilsveräußerung oder -entnahme, Auflösung oder Kapitalherabsetzung.

Vorrangiger Verlustausgleich gem. Abs. 1. Verfügt der StPfl. sowohl über voll nach § 10d als auch über nur beschränkt nach § 2a Abs. 1 ausgleichsfähige Verluste, so sind zunächst – vor dem Ausgleich der Verluste aus derselben Einkunftsart – die Verluste gem. § 2a Abs. 1 zu verrechnen. Das folgt daraus, dass der Ausgleich entspr. positiver und negativer Verluste Vorrang hat.¹² 44

2. Beschränkung des Verlustabzugs (Abs. 1 S. 1 letzter HS; Abs. 1 S. 3 und 4). Nach den tatbestandlichen Maßgaben, in dem hiernach der Verlustausgleich beschränkt ist, schließt § 2a Abs. 1 S. 1 letzter HS auch den **Verlustabzug gem. § 10d** in Gänze aus. Abzugsfähig bleiben insoweit lediglich jene Verluste, die nach § 2a Abs. 2 auch ausgeglichen werden können. 45

1 R 2a Abs. 8 EStR; zu § 15a Abs. 4: BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787; v. 20.4.1989 – V R 130/84, BFH/NV 1990, 232.

2 R 2a Abs. 8 EStR.

3 ZB Art. 23 Abs. 2 DBA-USA 1989; Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen; Art. 23 Abs. 1 S. 1 DBA-Schweden; Art. 23 Abs. 3 DBA-Dänemark; allg. *Vogel*, IStR-Beih. 24/1997.

4 R 2a Abs. 1 S. 5 EStR, aber zweifelh., vgl. auch *F/W/B*, § 2a Rn. 44 aE, 340; OFD Münster v. 22.1.1997, FR 1997, 503.

5 Vgl. BFH v. 5.2.1992 – I R 158/90, BStBl. II 1992, 660; v. 11.6.1996 – I R 8/96, BStBl. II 1997, 117.

6 S. zum Meinungsstand zB *Müller-Franken*, StuW 2004, 109 mwN.

7 BFH v. 5.5.1999 – XI R 1/97, BStBl. II 1999, 653; v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487; *K/S/M*, § 2 Rn. D 160 ff., § 10d Rn. B 190 ff., jeweils zu § 10d.

8 So derzeit nach wie vor (noch) die FinVerw., vgl. BMF v. 26.7.2002, BStBl. I 2002, 667; R 2a Abs. 4 EStR; H 10d EStH; s. auch BFH v. 28.7.2004 – XI R 54/99, BStBl. II 2005, 262.

9 BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608.

10 Zur rechtmeth. Problematisierung s. zB eindringlich *M. Fischer*, DStR 2008, 697; *H/H/Sp*, § 4 Rn. 173 ff., speziell Rn. 184 ff., mwN.

11 R 2a Abs. 1 S. 3 und 4 EStR.

12 BFH v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 (470).

Der Ausschluss v. § 10d ist insoweit systemgerecht und deswegen letztlich nur deklaratorischer Natur.

- 46 Unabhängig davon trifft **Abs. 1 S. 3** eigenständige Regelungen über einen (**beschränkten Verlustvortrag**: In jenem Umfang, in dem Abs. 1 S. 1 den beschränkten Verlustausgleich ermöglicht, wird danach für die verbleibenden negativen Einkünfte der Verlustvortrag in den nachfolgenden VZ (zeitlich unbegrenzt) eröffnet, abw. v. § 10d allerdings nicht als SA, sondern als BA. Eine Rücktragsmöglichkeit wird nicht eingeräumt. Verbleibende negative Verluste sind solche, die nach gescheitertem Verlustausgleich gem. Abs. 1 S. 1 (wegen fehlender entspr. positiver Einkünfte) verbleiben (Abs. 1 S. 4). Sie sind (ggf. auch nach § 180 Nr. 2 lit. a AO) gesondert festzustellen (§ 2a Abs. 1 S. 5 iVm. § 10d Abs. 4), uU auch für Zwecke des ProgrVorb.¹ Ein Wahlrecht zw. Verlustausgleich und Verlustabzug (und damit die Möglichkeit zur Nachholung eines zunächst unterlassenen Ausgleichs) besteht folglich nicht, ebenso wenig wie die Möglichkeit des Verlustrücktrages. Der Sache nach bezieht sich der Verlustvortrag – nicht anders als der Verlustausgleich (Rn. 42) – jeweils auf Einkünfte derselben Art aus demselben Staat. In den Vorteil des beschränkten Verlustabzugs gelangt nur **derjenige StPfl.**, der den Verlust erlitten hat. Zur (umstrittenen) Rechtslage bei der Erbfolge sowie zum Verlustabzug bei Ehegatten s. Rn. 42. Bei Umwandlung einer Körperschaft in eine PersGes. sperrt § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG nF/aF den Verlustabzug, gleichermaßen verhält es sich gem. § 12 Abs. 3 (iVm. § 4 Abs. 2 S. 2) UmwStG 2006 – insoweit abw. v. § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG 1995 – bei Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft.²
- 47 **Konkurrieren** verbleibende negative Einkünfte § 10d und § 2a Abs. 1, geht der Abzug nach § 2a vor (**Abs. 1 S. 1 letzter HS**). Das ist für den StPfl. v. Vorteil, weil dann der großzügigere Abzug nach § 10d erhalten bleibt, auch wenn sich in den folgenden VZ eine Abzugsmöglichkeit nach § 2a nicht ergibt.
- 48 **3. Progressionsvorbehalt. Bis zum VZ 2008** (s. Rn. 8) ging § 2a im Verhältnis (nur) zum negativen ProgrVorb. (§ 32b) ebenfalls vor, und zwar grds. unabhängig davon, ob ein DBA anwendbar war oder nicht.³ Denn auch dann, wenn ein DBA den negativen ProgrVorb. vorsieht, setzt dies voraus, dass die betr. Verluste nach innerstaatlichem Recht überhaupt zu berücksichtigen sind. Das aber ist bis zum VZ 2008 wegen § 2a gerade nicht der Fall (s. aber auch Rn. 4f.).⁴ Das gilt sowohl im Hinblick auf § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 idF bis zum VZ 1995 (nach Maßgabe der seinerzeit durchzuführenden „Schattenveranlagung“) als auch im Hinblick auf den vom VZ 1996 an vollzogenen Systemwechsel zur sog. Hinzurechnungsmethode; an der Maßgeblichkeit der deutschen Einkommensermittlungsregeln hat sich dadurch nichts geändert.⁵ Eine denkbare Kollision mit DBA-Recht bestand unabhängig davon aber auch deswegen nicht, weil alleinige Rechtsgrundlage für die Anwendung des ProgrVorb. nach geläuteter Rechtserkenntnis des BFH⁶ § 32b, nicht jedoch das einschlägige DBA ist; ein DBA kann die Berücksichtigung eines ProgrVorb. allenfalls explizit verbieten; diese Rspr. wurde durch das JStG 2007 in § 32b Abs. 1 Nr. 3 aF, jetzt § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 nF, verankert. So gesehen ist es dem deutschen Gesetzgeber grds. unbenommen, die Reichweite des ProgrVorb. zu bestimmen. Das ändert freilich nichts daran, dass der (isolierte) Ausschluss des negativen ProgrVorb. dem Leistungsfähigkeitsgedanken widerspricht und überdies gegen die EU-rechtl. Freiheiten (Niederlassungs-, Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 49, 56 AEUV) verstoßen kann (s. Rn. 2, 5).⁷

Vom VZ 2009 an: Um dem letzteren Vorwurf vorzubeugen und zugleich Einnahmeverluste „durch die Hintertür“ vorzubeugen, hat der Gesetzgeber des JStG 2009 das Zusammenspiel v. § 2a einerseits und § 32b andererseits mit Wirkung vom VZ 2009 an konzeptionell

1 OFD München v. 23.12.1998, StEK EStG § 1 Nr. 67, dort Anh. 4 Tz. 1.7.; OFD Rhld. und Münster IStR 2007, 447, dort auch zur Verrechnungsreihenfolge mit ao. Einkünften gem. §§ 34, 34b im jew. Folgejahr.

2 Dazu zB *Hiersteiter/Schwarz*, DB 2002, 1663.

3 BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104; v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100; v. 13.11.2002 – I R 13/02, BStBl. II 2003, 795; v. 31.3.2004 – I R 71/03, BStBl. II 2004, 742 (746); H 32b EStH; K/S/M, § 2a Rn A28b ff., und § 32b Rn. A83f.; aA *Beck*, IStR 2007, 53; *H/H/R*, § 32b Rn. 136, sowie in *F/W/B*, § 2a Rn. 92.

4 S. ebenso zu § 3c Abs. 1 BFH v. 20.9.2006 – I R 59/05, BStBl. II 2007, 756.

5 Im Ergebnis ebenso FG Hbg. v. 26.4.2010 – 3 K 234/09, EFG 2010, 1322 (Rev. I R 35/10).

6 BFH v. 19.12.2001 – I R 63/00, BStBl. II 2003, 302; umfassend zur Problematik s. *K/S/M*, § 2a Rn. A 42 ff.; BFH v. 15.5.2002 – I R 40/01, BStBl. II 2002, 660.

7 EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03, DStR 2006, 362 – „Ritter-Coulais“ und nachfolgend BFH v. 20.9.2006 – I R 13/02, IStR 2007, 148; s. dazu BMF v. 24.11.2006, BStBl. I 2006, 763; s. auch abgrenzend zu Drittstaaten FG Hbg. v. 22.8.2006 – 7 K 255/04, EFG 2007, 105.

grundlegend verändert: Für **Drittstaatenverluste** verbleibt es zwar uneingeschränkt bei dem schon bisherigen „Durchschlagen“ v. § 2a Abs. 1 und 2 auf den ProgrVorb.¹ Für Verluste aus EU/EWR-Staaten wurden mit § 32b Abs. 1 S. 2 und 3 nF aber neue „Sperrn“ geschaffen: Ob schon nach § 2a nF **Verluste aus Nicht-Drittstaaten** (vgl. dazu § 2a Abs. 2a iVm. § 32b Abs. 1 S. 3 nF, Rn. 11 ff.) nunmehr prinzipiell abzugsfähig sind, verhindert § 32b Abs. 1 S. 2 und 3 (iVm. Abs. 1 S. 1 Nr. 3) nF den ProgrVorb. auch für solche Staaten in den Fällen der abkommensrechtl. Freistellung (Art. 23A OECD-MA) jetzt sowohl für positive wie für negative Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1. Grund für diese Ausweitung „zu Lasten aller“ ist (offenbar) die Befürchtung eines abermaligen Diskriminierungsverstoßes infolge mangelnder Folgerichtigkeit der gesetzgeberischen Entscheidung (insbes. auch im Hinblick auf solche Betriebsstättenverluste, die nicht die Aktivitätserfordernisse des § 2a Abs. 2 S. 1 erfüllen).² Abzugsfähig sind im Rahmen der Steuersatzberechnung fortan nur noch EU/EWR-Betriebsstättenverluste aus aktiven Betätigungen gem. § 2a Abs. 2 S. 1 iVm. § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 2 HS 2.³ S. dazu auch § 32b Rn. 18. – Zur Verrechnung gem. § 34 Abs. 2 begünstigter Einkünfte beim ProgrVorb. s. § 32b Abs. 2 Nr. 2 und Rn. 42. Zur gesonderten Feststellung verbleibender negativer Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 S. 3 s. Rn. 46.

XI. Verfahren. Werden die negativen ausländ. Einkünfte v. einer Personenmehrheit bezogen, ist über Art, Höhe und Abziehbarkeit der Verluste (einschl. Verfassungsmäßigkeit des § 2a, auch der Hinzurechnungs- sowie Nachversteuerungsvoraussetzungen gem. Abs. 3 S. 3 aF⁴ und Abs. 4 Nr. 2 aF⁵) im Rahmen der einheitlichen und **gesonderten Feststellung** gem. § 180 Abs. 5 Nr. 1 oder auch § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a AO zu entscheiden. Verbleibende negative Einkünfte sind gem. § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen, wobei sich diese Feststellung auf die rechtl. und tatsächlichen Voraussetzungen beschränkt, unter denen die Verluste zu berücksichtigen sind, und sich nicht darauf erstreckt, wie sie bei der Veranlagung zum Ansatz kommen.⁶ Parallele gesonderte Feststellungen gem. § 10d und § 15a stehen unabhängig und auch dann ohne wechselseitige Bindungswirkungen nebeneinander, wenn es zu inhaltlich überschneidenden Feststellungen kommt.

C. Hinzurechnungsbesteuerung bei Auslandsverlusten (Abs. 3 S. 3–6, Abs. 4 iVm. § 52 Abs. 3 S. 3–6)

I. Grundsätzliches. Für den Fall, dass der StPfl. in den Vorjahren (**letztmals im VZ 1998**) 50 den Verlustausgleich oder -abzug gem. Abs. 3 S. 1 und 2 aF für Verluste aus ausländ. gewerblichen Betriebsstätten beantragt hat, die infolge der Symmetriethese (Rn. 5) an sich aufgrund abkommensrechtl. Freistellung im Inland steuerbefreit sind, sieht § 2a Abs. 3 S. 3 sowie § 2a Abs. 4 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6 **Nachversteuerungstatbestände** in den Folgejahren vor, und zwar gem. § 52 Abs. 3 S. 3–6 idF des JStG 2008 ohne zeitliche Begrenzung (s. Rn. 5). Nachzuversteuern ist idS (nach wie vor, s. aber auch Rn. 42) auch beim Erben als Gesamtrechtsnachfolger, weil Verlustabzug und Nachsteuer „zwei Seiten der Medaille“ iS einer systematisch miteinander verklammerten „gespaltenen Tatbestandsverwirklichung“ sein sollen,⁷ und früher auch beim Übergang eines verbleibenden Verlustvortrags gem. § 10d Abs. 4 S. 2 im Rahmen des UmwStG aF (vgl. dort § 12 Abs. 3 S. 2 aF; § 15 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 aF).⁸ Die vorherige Verlustberücksichtigung wird hiernach gem. Abs. 3 S. 3, 5 und 6 aF **korrigiert**, (1) soweit sich bei den nach DBA befreiten Betriebsstätteinkünften in demselben ausländ. Staat insgesamt ein positiver Betrag ergibt (**Abs. 3 S. 3**), **oder** (2) wenn die betr. ausländ. Betriebsstätte in eine KapGes. umgewandelt, wenn sie übertragen oder aufgegeben wird (**Abs. 4**). Die dazu bestehenden Ausnahmeregelungen in Abs. 3 S. 4 und Abs. 4 S. 2 aF (Rn. 57) – nicht aber auch die entspr. Regelungen in § 2 Abs. 1 S. 4 AIG für Altverluste⁹ – fanden vom VZ 1999 an keine Anwendung mehr (vgl. § 52 Abs. 3 S. 3 und 5 aF), woraus sich bei

1 Zutr. Wittkowski/Lindscheid, IStR 2009, 225 (227f.) und 621; aA Goebel/S. Schmidt, IStR 2009, 620.

2 Wittkowski/Lindscheid, IStR 2009, 225 (227f.); Schmidt/Heinz, IStR 2009, 45. Ditz/Planski, DB 2009, 1669 (1672f.) geben zu bedenken, dass jedenfalls ein negativer ProgrVorb. unbeschadet einer Gleichbehandlung mit dem positiven ProgrVorb. europarechtl. geboten sein könnte.

3 Zu den betriebswirtschaftlichen Wirkungen des ProgrVorb. bei ausländ. Betriebsstätteinkünften s. Förster, ZfB 2010, 99.

4 BFH v. 16.11.1989 – IV R 143/85, BStBl. II 1990, 204; v. 9.6.1999 – I R 40/98, BFH/NV 2000, 168.

5 BFH v. 28.11.2007 – I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097.

6 BFH v. 20.9.1989 – X R 180/87, BStBl. II 1990, 112; v. 30.4.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873; v. 18.7.2001 – I R 70/00, BStBl. II 2003, 48.

7 S R 2a Abs. 4 EStR; BFH v. 25.8.2010 – I R 13/09, IStR 2010, 849.

8 S R 2a Abs. 5 EStR.

9 Vgl. F/W/B § 2a EStG Rn. 560.

Vorliegen entspr. Dispositionen ungerechtfertigte und verfassungsrechtl. unzulässige Rückwirkungen in abgeschlossene Sachverhalte ergeben konnten.¹ In gemeinschaftsrechtl. Hinsicht ist die Nachversteuerung gem. Abs. 3 prinzipiell „unverdächtig“; sie ist stimmig („kohärent“) auf den zuverigen Verlustabzug abgestimmt und hilft, ungerechtfertigte doppelte Verlustinanspruchnahmen („double dip“) zu vermeiden.² Bedenken könnten allerdings die (erst nachträglich durch das StBereinG 1999 geschaffenen und nicht zwingend gewinnabhängigen) Nachversteuerungstatbestände des Abs. 4 wecken.³

- 51 **II. Hinzurechnung bei späteren Gewinnen (Abs. 3 S. 3–6). 1. Hinzurechnungstatbestand.** Gegenstand der Hinzurechnung ist der (positive) Saldo **aller** stfreien Gewinne und Verluste aus (sämtlichen, alten wie neuen) gewerblichen Betriebsstätten des betr. StPfl. in dem betr. Staat. Eine Verrechnung mit den Ergebnissen aus Betriebsstätten dritter Staaten findet nicht statt. Die hinzuzurechnenden Beträge korrespondieren mit jenen, die gem. Abs. 3 S. 1 und 2 abgezogen worden sind, und sind gleichermaßen nach Maßgabe des deutschen Steuerrechts zu ermitteln; abw. ausländ. Gewinnermittlungsvorschriften (zB Nichtzulassung v. Wertberichtigungen, unterschiedliche AfA-Sätze und zeitliche Gewinnabgrenzungen) wirken sich nicht aus.⁴ Als Folge des Umstandes, dass nicht der Gewinn der ausländ. Betriebsstätte besteuert wird (was DBA-rechtl. unzulässig wäre), an diesen vielmehr nur formal angeknüpft wird, um den Korrekturposten zu Abs. 1 zu ermitteln, sind allerdings nicht nur (wie nach Abs. 1) die Ergebnisse der aktiv tätigen gewerblichen Betriebsstätten einzubeziehen, sondern auch solche aus passiver Tätigkeit. Aus gleichem Grunde entfallen auch Steuervergünstigungen (zB Freibeträge gem. § 16 Abs. 4; Kürzungen gem. § 34 Abs. 2).
- 52 Die Hinzurechnung gem. Abs. 3 S. 3 wird **begrenzt (1)** durch die tatsächlich nach Abs. 1 und 2 abgezogenen Verlustbeträge und **(2)** durch die Höhe der zurechenbaren Gewinne. Der „Verbrauch“ der zuvor entstandenen Verluste über den Ausgleich oder Abzug gem. Abs. 1 und 2 ist jedoch nicht erforderlich. Verbleibende Gewinne aus dem ausländ. Betriebsstättenstaat nach vollem Ausgleich der Verluste werden dem ProgrVorb. unterworfen (§ 32b).⁵
- 53 **2. Wegfall der Hinzurechnung (Abs. 3 S. 4 aF). Bis zum VZ 1998 (Rn. 4)** ließ sich die Hinzurechnung vermeiden, indem der StPfl. (in jedem VZ und für jeden Einzelfall⁶) nachwies, dass nach den für ihn geltenden Regeln des ausländ. Staates ein Abzug der entstandenen Verluste in anderen Jahren (ggf. sonach auch nur in einem anderen Jahr)⁷ als dem Verlustjahr „allgemein“ nicht beansprucht werden konnte. Ausschlaggebend war also das **abstrakte**⁸ Fehlen jedwelchen überperiodischen Verlustabzugs (gleichviel, ob in Gestalt eines Verlustrück- oder -vortrags) im Ausland, mithin die bloße Möglichkeit der Beanspruchung, nicht die tatsächliche Handhabung beim StPfl. Die Gefahr einer Doppelvergünstigung bestand dann nicht; der Verlustausgleich oder -abzug im Inland blieb definitiv. Er blieb dies nach dem ausdrücklichen Wortlaut des Abs. 3 S. 4 unabhängig davon (und systemwidrig) auch, wenn im Ausland zwar kein Verlustabzug, aber ein Verlustausgleich vorgesehen war, nach (zweifelh.) Ansicht der FinVerw. desgleichen bei einer im Ausland vorgeschriebenen pauschalierenden Gewinnermittlung ohne Verlustabzug für bestimmte Einkunftsarten.⁹ UU konnten Verluste deswegen trotz Abs. 3 S. 1 iErg. leerlaufen, was EG-rechtl. Bedenken aufwirft. In diesem Zusammenhang fragte Abs. 3 S. 4 aF aber nicht danach, warum der Verlustabzug im Ausland fehlte und ob dieses Fehlen seinerseits gemeinschaftsrechts- oder abkommenswidrig war.¹⁰ – Die Feststellungslast für das im Ausland gegebene Abzugsverbot traf den StPfl. (s. auch § 90 Abs. 2 AO), sie entband FA und FG indes nicht v. entspr. Amts-

1 Insoweit verneinend FG Köln v. 5.2.2009 – 9 K 654/03, EFG 2009, 1754 (als Vorinstanz zu BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599); auch BFH v. 28.11.2007 – I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097 sowie für einen Sonderfall BFH v. 16.12.2008 – I R 96/05, BFH/NV 2009, 744. Vgl. demgegenüber *Hey/Gloßner*, IStR 2001, 233; *Offerhaus*, DB 2001, 556.

2 EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07, IStR 2008, 769 „Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt“.
3 *Mutscher*, IStR 2009, 294.

4 BFH v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543; H 2a EStH 2005.

5 OFD Berlin, RIW 1997, 533.

6 OFD Münster, DStR 1986, 686.

7 AA *K/S/M*, § 2a Rn. E 38.

8 OFD Ffm., DStR 1996, 1528; OFD Berlin, DStR 1997, 661; *K/S/M*, § 2a Rn. E 38; *F/W/B*, § 2a Rn. 551; s. auch BFH v. 29.11.2006 – I R 45/05, BStBl. II 2007, 398 (Vorabentscheidungsersuchen zu EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07, IStR 2008, 769 „Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt“).

9 OFD Ffm., DB 2000, 1440; **aA** (zutr.) *K/S/M*, § 2a Rn. E 41.

10 Vgl. BFH v. 29.11.2006 – I R 45/05, BStBl. II 2007, 398 (Vorabentscheidungsersuchen zu EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07, IStR 2008, 769 „Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt“, s. dazu Rn. 5).

ermittlungen.¹ Bei erst nachträglichem Bekanntwerden des Abzugsverbots fand § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO Anwendung.

3. Verfahren. Der nicht durch Hinzurechnung verbrauchte (verbleibende) Verlust ist ebenso wie jener infolge Hinzurechnungsausschlusses iSv. § 2a Abs. 3 S. 4 aF² zum Ende jedes VZ entspr. § 10d Abs. 4 **gesondert festzustellen** (Abs. 3 S. 5).³ In die gesonderte Feststellung sind noch nicht hinzugerechnete Beträge iSv. § 2 Abs. 1 S. 3, 4 AIG aF einzubeziehen (Abs. 3 S. 6). Zur gesonderten Feststellung bei Personenmehrheiten s. Rn. 49.

III. Hinzurechnung nach Umwandlung (§ 2a Abs. 4 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6). **1. Hinzurechnungstatbestand (§ 2a Abs. 4 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6).** Abs. 4 soll Gestaltungen vorbeugen, die darauf abzielen, der Nachversteuerung gem. Abs. 3 S. 3 zu entgehen. Vor allem bei zwischenzeitlicher **Umwandlung** einer ausländ. Betriebsstätte in eine selbständige KapGes. sind hiernach gem. Abs. 3 S. 1, 2 ausgeglichene oder abgezogene und bislang nicht hinzugerechnete Verluste unmittelbar im Zeitpunkt der Umwandlung nachzuversteuern (§ 2a Abs. 4 Nr. 1 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6). Dem gleichbehandelt wird (entgegen Abs. 4 aF) die entgeltliche oder unentgeltliche **Übertragung** der Betriebsstätte⁴ (§ 2a Abs. 4 Nr. 2 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5) **oder ihre Aufgabe** unter ggf. auch nur teilw. Fortführung der ursprünglich v. ihr ausgeübten Geschäftstätigkeit, sei es v. einer Ges., an der der inländ. StPfl. zumindest 10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, sei es v. einer diesem nahe stehenden Pers. iSd. § 1 Abs. 2 AStG (§ 2a Abs. 4 Nr. 3 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 und 6). Maßgebend ist hier jeweils der VZ der Übertragung oder Aufgabe. Die Nachversteuerung erfolgt entspr. Abs. 3 S. 3, abw. hiervon allerdings unter Hinzurechnung aller noch nicht korrigierten oder korrigierbaren Verluste; auf die konkrete Höhe des erzielten Gewinns kommt es nicht an,⁵ insbes. erfolgt keine Verrechnung mit den auflaufenden Gewinnen der KapGes.⁶ Die Regelung tritt in einschlägigen Fällen der Umwandlung hinter die (vom VZ 1999 ohnehin zwingend und ausnahmslos vorzunehmende, s. Rn. 53) Hinzurechnung gem. Abs. 3 zurück („soweit ...“) und fungiert daher iErg. nur als Anfangtatbestand. **Vom VZ 2006 an** wird nach Maßgabe v. § 2a Abs. 4 S. 2 idF v. § 52 Abs. 3 S. 6 idF des SEStEG⁷ überdies (in Einklang mit Art. 10 Abs. 1 S. 2 Fusions-RL) sichergestellt, dass auch in den Fällen der sog. Entstrickung infolge Wegfalls der unbeschränkten StPfl. aufgrund der Verlegung des Wohnsitzes (§ 1 Abs. 1) oder des Sitzes oder Orts der Geschäftsleitung (§ 1 Abs. 1 KStG) sowie bei Beendigung der Ansässigkeit im Inland aufgrund DBA (Art. 4 OECD-MA) im Rahmen des § 2a eine Nachversteuerung abgezogener Verluste zu erfolgen hat.

Begrifflich handelt es sich bei **Umwandlungen** iSv. § 2a Abs. 4 Nr. 1 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 untechnisch⁸ um alle Sachverhalte, in denen die bisherige Betriebsstätte ihre Zuordnung zum Inlandsbetrieb verliert und in eine (ausländ.) KapGes. aufgeht, in erster Linie also durch Einbringung der Betriebsstätte gegen Gewährung v. Gesellschaftsrechten. **Veräußerungen** iSv. § 2a Abs. 4 Nr. 2 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 sind solche gegen Entgelt oder als Tauschvorgang,⁹ unentgeltlich gem. § 6 Abs. 3.¹⁰ Eine entgeltliche Übertragung bzw. Veräußerung einer ausländ. Betriebsstätte liegt auch darin, dass ein MU'er einer PersGes., die über eine ausländ. Betriebsstätte verfügt, seinen MU'er-Anteil veräußert.¹¹ Zur **Aufgabe** einer Betriebsstätte iSv. § 2a Abs. 4 Nr. 3 idF v. § 52 Abs. 3 S. 5 s. § 16 Abs. 3. Ob die ursprüngliche Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte durch den Ges. oder eine ihm nahe stehende Pers. **fortgeführt** wird, entscheidet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, ist aber ebenfalls weit zu verstehen. Umfang und Dauer der Fortführung sind unbeachtlich (arg. contr § 8 Abs. 4 KStG). Infolge der Ausdehnung der Nachversteuerungstatbestände gem. § 52 Abs. 3 S. 5 haben sich frühere Gestaltungsempfehlungen, der Hinzurechnung durch gewinnneutrale Ein-

1 BFH v. 13.10.1983 – I R 11/79, BStBl. II 1984, 181; v. 8.3.1989 – X R 181/87, BStBl. II 1989, 541.

2 BFH v. 9.6.1999 – I R 40/98, BFH/NV 2000, 168.

3 Zu Einzelheiten OFD Berlin, DStR 1996, 661.

4 Einbezogen sind auch Veräußerungen des MU'er-Anteils an einer PersGes. mit ausländ. Betriebsstätte; *K/S/M*, § 2a Rn. F 22; *aA H/H/R*, § 2a Rn. 373; uU auch BFH v. 30.4.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873 (zu § 2 Abs. 1 S. 3 AIG, dort betr. eine nachversteuerungsauslösende Umwandlung).

5 BFH v. 28.11.2007 – I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097 mwN.

6 *Blümich*, § 2a Rn. 121; *aA F/W/B*, § 2a Rn. 586.

7 V. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

8 R 2a Abs. 6 S. 1 EStR.

9 BFH v. 30.4.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873: Tausch der Anteile an einer inländ. KG gegen Anteile einer ausländ. KapGes. bei fortbestehender Betriebsstätte.

10 R 2a Abs. 5 EStR.

11 BFH v. 28.11.2007 – I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097.

bringung eines inländ. Betriebs oder aller MU'er-Anteile an einer inländ. PersGes. in eine KapGes.,¹ weitgehend erledigt.

- 57 2. **Wegfall der Hinzurechnung (Abs. 4 S. 2 aF). Bis zum VZ 1998** (Rn. 4) befreite Abs. 4 S. 2 aF – parallel zu Abs. 3 S. 4 aF (Rn. 53) – v. der Hinzurechnung, wenn der StPfl. den Nachweis über einen fehlenden Verlustabzug im Ausland erbringen konnte, sei es bezogen auf die umgewandelte Betriebsstätte (Abs. 4 S. 2 Nr. 1 iVm. Abs. 3 S. 4 aF), sei es bezogen auf die aufnehmende KapGes. (Abs. 4 S. 2 Nr. 2 aF). Diese Ausnahme ist durch das StBereinG 1999 vom VZ 2000 ungeachtet der fortbestehenden Weitergeltung v. Abs. 4 endg. abgeschafft worden, was in Einzelfällen verfassungsrechtl. Bedenken aufwerfen kann (s. Rn. 4).

2. Steuerfreie Einnahmen

3¹ Steuerfrei sind...

(Die Fortsetzung des Gesetzestextes mit den einzelnen Befreiungstatbeständen ist deren jeweiliger Kommentierung unmittelbar vorangestellt.)

§ 4 EStDV

§ 4 **Steuerfreie Einnahmen.** Die Vorschriften der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung über die Steuerpflicht oder die Steuerfreiheit von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sind bei der Veranlagung anzuwenden.

- 1 **Regelungsgegenstand:** § 3 enthält in seinen 70 Nummern einen Katalog „stfreie Einnahmen“. § 3 fehlt allerdings jegliche sachliche Ordnung und die Reihenfolge der getroffenen Einzelregelungen ist zufällig. Der Referenten-Entw. zur Umsetzung der „Petersberger Steuervorschläge“ wollte die Befreiungsvorschriften in folgende Gruppen zusammenfassen: Sozialleistungen, Entschädigungs- und Versorgungsleistungen, Zuwendungen zur Förderung v. Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, Anerkennnisszuwendungen, Bezüge aufgrund v. Dienstleistungen zur Erfüllung der Wehr- oder Zivildienstpflicht, Aufwändungsersatz-Leistungen, Einnahmen aus einem Dienstverhältnis sowie BE oder Einnahmen aus Vermögenswerten.
- 2 Der Zweck zahlreicher Befreiungen ist unklar. Dies erschwert eine teleologische Auslegung und veranlasst die Frage nach einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 bzw. 14 Abs. 2 GG. Unter dem Gesichtspunkt der **Systemgerechtigkeit** ist nach den Zielsetzungen der einzelnen Befreiungen zu fragen und zu prüfen, ob sie die Durchbrechung des Grundsatzes der Besteuerung rechtfertigen. Dabei lassen sich Vereinfachungsbefreiungen, Ausgrenzungsbefreiungen und Sozialzwecknormen unterscheiden. Fehlt es an einer sachlichen Rechtfertigung für die Befreiung, ist die verfassungswidrige Begünstigung durch den Benachteiligten allerdings regelmäßig nicht zu rügen, wenn ausgeschlossen ist, dass der Gesetzgeber ihn bei einer Beseitigung des Verfassungsverstößes in die Begünstigung einbezieht (Rn. 30 mwN).
- 3 **Systematische Einordnung:** § 3 ordnet die ausnahmsweise **Nichtberücksichtigung v. Einnahmen** an. Dieser systematische Ansatzpunkt wird vernebelt, wenn § 3 „Leistungen“, „Ausgaben“, „Beiträge“ oder „Zuwendungen“ befreit, und er wird verlassen, wenn § 3 auch Einnahmen für stfrei erklärt, die ohnehin nicht steuerbar sind.
- 4 **Rechtentwicklung:** Schon das Preußische EStG enthielt eine dem heutigen § 3 vergleichbare Vorschrift. Der Katalog der Befreiungen wurde im Laufe der Jahre ständig geändert, insbes. erweitert und inhaltlich sowie in seinen Formulierungen umgestaltet. Die „ESt-Kommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der ESt“ hat – erfolglos – vorgeschlagen, die Steuerbefreiungen der §§ 3 und 3b weitgehend entfallen zu lassen.² Das UStRFG 2008 hat in Nr. 40 das Halbeinkünfteverfahren ab 1.1.2009 durch ein Teileinkünfteverfahren ersetzt. Durch das G zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements wurde Nr. 26 geändert und Nr. 26a eingefügt. Das G zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen v. 12.8.2008 hat Nr. 40a und das G zur Neuregelung des Wohngeldrechts und zur Änderung des SGB v. 24.9.2008 Nr. 58 geändert, das

1 Krüger, Stbg. 1996, 544.

2 BB 1994, Beil. Nr. 24, 5 f.