

§ 2a Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 29.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(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
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 partiarischen Darlehen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung in einem Drittstaat 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 einem 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 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassen oder
 - cc) insgesamt nur vorübergehend an in einem Drittstaat ansässige Ausrüster, die die Voraussetzungen des § 510 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs erfüllen, überlassenworden sind, oder
c) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Buchstaben a und b,
7. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an
b) aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals,
c) in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an
einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem anderen Staat als einem Drittstaat, soweit die negativen Einkünfte auf einen der in den Nummern 1 bis 6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind,

dürfen nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und, mit Ausnahme der Fälle der Nummer 6 Buchstabe b, aus demselben Staat, in den Fällen der

Nummer 7 auf Grund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat, ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ²Den negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt. ³So weit 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 Abs. 4 gilt sinngemäß.

(2) ¹Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte 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 Nr. 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die in Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem Veranlagungszeitraum vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden.

(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.

Bei 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 Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 2 des EU-Amtshilfegesetzes oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

(3) und (4) *aufgehoben*¹

¹ Abs. 3 und 4 wurden aufgehoben durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304), sind aber nach Maßgabe von § 52 Abs. 2 noch anwendbar, s. Anm. 130.

Autoren: Dr. Klaus *Herkenroth*, LL.M. (Michigan),
 Rechtsanwalt/Steuerberater/Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main
 Dr. Andreas *Striegel*, LL.M. (Miami), Rechtsanwalt/Steuerberater/
 Attorney at Law (New York), Frankfurt am Main
 Mitherausgeber: RA/StB Dr. Martin *Klein*, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a

I. Grundinformation zu § 2a	1	V. Verhältnis des § 2a zu anderen Vorschriften	
II. Rechtsentwicklung des § 2a	5	1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	17
III. Bedeutung des § 2a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		2. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	18
1. Bedeutung	8	3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	19
2. Verfassungsmäßigkeit	9	VI. Verfahrensfragen zu § 2a	20
3. Vereinbarkeit mit EU-Recht	10	VII. Exkurs: Finale Verluste aus EU-Betriebsstätten	21
IV. Geltungsbereich des § 2a	14		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Beschränkung der Verrechnung negativer Drittstaaten-Einkünfte

I. Überblick	23	Drittstaaten-Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)	43
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1		6. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)	46
1. Negative Einkünfte		7. Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung oder der Überlassung von Schiffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)	
a) Begriff der negativen Einkünfte	24	a) Überblick	49
b) Gleichstellung der Gewinnminderungen (Abs. 1 Satz 2)	25	b) Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a)	50
2. Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	27	c) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen im Drittstaat (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b)	
3. Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	30	aa) Überblick	53
4. Negative Einkünfte aus Anteilen an einer Drittstaaten-Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)		bb) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen	56
a) Überblick	34	cc) Nachweis des fast ausschließlichen Einsatzes außerhalb des Drittstaats	59
b) Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a)	37		
c) Negative Einkünfte aus der Veräußerung, Entnahme oder ähnlichen Vorgängen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b)	40		
5. Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer			

	Anm.		Anm.
dd) Ausnahme für Handelsschiffe, die vom Vercharterer ausgerüstet überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. aa)	60	e) Negative Einkünfte sind auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen (Nr. 7 Halbs. 2)	68
ee) Ausnahme für Handelsschiffe, die an einen Ausrüster außerhalb des Drittstaats iSd. § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. bb)	61	f) Konkurrenzen	69
ff) Ausnahme für Handelsschiffe, die nur vorübergehend an einen Ausrüster im Drittstaat iSd. § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. cc)	62	III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1	
d) Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines Wirtschaftsguts iSd. Buchst. a und b (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c)	63	1. Überblick	73
8. Negative Einkünfte aus dem Anteil an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)		2. Eingeschränkter Verlustausgleich mit Einkünften derselben Art und, mit Ausnahme der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	
a) Überblick	64	a) Ausgeglichen werden	74
b) Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines Anteils an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (Nr. 7 Buchst. a)	65	b) Ausgleich mit positiven Einkünften derselben Art	77
c) Negative Einkünfte aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals (Nr. 7 Buchst. b)	66	c) Beschränkung auf Einkünfte, mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat	80
d) Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 (Nr. 7 Buchst. c)	67	d) In den Fällen der Nr. 7 aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat	84
		3. Kein Verlustabzug nach § 10d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	87
		4. Vortrag der verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 bis 5)	
		a) Überblick	89
		b) Minderung der positiven Einkünfte derselben Art in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 3)	90
		c) Minderung der verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Satz 4)	94
		d) Am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende negative Einkünfte (Abs. 1 Satz 5)	97

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Keine Beschränkung der Verrechnung negativer Einkünfte für aktive Drittstaaten-Einkünfte aus Betriebsstätten und Anteilen an aktiven Kapitalgesellschaften

I. Überblick	100	2. Ausschließliche oder fast ausschließliche Ausführung begünstigter Leistungen	104
II. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 für negative Einkünfte aus aktiven gewerblichen Betriebsstätten im Drittstaat (Abs. 2 Satz 1)		3. Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen	107
1. Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Drittstaat (Abs. 2 Satz 1)	101	4. Gewinnung von Bodenschätzen	110

Anm.	Anm.
5. Bewirkung gewerblicher Leistungen mit Ausnahme des Fremdenverkehrs oder der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern	cher Leistungen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) 120
a) Bewirkung gewerblicher Leistungen 113	6. Rechtsfolge: Nichtanwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
b) Keine Errichtung von und kein Dienen zum Betrieb von Anlagen zum Fremdenverkehr 116	III. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 bei Anteilen an aktiven Gesellschaften im Drittstaat (Abs. 2 Satz 2)
c) Keine Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern und Überlassung von Rechten etc. 117	1. Überblick 123
d) Unmittelbares Halten einer ausländischen 25 %igen Beteiligung an einer aktiven Kapitalgesellschaft als Bewirkung gewerbli-	2. Unanwendbarkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 bei aktiver Körperschaft seit Gründung oder während der letzten fünf Jahre (Abs. 2 Satz 2) 126
	3. Rechtsfolge: Nichtanwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4

D. Erläuterungen zu Abs. 2a:

Definition von Drittstaaten, Drittstaaten-Körperschaften und -Kapitalgesellschaften 129

E. Erläuterung zu Abs. 3 und 4 aF:

Nachgelagerte Besteuerung positiver ausländischer Einkünfte bei Verlustberücksichtigung nach Abs. 3 und 4 aF vor Veranlagungszeitraum 1999 130

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 2a

Schrifttum: *Herzig/Briesmeister*, Systematische und grundsätzliche Anmerkungen zur Einschränkung der steuerlichen Verlustnutzung, DB 1999, 1377; *von Brocke*, Lidl Belgium und die praktischen Folgen, DStR 2008, 2001; *Nacke*, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 2792; *Tiedtke/Mohr*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, DStZ 2008, 430; *Birker/Seidel*, Neue Auslegung des DBA-Schachtelprivilegs bei Einkünften aus typisch stillen Beteiligungen, BB 2009, 244; *Goebel/Schmidt*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und das JStG 2009 – Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Einkünften aus gewerblichen EU-/EWR- und Drittstaats-Betriebsstätten, IStR 2009, 620; *Hechtner*, Das neue Zusammenspiel von besonderer Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 2a EStG und Progressionsvorbehalt durch das JStG 2009: Progressionsvorbehalt nur noch für steuerfreie Sozialleistungen und Immobilienfondsanleger, DStZ 2009, 47; *Knipping*, Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache Lidl Belgium bei fehlender Möglichkeit eines interperiodischen Verlustausgleichs im Betriebsstättenstaat, IStR 2009, 275; *Melchior*, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; *Schmidt/Heinz*, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 – Unstimmigkeiten und Empfehlungen, IStR 2009, 43; *Wichert*, § 2a EStG im Wandel, Neues beim Abzug und der Verrechnung von ausländischen Verlusten, NWB 2009, 526; *Wittkowski/Lindscheid*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach dem JStG 2009, IStR 2009, 225; *Richter*, Zum Diskussionsstand der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste in Deutschland – Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 13.7.2009 sowie zur Einordnung von Verlusten aus passiver Tätigkeit, IStR 2010, 1; *Dorn*, Finale Verluste und negativer Progressionseffekt – ein möglicher Double-Dip-Effekt, BB 2011, 2788; *Krömker*, Be-

schränkung des negativen Progressionsvorbehalts durch § 2a EStG, EStB 2011, 214; *Kudert/Kaczarepa*, Die Betriebsstättenbesteuerung im Outbound-Fall, PISStB 2011, 267 und 296; *Stiller*, Ende der langwierigen Diskussion zur Nutzung von Verlusten einer im EU-Ausland gelegenen Betriebsstätte, BB 2011, 607; *Pongs*, Können Verluste nach § 2a EStG vererbt werden?, DStR 2018, 2010.

Schrifttum zu § 2a aF: *Kröner*, Der negative Progressionsvorbehalt unter dem Einfluss von § 2a EStG, FR 1986, 29; *Schröder*, Ertragsteuerrechtliche Behandlung von Aufwendungen für gescheiterte Auslandsinvestitionen, StBp. 1988, 218; *Schuhmann*, Zu den Anlagen des „Fremdenverkehrs“ in § 2a Abs. 2 EStG, FR 1998, 95; *Gosch*, Zum Verlustausgleich bei fehlgeschlagenen Aufwendungen für gescheiterte Auslandsengagements, StBp. 1999, 135; *Inzelmann/Mutscher*, Vermeidung der Hinzurechnung von gem. § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG im Inland abgezogenen Betriebsstättenverlusten, IStR 1999, 40; *Bernhard*, Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten im Lichte des Europarechts, IStR 2001, 366; *Hensen*, Steuerorientierte Entscheidungen bei Verlusten im Rahmen deutscher Auslandsinvestitionen, IWB Fach 3 Gr. 1, 1797; *Kessler/Schmitt/Janson*, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste?, IStR 2001, 729; *Kumpf*, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenerlass, FR 2001, 449; *Loritz/Wagner*, § 2a EStG und Europäische Gemeinschaft – Verfassungsrechtliche und europarechtliche Fragen, BB 2001, 2266; *Reith*, Steuerliche Behandlung von verlorenen Aufwendungen bei Investitionstätigkeiten deutscher Unternehmen in DBA-Ländern, IStR 2001, 671; *Sass*, Zur Verlustberücksichtigung bei grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit in der EU, DB 2001, 508; *Wagner*, Auflösung von ausländischen Betriebsstätten: Steuerfolgen nach Doppelbesteuerungsabkommen und „Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen“ unter Berücksichtigung von Bankstrukturen, IStR 2001, 570; *Crezelius*, Steuerrechtliche Verfahrensfragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, IStR 2002, 433; *Hahn*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, IStR 2002, 681; *Hruschka*, Feststellungslast und Mitwirkungspflicht bei Auslandsbetriebsstätten, IStR 2002, 753; *Pyszka/Schmedt*, Gestaltungsüberlegungen zum grenzüberschreitenden Ausgleich von Betriebsstättenverlusten bei DBA mit Aktivitätsklausel, IStR 2002, 342; *Vogel*, Das oberste österreichische Steuergericht erklärt Verluste bei DBA-Freistellung für abzugsfähig, IStR 2002, 91; *Hey*, Können ausländische Verluste aus Vermietung trotz Freistellung nach DBA und § 2a EStG berücksichtigt werden?, RIW 2003, 557; *Kessler/Schmitt/Jansen*, Nochmals: Berücksichtigung abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste, IStR 2003, 307; *Krawitz/Büttgen-Pöhland/Hick*, Aktivitätsvorbehalte bei Einkünften aus ausländischen Kapitalgesellschaften und Betriebsstätten, FR 2003, 109; *Cordewener*, Auslandsverluste und EG-Grundfreiheiten: Kurskorrektur am falschen Fall?, IStR 2003, 413; *Balmes/Ribbrock*, Geltendmachung von ausländischen Betriebsstättenverlusten, BB 2007, 1431; *Cloer/Lavrelashvili*, Ritter-Coulais: Das BMF-Schreiben vom 24.11.2006 im Lichte des Europarechts, BB 2007, 187; *Kaminski*, Aktivitätsvorbehalte und ihre Bedeutung für die DBA-Anwendung, StuW 2007, 275; *Pezzer*, Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des Abzugsausschlusses von Verlusten einer luxemburgischen bzw. einer US-amerikanischen Betriebsstätte, FR 2007, 89; *Rehm/Nagler*, Zur Frage der Zulässigkeit der Einschränkung des steuerlichen Ausgleichs von Verlusten der Muttergesellschaft aus Abschreibungen auf Beteiligungswerte von EU-Tochtergesellschaften, GmbHR 2007, 500; *Scholten/Griemla*, Beteiligungsstrukturen im Problemfeld des § 2a EStG – Der mehrstufige Kombinationsfall, IStR 2007, 615; *Wagner/Thiem*, EG-Rechtswidrigkeit der Regelung des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG, IStR 2007, 482; *von Brocke*, Lidl Belgium und die praktischen Folgen, DStR 2008, 2201; *Hruschka*, Offene Fragen beim Rücktransport von Währungsverlusten, IStR 2008, 499; *Kessler/Eicke*, Gedanken zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung nach Lidl Belgium, IStR 2008, 581; *Kube*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, 305; *Lamprecht*, Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem Urteil des EuGH in der Rs. KR Wannsee, IStR 2008, 766; *Rainer*, Abzug von Verlusten aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat bei der Gewinnermittlung in Deutschland, IStR 2008, 187; *Rehm/Nagler*, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, IStR 2008, 129; *Scholten/Griemla*, Berücksichtigung von Währungsverlusten auf das Dotationskapital einer EU-Auslandsbetriebsstätte im Inland, IStR 2008, 226; *Schnitger*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichti-

gung innerhalb der EU – Bestandsaufnahme, Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen, IWB 2008 Fach 11 Gr. 2, 829; *Watrin/Wittkowski*, EuGH: Keine Sofortverrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste – Das Urteil in der Rs. Lidl Belgium aus betriebswirtschaftlicher Sicht, IStR 2008, 637; *de Weerth*, Berücksichtigung von Währungsverlusten auf das Dotationskapital einer EU-Auslandsbetriebsstätte im Inland, IStR 2008, 226; *Ditz/Plansky*, Aktuelle Entwicklungen bei der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste, DB 2009, 1669; *Knipping*, Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache Lidl-Belgium bei fehlender Möglichkeit eines interperiodischen Verlustausgleiches im Betriebsstättenstaat, IStR 2009, 275; *Eisenbarth/Hufeld*, Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Konsolidierungsphase – Das Verfahren „X Holding“ und die Grenzen der negativen Integration, IStR 2010, 309; *Göebel/Liedtke/Schmidt*, Die grenzüberschreitende Verrechnung von Betriebsstättenverlusten gewinnt an Kontur! Finale Betriebsstättenverluste im EU-Ausland, IWB 2010, 179; *Gosch*, Versagung des Verlustabzugs aus VuV und ungleiche AfA (nur) bei Auslandsimmobilien sind gemeinschaftsrechtswidrig, BFH/PR 2010, 41.

I. Grundinformation zu § 2a

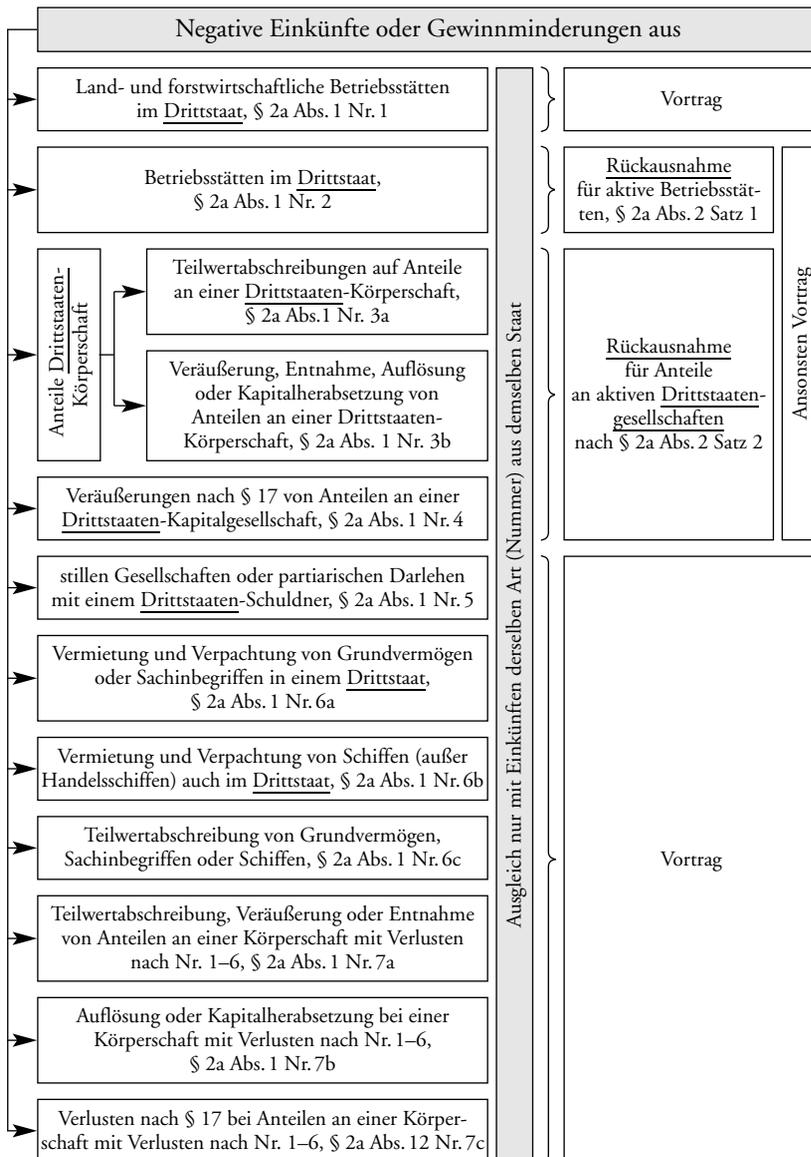
1

Überblick: § 2a Abs. 1 beschränkt den Ausgleich und Abzug von Verlusten nur mit Bezug zu Drittstaaten. Verluste aus EU- und EWR-Staaten iSd. Abs. 2a sind aufgrund europarechtl. Bedenken aus dem Anwendungsbereich des § 2a ausgenommen worden. Verluste mit Bezug aus Drittstaaten sind in DBA-Fällen bei Anwendung der Freistellungsmethode aufgrund der Symmetriethese vom Ansatz im Inland regelmäßig ausgeschlossen, so dass § 2a nur für den Ausschluss des negativen ProgrVorb. der stbefreiten – negativen – Einkünfte Bedeutung hat, vgl. § 32b Abs. 1 Sätze 2 und 3. Im Erg. beschränkt sich damit der Anwendungsbereich des § 2a im Wesentlichen auf negative Einkünfte aus Drittstaaten, mit denen kein DBA besteht.

Die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung des § 2a:

- ▶ *Abs. 1* enthält die in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 abschließend aufgeführten Beschränkungen für den Verlustausgleich. Der Ausgleich negativer Einkünfte oder Wertminderungen mit Bezug zu Drittstaaten wird auf positive Einkünfte derselben Art in grds. demselben Staat beschränkt. Negative Einkünfte aus volkswirtschaftlich unerwünschten Tätigkeiten mit Drittstaatenbezug sollen das deutsche Steuersubstrat nicht mindern.
- ▶ *Abs. 2:* Per Rückausnahme werden volkswirtschaftlich unbedenkliche Verluste aus aktiver gewerblicher Tätigkeit von der Verlustbeschränkung ausgenommen.
- ▶ *Abs. 2a:* Die Begrenzung des Tatbestandes des § 2a auf negative Einkünfte mit Drittstaatenbezug erfolgte durch das JStG 2009; negative Einkünfte mit EU oder EWR-Bezug werden nicht mehr im Verlustausgleich beschränkt.

Übersicht über den Regelungsbereich des § 2a:



Einordnung von Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen:

- ▶ *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit:* Die ESt basiert auf dem verfassungsrechtl. verankerten Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (s. Einf. ESt. Anm. 42, Anm. 230 f.). Die Leistungsfähigkeit eines Stpfl. wird durch Verluste gemindert. Die Besteuerung darf daher dem Grunde nach nur

auf Basis des um die Verluste geminderten Einkommens erfolgen (Nettosteuerung) (s. § 2 Anm. 503f.). Die Berücksichtigung von Verlusten darf nur in Ausnahmefällen ausgeschlossen werden. Trotzdem hat der Gesetzgeber eine beachtliche Anzahl von Fällen identifiziert und umgesetzt.

- ▶ *Die gesetzlichen Ausnahmen von der Berücksichtigung von Verlusten* setzen an verschiedenen Stellen an, sei es bei einzelnen Einkunftsquellen wie bei den §§ 15a und 15b oder Tätigkeiten wie § 15 Abs. 4.
- ▶ *Verlustabzug zur Berücksichtigung von Verlusten über den Veranlagungszeitraum der Entstehung hinaus*: Der beschränkte Verlustausgleich im VZ der Entstehung wird vom Verlustabzug in Form des Verlustrück- und -vortrags nach § 10d begleitet, der eine Berücksichtigung von Verlusten über den VZ hinaus ermöglicht. Die Leistungsfähigkeit des Stpfl. ist nicht nur im VZ der Verlustentstehung gemindert, sondern erfasst seine gesamte Tätigkeit. Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert dem Grunde nach eine veranlagungszeitraumübergreifende Verlustberücksichtigung. § 10d erlaubt dementsprechend in Abs. 1 einen Verlustrück- und in Abs. 2 einen Verlustvortrag (s. § 10d Anm. 6).

Einstweilen frei.

2–4

II. Rechtsentwicklung des § 2a

5

Rechtsentwicklung im Hinblick auf die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen der Abs. 1 und 2:

- ▶ *HBeglG 1982 v. 20.12.1982* (BGBl. I 1982, 1857; BStBl. I 1982, 972): § 2a Abs. 1 und 2 werden mit Wirkung ab dem VZ 1983 in das EStG aufgenommen, insbes. um Steuersparmodelle zu beschränken (vgl. Begründung zum RegE zum HBeglG, BRDrucks. 334/82).
- ▶ *StÄndG 1992 v. 25.2.1992* (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Der Verlustausgleich und -abzug wurde nach Abs. 1 Nr. 3, 4 und 7 zusätzlich auf Wertminderungen von Anteilen erstreckt, die durch negative Einkünfte im Ausland veranlasst waren. Nr. 6 Buchst. b erfasste alle Verluste aus der Vermietung von Schiffen, wenn die Einkünfte nicht im Inland stpfl. waren. Nr. 6c erfasste nun auch Verluste aus der Vermietung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen und Schiffen, die aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Veräußerung in einem BV entstanden. Der Vortrag der nunmehr gesondert festzustellenden verbleibenden negativen Einkünfte wurde zeitlich unbegrenzt gestattet. Abs. 2 fingierte das Halten einer „aktiven“ Beteiligung als eine begünstigte gewerbliche Leistung, die eine Ausnahme von der Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkung für negative Einkünfte aus Betriebsstätten nach Abs. 1 Nr. 2 ermöglichte.
- ▶ *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): § 10d Abs. 4 ist sinngemäß anzuwenden.
- ▶ *StBereinG 1999 v. 22.12.1999* (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Der Tatbestand der Überlassung von Schiffen in Nr. 6b wurde neu gefasst.
- ▶ *JStG 2009 v. 19.12.2008* (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Neufassung des § 2a mit Beschränkung des Verlustausgleichs und Verlustabzugs auf negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten. Der (positive und negative) ProgrVorb.

für stfreie Einkünfte wird in § 32b auf Einkünfte aus Drittstaaten sowie aktive Einkünfte aus Betriebsstätten in der EU/EWR beschränkt.

- ▶ *AmtshilfeRLUmsG v. 29.6.2013* (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Bezugnahme auf die Amtshilfe-RL gem. EU-AmtshilfeG in Abs. 2a. Die bisherige Formulierung nahm Bezug auf RL 77/799/EWG, die durch die EG-Amtshilfe-Richtlinie 2011/16/EU abgelöst und durch EU-AmtshilfeG umgesetzt und schließlich in § 2 Absatz 2 EU-AmtshilfeG definiert wurde.

Zeitlicher Anwendungsbereich: § 2a ist nach § 52 Abs. 3 Satz 2 in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden. Für bestandskräftig festgestellte verbleibende negative Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 5 ist § 2a aF weiter anzuwenden. Im Einzelnen gilt:

- ▶ *Bestandskräftig festgestellte negative Einkünfte* können nach § 2a Abs. 1 Sätze 3–5 aF nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden.
- ▶ *Negative Einkünfte mit Bezug zur EU* können nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden, obwohl die Niederlassungsfreiheit einen von § 2a unbeschränkten Ausgleich fordert. Die Übergangsregelung in § 52 Abs. 3 Satz 2 manifestiert die Gemeinschaftswidrigkeit des § 2a aF, weil die EU-konforme Neufassung des § 2a nicht für bestandskräftige Alt-Fälle gilt – dort festgestellte EU-Verluste können nur nach Maßgabe der EU-rechtswidrigen Regelung des § 2a aF verrechnet werden. Der Verstoß kann jedoch nicht durch die Bestandskraft gerechtfertigt werden. Die Frage des Verlustausgleichs mit verbleibenden negativen Einkünften ist im Jahr des Ausgleichs zu entscheiden. Die Bestandskraft der gesonderten Feststellung führt nur zu einer Bindungswirkung im Hinblick auf die Art und die Höhe der verbliebenen negativen Einkünfte, nicht aber auf die Umsetzung des künftigen Verlustausgleichs. § 52 Abs. 3 Satz 2 ist daher gemeinschaftswidrig.
- ▶ *Verbleibende negative Einkünfte mit Bezug zur EU/EWR* können jedenfalls ab 2009 ohne die Beschränkung durch Abs. 1 ausgeglichen werden.
- ▶ *Verbleibende negative Einkünfte mit Bezug zu einem Drittstaat* können in 2009 nach Maßgabe des § 2a Abs. 1 idF des JStG 2009 ausgeglichen werden.

Rechtsentwicklung im Hinblick auf die Verlustberücksichtigung von DBA-befreiten Verlusten (früherer Abs. 3 und Abs. 4): Die StBefreiung nach DBA erfasst nach der Symmetriethese (vgl. Anm. 8, 19) sowohl positive wie auch negative Einkünfte. DBA-befreite Einkünfte sind nicht bei der Ermittlung der Einkünfte, sondern allenfalls im Rahmen des ProgrVorb. nach § 32b zu berücksichtigen. Die ehemaligen Abs. 3 und 4 ermöglichten auf Antrag den Verlustausgleich von negativen – nach DBA stbefreiten – Einkünften mit Bezug zum Ausland. Die Berücksichtigung der negativen Einkünfte war mit der (Nach-)Besteuerung späterer positiver Einkünfte verbunden, auch wenn an sich diese nach DBA stbefreit sind.

Abs. 3 wurde mit dem StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 193; BStBl. I 1988, 224) eingefügt und durch das StEntlG 1999/2000/2002 (s.o.) aufgehoben. Zu jener Rechtslage vgl. die Alt-Kommentierung zu Abs. 3 und Abs. 4 („2. Regelungskreis“) mit Stand April 2002 im elektronischen HHR-Archiv in § 2a Anm. 1–42 und Anm. 229–294 aF sowie Anm. 130, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm. Abs. 4 gilt im Rahmen des § 52 Abs. 3 Satz 8 fort (vgl. Anm. 130).

6–7 Einstweilen frei.

III. Bedeutung des § 2a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung

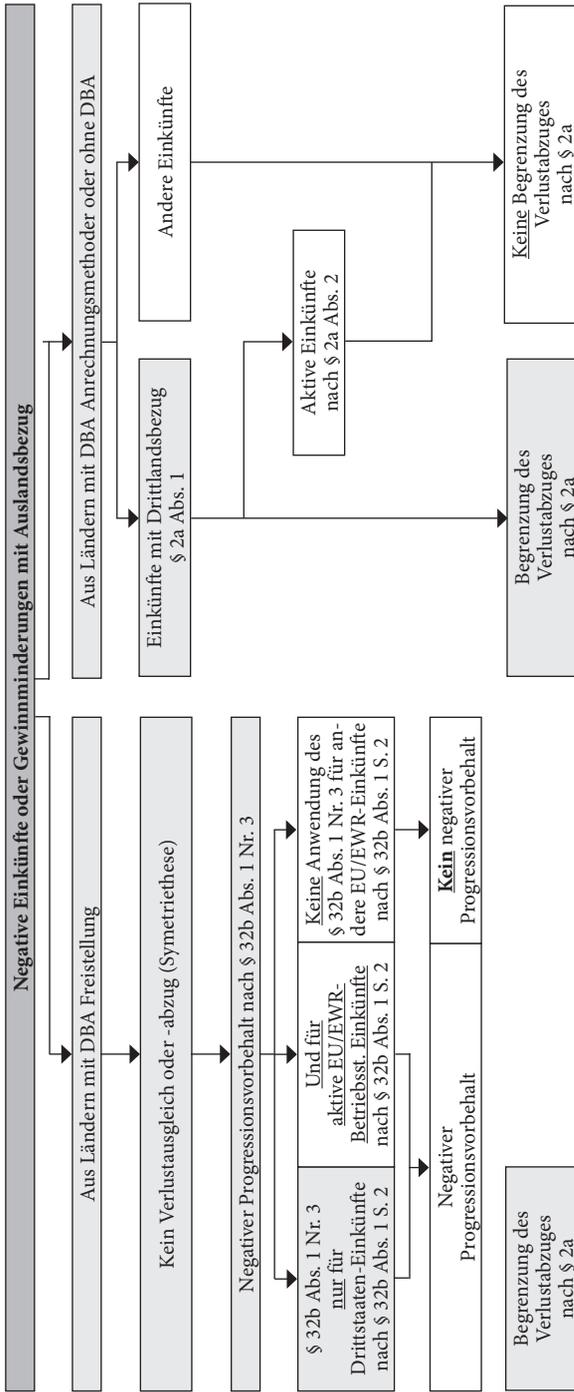
8

Die Bedeutung des § 2a liegt darin, dass er in Fällen ausländ. Verluste außerhalb der EU und nur bei fehlendem DBA (dann § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 iVm. Satz 2) oder bei Eingreifen eines DBA mit Anrechnungsmethode eingreift und die Verlustberücksichtigung bei dem dann gegebenen Drittstaatenbezug eingeschränkt.

Keine Bedeutung hat § 2a für Fälle, in denen ein DBA mit Freistellungsmethode anzuwenden ist. Hier gilt die Symmetriemethode, dh., nicht nur positive, sondern auch negative ausländ. Einkünfte bleiben unberücksichtigt (vgl. BFH v. 11.3.2008 – I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161). Die positiven Einkünfte sollen typisierend nur im Quellenstaat zu einer Belastung und die negativen Einkünfte nur dort zu einer Entlastung führen. Damit erlangen ausländ. Verluste allenfalls Bedeutung für den (negativen) ProgrVorb. (s. § 32b Anm. 174).

Mittelbare Auswirkung auf den Progressionsvorbehalt: Nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 sind DBA-befreite Einkünfte – vorbehaltlich der Rückausnahme in § 32b Abs. 1 Satz 2 für EU/EWR-DBA – bei der Ermittlung des StSatzes zu berücksichtigen, der für die stpfl. Einkünfte anzuwenden ist. Der ProgrVorb. gilt dem Wortlaut nach für positive und negative Einkünfte. Abs. 1 schließt die Berücksichtigung von negativen Einkünften mit Bezug zum Drittstaat bei der Ermittlung der stfreien Einkünfte und damit beim ProgrVorb. aus (vgl. ua. BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, DStR 1991, 113; vgl. BTDrucks. 9/2290, 8).

Übersicht über die Bedeutung des § 2a:



2. Verfassungsmäßigkeit

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 2a bestanden ursprünglich nicht (vgl. zB BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136; BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704; BFH v. 5.9.1991 – IV R 40/90, BStBl. II 1992, 192), werden aber unter Bezugnahme auf die Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88) erhoben wegen der Ungleichbehandlung durch die Besteuerung positiver Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat und dem systemwidrigen und umfassenden Ausschluss korrespondierender negativer Einkünfte (vgl. *Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 2; *Frotscher* in *Frotscher/Geurts*, § 2a Rz. 13 [220. Lfg. 2020]).

Einschränkung des Verlustausgleichs im Allgemeinen: Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erlaubt die Beschränkung des Ausgleichs von Verlusten, die mit dem Ziel der Steuerersparnis eingegangen wurden (vgl. zB BFH v. 17.10.1990 – I R 177/87 BFH/NV 1992, 174; BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, BStBl. II 1991, 136), auch wenn die typisierende Betrachtung auch andere Verluste erfasst (vgl. BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704). Ein vollständiger Ausschluss der Berücksichtigung negativer Einkünfte wäre im Gegensatz zur einer Beschränkung dagegen bedenklich (vgl. BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, DStR 1991, 113; zur vormaligen Beschränkung des Vortrags auf acht Jahre vgl. BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100).

Begünstigung aktiver gewerblicher Betriebsstätten (Abs. 2 Satz 1): Eine gleichheitswidrige Berücksichtigung aktiver negativer Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 (gewerbliche BS iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2) liegt nicht vor, da die Differenzierung zwischen produktiven und unproduktiven Tätigkeiten als sachlicher Unterscheidungsgrund anzuerkennen ist (vgl. BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704). Ein gleichheitswidriger Ausschluss von der Aktivitätsausnahme des Abs. 2 ist auch nicht im Vergleich zu einer produktiven Tätigkeit einer land- und forstw. BS nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 anzunehmen (vgl. BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104; BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Die Ausgleichsbeschränkung für negative Einkünfte aus VuV mit Bezug zum Ausland ist daher ebenso als verfassungsmäßig angesehen worden (BFH v. 26.3.1991 – IX R 162/85, BStBl. II 1991, 704) wie diejenige für Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen an ausländ. KapGes. (BFH v. 29.5.2001 – VIII R 43/00, DStR 2001, 1294).

3. Vereinbarkeit mit EU-Recht

§ 2a idF des JStG 2009 beschränkt den Verlustausgleich und -abzug innerhalb der EU und EWR nicht mehr. Die Begrenzung auf Drittstaaten erfolgte vor dem Hintergrund der EuGH-Rspr. (s. nächster Absatz), welche die Beschränkung des Verlustausgleichs von negativen Einkünften mit Bezug zur EU als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit rügte. Das BMF (BMF v. 30.7.2008 – IV B 5 - S 2118 - a/07/10014, BStBl. I 2008, 810) hatte bereits vor der Neufassung davon abgesehen, § 2a auf negative EU-Einkünfte anzuwenden.

§ 2a idF vor dem JStG 2009: Eine Europarechtswidrigkeit des § 2a in der früheren Fassung wurde insbes. bei Verlusten aus VuV (EuGH v. 21.2.2006 – C-152/03 – Ritter-Coulais, DStR 2006, 363), aus einer Wertminderung eines Anteils an einer EU-Tochtergesellschaft (EuGH v. 29.3.2007 – C-347/04 – Rewe Zentralfinanz, IStR 2007, 291), der Begrenzung der Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 bei EU-

Fremdenverkehrsleistungen (BFH v. 29.1.2008 – I R 85/06, DStR 2008, 917) geltend gemacht, vgl. hierzu die Altcommentierung, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm, Anm. 12.

Keine mittelbare Auswirkung auf den Progressionsvorbehalt: Die Neufassung des § 2a beschränkt den Verlustausgleich von stbefreiten negativen Einkünften aus der EU und dem EWR auch hinsichtlich des ProgrVorb. nicht mehr. Die Änderung des § 32b Abs. 1 Satz 2 nimmt DBA-steuerbefreite EU-/EWR-Einkünfte iSd. § 2a Abs. 2a Satz 2 mit Ausnahme aktiver Betriebsstätteneinkünfte vom ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 wieder aus (vgl. § 32b Anm. 127).

Übertragbarkeit auf Drittstaaten: Die Gemeinschaftswidrigkeit des § 2a aF wurde auf einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gestützt. Die Niederlassungsfreiheit ist auf das Verhältnis zu Drittstaaten nicht anwendbar (vgl. EuGH v. 6.11.2007 – C-415/06 – Stahlwerk Ergste Westig GmbH, GmbHR 2008, 154; BFH v. 7.1.2004 – I S 5/03, BFH/NV 2004, 637).

11–13 Einstweilen frei.

14 IV. Geltungsbereich des § 2a

Sachlicher Geltungsbereich: § 2a beeinflusst die Ermittlung der Einkünfte, indem er bei der Ermittlung der Einkünfte aus LuF, aus Gewerbebetrieb und VuV den Ausgleich von negativen Einkunftsquellen (Anteilen an Körperschaften nach Abs. 1 Nr. 3, 5, 6 und 7) oder Tätigkeiten (Drittstaaten-BS nach Nr. 1 und 2 oder die entgeltliche Überlassung von Schiffen nach Nr. 6 Buchst. b) einschränkt und im Wege des Vortrags nachgelagert berücksichtigt. § 2a hat damit sowohl für die ESt als auch KSt Bedeutung (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, s. § 8 KStG Anm. 17 und 24). Für die Einkünfte aus Kapitalvermögen käme zwar eine Anwendung des § 2a Abs. 1 Nr. 5 für negative Einkünfte aus stiller Beteiligung oder partiarischem Darlehen in Betracht; trotzdem hat sich der Gesetzgeber in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 auf die entsprechende Anwendung nur von §§ 15 und 15a beschränkt (vgl. Anm. 46; § 20 Anm. 142).

Persönlicher Geltungsbereich: § 2a gilt für die Ermittlung der Einkünfte sowie der Summe der Einkünfte von unbeschränkt EStpfl.

Ebenso ist § 2a auch für beschränkt EStpfl. anzuwenden. Da sich die beschränkte StPfl. auf die inländ. Einkünfte nach § 49 Abs. 1 beschränkt, werden negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten iSd. § 2a Abs. 1 nur im Ausnahmefall auftreten. In Betracht kommt zB, dass negative Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat einer inländ. BS des beschränkt Stpfl. zuzuordnen sind.

Über § 8 Abs. 1 KStG gilt § 2a auch für unbeschränkt und beschränkt stpfl. Körperschaften.

15–16 Einstweilen frei.

V. Verhältnis des § 2a zu anderen Vorschriften

17 1. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

Verhältnis zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1: Einkünfte iSd. § 2 setzen eine Tätigkeit iSd. § 2 Abs. 1 und damit eine Einkünfterzielungsabsicht voraus. Nur in diesem Fall muss § 2a einen Verlustausgleich verhindern. Die in § 2 Abs. 1 defi-

nierten Einkunftsarten unterscheiden sich von den Einkunftsquellen und Tätigkeiten, die Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 im Verlustausgleich beschränkt: sie können mit den Einkunftsarten zusammenfallen, aber auch nur Teil davon sein. § 2a setzt damit voraus, dass eine Einkunftsquelle oder Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 vorliegt, die zugleich zu stbaren Einkünften nach § 2 Abs. 1 führt und damit grds. dem Verlustausgleich unterliegt.

Verhältnis zur Ermittlung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3: Die Summe der Einkünfte ergibt sich durch die Zusammenfassung der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten. § 2a Abs. 1 beschränkt die Berücksichtigung von Verlusten aus einzelnen Einkunftsquellen oder Tätigkeiten. Die durch § 2a vom Ausgleich ausgeschlossenen Verluste scheiden daher sowohl bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 als auch bei der hieran anschließenden Ermittlung der Einkünfte aus den Einkunftsarten zur Summe der Einkünfte aller Einkunftsarten aus.

Verhältnis zur Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs nach § 3c Abs. 2: § 3c Abs. 2 Satz 1 beschränkt den Abzug von BA, die im Zusammenhang mit der 40 % igen StBefreiung für Einkünfte aus Anteilen nach § 3 Nr. 40 stehen, auf 60 %. Betriebsausgaben sollen nur in der Höhe geltend gemacht werden können, wie die korrespondierenden Einnahmen stpfl. sind.

- ▶ *Nur die nach Anwendung des § 3c Abs. 2 verbleibenden BA fließen in die Ermittlung der negativen Einkünfte ein, die Gegenstand der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2a sind.*
- ▶ *Dieselben Grundsätze gelten für Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 3 KStG den Abzug von BA im Zusammenhang mit den nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Anteilen an KapGes. von der Ermittlung des kstpfl. Einkommens ausschließt. Insoweit bleibt für § 2a Abs. 1 ebenfalls kein Anwendungsbereich mehr.*

Verhältnis zum Verlustabzug nach § 10d: § 2a sieht einen eigenen Verlustkreislauf vor. Soweit die Verluste nicht im selben VZ mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden können, sind diese verbliebenen negativen Einkünfte nach Abs. 1 Satz 3 in die folgenden VZ vorzutragen und dort mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat bereits bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 2 Abs. 1 – und nicht erst bei der Ermittlung des Einkommens – zu verrechnen. § 2a enthält in seinem Anwendungsbereich die gegenüber § 10d speziellere Regelung und geht vor.

Verhältnis zu den Einkünften aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung nach § 15 Abs. 4 sowie Termingeschäften: § 15 Abs. 4 Satz 1 beschränkt sich im Gegensatz zu § 2a Abs. 1 Nr. 2 auf die Tätigkeiten der Tierzucht und Tierhaltung und ist insoweit spezieller. Abs. 1 Nr. 2 beschränkt sich dagegen nur auf Verluste mit Bezug zum Drittstaat und ist – soweit nicht eine aktive BS nach Abs. 2 Satz 1 vorliegt – spezieller. § 15 Abs. 4 Satz 2 lässt im Gegensatz zu § 2a Abs. 1 Satz 2 einen Verlustrücktrag zu.

Beide Vorschriften sind nebeneinander anzuwenden. Negative Einkünfte aus einer im Drittstaat belegenen (passiven) BS, die eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 4 betreibt, sind nur mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat auszugleichen, die nach § 15 Abs. 4 Satz 2 aus positiven Einkünften aus Tierzucht und Tierhaltung oder Termingeschäften bestehen müssen.

Verhältnis zu den Verlusten bei beschränkter Haftung nach § 15a: § 15a beschränkt den Ausgleich von Verlusten bei Be- oder Entstehen eines negativen Ka-

pitalkontos auf Gewinne, die aus derselben Einkunftsquelle (Beteiligung) resultieren. § 15a ist insoweit spezieller. § 2a ist dagegen nur auf negative Einkünfte im Drittstaat anzuwenden und insoweit gegenüber § 15a spezieller.

Beide Vorschriften sind nebeneinander anzuwenden. Ein Verlust aus einer Beteiligung mit beschränkter Haftung im Drittstaat ist bei Be- oder Entstehen eines negativen Kapitalkontos daher ausgleichsfähig, wenn die positiven Einkünfte aus derselben Einkunftsquelle (Beteiligung) wegen § 2a Abs. 1 nach wie vor derselben Art sind, aus demselben Staat resultieren oder nach Abs. 2 aktiv sind.

Verhältnis zu Steuerstundungsmodellen nach § 15b: Verluste im Zusammenhang mit einem Steuerstundungsmodell dürfen nur mit künftigen positiven Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden. § 15b ist insoweit in der Rechtsfolge enger gefasst. § 2a wiederum erfasst nur Steuerstundungsmodelle mit Bezug zum Drittstaat. Die parallele Anwendbarkeit beider Vorschriften setzt für die Berücksichtigung von Verlusten aus Steuerstundungsmodellen mit Bezug zum Drittstaat voraus, dass dieselbe Einkunftsquelle wegen Abs. 1 nach wie vor aus demselben Staat stammt und derselben Art ist.

Verhältnis zu Verlusten aus Leistungen nach § 22 Nr. 3 Satz 3: § 22 Nr. 3 beschränkt die Verrechnung von Verlusten aus Leistungen auf positive Einkünfte derselben in § 22 Nr. 3 normierten Art. Soweit Verluste aus Leistungen mit Bezug zum Drittstaat vorliegen, beschränkt § 2a darüber hinaus den Ausgleich auf positive Einkünfte aus Leistungen aus derselben in § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 aufgeführten Art aus demselben Staat.

Verhältnis zur Abgeltungsteuer und den Einkünften aus Kapitalvermögen (§§ 20, 32d): Einkünfte aus Kapitalvermögen können bei Einkünften aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen in den Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 Nr. 5 fallen.

- ▶ § 20 Abs. 9 Satz 1 schließt die Berücksichtigung der tatsächlichen WK aus. Der typisch stille Gesellschafter kann daher keine WK ansetzen. Darüber hinaus kann er ebenso wenig wie der Gläubiger eines partiarischen Darlehens andere WK geltend machen. Negative Einkünfte können insoweit nicht entstehen. § 2a Abs. 1 Nr. 5 kommt nicht zur Anwendung. Soweit man die Zuweisung von Verlusten an den stillen Gesellschafter als negative Einnahmen versteht oder die explizite Erwähnung der §§ 15, 15a in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 als dementsprechendes Verständnis des Gesetzgebers ansieht, kann dieser Verlust trotz § 20 Abs. 9 abgezogen werden (vgl. § 20 Anm. 142). Ein Anwendungsbereich des § 2a Abs. 1 Nr. 5 ist dann jedoch ausgeschlossen, weil der Gesetzgeber in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 nur die explizite Anwendung der §§ 15, 15a, nicht aber des § 2a vorsieht.
- ▶ *Subsidiarität nach § 20 Abs. 8:* § 2a Abs. 1 Nr. 5 kommt jedoch dann zur Anwendung, wenn § 20 Abs. 9 Satz 1 aufgrund der Subsidiarität nach § 20 Abs. 8 für Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit und VuV ausgeschlossen ist. Die stille Gesellschaft kann dann zu negativen Einkünften führen. Die negativen Einkünfte werden im Fall der Zugehörigkeit zu einer Drittstaaten-BS entweder durch § 2a Abs. 1 Nr. 2 oder aber Nr. 5 im Verlustausgleich beschränkt (vgl. Anm. 30).
- ▶ *Vermögensstamm:* § 20 Abs. 2 Nr. 4 erfasst als Einkünfte aus Kapitalvermögen auch die Veräußerungsgewinne und -verluste von Forderungen aus stiller Gesellschaft und partiarischen Darlehen. § 20 Abs. 6 sieht hierfür einen eigenen

Verlustkreislauf vor, der auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen begrenzt ist. § 2a Abs. 1 Nr. 5 entspricht dem Begriff der Einkünfte des § 20 Abs. 1 Nr. 4 und erfasst damit auch Veräußerungsverluste. Im Anwendungsbereich der in sich abgeschlossenen Einkünfte aus Kapitalvermögen, die zur Anwendung der Abgeltungssteuer nach § 32d Abs. 1 Satz 1 führt, ist § 2a Abs. 1 Nr. 5 ausgeschlossen. Abs. 1 Nr. 5 erfasst damit nur Veräußerungsverluste im Rahmen der Gewinneinkünfte oder der VuV, die nicht einer ausländ. BS iSd. Nr. 1 oder 2 zugerechnet werden können (und damit als Teil dieser BS gelten).

Verhältnis zur Zusammenveranlagung nach § 26b: Einkünfte von Ehegatten werden bei der Zusammenveranlagung zusammengerechnet. Die Ehegatten werden als ein Stpfl. behandelt. Einkunftsquellen und Tätigkeiten der Ehegatten iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 können daher untereinander ausgeglichen werden. Dies gilt auch für die Berücksichtigung der zu Zeiten der Einzel- oder getrennten Veranlagung entstandenen verbleibenden negativen Einkünfte eines Ehegatten mit positiven künftigen Einkünften des anderen Ehegatten. Schließlich liegen im Zeitpunkt des Verlustausgleichs positive Einkünfte des Stpfl. (der Ehegatten) derselben Art aus demselben Staat vor.

Verhältnis zum negativen Progressionsvorbehalt nach § 32b: § 32b Abs. 1 Nr. 3 bezieht die nach DBA stbefreiten Einkünfte aus einem Drittstaat (vgl. § 32b Abs. 1 Satz 2) sowie aktive Betriebsstätteneinkünfte aus EU und EWR iSd. § 2 Abs. 2a in die Bemessung des StSatzes für die stpfl. Einkünfte ein. Das Tatbestandsmerkmal der Einkünfte umfasst sowohl positive als auch negative Einkünfte und kann daher zur Anwendung eines negativen ProgrVorb. führen. § 2a schließt negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten von der Ermittlung der (stfreien) Einkünfte und damit von der Einbeziehung in die Ermittlung des StSatzes und damit vom negativen ProgrVorb. aus (vgl. schon Gesetzesbegründung der BReg. zum HBeglG 1983, BRDrucks. 334/82; Anm. 8; BFH v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494). Negative (stfreie) Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 können nur zukünftige positive (stfreie) Einkünfte derselben Art aus demselben Staat, die zur Anwendung eines positiven ProgrVorb. führen, mindern. Nicht durch Abs. 1 ausgeschlossen werden aktive EU/EWR Betriebsstätteneinkünfte aus einem DBA Staat, die somit zu einem negativen ProgrVorb. führen können.

Verhältnis zu Anrechnung bzw. Abzug ausländischer Steuern nach § 34c: § 34c Abs. 1 (und Abs. 6 im Fall eines DBA) erlaubt die Anrechnung von ausländ. ESt, die auf ausländ. Einkünfte erhoben werden. Die Anrechnung der ausländ. Steuer ist nach § 34c Abs. 1 Satz 2 der Höhe nach auf die ESt begrenzt, die auf die ausländ. Einkünfte entfällt. Die ESt-Berechnung erfolgt auch unter Anwendung des § 2a.

- ▶ *Verluste*, die nach Abs. 1 Satz 1 vom Verlustausgleich ausgeschlossen sind, mindern daher weder die ESt noch den Höchstbetrag (s. § 34c Anm. 89).
- ▶ *Ausgleich mit verbleibenden negativen Einkünften:* Die ESt und damit der Höchstbetrag wird in den Folgejahren gemindert, wenn Abs. 1 Satz 3 die verbliebenen negativen Einkünfte zum Ausgleich mit positiven Einkünften zulässt. Die positiven Einkünfte und damit die darauf entfallende ESt werden gemindert.

Statt der Anrechnung kann die ausländ. Steuer auf Antrag nach § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Soweit auf negative Einkünfte iSd. § 2a Abs. 1 Satz 1 ausländ. ESt entfällt, etwa weil die Ermittlung der Einkünfte nach ausländ. StRecht zu einem positiven Erg. führt, kann die ausländ. Steuer

nach § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Die abziehende ausländ. Steuer erhöht die negativen Einkünfte, die von der Verrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 betroffen sind (aA unter Berufung auf den Wortlaut des § 34c Abs. 2 *Probst* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 95 [95. Lfg. 2020], wonach § 34c ohne Berücksichtigung des § 2a anzuwenden ist).

Verhältnis zu den ausländischen Einkünften nach § 34d: § 34d definiert die ausländ. Einkünfte, für welche die Anrechnung ausländ. Steuern nach § 34c zu prüfen ist. Die ausländ. Einkünfte iSd. § 34d sind von den Einkünften mit Bezug zum Drittstaat zu unterscheiden. § 2a regelt die Einkunftsquellen und Tätigkeiten abschließend, so dass es keines Rückgriffs auf § 34d bedarf.

18 2. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

Verhältnis zu den nicht abziehbaren Gewinnminderungen iSd. § 8b Abs. 3 KStG: § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG schließt Gewinnminderungen vom Abzug aus, die mit stbefreiten Anteilen nach § 8b Abs. 2 KStG in Zusammenhang stehen. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfasst Gewinnminderungen in Zusammenhang mit einer Darlehensforderung eines wesentlich beteiligten Gesellschafters als eine vom Abzug ausgeschlossene Gewinnminderung im Zusammenhang mit einem Anteil nach § 8b Abs. 2 KStG. Abs. 1 ist nachrangig und schließt nur negative Einkünfte vom Ausgleich aus, die nicht schon nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vom Abzug ausgeschlossen sind.

19 3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

Die Symmetriethese bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Freistellung verbietet die Berücksichtigung von Verlusten, wenn die korrespondierenden Erträge nach DBA stfrei wären (vgl. zB zuletzt BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599, mwN). Auf die Beschränkungen durch § 2a kommt es dann nicht mehr an. Soweit die nach DBA freizustellenden Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 dem ProgrVorb. unterliegen, ist Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung der hierfür relevanten stfreien Einkünfte zu berücksichtigen (vgl. Anm. 8). Negative stfreie Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 können damit nur mit positiven stfreien Einkünfte derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden. Sie können allenfalls einen positiven ProgrVorb. durch einen Verlustausgleich vermindern, nicht aber einen negativen ProgrVorb. ermöglichen.

Keine Symmetriethese bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode: Dort ist sie nicht anwendbar. Gleiches gilt, wenn die Aktivitätsklausel eines DBA nicht oder § 20 Abs. 2 AStG erfüllt ist und die Anrechnungsmethode angewandt wird. In diesem Fall kann die Berücksichtigung der Verluste durch § 2a Abs. 1 Satz 1 beschränkt sein. Der Tatbestand der Aktivitätsklausel ist nicht deckungsgleich mit dem Tatbestand des Abs. 2 Satz 1, der negative Einkünfte aus aktiven BS zum Verlustausgleich zulässt. Diese Differenz eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten, wenn die Aktivitätsklausel nicht erfüllt und die Anrechnungsmethode anwendbar wird und zugleich eine aktive BS nach Abs. 2 Satz 1 vorliegt, die den Ausgleich negativer Einkünfte ermöglicht (vgl. *Pyszka/Schmedt*, IStR 2002, 342).

Unilateraler Wechsel zur Anrechnungsmethode auf Basis des § 20 Abs. 2 AStG: Er führt zum Ausschluss der StBefreiung und damit der Symmetriethese. § 20

Abs. 2 AStG sieht die Anrechnungsmethode bei Betriebsstätteneinkünften vor, die im Fall einer KapGes. zur Hinzurechnungsbesteuerung als Zwischeneinkünfte führen würde. § 20 Abs. 2 AStG umfasst damit auch Betriebsstätteneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter iSd. § 10 Abs. 6 AStG. Die Anrechnungsmethode schließt die Symmetriehese aus und führt zur Anwendung des § 2a.

VI. Verfahrensfragen zu § 2a

20

Gesonderte Feststellung der Verluste nach § 2a: Die am Schluss eines VZ verbleibenden negativen Einkünfte sind nach Abs. 1 Satz 5 gesondert festzustellen (vgl. Anm. 97). Die Feststellung umfasst folgende Daten (BFH v. 28.11.2007 – I R 25/07, GmbHR 2008, 1060):

- die Höhe der verbleibenden negativen Einkünfte;
- die Art der negativen Einkünfte nach Abs. 1, die durch Zuordnung der negativen Einkünfte zu der jeweiligen in Abs. 1 Satz 1 genannten Nummer zu treffen ist;
- den Herkunftsstaat der negativen Einkünfte.
- die Steuerpflicht oder -freiheit der negativen Einkünfte (OFD Rheinland v. 23.5.2007, IStR 2007, 447).

Das VeranlagungsFA ist an die Feststellung der Höhe, der Art, der Herkunft und der Charakterisierung als aktiv oder passiv gebunden (BFH v. 26.3.1996 – IX R 12/91, BStBl. II 1996, 606). Die Entsch. über die Rechtsfolge und damit den Verlustausgleich erfolgt im Veranlagungsverfahren (BFH v. 18.12.1989 – IV B 37/89, BFH/NV 1990, 570; entsprechend dem Verfahren bei Verlusten aus der gewerblichen Tierzucht nach § 15 Abs. 4, vgl. BFH v. 14.8.1985 – I R 130/82, BStBl. II 1986, 146).

VII. Exkurs: Finale Verluste aus EU-Betriebsstätten

21

Schrifttum: *Ditz/Schönfeld*, Abzug von umrechnungsbedingten Währungsverlusten, DB 2008, 1458; *Rainer*, Abzug von Verlusten aus einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat bei der Gewinnermittlung in Deutschland, IStR 2008, 187; *Rehm/Nagler*, Neues von der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung, IStR 2008, 129; *Scholten/Griemla*, Berücksichtigung von Währungsverlusten auf das Dotationskapital einer EU-Auslandsbetriebsstätte im Inland, IStR 2008, 226; *Schnitger*, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung innerhalb der EU – Bestandsaufnahme, Praxisprobleme und aktuelle Entwicklungen, IWB 2008 Fach 11 Gr. 2, 829; *Watrin/Wittkowski*, EuGH: Keine Sofortverrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste – Das Urteil in der Rs. Lidl Belgium aus betriebswirtschaftlicher Sicht, IStR 2008, 637; *de Weerth*, Berücksichtigung von Währungsverlusten auf das Dotationskapital einer EU-Auslandsbetriebsstätte im Inland, IStR 2008, 226; *Knipping*, Zur Frage des Definitivcharakters ausländischer Betriebsstättenverluste im Sinne des EuGH-Urteils in der Rechtssache Lidl-Belgium bei fehlender Möglichkeit eines interperiodischen Verlustausgleiches im Betriebsstättenstaat, IStR 2009, 275; *Eisenbarth/Hufeld*, Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in der Konsolidierungsphase – Das Verfahren „X Holding“ und die Grenzen der negativen Integration, IStR 2010, 309; *Goebel/Liedtke/Schmidt*, Die grenzüberschreitende Verrechnung von Betriebsstättenverlusten gewinnt an Kontur! Finale Betriebsstättenverluste im EU-Ausland, IWB 2010, 179; *Gosch*, Versagung des Verlustabzugs aus VuV und ungleiche AfA (nur) bei Auslandsimmobilien sind gemeinschaftsrechtswidrig, BFH/PR 2010, 41; *Graw*, Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften bei der inländischen Muttergesellschaft – Zugleich Anmerkungen zur aktuellen Rechtsprechung des EuGH, des BFH

und der FG, DB 2010, 2469; *Heurung/Engel*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten in der EU – Klärung weiterer Zweifelsfragen durch den BFH, GmbHR 2010, 1065; *Intemann*, Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste – Endlich Klarheit durch den BFH, IWB 2010, 713; *Knipping*, Das BMF-Schreiben zum BFH-Folgeurteil in der Rechtssache Lidl Belgium, IStR 2010, 49; *Lenz/Ribbrock*, Die Berücksichtigung EU-ausländischer Betriebsstättenverluste beim deutschen Stammhaus – Zugleich Anm. zu den BFH-Urteilen vom 9.6.2010 – I R 100/09, DB 2010, 1731, und I R 107/09, DB 2010 S. 1733, DB 2010, 1963; *Panzer/Gebert*, Ausnahmsweiser Abzug tatsächlicher finaler Verluste einer EU-Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft? Eine Betrachtung vor dem Hintergrund der jüngsten Entscheidungen des BFH, IStR 2010, 781; *Pohl*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste – Anmerkungen zu den BFH-Urteilen vom 9.6.2010 – I R 100/09 und I R 107/09, IWB 2010, 626; *Richter*, Aktuelle Entwicklung zur Berücksichtigung finaler ausländischer Betriebsstättenverluste in Ansässigkeitstaat, BB 2010, 2734; *von Brocke/Auer*, Praxisrelevante Probleme in Zusammenhang mit dem Abzug finaler ausländischer Betriebsstättenverluste, DStR 2011, 57; *Gebhardt/Quilitzsch*, Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste im Rahmen der GewSt, FR 2011, 359; *Hufeld*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung als subjektives Recht – Normative Grundlagen, aktuelle Rechtsprechung und GKKB, Ubg 2011, 504; *Mitschke*, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, FR 2011, 24; *Musil*, Was sind finale Verluste?, DB 2011, 2451; *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste, IFSt. Nr. 472/2011; *Cloer/Leich*, Aufgabe der finalen Verluste?, IWB 2014, 923; *Wetterich*, Finanzunternehmen und Organschaft als Instrument zur Nutzung ausländischer Verluste, BB 2014, 2779; *Corde-wener*, Die EuGH-Rspr. zur steuerlichen Berücksichtigung von („finalen“) Auslandsverlusten – immer noch kein Finale in Sicht, EuZW 2015, 295; *Lang*, Ist die Rspr. des EuGH zu den finalen Verlusten am Ende?, in Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 63; *Eisendle*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Jahre 11 nach Marks & Spencer – Status quo der EuGH-Rspr. zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten kraft Unionsrecht, ISR 2016, 37; *Hey*, Finale Verluste im nationalen und europäischen Recht, in Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS Dietmar Gosch, 2016, 161; *Kahlenberg*, Ist die Figur der finalen Verluste letztlich doch nur ein Mythos?, NWB 2016, 1723; *Niemann/Dodos*, Verrechnung von „finalen“ Auslandsverlusten – auch nach „Timac-Agro“, DStR 2016, 1057; *Schiefer/Scheuch*, Finale Betriebsstättenverluste: EuGH schränkt Berücksichtigung weiter ein, NWB 2016, 701; *Schnitger*, EuGH in der Rs. Timac Agro zu finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten – War es das bei der Freistellungsmethode?, IStR 2016, 72; *Schulz-Trieglaff*, Das Ende der „finalen Verluste“, StuB 2016, 918; *Schumacher*, Das EuGH-Urteil Timac Agro – Was bleibt von der Rechtsfigur der finalen Verluste übrig?, IStR 2016, 473; *Jung/Mielke*, Zusammenhang des Urteils des BFH v. 22.2.2017 (I R 2/15) und des „Timac Agro Deutschland“ Urteils, IStR 2017, 497; *Kögel*, Finale Verluste nach Timac Agro, IWB 2017, 7; *Schulz-Trieglaff*, Das Ende der finalen Verluste nach Unionsrecht, IWB 2017, 578; *Brandis*, „Zurück in die Zukunft“? – Finale Verluste nach dem EuGH-Urteil „Bevola“, DStR 2018, 2051; *von Brocke*, Die unendliche Geschichte der finalen Verluste – ein neuer Akt durch die Rs. C-650/16 Bevola, SAM 2018, 99; *Heckerodt/Schulz*, Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste unter dem Aspekt des Finalitätsgrundsatzes, DStR 2018, 1457; *Kraft*, Praktische Implikationen der Neupositionierung der EuGH-Rspr. zur Rechtsfigur „finaler Verluste“, NWB 2018, 2384; *Schulz-Trieglaff*, Die EuGH-Entscheidung v. 12.6.2018 „A/S Bevola, Jens W. Trock ApS: Keine erneute Änderung der EuGH-Rspr. nach „Timac Agro Deutschland“, IStR 2018, 777; *Schulz-Trieglaff*, Klarstellung zur Berücksichtigung finaler Betriebsstättenverluste, StuB 2018, 590; *Kopecel/Wellmann*, Kein Finale für die finalen Verluste – Berücksichtigung von definitiven Betriebsstättenverlusten nach dem EuGH-Urteil Bevola, ISR 2019, 7; vgl. zum Ganzen auch § 2 Anm. 564.

Rechtsprechungsübersicht: EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837: Verluste auch einer ausländischen EU-Tochtergesellschaft müssen zum Abzug bei der Muttergesellschaft zugelassen werden, wenn die EU-Tochtergesellschaft die Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat; EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl-Belgium, Slg 2008, I-3601: kein Verlustabzug geboten bei künftig möglicher Verlustverrechnung im Quellenstaat; EuGH v. 23.10.2008 – C-157/07 – Wannsee, Slg 2008, I-8061:

Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Falle eingeschränkter Verlustabzugs durch Kohärenz; EuGH v. 21.2.2013 – C-123/11 – A Oy, ABl. EU 2013 Nr. C 114, 9: Berücksichtigung von Verlusten der ausländischen Tochtergesellschaft, wenn die Tochtergesellschaft alle Möglichkeiten der Verlustnutzung ausgeschöpft hat; EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74: Zulässigkeit der Nachversteuerung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte, sofern die Betriebsstätteinkünfte nach einem DBA im Sitzstaat des Stammhauses steuerbefreit sind und Zulässigkeit der Nichtberücksichtigung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte im Falle der Anwendung der Freistellungsmethode auf diese Betriebsstättenverluste im Sitzstaat des Stammhauses; EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16 – A/S Bevola und Jens W. Trock ApS/Skatteministeriet, IStR 2018, 502: Unzulässigkeit der Nichtberücksichtigung finaler Verluste einer ausländischen Betriebsstätte im Sitzstaat des Stammhauses; EuGH v. 19.6.2019 – C 607/17 – Memira Holding AB, ABl. EU 2019 Nr. C 270, 5: Finalität und damit Zulässigkeit des Abzugs von Verlusten der ausländischen Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft erfordert Nachweis der Muttergesellschaft, dass es unmöglich ist, diese Verluste bei ihr oder etwa durch Übertragung auf einen Dritten zu berücksichtigen; EuGH v. 19.6.2019 – C-608/17 – Holmen AB, ABl. EU 2019 Nr. C 270, 6: Bei mittelbarer Beteiligung der Muttergesellschaft an einer ausländischen Gesellschaft, die Verluste erzielt, setzt der Abzug von Verlusten bei der Muttergesellschaft voraus, dass alle Zwischengesellschaften im Ansässigkeitsstaat der Verlustgesellschaft ansässig sind; BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630: Abzug von Betriebsstättenverlusten, wenn die Verluste im Quellenstaat nicht anderweitig verwertbar sind (Nicht-Anwendungserlass, BMF v. 13.7.2009, BStBl. I 2009, 835); BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599: steuerpflichtige Hinzurechnung DBA-befreiter Betriebsstättengewinne durch Kohärenz gerechtfertigt; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744: Abzug finaler EU-Verluste nicht im Finalitätsjahr, Geltung auch für die Gewerbesteuer, Finalität bei Abzugsausschluss aus tatsächliche Gründen analog § 2a Abs. 4 aF; BFH v. 9.6.2010 – I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065: keine „Finalität“, wenn die Verluste im Betriebsstättenstaat wegen eines zeitlich begrenzten Vortrages entfallen; BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 524: Abzug finaler EU-Verluste im VZ der Finalität; BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, DStR 2017, 1145: Aufgabe der Abweichung von der Symmetriethese im Falle finaler Verluste wird in Ansehung von EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro.

Ausgangsbasis: Das bei unbeschränkter EStPflcht geltende Welteinkommensprinzip umfasst grundsätzlich alle positiven und negativen Einkünfte. Auf die Entstehung der Einkünfte im In- oder Ausland kommt es nicht an. Für Verluste aus dem Ausland gelten zwei Ausnahmen:

- ▶ *Nach der Symmetriethese* werden durch das Freistellungsverfahren in DBA nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen. Die freigestellten Einkünfte können sich nur noch über die Ermittlung des ProgrVorb. auswirken (vgl. hierzu Anm. 17).
- ▶ *§ 2a schließt Verluste mit Bezug zum Drittstaat* auch in den nicht von der Symmetriethese erfassten Fällen vom Abzug aus. Zudem ist § 2a auch im Anwendungsbereich der Symmetriethese bei der Ermittlung des ProgrVorb. anzuwenden und schließt DBA-stbefreite negative ausländ. Einkünfte aus dem Drittstaat auch von der Berücksichtigung des StSatzes im Rahmen des ProgrVorb. aus (vgl. Anm. 17).

Rückausnahmen von der Symmetriethese:

- ▶ *Zum einen* ermöglichte § 2a Abs. 3 Satz 1 aF bei gewerblichen ausländ. BS für bis zum VZ 1999 auf Antrag den Abzug von Verlusten, die durch DBA von der Besteuerung ausgenommen waren. Volkswirtschaftlich erwünschte Investitionen im Ausland sollten dadurch stl. gefördert werden. Mit diesem Verlustabzug korrespondiert die Besteuerung späterer an sich durch das DBA stbefreiter po-

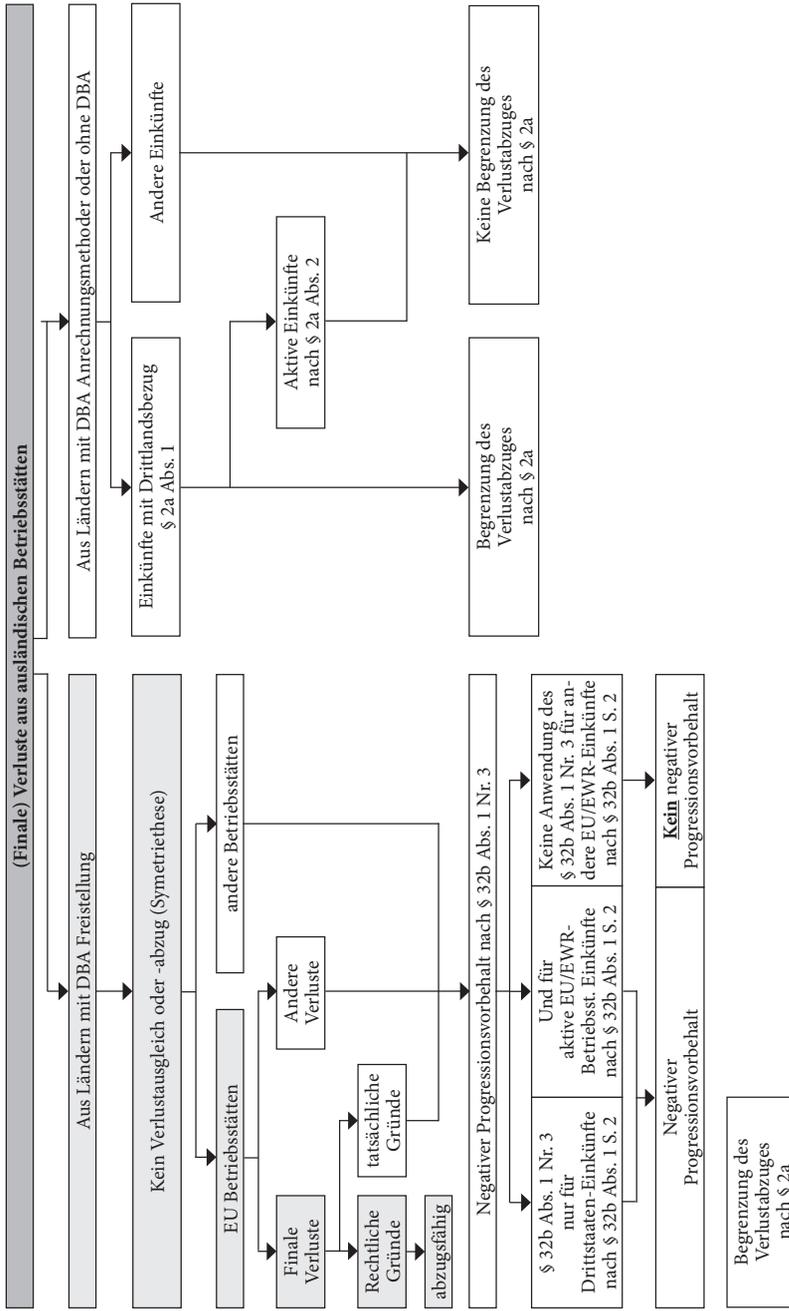
sitiver Einkünfte nach Maßgabe des § 2a Abs. 3 Satz 3 aF, der nach § 52 Abs. 3 Satz 5 auf unbestimmte Zeit trotz Aufhebung weiter anzuwenden ist.

- ▶ *Zum anderen* wird zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit geltend gemacht, dass Verluste aus EU-BS entgegen der Symmetriethese zum Abzug im Ansässigkeitsstaat zugelassen werden, wenn diese Verluste sich im Quellenstaat nicht mehr auswirken können. In diesem Fall liegen finale Verluste vor (vgl. grundlegend EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, Slg 2005, I-10837). Die Rückausnahme von der Symmetriethese wird damit begründet, dass ein DBA die doppelte Besteuerung positiver Einkünfte, nicht aber den Ansatz finaler Verluste verhindern solle. Daher ist die DBA-Freistellung dann nicht angezeigt, wenn finale Verluste vorliegen, die „nie mehr“ in positiven (und freizustellenden) Einkünften aufgehen können. Werden aber nun finale Verluste einer BS im Ansässigkeitsstaat vom Abzug ausgeschlossen, droht ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, die eine Benachteiligung ausländischer BS gegenüber nationalen BS ausschließen will.
- ▶ *BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, DStR 2017, 1145*: Abweichend von der Symmetriethese hatte der BFH im Anschluss an die Rspr. des EuGH demzufolge bislang einen Verlustabzug unter der Voraussetzung erlaubt, dass der Stpfl. nachweisen konnte, dass die Verluste im Quellenstaat stl. nicht verwertbar waren (vgl. BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, DStR 2017, 1145, 1150 mwN in Rz. 36a). Diese Rspr. hat der BFH (BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, DStR 2017, 1145) indes aufgegeben, da der EuGH in der Entsch. v. 17.12.2015 (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74) nach Auffassung des BFH die dieser zugrunde liegende Rspr. des EuGH aufgegeben hat (vgl. BFH v. 22.2.2017 – I R 2/15, DStR 2017, 1145, 1150 mwN in Rz. 36b).
- ▶ *EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74*: In der Entsch. Timac Agro hat der EuGH im Rahmen der Behandlung der ersten Vorlagefrage die Ansicht vertreten, dass im Falle der abkommensrechtl. Freistellung ausländ. Einkünfte im Sitzstaat wegen der fehlenden Besteuerungsbefugnis ein Verstoß gegen das Beschränkungsverbot bereits mangels Vergleichbarkeit mit der Behandlung eines Inlandsfalles ausscheidet (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74, Rz. 59 ff.). Die Verwendung der Implikationen der Symmetriethese durch den EuGH wirft durchaus die Frage auf, ob es sich bei der Entsch. des EuGH um eine grundsätzliche Absage an die Rechtsfigur der finalen Verluste handelt (so etwa Lang in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 63 [84]). Indes hat der EuGH im Rahmen der Behandlung der zweiten Vorlagefrage gleichzeitig ausdrücklich die Fortgeltung der Marks & Spencer-Rspr. bestätigt (EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 – Timac Agro, IStR 2016, 74, Rz. 52 ff.). Ein Autor hat sich daher zu dem Kommentar veranlasst gesehen, das „Urteil reiht sich in die wankelmütige Rechtsprechung des EuGH ein und sorgt somit erneut für Verwirrung bei Beratern, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft“ (Schumacher, IStR 2016, 473).
- ▶ *EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, IStR 2018, 502*: In der Entsch. A/S Bevola und Jens W. Trock ApS (EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, IStR 2018, 502) hatte der EuGH erneut Veranlassung, zur Frage der finalen Verluste Stellung zu nehmen. Nunmehr stellt der EuGH fest: „Die Leitungsfähigkeit einer Gesellschaft mit einer gebietsfremden Betriebsstätte, die endgültige Verluste erlitten hat, ist aber in gleicher Weise beeinträchtigt wie die einer Gesellschaft, deren gebietsansässige Betriebsstätte Verluste erlitten hat“ (EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, IStR

2018, 502, Rz. 39). Dies gelte jedenfalls „in Bezug auf Verluste einer gebietsfremden Betriebsstätte, die jede Tätigkeit eingestellt hat und deren Verluste nicht von ihrem Gewinn in dem Mitgliedsstaat, in dem sie tätig war, abgezogen werden konnten und nicht mehr abgezogen werden können ...“ (EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, IStR 2018, 502, Rz. 38). Dieser Betrachtung steht nach Auffassung des EuGH auch die Entsch. Timac Agro nicht entgegen (EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, IStR 2018, 502, Rz. 33 ff.). Allerdings braucht der Abzug der fraglichen Verluste nur dann zugelassen werden, „wenn die gebietsansässige Gesellschaft den Beweis erbringt, dass die Verluste, deren Verrechnung sie mit ihrem Ergebnis fordert, endgültig sind ...“ (EuGH v. 12.6.2018 – C-650/16, IStR 2018, 502, Rz. 60). Die Anwendung der Symmetriethese steht daher der Berücksichtigung von Verlusten dann nicht entgegen, wenn diese endgültig, d.h. final sind (vgl. auch *Brandis*, DStR 2018, 2051 [2055]; *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 5a), der von „eine(r) abermalige(n) Volte des EuGH im Vergleich zur Entscheidung in Timac Agro“ spricht; ähnlich sieht *Müller* in Timac Agro eine „Kehrtwende“ und in A/S Bevola und Jens W. Trock ApS eine „erneute Kehrtwende“ (*Müller*, IStR 2018, 218), anders demgegenüber *Schulz-Trieglaff* (IStR 2018, 777), der hier „keine erneute Änderung“ der EuGH-Rspr. sieht).

- ▶ *EuGH v. 19.6.2019 – C 607/17 – Memira Holding AB*, ABl. EU 2019 Nr. C 270, 5; *EuGH v. 19.6.2019 – C-608/17 – Holmen AB*, ABl. EU 2019 Nr. C 270, 6: Nach dieser wechselvollen Rspr. des EuGH durfte man auf die Entsch. des EuGH (EuGH v. 19.6.2019 – C 607/17 – Memira Holding AB, ABl. EU 2019 Nr. C 270, 5; EuGH v. 19.6.2019 – C-608/17 – Holmen AB, ABl. EU 2019 Nr. C 270, 6) gespannt sein. In beiden Fällen ging es um den Abzug von Verlusten ausländ. Tochtergesellschaften, die der EuGH in beiden Fällen mit der Maßgabe zugelassen hat, dass der Stpfl., d.h. die den Abzug begehrende Muttergesellschaft, den Beweis erbringen kann, dass ein anderweitiger Abzug nicht möglich ist, auch nicht durch Übertragung an einen Dritten. Ist die inländ. Muttergesellschaft an der ausländ. Gesellschaft nur mittelbar beteiligt, muss der Verlustabzug bei allen Zwischengesellschaften ausgeschlossen sein. Im Erg. bleibt der EuGH damit seiner in A/S Bevola und Jens W. Trock ApS eingeschlagenen Linie treu. Die durch die Entsch. Timac Agro aufgeworfene Frage, ob ein Abzug finaler Verluste von Tochtergesellschaften noch möglich war – die für BS relevante Anwendung der Symmetriethese ist im Fall von ausländ. Tochterkapitalgesellschaften infolge des Trennungsprinzips nicht einmal erforderlich (so zu Recht *Schiefer*, IStR 2016, 79 [80]; verneinend damals *Schumacher*: „Ausgehend vom Urteil Timac Agro bleibt für die Verlustberücksichtigung von gebietsfremden Tochtergesellschaften kein Raum mehr“, IStR 2016, 473 [478]) – erscheint damit durch die beiden Entsch. des EuGH in Memira Holding AB und Holmen AB geklärt (idS auch bereits EuGH v. 3.2.2015 – C-172/13 – Kommission/Vereinigtes Königreich, IStR 2015, 137, mit Anm. *Benecke/Staats*).

Übersicht: In der Übersicht stellt sich die stl. Behandlung ausländ. Betriebsstättenverluste wie folgt dar:



Status: Die Rechtslage ist unklar und basiert auf divergierenden Auslegungen der EuGH-Rspr. durch BFH, Finanzgerichte und FinVerw.

- ▶ *Keine abzugsfähigen Verluste bei Finalität aus rechtlichen Gründen:* Einigkeit besteht bei der Rspr. darin, dass keine Verlustberücksichtigung bzw. kein Verlust-Import angezeigt ist, wenn die Verluste der ausländ. EU-BS aus rechtl. Gründen „final“ werden. Dies wurde für den Fall des zeitlich beschränkten Verlustvortrags (BFH v. 9.6.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 524) wie auch eines beschränkten Verlustvortrags für Anlaufverluste (FG Münster v. 17.9.2010 – 4 K 5045/03 E, nv., juris, rkr.) entschieden. Die FinVerw. beruft sich auf die Lidl-Entsch. und lehnt eine Verlustberücksichtigung insgesamt ab (vgl. BMF v. 13.7.2009 – IV B 5 - S 2118a/07/10004, FR 2009, 779; BayLfSt. v. 19.2.2010 – S 1366.1.1 - 3/10 St 32, DB 2010, 476).
- ▶ *Abzug von Verlusten bei Finalität aus tatsächlichen Gründen:* Uneinigkeit und Unsicherheit besteht bei der Beurteilung der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Abzug von EU-Betriebsstättenverlusten bei einer Finalität aus tatsächlichen Gründen angezeigt ist:
 - ▷ *Bei endgültiger Aufgabe der Betriebsstätte* sollen nach Auffassung der Rspr. (BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744) abzugsfähige Verluste vorliegen. § 2a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 aF setzte eine endgültige Einstellung der Tätigkeit voraus und löste nach § 2a Abs. 4 Nr. 3 aF die Hinzurechnung von Verlusten aus, die trotz DBA-Befreiung nach § 2a Abs. 3 aF geltend gemacht werden konnten. Die Einschränkung in § 2a Abs. 4 Nr. 3 aF, nämlich der Fortführung der Geschäftstätigkeit von einer verbundenen Gesellschaft oder einer nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 AStG) diente nur der Erfassung der Missbräuchlichkeit zur Vermeidung der Hinzurechnung (FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22). Auch die theoretische Möglichkeit der Wiedereröffnung der BS mit der Folge einer hiernach möglichen Verrechnung der Verluste mit künftigen Gewinnen soll nicht entgegenstehen (FG Köln v. 13.3.2013 – 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430, rkr.).
 - ▷ *Ebenso soll bei Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft* (BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744) unter Bezugnahme auf die in § 2a Abs. 4 aF geregelte Fallgestaltung eine Finalität aus tatsächlichen Gründen vorliegen. Die Umwandlung der BS in eine KapGes. iSd. § 2a Abs. 4 Satz 1 aF löste ebenfalls und unabhängig von der Höhe der tatsächlichen vorhandenen stillen Reserven und entstehenden Gewinne die Hinzurechnung der Verluste aus, die trotz DBA-Befreiung nach § 2a Abs. 3 abgezogen werden konnten. Umwandlung iSd. Abs. 4 Nr. 1 ist der Übergang der BS auf eine KapGes. als anderem Rechtsträger (vgl. BFH v. 30.4.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873), nicht jedoch eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge.
 - ▷ *Unter Bezugnahme auf die in § 2a Abs. 4 aF ebenfalls enthaltenen Fälle der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung der Betriebsstätte* soll auch eine Finalität aus tatsächlichen Gründen vorliegen (BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; vgl. auch FG Nds. v. 16.6.2011 – 6 K 445/09, EFG 2011, 2088, rkr., für den Fall der Veräußerung der BS). Die unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung einer BS löst die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 aF aus, und zwar wiederum unabhängig von der Höhe der stillen Reserven in voller Höhe des Hinzurechnungsbetrags. Die entgeltliche Übertragung entspricht der Veräußerung. Die unentgeltliche Übertragung

umfasst u.a. die Gesamtrechtsnachfolge. Die Übertragung setzt einen Rechtsträgerwechsel voraus, der im Gegensatz zu Abs. 4 Nr. 1 nicht auf eine KapGes. erfolgen muss. Kein Rechtsträgerwechsel liegt im Falle einer Überführung ins PV vor.

- ▶ **Zeitpunkt des Abzugs:** Der Abzug der Verluste kommt zu dem Zeitpunkt in Betracht, an dem die Verluste final werden. Andererseits könnte nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ein Ereignis mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Entstehung der Verluste, deren Finalität sich eben erst später herausgestellt hat, vorliegen. Der BFH hat sich für den Abzug im Finalitätsjahr entschieden (vgl. BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; BFH v. 9.11.2010 – I R 16/10, BFH/NV 2011, 524; vgl. ausführl. *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 5e mwN).
- ▶ **Der Nachweis des Verlustes einschließlich seiner Finalität** (objektive Feststellungslast) ist vom Stpfl. zu erbringen (vgl. ausführl. *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 5e mwN). Wenngleich der EuGH dem nationalen Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum einräumt (vgl. EuGH v. 3.2.2015 – C-172/13 – Kommission/United Kingdom, IStR 2015, 137), wobei jedoch die nationalen Regelungen die Nutzung finaler Verluste nicht de facto unmöglich machen dürfen (ebenso *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 5e mwN in Fn. 5). Infolge des Fehlens „jedweder normative(r) Regeln ...“, die EuGH-Rspr. innerstaatlich umzusetzen“ (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 5e), besteht daher „dringender Anlass ... für den Gesetzgeber, tätig zu werden“ (*Brandis, DStR 2018, 2051 [2058]*).
- ▶ **Auswirkung auf Gewerbesteuer:** Der endgültige Verlust soll – entgegen § 9 Nr. 3 GewStG – auch auf die GewSt durchschlagen (vgl. BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744).

Ausblick: Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber die Rechtsunsicherheit, die durch widerstreitende Auslegung der EuGH-Rspr. entsteht, durch eine gesetzliche Regelung beseitigen würde.

22 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Beschränkung der Verrechnung negativer Drittstaaten-Einkünfte

23 I. Überblick

Abs. 1 definiert die negativen Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat, die vom Verlustausgleich und Verlustabzug – vorbehaltlich aktiver BS und KapGes. iSd. Abs. 2 – ausgeschlossen sind. Der Drittstaatenbezug ergibt sich dabei aus bestimmten Aktivitäten oder Verlustursachen im Drittstaat und bezieht sich sowohl auf Einkünfte als auch Einkunftsquellen. (Zum Begriff „Drittstaat“, vgl. § 2a Abs. 2a.)

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1

1. Negative Einkünfte

a) Begriff der negativen Einkünfte

24

Einkünfte sind in § 2 Abs. 2 als Gewinn oder als Überschuss der Einnahmen über die WK definiert. Einkünfte setzen eine der in § 2 Abs. 1 definierten Einkunftsarten voraus.

Negative Einkünfte liegen dann vor, wenn entweder eine BV-Minderung oder ein Überschuss der BA über die BE zu einem „negativen Gewinn“, einem Verlust und damit auch den inhaltsgleichen negativen Einkünften führt. Ein Überschuss der WK über die Einnahmen führt korrespondierend zu einem „negativen Überschuss“, einem Verlust und damit auch negativen Einkünften. Im Erg. müssen somit negative Einkünfte (BV-Minderung oder BA- oder WK-Überschüsse) vorliegen, die zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 gehören und damit estbar sind.

Einkünfte aus Tatbeständen iSd. Abs. 1 Satz 1: Die negativen Einkünfte müssen sich aus den Tatbeständen ergeben, die Abs. 1 Satz 1 in den Nr. 1–7 aufführt (vgl. Anm. 27 ff.). Nicht erfasst sind daher zB negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18, die von § 2a unbeschränkt abzugsfähig sind (vgl. FG Bremen v. 14.6.2012 – 1 K 122/10 (6), DStRE 2013, 408, rkr.). Die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 stellen eine Teilmenge der übergreifenden Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 dar und sind isoliert festzustellen. Diese Systematik führt zu folgenden Konsequenzen:

- ▶ **Unbeachtlichkeit der Subsidiarität:** Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nach § 20 Abs. 8, Einkünfte aus VuV nach § 21 Abs. 3 und sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 3 sind zumindest gegenüber den Gewinneinkunftsarten subsidiär. Die Einkünfte werden in diesem Fall zB als gewerbliche Einkünfte erfasst. Die Qualifikation hat nicht zur Folge, dass nur noch der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfüllt sein könnte und die Nr. 3 ff. ausgeschlossen wäre. Vielmehr sind die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 isoliert zu prüfen (Grundsatz der umgekehrten isolierenden Betrachtungsweise).
- ▶ **Unbeachtlichkeit der gewerblichen Prägung:** § 15 Abs. 3 erfasst die Einkünfte einer gewerblich geprägten PersGes. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese Einordnung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb schließt die Anwendung der Nr. 3 ff. in Abs. 1 Satz 1 nicht aus (vgl. BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100).
- ▶ **Konkurrenzen innerhalb des Abs. 1 Satz 1:** Von der unbeachtlichen Umqualifizierung der Einkünfte unberührt bleibt die Konkurrenz innerhalb der Tatbestände des Abs. 1 Satz 1. So kann die Erfassung im Rahmen einer Drittstaaten-BS gegenüber den anderen Tatbeständen des Abs. 1 Satz 1 vorrangig sein, wenn ein WG (zB das vermietete Gebäude) nicht nur als Teil der gewerblichen Tätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen ist, sondern darüber hinaus auch der BS iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 tatsächlich zuzuordnen ist (vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BStBl. II 2000, 605).

Ermittlung der Einkünfte: Die negativen Einkünfte sind nach deutschem StRecht zu ermitteln. Je nach Einkunftsart ist entweder nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Gewinn oder aber nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln. Für die Ermittlung der Höhe der Einkünfte ist die Einordnung der negativen Einkünfte des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 in die Einkunftsarten des

§ 2 Abs. 1 maßgebend. Die Tatbestände der Nr. 3 (Verluste bei Anteilen an Körperschaften), Nr. 4 (Verluste bei Anteilen iSd. § 17), Nr. 5 (stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen) sowie Nr. 6 (VuV und Schiffe) sind bzw. können Teile einer Einkunftsquelle sein, so dass diese Teileinkünfte unter Berücksichtigung der für die Einkunftsquelle maßgebenden Gewinn- oder Überschussermittlungsart unter Berücksichtigung der damit verbundenen Aufwendungen zu ermitteln sind.

Ausländische Währungen: Geschäftsvorfälle in einer ausländ. Währung sind grds. stichtagsbezogen zum jeweiligen Wechselkurs in Euro umzurechnen. Die Fin-Verw. erlaubt aus Vereinfachungsgründen auch die Umrechnung nach durchschnittlichen Kursen (vgl. Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.8). Aus dem Grundsatz der sofortigen Euro-Umrechnung folgt, dass Währungsgewinne und -verluste nur entstehen können,

- bei Fremdwährungsbeständen,
- bei Fremdwährungsforderungen und -verbindlichkeiten,
- beim Dotationskapital.

Die Währungsveränderungen bei Fremdwährungsbeständen führen jedenfalls bei Realisierung bzw. Zahlung durch die Ausbuchung der Bestände mit den AK oder dem Rückzahlungsbetrag zu estbaren Einkünften. Das einer BS zur Verfügung gestellte (Dotations-)Kapital wirkt sich erst bei Auflösung oder Veräußerung der BS aus (vgl. hierzu und den europarechtl. Aspekten EuGH v. 28.2.2008 – C-293/06 – Deutsche Shell, Slg 2008, I-1129; *Hruschka*, IStR 2008, 499; *Ditz/Schönfeld*, DB 2008, 1458; *Ditz in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 7 OECD-MA Rz. 183). Währungsverluste beim Dotationskapital sind der BS und nicht dem Stammhaus zuzurechnen (vgl. *Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 18a mwN; BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128; BFH v. 16.2.1996 – I R 46/95, BStBl. II 1996, 588; aA *Ditz/Plansky*, DB 2009, 1669; *Ditz in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 7 OECD-MA Rz. 183).

25 b) Gleichstellung der Gewinnminderungen (Abs. 1 Satz 2)

Gewinnminderungen werden in Abs. 1 Satz 2 klarstellend als negative Einkünfte bezeichnet (vgl. Begründung des Entwurfs des StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108, 51). Damit sind Verluste, die aus Anlass einer Privatentnahme realisiert werden, oder Teilwertabschreibungen gemeint, die nicht unbedingt zu negativen Einkünften führen müssen, sondern vielmehr nur positive Einkünfte mindern. Auch diese Tatbestände sollen durch § 2a vom Abzug ausgeschlossen sein. Die auf eine typisch stille Beteiligung vorgenommene Teilwertabschreibung unterliegt der Verrechnungsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 Nr. 5, (FG Sachsen-Anhalt v. 6.3.2018 – 4 K 986/14, EFG 2019, 758 m. Anm. Schober; Rev. anhängig, BFH I R 35/18; Rn. 112 ff.).

26 Einstweilen frei.

27 2. Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

Überblick: Negative, nicht nach DBA stbefreite Einkünfte aus einer land- und forstw. BS im Drittstaat unterliegen der Ausgleichsbeschränkung der Nr. 1. Nach DBA stfreie negative Einkünfte sind bereits aufgrund der Symmetriethese vom

Verlustausgleich ausgeschlossen (vgl. Anm. 19) und können sich nur bei der Bemessung des StSatzes im Rahmen des ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 auswirken. Die im Rahmen des ProgrVorb. zu berücksichtigenden streifen Einkünfte sind unter Anwendung des § 2a zu ermitteln (vgl. zuletzt BFH v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494). Negative streife Einkünfte aus einer im Drittstaat belegenen land- und forstw. BS nach Nr. 1 können daher nur mit positiven streifen Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen und nur insoweit zur Ermittlung des ProgrVorb. berücksichtigt werden.

Einkünfte aus einer land- und forstw. BS können auch im Fall einer aktiven Tätigkeit nicht die Rückausnahme nach Abs. 2 beanspruchen, da diese nur gewerbliche BS iSd. Nr. 2 umfasst. Verfassungsrechtliche Bedenken hat der BFH (BFH v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100) zurückgewiesen (vgl. Anm. 9).

Land- und fortwirtschaftliche Betriebsstätte:

- ▶ *Betriebsstätte:* Der Begriff der BS ist in § 12 AO definiert (vgl. § 49 Anm. 189 ff.).
- ▶ *Land- und fortwirtschaftliche Tätigkeiten* sind in § 13 Abs. 1 definiert. § 14 bezieht Veräußerungen mit ein. § 13 Abs. 2 Nr. 1 umfasst auch Einkünfte aus land- und fortwirtschaftlichen Nebenbetrieben, die daher ebenfalls zur BS iSd. Abs. 1 Nr. 1 gehören.

Belegenheit der Betriebsstätte im Drittstaat: Die BS muss im Drittstaat belegen sein. Daraus wird gefolgert, dass auch die ihr zuzuordnenden Grundstücke in diesem Drittstaat belegen sein müssen; schließlich wird die LuF nur dann im Drittstaat betrieben, wenn die Grundstücke dort belegen sind (vgl. *Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. B 27 [310. Lfg. 2020]). Dagegen führt allein die Bewirtschaftung von Flächen im Drittstaat ohne Begründung einer BS nicht zur Belegenheit im Drittstaat; negative Einkünfte unterliegen dann nicht den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (*Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 16; aA *Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. B 27 [310. Lfg. 2020]).

Konkurrenzen:

- ▶ *Nr. 1 ist gegenüber Nr. 3, 5 und Nr. 6 vorrangig*, wenn die Anteile, die Forderungen, Grundstücke, Sachinbegriffe und Schiffe der land- und forstw. BS zuzuordnen sind (zur Zuordnung von WG vgl. BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99, BB 2000, 1017). Diese Zuordnung kann zu unterschiedlichen Rechtsfolgen führen. Negative Einkünfte aus LuF sind grds. auf einen Ausgleich mit positiven Einkünften aus LuF beschränkt (vgl. Anm. 77) und können nicht – wie negative Einkünfte nach Nr. 2, 3 oder 4 – von der Aktivitätsregelung nach Abs. 2 profitieren. Allein die Erfassung als land- und forstw. Einkünfte ohne Zuordnung zu einer BS im Drittstaat führt zu keinem Vorrang, da der Tatbestand der Nr. 1 ohne Drittstaaten-BS selbst nicht erfüllt ist.
- ▶ *Nr. 2 und Nr. 1* schließen sich tatbestandlich im Sinne eines Anwendungsvorrangs der Einkünfte aus LuF aus (§ 15 Abs. 2).

Einstweilen frei.

28–29

3. Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) 30

Überblick: Negative Einkünfte aus einer passiven (nicht die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 erfüllenden) gewerblichen BS im Drittstaat sind nach Abs. 1 Satz 1 im Verlustausgleich beschränkt. Nach DBA stbefreite Betriebsstätteneinkünfte

sind bereits nach der Symmetriethese von einer Berücksichtigung ausgeschlossen, jedenfalls soweit sie aus dem Drittstaat stammen (vgl. Anm. 8, 10 sowie zuletzt BFH v. 3.2.2010 – I R 23/09, BStBl. II 2010, 599; BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744). § 2a hat dann nur noch für die Ermittlung der stfreien Einkünfte Bedeutung, die nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 in den ProgrVorb. einzubeziehen sind. Negative stfreie Einkünfte iSd. Abs. 1 dürfen nur insoweit zur Ermittlung des ProgrVorb. einbezogen werden, als sie mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat im Jahr der Verlustentstehung oder im Vortragsjahr ausgeglichen werden können (vgl. zuletzt BFH v. 12.1.2011 – I R 35/10, BStBl. II 2011, 494).

Gewerbliche Betriebsstätte: Der Begriff der BS ist in § 12 AO definiert (vgl. § 49 Anm. 189 ff.). Diese Definition umfasst nicht den ständigen Vertreter iSd. § 13 AO. Negative Einkünfte im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines ständigen Vertreters im Drittstaat sind daher von den Verrechnungsbeschränkungen des Abs. 1 nicht erfasst (vgl. *Vogel in KSM*, § 2a Rz. B 42 [310. Lfg. 2020]).

- ▶ *Die Definition der Betriebsstätte* in DBA weicht von § 12 AO ab (vgl. § 49 Anm. 189; vgl. *Hruschka in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 OECD-MA Rz. 33, 38). Nr. 2 kann daher Verluste erfassen, die mangels DBA-BS auch im Quellenstaat nicht berücksichtigt werden (dürfen). Umgekehrt kann eine DBA-BS vorliegen, auch wenn § 12 AO keine BS annimmt.
- ▶ *Mitunternehmenschaften*, die gewerblich tätig sind (nicht dagegen gewerblich geprägte PersGes. nach § 15 Abs. 3 Nr. 2, vgl. *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 2a Rz. 20 [220. Lfg. 2020]; BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550) vermitteln dem Gesellschafter eine BS iSd. Nr. 2.
- ▶ *Negative Einkünfte aus der gescheiterten Begründung einer Betriebsstätte* werden vom Sinn und Zweck der Nr. 2 erfasst (vgl. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113; BFH v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. II 1999, 293; Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 2.9.1; aA FG Bremen v. 14.6.2012 – 1 K 122/10 (6), DStRE 2013, 408, Az. BFH I R 56/12). Vorweggenommene BA oder WK führen ebenso wie bei einer „erfolgreichen“ Gründung einer BS zu (negativen) Einkünften, die der Gesetzgeber mit § 2a in der Verrechnung beschränken will (aA *Kaminski in Korn*, § 2a Rz. 77 [2020] unter Berufung auf das Erfordernis einer BS, die bei vergeblichen Aufwendungen eben nicht vorliegt).
- ▶ *Filmfonds:* Zur BS bei Einschaltung eines Subunternehmers bei Film- und Fernsehfonds vgl. BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175.

Die Betriebsstätte ist gewerblich, wenn sie die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 erfüllt.

- ▶ *Die Betriebsstätte selbst* muss die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 erfüllen; eine Infizierung durch ein gewerblich tätiges Stammhaus reicht nicht aus (vgl. *Kaminski in Korn*, § 2a Rz. 36; *Vogel in KSM*, § 2a Rz. B 20 [310. Lfg. 2020]).
- ▶ *Die gewerbliche Prägung* einer PersGes. nach § 15 Abs. 3 erfüllt allein den Tatbestand einer gewerblichen BS nicht (vgl. *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 2a Rz. 20 [220. Lfg. 2020]; nach der von der FinVerw. im Betriebsstättenerlass vertretenen Auffassung begründet die Beteiligung an einer gewerblich geprägten PersGes. eine BS (vgl. Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.5.1 Satz 2; der BFH hat eine BS abgelehnt, vgl. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550). Dasselbe gilt für die Fiktion gewerblicher Einkünfte bei inländ. KapGes. nach § 8 Abs. 2 KStG. Hiernach würde

der Tatbestand des § 2a Abs. 1 Nr. 2 erfüllt und Verluste im Abzug beschränkt sein.

Belegenheit im Drittstaat: Die BS ist im Drittstaat belegen, wenn die tatsächliche Tätigkeit im Rahmen der festen Geschäftseinrichtung oder Anlage im Drittstaat erfolgt. Auf den Tätigkeitsort der Geschäftsleitung kommt es nicht an.

Umfang der Betriebsstätte und der Betriebsstätteneinkünfte: Die BS umfasst alle ihr zuordenbaren WG und Einkünfte.

- ▶ *Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts* zu einer BS beurteilt sich nach dessen wirtschaftlicher Zugehörigkeit, die wiederum einen wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang voraussetzt (vgl. BFH v. 17.1.1999 – I R 97/99, BStBl. II 2000, 605; BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; § 49 Anm. 260 ff.; *Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. B 47). Wirtschaftsgüter können der BS auch dann zuzuordnen sein, wenn sie in einem anderen Staat belegen sind. Die Einkünfte des WG sind dann Einkünfte des Betriebsstättenstaats.
- ▶ *Einnahmen und Aufwendungen* sind der BS zuzurechnen, wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BFH v. 18.9.1996 – I R 69/95, DStRE 1997, 560; § 49 Anm. 242 und 290). In diesem Fall ist es nicht erheblich, ob sie von der BS oder vom Stammhaus bezahlt wurden (vgl. BFH v. 17.1.1999 – I R 97/99, BStBl. II 2000, 605).
- ▶ *Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten* sind der BS anteilig zuzurechnen, soweit sie auf die BS entfallen (BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140; BFH v. 18.9.1996 – I R 69/95, DStRE 1997, 560; § 49 Anm. 290).
- ▶ *Sonder- und Ergänzungsbilanzbereich:* Die anteiligen Einkünfte einer Mitunternehmenschaft mit BS im Drittstaat werden um SonderBE und -BA wie auch um das Ergänzungsbilanzergebnis des Mitunternehmers modifiziert (aA *Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. B 71a [310. Lfg. 2020]). Der Sonder- und Ergänzungsbilanzbereich kann daher den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 unterfallen.
- ▶ *Währungsverluste*, die durch die Umrechnung von Geschäftsvorfällen entstehen, sind dem Betriebsstättenergebnis zuzurechnen (vgl. Anm. 24).
- ▶ *Veräußerungs- und Auflösungsverluste* gehören grds. zur gewerblichen Tätigkeit der BS, wie es § 16 Abs. 1 klarstellt (*Probst* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 149 [95. Lfg. 2020]).

Mehrere Betriebsstätten: Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist für jede BS getrennt zu prüfen. Dies bedeutet, dass jede Betriebsstättengewinnermittlung auf negative Einkünfte zu überprüfen ist und dass die Aktivität nach Abs. 2 für jede BS getrennt zu prüfen und umzusetzen ist (zur Verrechnung passiver Verluste mit aktiven Gewinnen vgl. Anm. 77). Der Feststellungsbescheid muss sich dementsprechend auf die jeweilig betroffene BS beziehen. Hieraus folgt dagegen nicht, dass negative Einkünfte aus einer nicht nach Abs. 2 begünstigten – passiven – Drittstaaten-BS nicht mit positiven Einkünfte einer nach Abs. 2 begünstigten – aktiven – Drittstaaten-BS verrechnet werden können (vgl. Anm. 77).

Konkurrenzen:

- ▶ *Nr. 2 ist gegenüber Nr. 3, 5 und Nr. 6 vorrangig*, wenn die Anteile, die Forderungen, Grundstücke, Sachinbegriffe und Schiffe (aA *Probst* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 127 [95. Lfg. 2020]) der BS zuzuordnen sind (vgl. BFH v. 17.1.1999 – I R 97/99, BStBl. II 2000, 605, für den Fall einer Forderung aus stiller Gesellschaft; BFH v. 17.11.1999 – I R 7/99,

BStBl. II 2000, 605; OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, nv.; aA *Kaminski* in *Korn*, § 2a Rz. 37 [2020]; aA *Probst* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 127 [95. Lfg. 2020]). Allein die Erfassung als gewerbliche Einkünfte ohne Zuordnung zu einer BS im Drittstaat ändert an der Tatbestandsmäßigkeit nach Nr. 3, 5 und 6 nichts (vgl. zur Umkehrung der isolierenden Betrachtungsweise Anm. 24). Der Vorrang der Nr. 2 begrenzt die (nachrangigen) negativen Einkünfte aus anderen Nummern im Verlustausgleich nicht zwingend auf positive Einkünfte aus der Nr. 2 (vgl. Anm. 77). Dagegen können die negativen Einkünfte anderer Nummern von der Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 profitieren.

- ▶ *Nr. 2 und Nr. 1* schließen sich tatbestandlich aus (§ 15 Abs. 2).

31–33 Einstweilen frei.

4. Negative Einkünfte aus Anteilen an einer Drittstaaten-Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

34 a) Überblick

Grundsatz: Negative Einkünfte einer Körperschaft mit Bezug zum Drittstaat können zu einer Wertminderung des Anteils führen. Die durch eine Wertminderung eines im BV erfassten Anteils gerechtfertigte Teilwertabschreibung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a) führt ebenso wie eine Verlustrealisierung durch Veräußerung, Entnahme oder Auflösung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3b) zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die negativen Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat hätten dann – mangels ausl. BS – zu negativen inl. Einkünften geführt, die durch Abs. 1 nicht erfasst werden. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 soll die Lücke schließen und solche (mittelbaren) negativen Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat erfassen. Abs. 2 Satz 2 hebt die Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 bei „aktiven“ Drittstaaten-Körperschaften wieder auf (s. Anm. 123 ff.).

Überschießende Auswirkung: Der Wirkung der Nr. 3 geht über das Ziel der Vermeidung von Missbräuchen hinaus. Die Wertminderung der Anteile kann schließlich durchaus auch auf Aktivitäten entfallen, die nicht vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 umfasst wären, wenn sie der Stpfl. selbst ausüben würde. § 2a Abs. 2 Satz 2 beschränkt die Rückausnahme und unbeschränkte Verlustverrechnung auf aktive Betriebsstätteneinkünfte iSd. § 2a Abs. 2 Satz 1 und kann nur insoweit eine Gleichstellung bewirken. Für eine teleologische Reduktion des Tatbestands der Nr. 3 und eine Beschränkung auf Ursachen iSd. Nr. 1–6 lässt der Wortlaut der Vorschrift allerdings keinen Raum. Zudem sprechen Vereinfachungsgründe für die typisierende Annahme, dass eine Drittstaaten-Körperschaft in Drittstaaten tätig ist und daher typischerweise auch Einkunftsquellen hat und Tätigkeiten ausübt, die nach § 2a beschränkt sind. Im Übrigen hat der Gesetzgeber nur in Nr. 7 den Tatbestand der Wertminderung auf Ursachen in Form der Nr. 1–6 beschränkt; dies spricht dafür, dass er dieses Verständnis für die Nr. 3 eben nicht angewandt haben wollte.

Konkurrenzen:

- ▶ *Vorrang von Nr. 1 und 2:* Die Zuordnung eines Anteils zu Nr. 1 und 2 ist vorrangig, wenn die Anteile einer BS zuzuordnen sind. Die negativen Einkünfte sind dann nach Nr. 1 bzw. 2 im Ausgleich beschränkt. Die Zuordnung ist für die Rechtsfolge bedeutsam. Für negative Einkünfte der Nr. 2 findet die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 mit einer unbeschränkten Verlustverrechnung Anwen-

dung; für negative Einkünfte der Nr. 3 ist dagegen Abs. 2 Satz 2 anzuwenden. Abs. 2 Satz 1 weicht von den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2, der für Nr. 3 und 4 gilt, nachteilig ab, weil ein veranlagungszeitraumüberschreitender Nachweis der Aktivität gefordert wird. Weiterhin dürfen negative Einkünfte der Nr. 2 grds. nur mit positiven Einkünften der Nr. 2 ausgeglichen werden (vgl. Anm. 77).

- ▶ *Verhältnis zu negativen Einkünften aus wesentlichen Beteiligungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4):* Nr. 3 erfasst (alle) Anteile an Körperschaften, die einem BV zuzuordnen und damit stbar sind. Nr. 4 erfasst wesentliche Beteiligungen im PV, die nach § 17 stbar sind. Beide Tatbestände schließen sich daher aus. Die vergleichbare Interessenrichtung führt dazu, dass Nr. 3 und 4 für den Verlustausgleich zusammengefasst werden (vgl. Anm. 77; krit. Vogel in KSM, § 2a Rz. 81 [310. Lfg. 2020]).
- ▶ *Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 7:* Nr. 7 erfasst den Abzug von Verlusten, die aus Anteilen an einer inländ. oder EU-/EWR-Körperschaft resultieren und auf Einkunftsquellen oder Tätigkeiten zurückzuführen sind, die Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 im Verlustausgleich beschränken will. Die beschränkten negativen Einkünfte aus Anteilen an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft sind in Nr. 7 zielgenauer gefasst und enthalten keine überschießende Auswirkung. Die verfassungsrechtl. notwendige Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung der Drittstaaten- und Nicht-Drittstaaten-Körperschaft kann darin liegen, dass die FinVerw. nur im Fall von inländ. und EU-/EWR-Körperschaften einen hinreichenden Einblick in die Buchführungsunterlagen hat, um die Verursachung der Verluste durch schädliche Einkunftsquellen und Tätigkeiten iSd. Abs. 1 nachvollziehen zu können.

Drittstaaten-Körperschaft: Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 definiert die Drittstaaten-Körperschaft als solche, die weder ihre Geschäftsleitung nach § 10 AO noch ihren Sitz nach § 11 AO in einem Mitgliedstaat der EU hat. EWR-Körperschaften sind nach Abs. 2a Satz 2 den EU-Körperschaften gleichgestellt, wenn eine der Amtshilferichtlinie vergleichbare Vereinbarung über den Informationsaustausch vorliegt (vgl. Anm. 129).

Einstweilen frei.

35–36

b) Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a)

37

Regelung: § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 sieht den Ansatz des niedrigeren Teilwerts bei Anteilen vor, wenn eine dauernde Wertminderung gegeben ist (zur Bewertung ausländ. Beteiligungen vgl. § 6 Anm. 56 ff.; zum niedrigeren Teilwert bei Beteiligungen). Diese Wertminderung wird den negativen Einkünften nach Abs. 1 Satz 2 gleichstellt.

Einzelfragen:

- ▶ *Betrachtung der Einkunftsquelle:* Die Gewinnminderung durch eine Teilwertabschreibung bezieht sich auf die Einkunftsquelle „Anteil“ an einer Drittstaaten-Körperschaft. Solche Gewinnminderungen sind daher auch dann von der Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a betroffen, wenn aus der Einkunftsart insgesamt ein Gewinn entsteht.
- ▶ *Vorrang des § 3c:* § 3c Abs. 2 Satz 1 beschränkt den Abzug von BA im Zusammenhang mit den nach § 3 Nr. 40 zu 40 % stbefreiten Anteilen (Teileinkünfte-

verfahren) auf 60 %. Nur die nach Anwendung des § 3c Abs. 2 verbleibenden BA fließen in die Ermittlung der negativen Einkünfte ein, die Gegenstand der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 sind.

- ▶ *Vorrang des § 8b Abs. 3 KStG*: § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG schließt Gewinnminderungen im Zusammenhang mit den nach § 8b Abs. 2 KStG befreiten Anteilen von der Ermittlung des kstplf. Einkommens aus. Damit werden auch negative Einkünfte aus der Teilwertabschreibung von nach § 8b Abs. 2 KStG befreiten Anteilen ausgeschlossen. Für die Anwendung des § 2a verbleibt daher bei Körperschaften kein Raum. Anders ist dies, wenn § 8b Abs. 7, 8 KStG bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstitutionen und Versicherungen die Anwendung der StBefreiung des § 8b Abs. 2 KStG ausschließen.

38–39 Einstweilen frei.

40 c) Negative Einkünfte aus der Veräußerung, Entnahme oder ähnlichen Vorgängen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b)

Negative Einkünfte aus der Veräußerung oder Entnahme:

- ▶ *Regelung*: Negative Einkünfte aus Wertminderungen von Anteilen im BV entstehen auch bei einer Veräußerung oder Entnahme. Diese Verluste sind durch Nr. 3 Buchst. b in der Verrechnung beschränkt.
- ▶ *Einzelfragen*:
 - *Veräußerung* ist die entgeltliche Übertragung eines Anteils, die insbes. auch im Wege des Tauschs erfolgen kann. Keine Veräußerung ist die verdeckte Einlage (vgl. BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 89, 271; die Fiktion als Veräußerung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 gilt nur im Anwendungsbereich des § 17 (*Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 193 [95. Lfg. 2020])). Der Veräußerungsverlust ergibt sich aus der Differenz zwischen Veräußerungserlös und dem Buchwert in Form der fortgeführten AK sowie der Veräußerungskosten.
 - *Eine Entnahme* aus dem BV erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 mit dem Teilwert. Soweit der Teilwert niedriger als der Buchwert ist, entsteht ein Entnahmeverlust.
 - *Vorrang des § 3c*: Nur die nach Anwendung des § 3c Abs. 2 verbleibenden BA fließen in die Ermittlung der negativen Einkünfte ein, die Gegenstand der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2a sind.
 - *Vorrang des § 8b Abs. 3 KStG*: Soweit § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG die Berücksichtigung von Verlusten ausschließt, bleibt für § 2a kein Raum.

Negative Einkünfte aus ähnlichen Vorgängen:

- ▶ *Negative Einkünfte aus der Auflösung*: Eine Körperschaft wird durch Beschluss der Mitglieder aufgelöst. Folge der Auflösung ist die Liquidation. Soweit der Liquidationserlös unter dem Buchwert liegt, entsteht ein Auflösungsverlust. Die Umwandlung einer ausländ. Körperschaft in eine PersGes. steht einer Auflösung stl. gleich, wenn das maßgebende ausländ. Recht in der Umwandlung eine Auflösung sieht (vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794; *Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 197 [95. Lfg. 2020])).

- ▶ *Negative Einkünfte aus der Kapitalherabsetzung:* Ein Kapitalherabsetzungsverlust kann nicht entstehen, so dass dieser Tatbestand entbehrlich ist. Die Kapitalrückzahlung im Rahmen einer Herabsetzung des Kapitals ist das Gegenstück zur Kapitaleinzahlung und führt grds. zu keinen Einkünften. Dies gilt auch, soweit die (anteiligen) AK der untergehenden Anteile höher als die hierauf entfallende anteilige Kapitalrückzahlung sind. Vielmehr mindert die Kapitalrückzahlung den Buchwert der verbleibenden Anteile (BFH v. 14.10.1992 – I R 1/91, BStBl. II 1993, 189; BFH v. 29.6.1995 – VIII R 69/93, BStBl. II 1995, 725).

Einzelfragen:

- ▶ *Vorrang des § 3c:* Nur die nach Anwendung des § 3c Abs. 2 verbleibenden BA fließen in die Ermittlung der negativen Einkünfte ein, die Gegenstand der Verlustausgleichsbeschränkung nach § 2a sind.
- ▶ *Vorrang des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG:* § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG schließt Verluste aus der Auflösung von der Ermittlung des kstpfl. Einkommens aus. Für die Anwendung des § 2a verbleibt daher bei Körperschaften kein Raum, soweit nicht § 8b Abs. 7, 8 KStG bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstitutionen und Versicherungen die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG ausschließen.

Einstweilen frei.

41–42

5. Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4)

43

Überblick: § 17 erfasst Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen an im PV gehaltenen KapGes. als stbare Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 möchte Verluste, die typischerweise und damit mittelbar auf Einkunftsquellen und Tätigkeiten iSd. Abs. 1 zurückzuführen sind, ebenso im Ausgleich beschränken wie direkt durch den Stpfl. erzielte Einkünfte. Abs. 2 Satz 2 hebt die Beschränkung der Nr. 4 im Fall „aktiver“ KapGes. wieder auf (vgl. Anm. 123).

Überschießende Auswirkung: Nr. 4 erfasst ebenso wie Nr. 3 alle negativen Einkünfte aus Anteilen an Drittstaaten-Körperschaften, ohne dass – wie bei Nr. 7 – auf die Ursache der Wertminderung abgestellt wird (vgl. Anm. 34). Die Ungleichbehandlung kann verfassungsrechtl. durch die im Drittstaat nur sehr eingeschränkt bestehende Prüfungsmöglichkeit der FinVerw. gerechtfertigt sein.

Drittstaaten-Kapitalgesellschaft: Drittstaaten-KapGes. umfassen – im Gegensatz zu Drittstaaten-Körperschaften nach Nr. 3 – nur die in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG aufgeführten Gesellschaftsformen, die mit dem Typus der deutschen KapGes. vergleichbar sind (vgl. § 1 KStG Anm. 35 ff.; § 2 KStG Anm. 29 ff.). Genossenschaften sind in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG aufgeführt und daher nicht von Abs. 1 Nr. 4 erfasst. Daran ändert auch nichts, dass § 17 Abs. 7 die Anteile an einer Genossenschaft oder einer Europäischen Genossenschaft als Anteile iSd. § 17 Abs. 1 fingiert. Diese Fiktion wie auch § 17 Abs. 1 Satz 3 hat in den Tatbestand des Abs. 2 Nr. 4 keinen Eingang gefunden. Abs. 2 Nr. 4 ist ausdrücklich auf Anteile an Drittstaaten-KapGes. beschränkt.

Negative Einkünfte in den Fällen des § 17: § 17 Abs. 1 erfasst (negative) Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Diese Einkünfte entstehen nach Abs. 1 Satz 1 bei der Veräußerung, nach Abs. 4 bei der Auflösung und einer Kapitalherabsetzung sowie nach Abs. 5 bei der Beschränkung

des deutschen Besteuerungsrechts. Die verdeckte Einlage von Anteilen ist nach § 17 Abs. 1 Satz 2 der Veräußerung ausdrücklich gleichstellt.

- ▶ *Veräußerung*: Siehe Anm. 40.
- ▶ *Auflösung*: Siehe Anm. 40. Der Formwechsel in eine PersGes. kann nach Maßgabe des ausländ. Rechts eine Auflösung begründen (vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 11/85, BStBl. II 1989, 794).
- ▶ *Kapitalherabsetzung*: Aus der Kapitalherabsetzung können Gewinne entstehen, wenn die Rückzahlung den Buchwert der Anteile übersteigt. Verluste können somit nicht entstehen (vgl. Anm. 40).
- ▶ *Verdeckte Einlage*: Die verdeckte Einlage ist nach § 17 Abs. 1 Satz 2 der Veräußerung gleichgestellt und kann zu negativen Einkünften aus wesentlichen Beteiligungen führen, die Nr. 4 im Verlustausgleich beschränken will.
- ▶ *Fiktive Veräußerung bei Verlust des Besteuerungsrechts*: § 17 Abs. 5 Satz 1 fingiert eine Veräußerung zum gemeinen Wert, wenn das deutsche Besteuerungsrecht durch die Verlegung des Sitzes oder des Ortes der Geschäftsleitung der KapGes. in einen anderen Staat beschränkt wird.

Konkurrenzen:

- ▶ *Keine Konkurrenz zu Nr. 1 und 2*: § 17 setzt Anteile im PV voraus, die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden. § 17 findet keine Anwendung auf Anteile in einem BV, wie es Nr. 1 und 2 voraussetzen.
- ▶ *Keine Konkurrenz zu Nr. 3*: Nr. 3 erfasst Anteile, die im BV, nicht aber in einer Drittstaaten-BS nach Nr. 2 erfasst sind. Nr. 3 und Nr. 4 schließen sich tatbestandlich aus. Die vergleichbare Interessenrichtung der Nr. 3 und Nr. 4 führt zu einer Zusammenfassung beider Tatbestände für Zwecke des Verlustausgleichs (vgl. Anm. 77).
- ▶ *Keine Konkurrenz zu § 20 Abs. 2, Abs. 6 Satz 2, 3*: § 20 Abs. 2 erfasst Veräußerungsgewinne und -verluste aus im PV gehaltenen nicht wesentlichen Beteiligungen auch an Drittstaaten-KapGes. Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen sind nach § 20 Abs. 8 vorrangig.
- ▶ *Kein Vorrang des privaten Veräußerungsgeschäfts seit Veranlagungszeitraum 2009*: § 23 Abs. 2 Satz 2 aF hatte den Tatbestand des § 17 ausgeschlossen, wenn ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorlag. Diese Regelung ist mit Wirkung ab dem 1.1.2009 entfallen, da die umfassende Erfassung von Anteils-Veräußerungsgewinnen als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 die Erfassung als Spekulationsgeschäft hinfällig machte.

44–45 Einstweilen frei.

46 **6. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5)**

Überblick: Negative Einkünfte können sich insbes. aus der Zurechnung von Verlusten zulasten des stillen Gesellschafters ergeben. Es entstehen dann grds. negative Einkünfte oder aber WK aus Kapitalvermögen (vgl. § 20 Anm. 142). § 20 Abs. 9 Satz 1 schließt die Berücksichtigung von (tatsächlichen) WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen aus. Der Gesetzgeber hat in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 die entsprechende Anwendung von § 15 und § 15a angeordnet und damit einen WK-Abzug für die (negative) Gewinnanteile aus stillen Gesellschaften zugelassen (vgl.

§ 20 Anm. 142). Er hat damit zugleich die Anwendung des § 2a Abs. 1 Nr. 5 für negative Einkünfte aus stiller Beteiligung ausgeschlossen. Daher verbleibt für die Anwendung von § 2a Abs. 1 Nr. 5 im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen für im PV gehaltene Forderungen aus stiller Gesellschaft und partiarischem Darlehen kein Raum. Dagegen liegen nach § 20 Abs. 8 vorrangige Einkünfte aus LuF, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit sowie VuV vor, wenn die stille Gesellschaft oder das partiarische Darlehen diesen Einkünften zuzuordnen ist. § 2a Abs. 1 Nr. 5 kommt dann zur Anwendung. Die Aktivitätsklausel des Abs. 2 gilt nicht für die Nr. 5 (zu den verfassungsrechtl. Bedenken vgl. Anm. 100 sowie *Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 224 [95. Lfg. 2020]).

Stille Gesellschaft: Die stille Gesellschaft ist in § 230 HGB als Vermögenseinlage in ein Handelsgewerbe des Kaufmanns definiert, welche mit einem Anteil am Gewinn und Verlust nach § 231 HGB vergütet werden kann. Der ausländ. Schuldner muss hierzu nach den Maßstäben des Typenvergleichs einem Kaufmann vergleichbar sein und ein Handelsgewerbe betreiben.

- ▶ *Beschränkung auf typisch stille Gesellschaft:* Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bezieht sich nur auf die typisch stille Gesellschaft. Die atypisch stille Gesellschaft begründet dagegen eine Mitunternehmerschaft und vermittelt dem stillen Gesellschafter als Mitunternehmer eine BS (vgl. Anm. 30, § 15 Anm. 391 ff.). In diesem Fall ist vorrangig Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 anwendbar (vgl. BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, BStBl. II 1992, 889; BFH v. 21.7.1999 – I R 110/98, BStBl. II 1999, 812). Zur Frage der Abgrenzung von typisch stiller und atypisch stiller Gesellschaft, vgl. FG Sachsen-Anhalt v. 6.3.2018 – 4 K 986/14, EFG 2019, 758 m. Anm. Schober; Rev. anhängig, BFH I R 35/18 sowie FG München v. 8.10.2018, 7 K 519/14, FR 2020, 433, 436 m. Anm. Prinz; NZB eingelegt, IV B 72/19. Die auf die vom FG Sachsen-Anhalt Gericht festgestellte typisch stille Beteiligung vorgenommene Teilwertabschreibung unterlag nach Auffassung des Gerichts der Verrechnungsbeschränkung nach § 2a Abs. 1 Nr. 5 (Rn. 112 ff.)
- ▶ *Gescheiterte Begründung einer stillen Gesellschaft:* Auch Aufwendungen zur Begründung einer stillen Gesellschaft erfüllen das Tatbestandsmerkmal der Nr. 5, denn auch diese negativen Einkünfte sind durch eine stille Gesellschaft veranlasst (vgl. BFH v. 17.12.1998 – I B 80/98, BStBl. II 1999, 293).

Partiarisches Darlehen: Ein partiarisches Darlehen generiert grds. eine gewinnabhängige Vergütung, die nach BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, DStR 1992, 1394 und BFH v. 13.9.2000 – I R 61/99, BStBl. II 2001, 67 auch umsatzabhängig sein kann. Es unterscheidet sich von der stillen Gesellschaft durch die unterschiedliche Zwecksetzung (vgl. BFH v. 25.3.1992 – I R 41/91, DStR 1992, 1394). Während die stille Gesellschaft einen gemeinsamen Zweck von Geschäftsherrn und stillem Gesellschafter begründet, verfolgen die Beteiligten des partiarischen Darlehens eigene Zwecke, weswegen eine Beteiligung am Verlust des Geschäftsherrn ausscheidet.

- ▶ *Sinn der Aufnahme des partiarischen Darlehens:* Da die Abgrenzung von der stillen Gesellschaft schwer umzusetzen ist, hat der Gesetzgeber in Nr. 5 beide Teilungsformen aufgenommen.
- ▶ *Negative Einkünfte:* Da das partiarische Darlehen keine Verlustbeteiligung vorsehen kann, beschränkt sich der Anwendungsbereich der Nr. 5 auf negative Einkünfte, die durch WK in Form der Finanzierungsaufwendungen etc. entstehen.

Schuldner im Drittstaat: Der Schuldner muss sowohl beim partiarischen Darlehen als auch bei der stillen Gesellschaft (vgl. *Vogel in KSM*, § 2a Rz. B 56 [310. Lfg.

2020]) seinen Wohnsitz (§ 8 AO) oder im Fall einer Gesellschaft den Sitz (§ 11 AO) oder die Geschäftsleitung (§ 10 AO) in einem Drittstaat haben.

- ▶ *Ausländischer Wohnsitz*: Ausreichend ist, wenn der Schuldner einen Wohnsitz im Drittstaat hat. Nicht erforderlich ist nach dem Wortlaut, dass der Schuldner auch im Drittstaat ansässig ist (vgl. aA *Wagner in Blümich*, § 2a Rz. 110 [154. Lfg. 2020]). Der Tatbestand wird nicht durch einen weiteren inländ. Wohnsitz ausgeschlossen (*Kaminski in Korn*, § 2a Rz. 45 [2020]).
- ▶ *Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Schuldners*: Kein ausländ. Schuldner liegt vor, wenn die Verbindlichkeit einer ausländ. BS eines inländ. Schuldners zuzuordnen ist.

Negative Einkünfte aus stiller Gesellschaft: Verlustanteile des stillen Gesellschafters stellen WK aus Kapitalvermögen (vgl. § 20 Anm. 142) und im BV eine BA dar.

- ▶ *Laufende Werbungskosten aus Kapitalvermögen* sind nach § 20 Abs. 9 vom Abzug ausgeschlossen. Nr. 5 hat insoweit keinen Anwendungsbereich. Für Verlustzuweisungen an den stillen Gesellschaften ist § 2a nicht anwendbar, weil der Gesetzgeber explizit nur die Vorschriften des § 15 Abs. 4 sowie § 15a in § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 in Abweichung von § 20 Abs. 9 als anwendbar aufgeführt hat. Dagegen bleibt Nr. 5 anwendbar, wenn wegen § 20 Abs. 8 vorrangig betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus VuV vorliegen.
- ▶ *Vermögensverluste*: Von den laufenden Verlustanteilen des stillen Gesellschafters ist der Verlust der Vermögenssubstanz, etwa durch Insolvenz des Schuldners, zu unterscheiden.
 - Seit 2009 sind diese Verluste nach § 20 Abs. 2 Nr. 4 im PV als Einkünfte aus Kapitalvermögen stbar. § 20 Abs. 6 Sätze 2 ff. sehen hierfür einen eigenen Einkreislauf innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Nr. 5 verknüpft die Tatbestandsvoraussetzungen der negativen Einkünfte mit § 20 Abs. 1 Nr. 4. Im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen wird Nr. 5 durch das in sich abgeschlossene System der Abgeltungsteuer verdrängt. Hiernach ist der Ausgleich von Veräußerungsverlusten auf Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkt. (Betriebliche) Veräußerungsverluste werden dagegen von der Nr. 5 erfasst, soweit sie nicht einer Drittstaaten-BS zuzuordnen und vorrangig von Nr. 2 zu erfassen sind.
 - Bis zum 31.12.2008 waren diese Verluste im PV nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen stbar. Aus der Tatbestandsverknüpfung mit § 20 wurde gefolgert, dass Nr. 5 solche Veräußerungsverluste ebenfalls nicht erfasst. Nr. 5 erfasste Veräußerungsverluste auch dann nicht, wenn die Verluste als Bestandteil des BV stbar waren und auch Nr. 2 mangels einer Drittstaaten-BS nicht tatbestandsmäßig war. Die Veräußerungsverluste waren nicht von Abs. 1 beschränkt.
- ▶ *Verlustbegrenzung durch § 15a*: § 15a begrenzt den Ausgleich von Verlusten, die zur Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos führen, auf positive Einkünfte aus derselben Einkunftsquelle. § 15a ist bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb unmittelbar anwendbar. Bei den Einkünften aus VuV ist § 15a nach § 21 Abs. 1 Satz 2, bei den Einkünften aus LuF nach § 13 Abs. 7 und bei den selbständigen Einkünften nach § 18 Abs. 4 entsprechend anzuwenden. Der stille Gesellschafter ist nicht zum Nachschuss verpflichtet und dadurch nicht durch Verluste belastet, die seine Einlage übersteigen. Solche Verluste kann er nach Maßgabe des § 15a Abs. 1 nur mit Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle und damit nur künftigen Gewinnanteilen verrechnen.

- Soweit negative Einkünfte nach § 15a vom Verlustausgleich ausgeschlossen sind, verbleibt für Nr. 5 kein Anwendungsbereich.
- Soweit § 15a einem Verlustausgleich nicht entgegensteht, müssen zusätzlich die Voraussetzungen der Nr. 5 erfüllt werden.
- Die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 müssen ebenfalls erfüllt werden, wenn § 15a einen Verlustausgleich mit künftigen positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat gestattet. Auch wenn dieselbe Einkunftsquelle betroffen ist, kann sich die Art (bzw. die Zuordnung zu jeweiligen Nrn. des Abs. 1 Satz 1) wie auch die Herkunft verändert haben.

Negative Einkünfte aus partiarischem Darlehen: Das partiarische Darlehen vermittelt keine Verlustanteile. Negative Einkünfte können nur durch die BE übersteigende BA entstehen:

- ▶ *Negative Einkünfte* können durch die Berücksichtigung von BA entstehen oder sich erhöhen. BA sind durch Beratungs- oder Finanzierungskosten denkbar, die durch die stille Gesellschaft oder das partiarische Darlehen veranlasst sind. Sie können weiter durch Verluste am Vermögensstamm entstehen.
- ▶ *Werbungskosten* sind nach § 20 Abs. 9 im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht mehr abziehbar. Für Nr. 5 verbleibt insoweit kein Anwendungsbereich. Dagegen kommt es auf Nr. 5 an, wenn die WK den Einkünften aus VuV zuzuordnen sind und § 20 Abs. 9 nach § 20 Abs. 8 nicht anwendbar ist.

Konkurrenzen:

- ▶ *Nr. 1 und 2 sind vorrangig*, wenn die Forderung aus stiller Gesellschaft oder partiarischem Darlehen einer Drittstaaten-BS zuzuordnen ist (aA *Probst* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 224 [95. Lfg. 2020] unter Berufung auf die isolierende Betrachtung). In diesem Fall kann die Rückausnahme des Abs. 2 Satz 1 für aktive gewerbliche Drittstaaten-Betriebsstätteinkünfte zur Anwendung kommen, die für die Nr. 5 selbst nicht gilt (vgl. Anm. 100). Zu den Folgen für die Ausgleichsmöglichkeiten einer Forderung, die Nr. 1 oder Nr. 2 zugeordnet ist, vgl. Anm. 77.
- ▶ *Nr. 5* ist aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise auch im Fall von Einkünften aus Gewerbebetrieb einschlägig.
- ▶ § 20 Abs. 9 schließt den Abzug negativer Einkünfte und WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, nicht jedoch bei den Einkünften aus VuV aus. Für Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 verbleibt dann kein Anwendungsbereich mehr. § 20 Abs. 6 erfasst die nach § 20 Abs. 2 Nr. 4 stbaren Veräußerungsverluste abschließend. Veräußerungsverluste sind im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nicht durch die Nr. 5 beschränkt.

Einstweilen frei.

47–48

7. Negative Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung oder der Überlassung von Schiffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)

a) Überblick

49

Verluste aus der VuV von Grundstücken, insbes. von ausländ. Ferienimmobilien, in DBA-Ländern mit Anrechnungsmethode (vgl. *Schönfeld/Häck* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 23A/B OECD-MA Rz. 1106ff., insbes. für Schweiz und Spanien) waren der Anlass für die Begrenzung des Verlustausgleichs nach

Nr. 6. Negative Einkünfte aus VuV von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen im Drittstaaten werden daher nach Nr. 6 Buchst. a im Verlustausgleich beschränkt. Nr. 6 Buchst. b beschränkt den Ausgleich negativer Einkünfte aus der Überlassung von Schiffen, wobei insbes. die verlustträchtige Überlassung nicht ausgerüsteter Freizeitschiffe im Blickfeld stand (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 15). Nr. 6 Buchst. c rundet die Ausgleichsbeschränkungen durch Nr. 6 Buchst. a und Nr. 6 Buchst. b ab und erfasst auch korrespondierende Teilwertabschreibungen im BV. Die Aktivitätsklausel des Abs. 2 ist auf Abs. 1 Nr. 2, 3 und 4 beschränkt und ermöglicht keine Rückausnahme von Nr. 6. Die Zuordnung eines WG zu einer Drittstaaten-BS kann jedoch zu einer vorrangigen Einordnung unter Nr. 2 führen und dadurch die Anwendung der Rückausnahme des Abs. 2 Satz 1 ermöglichen (vgl. Anm. 77).

50 **b) Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a)**

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens sind abschließend in § 21 Abs. 1 Nr. 1 definiert. Dabei ist jede Einkunftsquelle getrennt auf negative Einkünfte zu überprüfen.

- ▶ *Originär gewerbliche Vermietungen* sind nicht vom Tatbestand des § 21 und damit auch nicht von Nr. 6 Buchst. a erfasst. So kann zB die Vermietung von Ferienwohnungen eine gewerbliche Tätigkeit darstellen (vgl. § 15 Anm. 1180), die (nur) im Fall der Zuordnung zu einer BS im Drittstaat von der dann vorrangigen Nr. 2 erfasst wird.
- ▶ *Ein gewerblicher Grundstückshandel* führt zu originären gewerblichen Einkünften und ist ebenfalls nicht von Nr. 6 erfasst. Im Fall der Zuordnung der Tätigkeit zu einer BS im Drittstaat ist Nr. 2 vorrangig.
- ▶ *Bloße Vermietungstätigkeiten*, die einem Betrieb – nicht jedoch einer BS im Drittland – zugeordnet werden und daher nach § 21 Abs. 3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen, sind dagegen von Nr. 6 erfasst. Die isolierende Betrachtungsweise (vgl. Anm. 24) lässt die Zuordnung der Einkünfte aus VuV zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb für Zwecke des Abs. 1 außer Betracht.

Unbewegliches Vermögen: Der Begriff des unbeweglichen Vermögens entspricht dem Tatbestand des § 21 Abs. 1 Nr. 1. Danach gehören hierzu insbes. Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile (s. § 21 Anm. 101 ff.). Weiteres unbewegliches Vermögen kann sein:

- ▶ *Schiffe:* Zum unbeweglichen Vermögen gehören nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auch Schiffe, die in ein deutsches Schiffsregister (s. § 21 Anm. 104) eingetragen sind. Die Überlassung von Schiffen ist jedoch ausschließlich von der spezielleren Regelung der Nr. 6 Buchst. b erfasst (vgl. *Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 242 [95. Lfg. 2020]).
- ▶ *Flugzeuge*, die im Inland registriert sind, können ebenfalls zum unbeweglichen Vermögen gehören (vgl. BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467; § 21 Anm. 107). Sie sind jedoch vom Tatbestand der Nr. 6 Buchst. a nicht erfasst (vgl. OFD Frankfurt v. 17.5.2002, FR 2002, 800).
- ▶ *Rechte*, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, führen nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ebenfalls zu Einkünften aus VuV.

Sie stellen jedoch kein unbewegliches Vermögen dar, da § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 die Rechte als Alternative zum unbeweglichen Vermögen, nicht aber als Unterfall des unbeweglichen Vermögens aufführt. Rechte werden daher nicht von Nr. 6 Buchst. a erfasst und sind nur im Fall einer Zuordnung zu einer Drittstaaten-BS von den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst.

Sachinbegriffe: Das Tatbestandsmerkmal des Sachinbegriffs entspricht demjenigen in § 21 Abs. 1 Nr. 2. Ein Sachinbegriff ist durch die Zusammenfassung mehrerer WG zu einer eigenständigen wirtschaftlichen Einheit gekennzeichnet.

- ▶ *Die Vermietung von Mobiliar* kann die VuV eines Sachinbegriffs darstellen.
- ▶ *Vermietung beweglicher Sachen:* Keine Einkünfte aus VuV nach § 21 Abs. 1 Nr. 2 und damit auch keine negativen Einkünfte nach Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a liegen bei der Vermietung beweglicher Sachen nach § 22 Nr. 3 vor. Hier gilt die Beschränkung der Verlustverrechnung auf Einkünfte aus Leistungen nach Maßgabe des § 22 Nr. 3 Satz 4 (vgl. Anm. 17).

Belegenheit im Drittstaat: Das unbewegliche Vermögen muss im Drittstaat belegen sein, zum Drittstaat vgl. Anm. 129.

Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entstehen durch den Überschuss der WK über die Einnahmen. Eine Zuordnung zu den (vorrangigen) Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 21 Abs. 3 führt zur Ermittlung der Einkünfte als Gewinn (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1).

- ▶ *Negative Einkünfte* aus VuV werden infolge der isolierenden Betrachtungsweise (vgl. Anm. 24) auch dann durch Nr. 6 Buchst. a erfasst, wenn sie wegen § 21 Abs. 3 den vorrangigen Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sind.
- ▶ *Die Veräußerung* von unbeweglichem Vermögen wird vom Tatbestand des § 21 nicht als Einkünfte aus VuV erfasst. Veräußerungsverluste sind daher nicht von Nr. 6 Buchst. a erfasst, auch wenn sie aufgrund der Zuordnung nach § 21 Abs. 3 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb stbar sind. Die isolierende Betrachtungsweise gilt konsequenterweise auch hier und verhindert die Erfassung von Veräußerungsvorgängen (*Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 90 [95. Lfg. 2020]). Nr. 6 Buchst. c erweitert den Tatbestand aus diesem Grund auf betriebliche und damit stbare Veräußerungsverluste und Wertminderungen.

Konkurrenzen:

- ▶ *Verhältnis zu den Betriebsstätten in Nr. 1 und 2:* Unbewegliches Vermögen und Sachinbegriffe sind vorrangig von Nr. 1 und 2 erfasst, wenn diese WG der Drittstaaten-BS zuzuordnen sind. Abs. 2 Satz 1 erfasst Einkünfte aus VuV als schädliche Einkünfte und setzt somit den Vorrang der Nr. 2 voraus. Einkünfte aus VuV können daher als Teil der Betriebsstätten-Einkünfte nach Abs. 2 Satz 1 von den Ausgleichsbeschränkungen nach Abs. 1 ausgenommen sein. Zu den Folgen der vorrangigen Zuordnung der Einkünfte aus VuV auf die Ausgleichsbeschränkungen vgl. Anm. 77.
- ▶ *Verhältnis zur Vermietung unbeweglichen Vermögens nach Nr. 6 Buchst. b:* Eine Konkurrenz kann sich für im Inland registrierte Schiffe ergeben, die als unbewegliches Vermögen gelten. Nr. 6 Buchst. b ist dann als speziellere Vorschrift vorrangig.

Einstweilen frei.

51–52

c) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen im Drittstaat (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b)

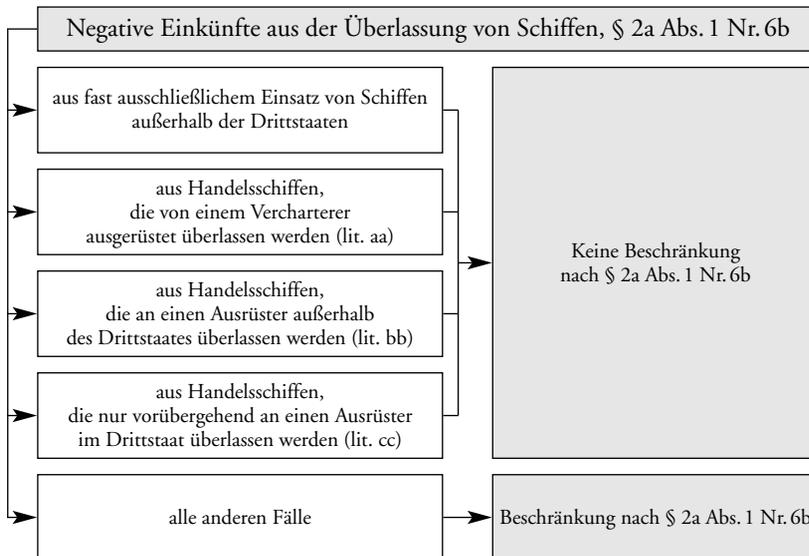
53 aa) Überblick

Der Tatbestand der Nr. 6 Buchst. b hat insbes. die Überlassung von nicht ausgerüsteten Freizeitschiffen im Blick, die im Drittstaat eingesetzt werden und typischerweise zu Verlusten führen. Das herkömmliche Reedereigeschäft sowie Handelsschiffe sollen dagegen nicht erfasst werden (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 15). Die Identifizierung schädlicher Verluste aus dieser *Bare-Boat-Charter* versucht der Gesetzgeber dadurch zu erfassen, dass

- zunächst alle Schiffe von der Beschränkung des Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b ausgenommen werden, die fast ausschließlich außerhalb des Drittstaats eingesetzt wurden,
- weiterhin alle Handelsschiffe von der Beschränkung des Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b ausgenommen werden, welche die Voraussetzungen
 - von Doppelbuchst. aa in Form der ausgerüsteten Überlassung durch einen Vercharterer oder
 - von Doppelbuchst. bb in Form der Überlassung an einen Ausrüster außerhalb des Drittstaats oder
 - von Doppelbuchst. cc in Form der nur vorübergehenden Überlassung an einen Ausrüster im Drittstaat

erfüllen.

Überblick über die Regelungssystematik:



Einkünfte aus der Überlassung von Schiffen sind nicht von Abs. 2 erfasst, der aktive Tätigkeiten von den Beschränkungen des Abs. 1 befreit. Aus der räumlichen „Beweglichkeit“ der Schiffe folgt auf der Rechtsfolgenseite, dass die Verrechnung

mit positiven Einkünften derselben Art nicht auf Einkünfte aus demselben Staat beschränkt sein kann.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nr. 6 Buchst. b ist erstmals auf Verluste aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen anzuwenden, die aufgrund eines nach dem 31.12.1999 abgeschlossenen Vertrages überlassen werden (§ 52 Abs. 3).

Konkurrenzen:

- ▶ *Verhältnis zur Drittstaaten-Betriebsstätte nach Nr. 2:* Soweit das Schiff einer Drittstaaten-BS zuzuordnen ist, ist sowohl Nr. 2 als auch Nr. 6 Buchst. b erfüllt. Nr. 2 ist dann vorrangig (Vogel in KSM, § 2a Rz. B 78 [310. Lfg. 2020]; aA Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 95.4 [95. Lfg. 2020]) und ermöglicht die Anwendung der Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1.
- ▶ *Verhältnis zur Vermietung unbeweglichen Vermögens nach Nr. 6 Buchst. a:* Schiffe, die im Schiffregister eingetragen sind, stellen nach § 21 Abs. 1 unbewegliches Vermögen dar. Die Anwendung der spezielleren Nr. 6 Buchst. b (Schiffe) geht der Nr. 6 Buchst. a (unbewegliches Vermögen) vor.

Einstweilen frei.

54–55

bb) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen

56

Entgeltliche Überlassung von Schiffen: Nr. 6 Buchst. b erfasst – im Gegensatz zu den Rückausnahmen in den Doppelbuchst. aa, bb und cc – Schiffe (vgl. § 5a Anm. 36) ohne jede Einschränkung.

- ▶ *Schiffe müssen der Fortbewegung* auf dem Wasser dienen, so dass Docks oder schwimmende Hotels nicht von der Definition als Schiff erfasst sind. Freizeitschiffe wie auch Transportschiffe und Arbeitsschiffe (Bagger, Schlepper, Eisbrecher) werden einbezogen.
- ▶ *Eine entgeltliche Überlassung* erfordert die Übertragung der Nutzungsmöglichkeit an eine andere Person. Der eigene Betrieb eines Schiffs stellt keine Überlassung dar.
- ▶ *Die Überlassung* ist umfassender als die Vermietung und erfasst auch eine Nutzungsüberlassung auf sachenrechtl. und gesellschaftsrechtl. Grundlage (Mössner in KSM, § 2a Rz. 66h).

Negative Einkünfte können durch Gegenüberstellung von Einnahmen und WK (bei Einkünften iSd. § 22 Nr. 3 und § 21) oder aber durch die Gewinnermittlung im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit entstehen.

- ▶ § 22 Nr. 3 Satz 4 beschränkt einen Ausgleich auf positive Einkünfte aus sonstigen Leistungen. Nr. 6 Buchst. b begrenzt diesen Verlustausgleich zusätzlich auf Verluste derselben Art.
- ▶ *Die pauschale Gewinnermittlung nach § 5a* (Tonnagebesteuerung) ist auf den Betrieb von Schiffen beschränkt. Nr. 6 Buchst. b erfasst jedoch die Überlassung und gerade nicht den Betrieb von Schiffen, so dass § 5a nicht anwendbar ist.

Einstweilen frei.

57–58

59 **cc) Nachweis des fast ausschließlichen Einsatzes außerhalb des Drittstaats**

Die Verlustausgleichsbeschränkung nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b tritt nicht ein, wenn die Schiffe fast ausschließlich außerhalb des Drittstaats eingesetzt werden und der Stpfl. dies nachweist.

Der Einsatz bestimmt sich nach der Fahrstrecke oder Einsatzdauer (tatsächliche Nutzung ohne Liegezeiten). Der Ausschlussatbestand ist für jedes Schiff zu prüfen, da Nr. 6 Buchst. b auf die Einkunftsquelle abstellt. Ein fast ausschließlicher Einsatz außerhalb des Drittstaats liegt vor, wenn das Schiff zu mindestens 90 % der Fahrstrecke oder Einsatzdauer außerhalb des Drittstaats eingesetzt wurde (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 77/94, BStBl. II 1996, 122).

Nachweis des Einsatzes: Die Führung des Nachweises ist nach der Gesetzesbegründung kein Tatbestandsmerkmal, sondern soll dem Stpfl. nur die Beweislast aufbürden, wenn der tatsächliche Einsatz nicht ermittelt werden kann (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 15). Die FinVerw. muss einen nach eigenen Erkenntnissen feststehenden Einsatz daher von Amts wegen bei der Ermittlung des Tatbestands der Nr. 6 Buchst. b berücksichtigen (*Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 259 [95. Lfg. 2020]).

60 **dd) Ausnahme für Handelsschiffe, die vom Vercharterer ausgerüstet überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. aa)**

Handelsschiffe sind Seeschiffe, die zur eigenständigen Beförderung von Personen oder Gütern dienen (vgl. BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60; vgl. § 5a Anm. 35). Auch Schlepp- und Bergungsschiffe sind als Handelsschiffe anzusehen (vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783).

Der Vercharterer überlässt das Schiff auf Basis des Chartervertrags. Es kann sich dabei auch um einen Weiter-Vercharterer handeln, der das Schiff an den Nutzer weiter verchartert (vgl. BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88 BStBl. II 1990, 433).

Ausrüstung: Das Schiff muss betriebsbereit ausgerüstet sein, wozu neben Betriebsstoffen und Vorräten auch die Mannschaft gehört (§ 477 Abs. 1 HGB; *Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 2a Rz. 25d [220. Lfg. 2020]). Unerheblich ist, ob die Ausrüstung vom Erst- oder Zweitvercharterer vorgenommen wurde (vgl. BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433; § 477 Abs. 2 HGB).

61 **ee) Ausnahme für Handelsschiffe, die an einen Ausrüster außerhalb des Drittstaats iSd. § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. bb)**

Ausrüster: Der Ausrüster betreibt ein ihm nicht gehörendes Schiff zum Erwerb durch Seefahrt (§ 477 HGB). § 510 Abs. 1 HGB (in der bis zum 25.4.2013 geltenden Fassung; nunmehr § 477 Abs. 1 HGB, geändert durch Gesetz zur Reform des Seehandelsrechts – SeeHaRefG – v. 20.4.2013, BGBl. I 2013, 831) setzt für den Ausrüster voraus, dass er ein ihm nicht gehörendes Schiff zum Erwerb durch die Seefahrt für seine Rechnung verwendet und er das Schiff entweder selbst führt oder die Führung einem Kapitän anvertraut. Für diesen Fall bestimmt § 510 Abs. 1 HGB aF (§ 477 Abs. 2 HGB), dass der Ausrüster gegenüber dem Dritten als Reeder anzusehen ist.

- ▶ *Die Begrenzung auf Seeschiffe* folgt aus § 510 Abs. 1 HGB aF, § 477 Abs. 1 HGB.
- ▶ *Ein ihm nicht gehörendes Schiff* liegt vor, wenn es nicht in seinem Eigentum steht.
- ▶ *Ein Erwerb durch die Seefahrt* setzt die tatsächliche und entsprechende Verwendung des Schiffs voraus.

ff) Ausnahme für Handelsschiffe, die nur vorübergehend an einen Ausrüster im Drittstaat iSd. § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. cc) 62

Eine vorübergehende Dauer ist nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 14/2070, 15) regelmäßig bei einer Überlassungsdauer von weniger als 183 Tagen im VZ anzunehmen. Mehrere sich anschließende vorübergehende Überlassungen können als „Kettenüberlassung“ zusammengefasst werden (vgl. Bericht des FinAussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 15; *Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. B 68 [310. Lfg. 2020]).

d) Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines Wirtschaftsguts iSd. Buchst. a und b (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. c) 63

Überblick: Nr. 6 Buchst. c soll die negativen Einkünfte der Nr. 6 Buchst. a und b erfassen, die durch Teilwertabschreibungen und Übertragungen von WG nach Nr. 6 Buchst. a oder b im BV entstehen.

Negative Einkünfte: Siehe Anm. 24.

Teilwert-Abschreibung: Siehe Anm. 25.

Übertragung von Wirtschaftsgütern: Die Übertragung erfasst sowohl die entgeltliche Veräußerung als auch die Entnahme (*Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. B 69 [310. Lfg. 2020]); fraglich für die Entnahme, die keine Übertragung zur Folge hat, *Heinicke* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 2a Rz. 36).

8. Negative Einkünfte aus dem Anteil an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)

a) Überblick 64

Schädliche negative Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 einer Körperschaft können zu einer Wertminderung der Anteile führen. Der Gesellschafter kann den durch diese schädlichen Einkünfte im Wert geminderten Anteil an der KapGes. als eigenen Verlust geltend machen. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 erfassen aus diesem Grund negative Einkünfte im Zusammenhang mit einem Anteil an einer Drittstaaten-Körperschaft. Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 erfasst die Anteile an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften.

Nicht-Drittstaaten-Körperschaft: Im Gegensatz zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 wird in Nr. 7 nicht der Begriff der KapGes., sondern wie in Nr. 3 der weitergehende Begriff der Körperschaft verwendet (vgl. Anm. 34). Die Drittstaaten-Körperschaft hat nach Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung innerhalb der EU oder des EWR (zur Notwendigkeit der Amtshilfevereinbarung vgl. Anm. 129).

65 **b) Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines Anteils an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (Nr. 7 Buchst. a)**

Negative Einkünfte können nach Nr. 7 Buchst. a aus der BV-Minderung durch den Ansatz eines niedrigeren Teilwerts, die Veräußerung oder die gewinnmindernde Entnahme eines Anteils entstehen. § 8b Abs. 3 KStG sowie § 3c Abs. 2 iVm. § 3 Nr. 40 sind vorrangig, so dass sich die Regelung der Nr. 7 Buchst. a auf die hiernach verbleibenden und ansonsten abzugsfähigen Verluste beschränkt.

Teilwertabschreibung: Siehe Anm. 25.

Veräußerung: Siehe Anm. 40.

Entnahme: Siehe Anm. 40.

66 **c) Negative Einkünfte aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals (Nr. 7 Buchst. b)**

Negative Einkünfte durch Auflösung oder Kapitalherabsetzung: Nach Nr. 7 Buchst. b können die negativen Einkünfte auch aus der Auflösung oder Kapitalherabsetzung entstehen.

▶ *Auflösung:* Siehe Anm. 40.

▶ *Kapitalherabsetzung:* Die Kapitalherabsetzung kann nicht zu Verlusten führen, sondern maximal zu einer Minderung des Buchwerts auf Null (vgl. Anm. 40).

67 **d) Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 (Nr. 7 Buchst. c)**

Die Fälle des § 17 umfassen die Veräußerung, die gleichgestellte verdeckte Einlage, die Auflösung und Kapitalherabsetzung sowie die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts. Der Tatbestand ist ebenso wie in Nr. 4 auszulegen (vgl. Anm. 43).

68 **e) Negative Einkünfte sind auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen (Nr. 7 Halbs. 2)**

Kausalität der negativen Einkünfte: Die Wertminderung der Anteile muss auf Tatbestände iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 zurückzuführen sein.

▶ *Kausalität im Sinne eines „Zurückführens“:* Die Wertminderung muss durch schädliche Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 verursacht sein, die von der Körperschaft verwirklicht wurden.

▶ *Es muss sich um schädliche Einkünfte iSd. Abs. 1 handeln.* Dies ist nicht der Fall, wenn die Rückausnahme nach Abs. 2 eingreift und auf der Ebene der Körperschaft einen nicht von Abs. 1 beschränkten Verlustausgleich ermöglicht.

▶ *Ist die Wertminderung der Anteile nur zum Teil auf schädliche Einkünfte der Körperschaft iSd. Abs. 1 Satz 1 zurückzuführen,* findet Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 nur insoweit und damit nur anteilig Anwendung.

▶ *Im Fall einer ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung* ist kein Tatbestand des Satzes 1 erfüllt, so dass die Wertminderung der Anteile auch nicht auf einen solchen zurückgeführt werden kann. Nr. 7 erfasst ausschüttungsbedingte Wertminderungen nicht.

- Die Finanzverwaltung trägt die Feststellungslast dafür, dass die negativen Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1, die durch die Körperschaft erzielt wurden, zu einer Wertminderung der Anteile geführt haben.

f) Konkurrenzen

69

§ 3c Abs. 2 sowie § 8b Abs. 2 KStG: Negative Einkünfte nach Nr. 7 können erst nach Anwendung des § 3c Abs. 2 sowie des § 8b Abs. 2 KStG entstehen. Erst hier-nach steht fest, ob stbare negative Einkünfte entstanden sind, die § 2a Abs. 1 in ihrer Verrechenbarkeit beschränken will.

Nr. 2 ist vorrangig, sofern die Anteile an der KapGes. einer Drittstaaten-BS zuzu-ordnen sein sollen.

Einstweilen frei.

70–72

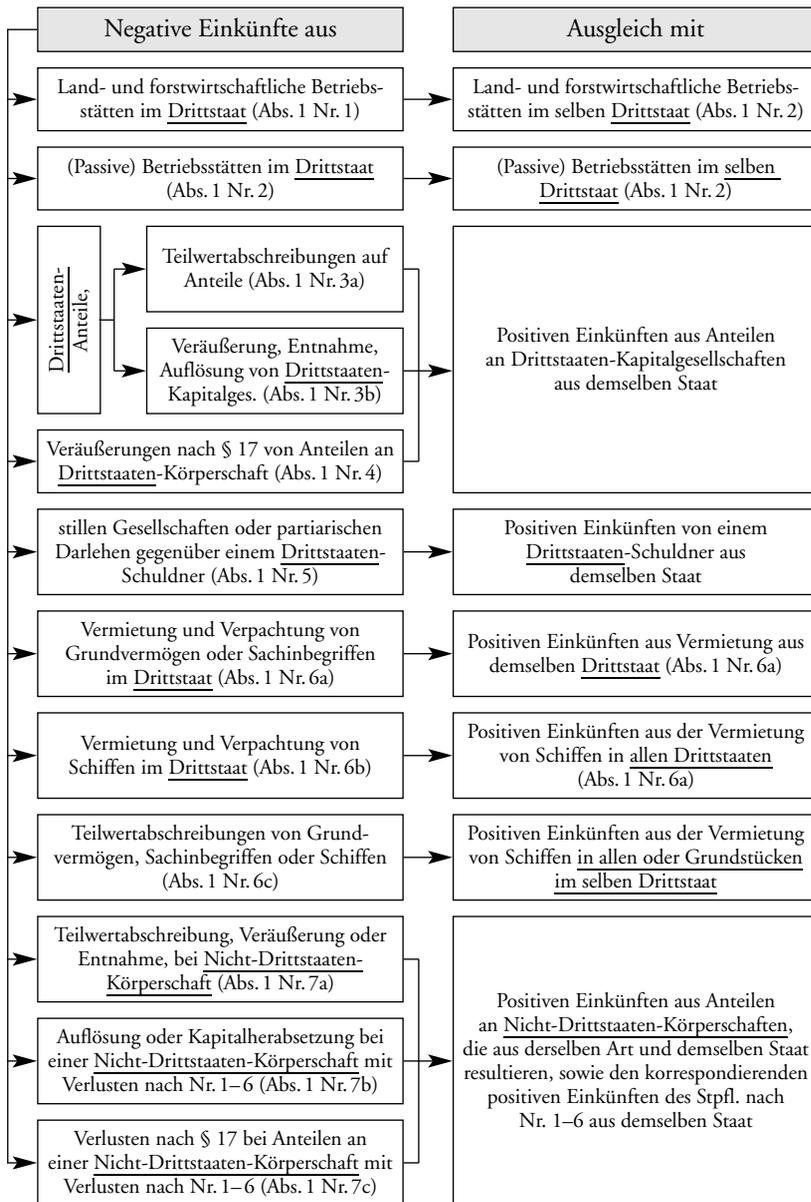
III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1

1. Überblick

73

Abs. 1 Satz 1 beschränkt den Ausgleich und den Abzug der negativen Einkünfte grds. auf positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat. Für Schiffe (keine *per country limitation*) und negative Einkünfte, die durch inländ. oder EU-Körperschaften „vermittelt“ werden (Kombination der Tatbestände auf der Ebene des Gesellschafters), gelten Sonderregelungen. Abs. 2 Satz 1 hebt die Beschränkung bei „aktiven“ Drittstaaten-BS auf; Abs. 2 Satz 2 macht Entsprechendes für negative Einkünfte aus „aktiven“ Drittstaaten-Körperschaften.

Übersicht über den Verlustausgleich:



2. Eingeschränkter Verlustausgleich mit Einkünften derselben Art und, mit Ausnahme der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

a) Ausgeglichen werden

74

Verlustausgleich iSd. Abs. 1 Satz 1 ist die Berücksichtigung von negativen Einkünften aus den Einkunftsquellen oder Tätigkeiten der Nr. 1–7.

- ▶ *Verlustausgleich zur Ermittlung der Einkünfte aus den Einkunftsarten:* Dieser Ausgleich kann bei Ermittlung der Einkünfte der jeweiligen Einkunftsart erfolgen. Dies ist bei Einkünften aus Gewerbebetrieb der Fall, wenn negative Einkünfte aus einer BS im Drittstaat mit den Einkünften des Stammhauses oder aber anderen Einkünften aus anderen Betrieben zu den Einkünften des Stpfl. aus Gewerbebetrieb zusammengefasst werden.
- ▶ *Verlustausgleich unter den Einkunftsarten zur Ermittlung der Summe der Einkünfte:* Der Ausgleich kann auch die Ermittlung der Summe der Einkünfte betreffen, wenn zB negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die aus negativen Einkünften einer BS im Drittstaat entstanden sind, mit positiven Einkünften aus VuV zur Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 zusammengefasst werden.
- ▶ *Verlustausgleich bei Zusammenveranlagung:* § 26b rechnet die Einkünfte der Ehegatten „zusammen“ und behandelt die Ehegatten als einen Stpfl. Der Ausgleich von Verlusten nach Abs. 1 tritt erst nach Zusammenfassung der Einkunftsquellen und Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 ein.

Konkurrenzen: Negative Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1 sind grds. vorrangig zu berücksichtigen. Negative Einkünfte zB aus einer Drittstaaten-BS mindern damit zunächst positive Drittstaaten-Einkünfte aus demselben Staat. Erst hiernach werden inländ. Verluste aus Gewerbebetrieb berücksichtigt. Negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb können hiernach im Wege des Verlustausgleichs nach § 2 Abs. 3 wie auch des Verlustabzugs nach § 10d berücksichtigt werden.

Negative Einkünfte bei Erbfolge: Verlustvorträge sind nicht (mehr) vererblich (vgl. BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, DStR 2008, 458). Soweit im Rahmen des UmwStG ein Verlust iSd. § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG übergeht, geht gem. R 2a Abs. 4 EStR auch die Verpflichtung zur Nachversteuerung nach § 52 Abs. 3 Sätze 5, 6 und 8 EStG über. Nach R 10d Abs. 9 Satz 9 EStR gilt die Nichtübertragbarkeit von Verlusten auf den Erben auch im Rahmen des § 2a Abs. 1. Dem ist das FG Düss. (FG Düss. v. 20.12.2016 – 13 K 897/16F, DStRE 2010, 1451, Rev. anhängig seit 22.5.2017, Az. BFH zunächst IX R 5/17, jetzt I R 23/17) unter Berufung auf BFH (BFH v. 25.8.2010 – I R 13/09, BStBl. II 2001, 113) entgegengetreten. Der BFH hatte in dieser Entsch. für die Vorgängerregelung des § 2a Abs. 3 aF EStG in § 2 Abs. 1 aF AusInvG – für den umgekehrten Fall – den vom Erblasser nicht vorgenommenen Verlustabzug dem Erben zugerechnet. Dies gilt nach Ansicht des FG Düss. auch für den Verlust nach § 2a Abs. 1 (zust. Pongs, DStR 2018, 2010). In seiner Revisionsentscheidung vom 23.10.2019 (BFH I R 23/17, BB 2020, 1493 Nr. 27) hat der BFH dem nunmehr mit der Begründung widersprochen, die in der Entscheidung vom 25.8.2010 – I R 13/09, BStBl. II 2001, 113 vertretene Auffassung einer „Verklammerung“ von Merkmalen, die einerseits vom Erblasser und andererseits vom Erben verwirklicht worden seien, lasse sich auf § 2a Abs. 1 EStG übertragen. Diese Vorschrift betreffe nämlich die Feststellung negativer Einkünfte und auf dieser, der Einkommensermittlung nachgelagerten Ebene sei die Annahme einer tatbestandlichen „Verklammerung“ ausgeschlossen (unter Berufung auf Rie-

del, ISR 2017, 283, 285; Brandenburg, JbFSt 2012/2013, 815). Auch die Entscheidung des IV. Senats vom 1.3.2018 – IV R 16/15 stehe dem nicht entgegen. Diese Entscheidung zum Übergang von Verlusten nach § 15a EStG im Falle einer unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils unterscheide sich vom entschiedenen Fall dadurch, dass die im Falle des § 15a EStG vorhandenen verrechenbaren Verluste erst die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erwerbers des Kommanditanteils minderten, während dessen im vorliegenden Fall die finanzielle Leistungsfähigkeit des Erblassers gemindert sei (Rn. 24). Im Falle des § 15a EStG stellt sich daher nach Auffassung des BFH die Frage der Übertragbarkeit von Verlusten im Ergebnis nicht.

75–76 Einstweilen frei.

77 b) Ausgleich mit positiven Einkünften derselben Art

Die negativen Einkünfte aus Einkunftsquellen und Tätigkeiten iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 können nur mit Einkünften derselben Art, die aus der gleichen Einkunftsquelle oder Tätigkeit der Nr. 1–7 stammen, verrechnet werden. Nur dann liegen Einkünfte vor, die dieselbe nach Satz 1 bestimmte Art der negativen Einkünfte aufweisen.

Art im Sinne der jeweiligen Nummer: Die unter einer Nr. erfassten Einkünfte stammen aus derselben Art (*Kaminski in Korn*, § 2a Rz. 53 [2020]), auch wenn die Einkünfte innerhalb der Nr. einer anderen Untergliederung angehören (*Frotscher in Frotscher/Geurts*, § 2a Rz. 26a [220. Lfg. 2020]; OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, nv., Rz. 1.2.1).

Negative Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Drittstaaten-Betriebsstätten sind daher mit positiven Einkünften aus demselben Drittstaat auszugleichen.

Negative Einkünfte aus Drittstaaten-Betriebsstätten sind mit positiven Einkünften aus demselben Drittstaat auszugleichen.

- ▶ **Ausgleichsbeschränkung auf passive Betriebsstätteneinkünfte:** R 2a Abs. 2 Satz 2 EStR begrenzt den Verlustausgleich von negativen Einkünften aus passiven BS auf positive Einkünfte ebenfalls passiver BS (vgl. auch OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, nv., Rz. 1.5.3). Dagegen können Verluste aus aktiven BS iSd. Abs. 2 mit positiven Einkünften aus passiven BS im selben Staat ausgeglichen werden. Dieses Verständnis will Umgehungen vermeiden, wenn passive Betriebsstättenverluste zur Minderung aktiver, stpfl. Betriebsstätteneinkünfte „gestaltet“ werden (*Wagner in Blümich*, § 2a Rz. 140 [154. Lfg. 2020]). Diese Auslegung findet im Gesetz keine Stütze (vgl. *Heinicke in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 2a Rz. 41). Die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 ist als Ausnahme von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und nicht als negatives Tatbestandsmerkmal ausgestaltet. Nur die Ausgestaltung als negatives Tatbestandsmerkmal würde aktive BS vom Tatbestand der Nr. 2 ausnehmen und damit die positiven Einkünfte aus aktiven BS vom Ausgleich mit negativen Einkünften der ausschließlich von Nr. 2 erfassten passiven BS ausschließen.
- ▶ **Der Ausgleich negativer passiver Betriebsstättenverluste mit positiven Einkünften derselben Betriebsstätte** wird von der FinVerw. verweigert, wenn diese nunmehr als aktiv zu charakterisieren ist (vgl. OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, nv., Rz. 1.5.3). Auch diese Auslegung findet im Gesetz keine Stütze.

- ▶ *Wirtschaftsgüter außerhalb des Betriebsstättenstaats*: Eine BS umfasst alle ihr zuzuordnenden WG, auch wenn diese in einem dritten Staat belegen sind. Die Einkünfte aus dem dritten Staat werden hierdurch in Einkünfte des Betriebsstätten-Staats „umqualifiziert“ und stehen für einen Verlustausgleich mit Einkünften aus dem Betriebsstättenstaat zur Verfügung.
- ▶ *Zuordnung von Wirtschaftsgütern der Nr. 3, 5 und 6 zur Betriebsstätte*: Nr. 2 ist gegenüber der Zuordnung von Anteilen nach Nr. 3, von Forderungen aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen nach Nr. 5 und Vermietungs- und Überlassungsgegenständen der Nr. 6 vorrangig, wenn die WG der Drittstaaten-BS zuzuordnen sind. In diesem Fall sind negative Einkünfte iSd. Nr. 3, 5 und 6 mit den übrigen positiven Einkünften der Drittstaaten-BS zu den Einkünften dieser BS zusammenzufassen. Soweit hiernach negative Einkünfte der jeweiligen Drittstaaten-BS verbleiben, greift Nr. 2 ein und beschränkt den Ausgleich mit anderen Arten, sofern nicht die Aktivitätsklausel nach Abs. 2 Satz 1 eingreift und den uneingeschränkten Verlustausgleich zulässt.

Negative Einkünfte aus Anteilen an Drittstaaten-Körperschaften iSd. Nr. 3 und 4 sind mit positiven Einkünften iSd. Nr. 3 und 4 aus jeweils demselben Staat auszugleichen.

- ▶ *Zusammenfassung der Nr. 3 und 4*: Negative Einkünfte aus Anteilen an Drittstaaten-Körperschaften nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 sind mit positiven Einkünften aus Anteilen im selben Drittstaat zu verrechnen. Aufgrund des Sachzusammenhangs mit den wesentlichen Einkünften aus Drittstaaten-Anteilen iSd. Nr. 4 lässt die FinVerw. einer übergreifende Verrechnung mit der Nr. 4 zu (vgl. R 2a Abs. 1 Satz 2 EStR). Korrespondierend sind negative Einkünfte der Nr. 4 auch mit positiven Einkünften der Nr. 3 auszugleichen.
- ▶ *Unerheblichkeit der Ursachen der Wertminderung*: Eine Wertminderung der Anteile einer Drittstaaten-KapGes. kann mit der Werterhöhung von Anteilen an anderen Drittstaaten-KapGes. ausgeglichen werden, ohne dass es – wie im Fall der Nr. 7 – auf die Ursache der Wertminderungen und -erhöhung ankommt.
- ▶ *Erweiterter Ausgleich mit positiven Einkünften des Gesellschafters*: Negative Einkünfte aus Anteilen an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft nach Nr. 7 können mit positiven Einkünften des Gesellschafters ausgeglichen werden, die aus derselben Nr. und Art stammen (vgl. auch OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 - 247/St 32, nv., Rz. 1.6). R 2a Abs. 1 Satz 4 EStR erlaubt einen Ausgleich mit Einkünften des Gesellschafters, die aus derselben Nummer aus demselben Staat stammen. Der Stpfl. soll so gestellt werden, als ob er selbst die negativen Einkünfte bezogen hätte.
- ▶ *Vorrangige Zuordnung zu einer Drittstaaten-Betriebsstätte*: Anteile an Drittstaaten-Körperschaften iSd. Nr. 3 können vorrangig einer Drittstaaten-BS zuzuordnen sein. Negative Einkünfte aus den Anteilen fließen dann in das Erg. der BS ein. Soweit dieses Erg. negativ ist und Nr. 2 keinen Ausgleich ermöglicht, können die negativen Einkünfte zusätzlich mit positiven Einkünften der Nr. 3 oder 4 ausgeglichen werden.

Negative Einkünfte aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen sind nur mit positiven Einkünften derselben in Nr. 5 erfassten Art auszugleichen.

- ▶ *Vorrang der Nr. 2*: Soweit die Forderungen aus stiller Gesellschaft und partiarischem Darlehen einer BS im Drittstaat zuzuordnen sind, ist der vorrangige Tat-

bestand der Nr. 2 erfüllt. Negative Einkünfte aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen fließen in die Einkünfte der BS mit ein. Soweit das Betriebsstättenergebnis negativ ist, sind die negativen Einkünfte nach Nr. 2 im Verlustausgleich beschränkt.

- ▶ *Paralleler Verlustausgleich:* Soweit die negativen Einkünfte aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen nicht bei der Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses und auch nicht unter Berücksichtigung der Beschränkungen der Nr. 2 mit positiven Einkünften anderer BS ausgeglichen werden können, sind sie mit positiven Einkünften der Nr. 5 auszugleichen. Der Vorrang der Nr. 2 gegenüber der Nr. 5 darf nicht zu einer Benachteiligung gegenüber dem Stpfl. führen, dessen stille Gesellschaft nur unter der Nr. 5 zu erfassen ist. Der gesetzlich intendierten Vermeidung eines Missbrauchs ist durch jeden einzelnen Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 bereits Genüge getan; es besteht keine Veranlassung, zusätzliche Ausgleichsbeschränkungen zu entwickeln. Vielmehr ist der Verlustausgleich schon aus verfassungsrechtl. Gründen im größtmöglichen Umfang zu ermöglichen.

Negative Einkünfte aus Vermietung von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen sind mit positiven Einkünften der Nr. 6 aus demselben Drittstaat zu verrechnen, auch soweit sie auf einer Wertminderung nach Nr. 6 Buchst. c beruhen. Die Art der Einkünfte des Abs. 1 bezieht sich auf die jeweilige Nummer und nicht zusätzlich auf eine Untergliederung.

- ▶ *Vorrang der Nr. 2:* Die Zuordnung von unbeweglichem Vermögen oder Sachinbegriffen zu einer BS im Drittstaat führt zur vorrangigen Anwendung der Nr. 2. Negative Einkünfte aus VuV fließen dann in das Betriebsstättenergebnis ein. Soweit hiernach negative Einkünfte verbleiben, können diese mit anderen positiven Einkünften der Nr. 2 ausgeglichen werden.
- ▶ *Paralleler Verlustausgleich:* Soweit die negativen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen weder im Rahmen des Betriebsstättenergebnisses noch mit anderen positiven Einkünften nach Nr. 2 ausgeglichen werden können, sind sie mit positiven Einkünften nach Nr. 6 zu verrechnen.

Negative Einkünfte aus der Überlassung von Schiffen nach Nr. 6 Buchst. b sind mit positiven Einkünften aus der Überlassung von Schiffen im Drittstaaten-Einsatz oder ausgerüstet überlassenen Handelsschiffen auszugleichen, auch wenn sie auf einer Wertminderung nach Nr. 6 Buchst. c beruhen. Da Nr. 2 spezieller ist, kommt auch ein Ausgleich bei der Ermittlung des Ergebnisses einer Drittstaaten-BS in Betracht.

Negative Einkünfte aus Anteilen an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften iSd. Nr. 7 sind mit positiven Einkünften derselben Art aufgrund von Tatbeständen derselben Art aus demselben Staat sowie mit Einkünften des Gesellschafters nach Abs. 1 derselben Art aus demselben Staat zu verrechnen (vgl. Anm. 84).

78–79 Einstweilen frei.

80 **c) Beschränkung auf Einkünfte, mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat**

Die negativen Einkünfte können nur mit positiven Einkünften aus demselben Staat ausgeglichen werden. Der Begriff Staat ist völkerrechtl. auszulegen.

- ▶ *Betriebsstätten-Staat*: Dies bedeutet, dass die BS in den Fällen der Nr. 1 und 2 im selben Staat belegen sein müssen, auch wenn der BS WG aus anderen Staaten zuzuordnen sein können.
- ▶ *Anteile an Drittstaaten-Körperschaften*: Die Einkünfte der Nr. 3 (und Nr. 4, vgl. R 2a Abs. 1 Satz 2 EStR) müssen aus Anteilen an einer Drittstaaten-Körperschaft im selben Staat resultieren.
- ▶ *Stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen*: Die negativen Einkünfte aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen können nur mit positiven Einkünften der Nr. 5 ausgeglichen werden, die aus Forderungen gegenüber einem Schuldner im selben Staat resultieren.
- ▶ *Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* von unbeweglichem Vermögen und Sachinbegriffen sind auf den Ausgleich mit Einkünften aus demselben Staat beschränkt.
- ▶ *Die Einkünfte aus Anteilen an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften* nach Nr. 7 können nur mit Einkünften aus Anteilen an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (oder nach R 2a Abs. 1 Satz 4 EStR mit Einkünften des Gesellschafters der jeweiligen Nr. des Abs. 1 Satz 1 aus demselben Staat) im selben Staat ausgeglichen werden. Zur weitergehenden Begrenzung auf Ursachen aus demselben Staat vgl. Anm. 84.

Keine Staatenbeschränkung bei der Überlassung von Schiffen nach Nr. 6 Buchst. b und c: Negative Einkünfte aus der Überlassung von Schiffen können mit positiven Einkünften aus der Überlassung von Schiffen ausgeglichen werden, ohne dass die positiven Einkünfte aus demselben Staat stammen müssen. Diese Abweichung ist in dem staatsübergreifenden Einsatzgebiet der Schiffe begründet. Dieselbe Begründung gilt uE für Wertminderungen nach Nr. 6 Buchst. c, die mit Schiffen nach Nr. 6 Buchst. b zusammenhängen. Auch insoweit ist keine Begrenzung des Ausgleichs auf dieselben Staaten gegeben.

Einstweilen frei.

81–83

d) In den Fällen der Nr. 7 aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat 84

Negative Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 einer Körperschaft können zu einer Wertminderung der Anteile und damit zu negativen Einkünften des Gesellschafters aus seinen Anteilen führen. Die mittelbaren negativen Einkünfte werden durch die Nr. 3 und 4 bei Drittstaaten-KapGes. und durch Nr. 7 bei Nicht-Drittstaaten-Körperschaften in ihrem Ausgleich beschränkt (vgl. Anm. 77).

Dieselbe Art: Negative Einkünfte des Gesellschafters aus Anteilen an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften sind nach Nr. 7 mit positiven Einkünften des Gesellschafters derselben Art und damit mit positiven Einkünften aus Anteilen im selben Staat auszugleichen.

- ▶ *Zusätzliche Beschränkung auf positive Einkünfte aufgrund von Tatbeständen derselben Art aus demselben Staat:* Eine Wertminderung der Anteile kann nur mit Werterhöhungen ausgeglichen werden, die in Tatbeständen derselben Art verursacht sind. Eine Wertminderung aufgrund eines Betriebsstättenverlustes einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft kann daher nur mit einer Werterhöhung von Anteilen aufgrund eines Betriebsstättengewinns im selben Staat einer (anderen) Nicht-Drittstaaten-Körperschaft ausgeglichen werden.

- ▶ *Verlustausgleich mit Einkünften des Gesellschafters*: R 2a Abs. 1 Satz 4 EStR erlaubt einen Ausgleich negativer Einkünfte aus Anteilen an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft mit positiven Einkünften, die der Gesellschafter aus derselben Art und aus demselben Staat erzielt hat. Der Gesellschafter soll so gestellt werden, als ob er die Körperschaft nicht zwischengeschaltet hätte. In diesem Fall könnte er die negativen Einkünfte der Nicht-Drittstaaten-Körperschaft mit seinen eigenen positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgleichen.
- ▶ *Im Ergebnis* können negative Einkünfte aus Anteilen an der Nicht-Drittstaaten-Körperschaft, die zB in einer Drittstaaten-BS verursacht sind, ausgeglichen werden mit
 - positiven Einkünften aus Anteilen an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft im selben Staat, die auf positive Einkünfte aus einer Drittstaaten-BS im selben Staat zurückzuführen sind, oder mit
 - positiven Einkünfte des Gesellschafters aus einer Drittstaaten-BS im selben Staat.
- ▶ *Gewinnausschüttungen* stellen keine positiven Einkünfte dar, die mit negativen Einkünften aus Anteilen verrechnet werden können; sie lassen sich schließlich keinem bestimmten Beteiligungsgewinn zuweisen (*Gosch in Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 42). Eine Ausnahme liegt vor, wenn die Dividende auf eine Tätigkeit der KapGes. iSd. Abs. 1 zurückgeführt werden kann, etwa weil nur eine Geschäftstätigkeit gegeben ist.

Feststellungslast für den Zusammenhang zwischen Werterhöhung und dem Tatbestand derselben Art: Die FinVerw. trägt die Beweislast für den Ursachenzusammenhang zwischen der Tätigkeit und Einkunftsquelle iSd. Satzes 1 der Gesellschaft und der Wertminderung der Anteile. Der Gesellschafter muss die Beweislast dafür tragen, dass die Werterhöhung der Anteile auf Tätigkeiten und Einkunftsquellen der Nicht-Drittstaaten-Körperschaft zurückzuführen ist, die derselben Art sind und aus demselben Staat resultieren.

85–86 Einstweilen frei.

87 3. Kein Verlustabzug nach § 10d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

Mit der Beschränkung des Verlustausgleichs ist die Beschränkung des Verlustabzugs verbunden. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ist insoweit nur klarstellend.

§ 10d wird durch die speziellere Regelung des Ausgleichs verbleibender negativer Einkünfte nach Abs. 1 Satz 3 verdrängt. Hiernach findet ausschließlich ein Vortrag von verbleibenden negativen Einkünften statt.

Der Verlustabzug erfolgt erst nach dem Ausgleich der verbleibenden negativen Einkünfte, die bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen sind. Der Verlustabzug nach § 10d erfolgt erst bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte.

88 Einstweilen frei.

4. Vortrag der verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 bis 5)**a) Überblick**

89

Soweit die negativen Einkünfte nicht nach Satz 1 ausgeglichen werden können, mindern sie die positiven Einkünfte der jeweils selben Art, die der Stpfl. in den folgenden VZ aus demselben Staat erzielt. Der Verlustausgleich für die verbleibenden negativen Einkünfte nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 ist abschließend und verdrängt insoweit den Verlustabzug nach § 10d.

b) Minderung der positiven Einkünfte derselben Art in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 3)

90

Die verbliebenen negativen Einkünfte mindern die positiven Einkünfte derselben Art in den folgenden VZ. Sie sind damit bereits bei der Ermittlung der Einkünfte aus den Einkunftsarten iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 zu berücksichtigen. Dagegen sieht § 10d einen Verlustabzug nach § 2 Abs. 4 erst zur Ermittlung des Einkommens vor.

Verdrängung von § 10d: Die Minderung der positiven Einkünfte der Nr. 1–7 erfolgt vorrangig vor dem generellen Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 oder innerhalb der verschiedenen Einkunftsarten zur Ermittlung der Summe der Einkünfte. Der Verlustabzug erfolgt dagegen erst bei der Ermittlung des Einkommens.

Die Verlustverrechnung im Rahmen des Vortrages ist wie folgt zu unterscheiden:

- ▶ *Grundfall:* Die Beschränkung des Verlustausgleichs auf positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat entspricht inhaltlich der Ausgleichsbeschränkung, die im Entstehungsjahr maßgeblich ist (vgl. Anm. 73 ff.).
- ▶ *Fälle des Satzes 1 Nr. 6 Buchst. b und c:* Bei negativen Einkünften aus der Überlassung von Schiffen nach Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b und c ist die Beschränkung auf denselben Staat für Zwecke des Ausgleichs der verbleibenden negativen Einkünfte mit späteren positiven Einkünften ebenso wenig erforderlich wie für Zwecke des Verlustausgleichs. Schließlich führt der Verlustausgleich des Abs. 1 Satz 3 die Verlustausgleichsmöglichkeiten des Abs. 1 Satz 1 nur weiter und überträgt sie auf folgende VZ, ohne jedoch materielle Veränderungen am Tatbestand vorzunehmen.
- ▶ *Fälle des Satzes 1 Nr. 7:* Verbleibende negative Einkünfte aus Wertminderungen an Anteilen an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften sind in ihrem Ausgleich ebenso beschränkt, wie es die negativen Einkünfte im VZ der Entstehung sind. Es kann daher auf Anm. 84 verwiesen werden.

Inzidente Minderung zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts: Die Minderung von Einkünften nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 erfolgt inzident auch zur Ermittlung der streifen Einkünfte, die für die Bemessung des ProgrVorb. zu ermitteln sind. Negative streifen Einkünfte, die zur Ermittlung des ProgrVorb. im VZ der Entstehung nicht einbezogen werden konnten, können nur künftige positive streifen Einkünfte, nicht aber stpfl. Einkünfte mindern. Der Verlustkreislauf des Abs. 1 Sätze 3 und 4 erfolgt schließlich bei (DBA-)stbefeierten Einkünften nur im Rahmen des § 32b (vgl. Anm. 17). Daher sind hiernach verbleibende negative Einkünfte als solche für Zwecke des § 32b fortzuführen.

Der Ausgleich der verbleibenden negativen Einkünfte ist gleichrangig zu den negativen Einkünften derselben Art aus demselben Staat, die im VZ entstanden sind, durchzuführen. Schließlich fließen beide Einkünfte in den zum Ende des VZ festzustellenden „neuen“ Verlustvortrag ein.

91–93 Einstweilen frei.

94 **c) Minderung der verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Satz 4)**

Verbleibende negative Einkünfte sind in Satz 4 als negative Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 definiert, die in den vorangegangenen VZ nicht berücksichtigt werden konnten. Keine verbleibenden negativen Einkünfte liegen daher vor, wenn eine Berücksichtigung fehlerhaft unterblieben war (BFH v. 8.4.1992 – I R 41/88, BFH/NV 1992, 799).

Identität des Steuerpflichtigen:

- ▶ *Die verbliebenen negativen Einkünfte* nach Abs. 1 Sätzen 3 und 4 gehen ebenso wie die negativen Einkünfte des VZ nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über (vgl. BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, DStR 2008, 458). Nach R 10d Abs. 9 Satz 9 EStR gilt die Nichtübertragbarkeit von Verlusten auf den Erben auch im Rahmen des § 2a Abs. 1. Dem ist das FG Düss. (FG Düss. v. 20.12.2016 – 13 K 897/16F, DStRE 2010, 1451, Rev. anhängig seit 22.5.2017, Az. BFH zunächst IX R 5/17, jetzt I R 23/17) unter Berufung auf BFH (BFH v. 25.8.2010 – I R 13/09, BStBl. II 2001, 113) entgegengetreten. Der BFH hatte in dieser Entsch. für die Vorgängerregelung des § 2a Abs. 3 aF EStG in § 2 Abs. 1 aF AusInvG – für den umgekehrten Fall – den vom Erblasser nicht vorgenommenen Verlustabzug dem Erben zugerechnet. Dies gilt nach Ansicht des FG Düss. auch für den Verlust nach § 2a Abs. 1 (zustimmend Pongs, DStR 2018, 2010).
- ▶ *Anwendung des § 8 Abs. 4 KStG aF:* § 10d verlangt für den Verlustabzug keine wirtschaftliche Identität des Stpfl. (vgl. BFH v. 29.10.1986 – I R 202/82, BStBl. II 1987, 308). Ebenso wenig lässt sich diese Voraussetzung aus Abs. 1 Sätze 3 und 4 ablesen. § 8 Abs. 4 aF KStG, der neben der rechtl. auch die wirtschaftliche Identität verlangt, ist nicht einschlägig, da er nur für den Verlustabzug nach § 10d galt, der wiederum durch § 2a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Der Tatbestand der Nachfolgevorschrift in Form des § 8c KStG knüpft jedenfalls dem Wortlaut nach nicht an eine wirtschaftliche Identität an und ist auch auf Verluste nach § 2a anwendbar (vgl. § 8c KStG Anm. 33; BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2745-a/08/10001, 2008/0349554, BStBl. I 2008, 736, Rz. 2).

95–96 Einstweilen frei.

97 **d) Am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende negative Einkünfte (Abs. 1 Satz 5)**

Gesonderte Feststellung: Die am Schluss eines VZ verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 gilt sinngemäß.

- ▶ *Feststellung der Art der Einkünfte:* Die Zuordnung der negativen Einkünfte zu den Tatbeständen des Abs. 1 Nr. 1–7 folgt aus der im VZ notwendigen Prüfung der Ausgleichsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 auf Einkünfte derselben Art. Nur wenn innerhalb derselben Art keine Verrechnung möglich war, entstehen „verbleibende negative Einkünfte“. Zu weiteren Feststellungsinhalten vgl. Anm. 20.

- ▶ *Feststellung des Staats der Einkünfte:* Neben der Art ist auch die Herkunft der negativen Einkünfte im Rahmen der Verrechnungsbeschränkung des Abs. 1 Satz 1 zur Ermittlung der nicht ausgleichsfähigen verbleibenden negativen Einkünfte festzustellen. Auch die Feststellung des Herkunftsstaats ist in die gesonderte Feststellung mit Bindungswirkung für die Verlustvortragsjahre festzustellen (Abs. 1 Satz 5 iVm. § 10d Abs. 4).

Gesonderte Feststellung neben gesonderter und einheitlicher Feststellung nach § 180 AO: Die gesonderte Feststellung nach Abs. 1 Sätze 3 und 4 erfolgt unabhängig und neben der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte mehrerer Beteiligter nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO.

- ▶ *Insoweit wird auf Gesellschaftsebene* über die Art, die Höhe und die Herkunft negativer Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1 entschieden. Der Ausgleich der negativen Einkünfte erfolgt hiernach im Rahmen der EStVeranlagung, welche die negativen laufenden Einkünfte aus gesonderten und einheitlichen Feststellungen als einen Bestandteil für die Ermittlung der verbleibenden negativen Einkünfte nach Abs. 1 übernimmt (vgl. Anm. 20).
- ▶ § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO sieht eine entsprechende Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO zur Feststellung der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte vor.

Grundlagenbescheid: Der Bescheid über die Feststellung der verbleibenden negativen Einkünfte ist ein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 iVm. § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Einstweilen frei.

98–99

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Keine Beschränkung der Verrechnung negativer Einkünfte für aktive Drittstaaten-Einkünfte aus Betriebsstätten und Anteilen an aktiven Kapitalgesellschaften

I. Überblick

100

Abs. 2 Satz 1 schließt die Anwendung von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei Vorliegen bestimmter aktiver Tatbestandsmerkmale wieder aus. Negative Einkünfte aus Drittstaaten-BS können dann uneingeschränkt verrechnet werden. Die Rückausnahme des Abs. 2 Satz 1 bezieht sich insbes. auf aktive und politisch gewünschte (produktive) Tätigkeiten im Drittstaat. Abs. 2 Satz 2 enthält eine Rückausnahme von den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4, die aus einer Beteiligung an einer „aktiven“ Drittstaaten-Körperschaft resultieren.

II. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 für negative Einkünfte aus aktiven gewerblichen Betriebsstätten im Drittstaat (Abs. 2 Satz 1)

1. Negative Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Drittstaat (Abs. 2 Satz 1)

101

Negative Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 1 spiegeln als Rückausnahme die durch Abs. 1 Nr. 2 in der Verlustverrechnung beschränkten negativen Einkünfte wider; sie sind entsprechend auszulegen (vgl. Anm. 24f.).

Die gewerbliche Drittstaaten-Betriebsstätte entspricht der Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (vgl. Anm. 30). Dies gilt auch für die Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 5 und 6, die bei einer Zuordnung zu einer Drittstaaten-BS vorrangig unter Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu erfassen sind. Auch insoweit werden die Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 durch Abs. 2 Satz 1 aufgehoben und ein Ausgleich der negativen Einkünfte ermöglicht. Die Rückausnahme nach Abs. 2 Satz 1 hat auch nicht etwa zur Folge, dass die Beschränkungen der verdrängten Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 5 oder 6 wieder aufleben.

Betriebsstätte im Drittstaat: Zum Begriff des Drittstaats vgl. Anm. 129. Zur BS vgl. Anm. 30. Die BS kann sowohl WG als auch Einkünfte aus weiteren Staaten umfassen, wenn sie ihr zuzurechnen sind; vgl. zur Zurechnung von WG an die BS Anm. 30.

Der Stpfl. muss den Nachweis für das Vorliegen der ihn begünstigenden Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 führen.

102–103 Einstweilen frei.

104 2. Ausschließliche oder fast ausschließliche Ausführung begünstigter Leistungen

Aktivität der Betriebsstätte: Die BS muss fast ausschließlich die in Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 aufgezählten Aktivitäten – nicht notwendig im selben Drittstaat – ausüben.

- ▶ *Die Betriebsstätte muss nur eine dieser Aktivitäten betreiben*, und nicht etwa alle begünstigten Aktivitäten ausüben. Schließlich ist jede einzelne der alternativ aufgeführten Tätigkeiten vom Gesetzgeber als „aktiv“ und begünstigungswert eingestuft werden, so dass für eine kumulative Ausübung kein Grund ersichtlich ist.
- ▶ *Gescheiterte Gründung von Betriebsstätten:* Ohne das Bestehen einer BS kann eine Aktivität nicht zum Gegenstand ihrer Tätigkeit und daher auch nicht von der Ausnahme nach Abs. 2 umfasst werden. Der Sinn und Zweck des Abs. 2 umfasst jedoch auch die Berücksichtigung von negativen Einkünften aus gescheiterten aktiven BS, soweit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 diese erfasst (vgl. Anm. 30).
- ▶ *Funktionale Charakterisierung der Tätigkeit:* Die einzelnen Tätigkeiten sind nach funktionalen Gesichtspunkten und ihrer Zweckbestimmung der begünstigten oder nicht begünstigten Aktivität zuzuordnen (vgl. Anm. 30).
- ▶ *Zurechnung von Aktivitäten bei Betriebsaufspaltung oder -verpachtung:* Eine Zurechnung der aktiven Tätigkeit einer Betriebsgesellschaft im Rahmen der Betriebsaufspaltung oder aber eines Betriebspächters werden der BS nicht zugerechnet (*Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 165 [95. Lfg. 2020]). Ausschließlich nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 kann das Halten der Beteiligung als gewerbliche Leistung qualifizieren.

Fast ausschließlicher Gegenstand: Das Tatbestandsmerkmal der fast ausschließlichen Tätigkeit erfordert, dass die Bruttoerträge aus der nicht begünstigten Tätigkeit nicht mehr als 10 % betragen (R 5 Abs. 3 EStR 2001; nicht übernommen in R 2a Abs. 3 EStR 2005, 2011).

- ▶ *Die Bezugsgröße* ist im Gesetz nicht geregelt. Der Umsatz findet im Gesetz keine Stütze. Ebenso wenig kann die Tätigkeit einer BS nach ihrem Erfolg gemessen

werden (*Probst* in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 376 [95. Lfg. 2020]; für die Berücksichtigung der Kosten nach Maßgabe des Rechnungswesens vgl. *Scholten/Griemla*, IStR 2007, 615). Entscheidend muss vielmehr der Gesamtcharakter der BS sein (vgl. *Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. C 8 [310. Lfg. 2020]; *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 299).

- ▶ *Die 10 %-Richtgröße stellt daher keine absolute Grenze dar*, sondern hat nur indizielle Bedeutung (vgl. aber BFH v. 30.8.1995 – I R 77/94, BStBl. II 1996, 122).
- ▶ *Jährliche Überprüfung*: Die Ausschließlichkeit ist grds. wie die Tatbestandsmäßigkeit des Abs. 1 für jeden VZ und damit auch jedes Wj. zu prüfen.
- ▶ *Eine Trennung begünstigender und nicht begünstigender Tätigkeiten erfolgt nicht*. Wenn der Stpfl. die Trennung erreichen will, muss er die Tätigkeiten auf zwei unterschiedliche BS aufteilen und entsprechend „funktional“ zuordnen.
- ▶ *Eine Billigkeitsregelung bei unbeabsichtigtem oder zufälligem Überschreiten der Ausschließlichkeitsgrenze ist im Gesetz nicht vorgesehen*. Vielmehr ist in einem solchen Fall auf die nur indizielle Bedeutung der Richtgröße abzustellen.

Einstweilen frei.

105–106

3. Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen

107

Waren sind in § 90 BGB als bewegliche körperliche Sachen des Vorratsvermögens definiert (BFH v. 18.7.2001 – I R 70/00, BFH/NV 2002, 91; *Kaminski* in *Korn*, § 2a Rz. 64 [2020]).

- ▶ *Strom und Energie* sind als Waren anzusehen, da sie als solche im Warenverkehr umgesetzt werden. § 3 Abs. 1 UStG enthält diese gesetzliche Wertung.
- ▶ *Standardsoftware* wird als körperlicher Gegenstand und damit auch als Ware behandelt (vgl. BFH v. 28.10.2008 – IX R 22/08, BFH/NV 2009, 272).
- ▶ *Grundstücke* sind nicht beweglich und damit keine Ware (BFH v. 18.7.2001 – I R 70/00, BFH/NV 2002, 91).
- ▶ *Wertpapiere und Rechte* sind nicht beweglich und keine Waren (BFH v. 18.7.2001 – I R 70/00, BFH/NV 2002, 91).
- ▶ *Immaterielle Wirtschaftsgüter* sind unbeweglich und keine Waren (BFH v. 20.9.1995 – X R 225/93, BStBl. II 1997, 320).

Waffen: Der Handel mit Waffen ist vom Tatbestand des Abs. 2 ausgenommen.

- ▶ *Waffen* sind in § 1 WaffenG definiert. Der Begriff umfasst Schusswaffen und diesen gleichgestellte Gegenstände sowie tragbare Gegenstände, die ihrem Wesen nach dazu bestimmt sind, die Angriffs- oder Abwehrfähigkeit von Menschen zu beseitigen oder herabzusetzen oder ohne dazu bestimmt zu sein, dazu geeignet sind und im Waffengesetz genannt sind Ausgenommen sind Schreckschusspistolen gem. § 2 der 1. WaffenVO und reine Verteidigungsmittel.
- ▶ *Militärisches Ausrüstungsmaterial*, das funktional zur Waffe gehört, ist nicht vom Begriff der Waffe des Abs. 2 erfasst (*Gosch* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 2a Rz. 36; *Kaminski* in *Korn*, § 2a Rz. 65 [2020]; für den Handel mit Munition vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 95/02, BStBl. II 2003, 918).

Herstellung: Die Produktion von Waren wird als Herstellung definiert. Die funktional zusammenhängende Einrichtung der Produktionsstätten wird vom Begriff der Herstellung umfasst.

Lieferung: Die Lieferung ist in § 3 Abs. 1 UStG als Verschaffung der Verfügungsmacht über eine Sache definiert. Eigentum ist daher nicht notwendig. Auch hergestellte Sachen können geliefert werden.

108–109 Einstweilen frei.

110 4. Gewinnung von Bodenschätzen

Die Gewinnung von Bodenschätzen besteht in der Urproduktion, die mit dem Aufbau der Förderanlagen beginnt (Betriebsstättenerlass, BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076).

Die Veräußerung der gewonnenen Bodenschätze ist vom Begriff der Gewinnung der Bodenschätze zu umfassen. Dagegen ist das Aufsuchen von Bodenschätzen nicht begünstigt und ist beim Verkauf der Bodenschätze vor Gewinnung nicht tatbestandsmäßig (*Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. C 18 [310. Lfg. 2020]); sie ist nicht von der Rückausnahme begünstigt (*Wagner* in *Blümich*, § 2a Rz. 156 [154. Lfg. 2020]). Die (isolierte) Auftragsuche kann die Bewirkung einer gewerblichen Leistung darstellen.

Das Aufsuchen von Bodenschätzen kann dann funktional der Haupttätigkeit in Form der (begünstigten) Gewinnung von Bodenschätzen zuzuordnen sein, wenn sie der Gewinnung dient (*Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. C 18 [310. Lfg. 2020]).

Bodenschatz: Als Bodenschatz ist definiert, was aus der zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann (vgl. BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56, BStBl. III 1957, 246). Wasser ist ausgenommen (*Vogel* in *KSM*, § 2a Rz. C 18 [310. Lfg. 2020]).

111–112 Einstweilen frei.

5. Bewirkung gewerblicher Leistungen mit Ausnahme des Fremdenverkehrs oder der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern

113 a) Bewirkung gewerblicher Leistungen

Leistung: Als Leistung wird jedes Tun, Dulden oder Unterlassen definiert, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann (vgl. BFH v. 25.9.1979 – VIII R 34/78, BStBl. II 1980, 114, für Zwecke einer sonstigen Leistung iSd. § 22 Nr. 3; vgl. § 22 Anm. 388 f.).

Vorrangigkeit der Lieferung: Die Lieferung ist ein Unterfall der Leistung, der in Abs. 2 Satz 1 speziell geregelt ist und nicht unter das Tatbestandsmerkmal der „Leistung“ fällt. Der gewerbliche Grundstückshandel fällt damit als Lieferung nicht unter das Bewirken einer gewerblichen Leistung und mangels Beweglichkeit ebenso wenig unter die Lieferung von Waren.

Gewerblich: Die gewerbliche Tätigkeit ist in § 15 Abs. 2 als selbständige, nachhaltige Tätigkeit definiert, die mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird und weder LuF noch Vermögensverwaltung darstellt (vgl. § 15 Anm. 1030 ff.).

- ▶ *Der Betrieb von Handelsschiffen* stellt eine gewerbliche Leistung dar, wenn die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten wird (*Wagner* in *Blümich*, § 2a Rz. 158 [154. Lfg. 2020]).
- ▶ *Das Halten von Beteiligungen* ist in Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 speziell geregelt und wird (nur) unter den dortigen Voraussetzungen als gewerbliche Leistung fingiert.

Ausgeschlossene gewerbliche Leistungen: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 schließt besondere Leistungen von dem Begriff der begünstigten gewerblichen Leistungen aus. Es handelt sich hierbei um den Betrieb von Fremdenverkehrsanlagen sowie die VuV von WG und Rechten.

- ▶ *Soweit ausgeschlossene Leistungen* vorliegen, ist das Tatbestandsmerkmal der begünstigten gewerblichen Leistung nicht erfüllt. Die Tätigkeit stellt insoweit eine nicht begünstigte Tätigkeit dar, die – zusammen mit anderen nicht begünstigten Tätigkeiten – 10 % der Bruttoerträge im Regelfall (zur Indizwirkung vgl. Anm. 104) nicht überschreiten darf.
- ▶ *Keine „Infektion“:* Dagegen führt die ausgeschlossene gewerbliche Leistung nicht zu einer „Infektion“ auch der anderen gewerblichen Leistungen, so dass die gesamte gewerbliche Leistung als schädliche Leistung für Zwecke des Ausschließlichkeitskriteriums anzusehen wäre.

Einstweilen frei.

114–115

b) Keine Errichtung von und kein Dienen zum Betrieb von Anlagen zum Fremdenverkehr

116

Tätigkeiten in direktem Zusammenhang mit Fremdenverkehr sollen nicht zur von Abs. 1 Satz 1 befreiten unbeschränkten Verlustverrechnung führen.

Fremdenverkehr bezeichnet den Reiseverkehr bei besonderen Ereignissen oder Anlässen.

Anlagen dienen dem Fremdenverkehr, wenn sie dem Reiseverkehr zu dienen bestimmt sind. Ein bloß mittelbares Dienen etwa im Fall eines Golfplatzes oder eines Bistros in einem Urlaubsgebiet ist nicht tatbestandsmäßig (vgl. BFH v. 25.4.2007 – I B 52/06, BFH/NV 2007, 1646).

Errichtung von Anlagen bezeichnet die Herstellung in der Absicht, die Anlagen für den Betrieb von Fremdenverkehr zu nutzen. Die (aktive) Herstellung von Fremdenverkehrsanlagen ist auch dann von der Rückausnahme ausgeschlossen, wenn der Hersteller das Werk veräußert und mit dem Betrieb der Anlagen nichts mehr zu tun haben wird.

c) Keine Vermietung oder Verpachtung von Wirtschaftsgütern und Überlassung von Rechten etc.

117

Die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern durch eine BS wird vom Begriff der begünstigten gewerblichen Leistung ausdrücklich ausgenommen.

- ▶ *Der Tatbestand erfasst nur die gewerbliche Vermietung* von WG, die einer BS nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zuzuordnen sind (*Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 2a Rz. 176 [95. Lfg. 2020]). Abs. 2 Satz 1 setzt daher voraus, dass Einkünfte aus VuV iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 vorrangig den Einkünften aus einer Drittstaaten-BS nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zugeordnet werden können.
- ▶ *Die Überlassung von Rechten* ist der VuV von körperlichen WG gleichgestellt. Keine Überlassung liegt vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergeht.

Einstweilen frei.

118–119

120 d) **Unmittelbares Halten einer ausländischen 25 %igen Beteiligung an einer aktiven Kapitalgesellschaft als Bewirkung gewerblicher Leistungen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2)**

Das Holdingprivileg: Das unmittelbare Halten einer Beteiligung von mindestens einem Viertel am Nennkapital einer KapGes., die ausschließlich oder fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten zum Gegenstand hat, wird vom Gesetz als Bewirkung gewerblicher Leistungen fingiert. Die BS gilt insoweit als aktiv. Negative Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können dann unbeschränkt ausgeglichen werden. Die Fiktion als gewerbliche Leistung ist nicht notwendig, wenn die Beteiligung tatsächlich einer funktional übergeordneten Tätigkeit der BS dient (vgl. *Scholten/Griemla*, ISTR 2007, 615).

Kapitalgesellschaft: Siehe Anm. 43. Der Wortlaut erfasst alle KapGes., unabhängig von ihrem Sitz und/oder ihrer Geschäftsleitung. Insbesondere ist Abs. 2 Satz 1 nicht auf Landesholdinggesellschaften beschränkt, deren Sitz und Geschäftsleitung im Staat der BS belegen sein müssen.

Unmittelbare Beteiligungen: Die Beteiligung an der KapGes. muss unmittelbar gehalten werden. Mittelbare Beteiligungen erfüllen den Tatbestand nicht und gelten nicht als die Bewirkung gewerblicher Leistungen.

- ▶ *Eine treuhänderisch gehaltene Beteiligung* ist dem Treugeber zuzurechnen und begründet kein mittelbares Halten.
- ▶ *Die Beteiligung einer Personengesellschaft* gilt als unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters (vgl. *Vogel in KSM*, § 2a Rz. C 30 [310. Lfg. 2020]).
- ▶ *Zuordnung zur Betriebsstätte:* Die Beteiligung muss von der BS gehalten werden. Dies bedeutet, dass die Beteiligung der BS nach deren wirtschaftlichem Veranlassungszusammenhang zugeordnet sein muss (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94 BStBl. II 1996, 563; vgl. Anm. 30).

Mindestbeteiligung: Die BS muss zumindest zu einem Viertel am Nennkapital der KapGes. beteiligt sein.

- ▶ *Das Nennkapital* besteht aus dem nominellen Anteil am Grund- oder Stammkapital, das nach Maßgabe des (ausländ.) Gesellschaftsrechts zu bestimmen ist.
- ▶ *Stimmrechte* sind für Zwecke der Prüfung der Mindestbeteiligung nicht relevant.

Fast ausschließlich begünstigte Tätigkeit der Kapitalgesellschaft: Die KapGes. muss – ebenso wie die BS selbst – fast ausschließlich eine begünstigte Tätigkeit iSd. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 ausführen. Nur in diesem Fall soll die „aktive“ KapGes. auch eine begünstigte aktive Tätigkeit an die BS vermitteln können.

- ▶ *Die Kapitalgesellschaft* muss die begünstigten Tätigkeiten nicht im selben Drittstaat ausüben.
- ▶ *Das Halten von Tochtergesellschaften* ist eine begünstigte Tätigkeit, wenn die KapGes. unmittelbar eine Beteiligung hält, die selbst fast ausschließlich aktive und begünstigte Tätigkeiten ausübt.
- ▶ *Fast ausschließlich:* Siehe Anm. 104.

Erweiterung der Fiktion auf Finanzierungstätigkeit: Über das Halten der Beteiligung hinaus fingiert Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 auch die Finanzierungstätigkeit als das Bewirken einer begünstigten und aktiven gewerblichen Leistung.

6. Rechtsfolge: Nichtanwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, so dass negative Einkünfte aus einer im Drittstaat belegenen BS nicht mehr vom Abzug ausgeschlossen sind (vgl. Anm. 74 ff.). Nach R 2a Abs. 2 Satz 2 EStR entfällt damit auch die Möglichkeit, negative Einkünfte aus anderen (passiven) BS mit positiven, aktiven und vom Anwendungsbereich des Abs. 1 ausgenommenen Einkünften zu verrechnen. Diese Rechtsfolge ist dem Gesetz nicht zu entnehmen; vielmehr stehen auch Einkünfte iSd. Abs. 2 für einen Ausgleich mit negativen Einkünften nach Abs. 1 zur Verfügung (vgl. Anm. 77).

Einstweilen frei.

121

122

III. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 bei Anteilen an aktiven Gesellschaften im Drittstaat (Abs. 2 Satz 2)**1. Überblick**

Abs. 2 Satz 2 hebt die Beschränkungen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 auf und lässt negative Einkünfte aus Anteilen an Drittstaaten-Körperschaften ohne die Beschränkungen des Abs. 1 zum Verlustausgleich zu. Der Rückausnahme liegt der Gedanke zugrunde, dass mittelbare negative Einkünfte aus Anteilen an aktiven Drittstaaten-KapGes. wie unmittelbar durch eine Drittstaaten-BS erzielte negative Einkünfte behandelt werden sollen. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 sollen schließlich nur eine Umgehung der anderen Tatbestände des Abs. 1 Satz 1 durch Zwischenschaltung einer Körperschaft verhindern. Keine Umgehung liegt jedoch vor, wenn Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auf der Ebene der Körperschaft gar nicht tatbestandsmäßig ist.

Einstweilen frei.

123

124–125

2. Unanwendbarkeit des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 bei aktiver Körperschaft seit Gründung oder während der letzten fünf Jahre (Abs. 2 Satz 2)

Fast ausschließlich nach Abs. 2 Satz 1 begünstigte Tätigkeiten: Die Drittstaaten-KapGes. selbst muss die nach Abs. 2 Satz 1 geforderten Tätigkeit fast ausschließlich ausüben.

- ▶ *Ein bestimmter Tätigkeitsort* der KapGes. ist im Tatbestand nicht gefordert.
- ▶ *Halten einer Beteiligung:* Die KapGes. erfüllt den Tatbestand auch durch das Halten einer unmittelbaren Beteiligung an einer KapGes., die ihrerseits fast ausschließlich begünstigte Tätigkeiten ausübt; zum Holdingprivileg vgl. Anm. 123.
- ▶ *Fast ausschließlich:* Siehe Anm. 104.

Beurteilungszeitraum: Die Drittstaaten-KapGes. muss die „aktiven“ Tätigkeiten nach Abs. 2 Satz 1 nicht nur im VZ der Wertminderung erfüllen, sondern vielmehr entweder seit Gründung oder zumindest während der letzten fünf Jahre.

- ▶ *Die Gründung einer Kapitalgesellschaft* erfolgt mit Vereinbarung der Satzung durch die Gesellschafter.
- ▶ *Durchgehende Aktivität seit Gründung:* Mit Vereinbarung der Satzung muss die begünstigte Tätigkeit der KapGes. beginnen. Vorbereitungsmaßnahmen gehören dem Sinn und Zweck nach zu der begünstigten Aktivität. Anderenfalls

126

könnte nur eine im Wege der Sachgründung entstandene KapGes. die Tatbestandsvoraussetzungen der durchgängigen Tätigkeit seit Gründung erfüllen. Dies ist vom Sinn und Zweck ebenso wenig gedeckt wie von der korrespondierenden Behandlung von Vorbereitungstätigkeiten im Rahmen einer oder gar zur Begründung einer BS.

- ▶ *Durchgehende Aktivität in den letzten fünf Veranlagungszeiträumen:* Bei länger zurückliegender Gründung der Drittstaaten-KapGes. muss diese in den letzten fünf VZ sowie im VZ der mittelbaren Verlustrealisierung fast ausschließlich begünstigte Tätigkeiten ausgeübt haben.

Rechtsfolge: Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden. Negative Einkünfte aus Anteilen an einer Drittstaaten-BS sind dann nicht von den Beschränkungen des Abs. 1 Nr. 3 und 4 umfasst.

3. Rechtsfolge: Nichtanwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4

- 127 Der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 ist nicht anzuwenden, so dass negative Einkünfte aus einer Beteiligung an einer Drittstaatenkörperschaft nicht mehr vom Abzug ausgeschlossen sind (vgl. Anm. 74 ff.).
- 128 Einstweilen frei.

129 D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Definition von Drittstaaten, Drittstaaten-Körperschaften und -Kapitalgesellschaften

Überblick: Die Verlustausgleichsbeschränkungen nach Abs. 1 Satz 1 führten zu europarechtl. Bedenken, die den Gesetzgeber dazu bewogen haben, mit dem JStG 2009 (s. Anm. 5) den Tatbestand auf Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat zu beschränken. Damit wurden entsprechende Definitionen notwendig, die Abs. 2a enthält. Wegen Abs. 2a beschränkt sich die Bedeutung der Vorschrift auf Verluste mit Bezug zu Drittstaaten, die nicht ohnehin aufgrund eines DBA durch Anwendung der Freistellungsmethode vom Ansatz ausgeschlossen sind (Symmetriethese, vgl. Anm. 8 und 19).

Drittstaaten sind all diejenigen Staaten, die nicht Mitgliedstaaten der EU sind.

Drittstaaten-Körperschaften sind als juristische Personen definiert, die in der EU weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben.

- ▶ *Körperschaft:* Eine ausländ. Gesellschaftsform ist nach Maßgabe des Typenvergleichs mit den deutschen Körperschaften zu vergleichen (vgl. § 2 KStG Anm. 24 ff.). Körperschaften umfassen neben der KapGes. auch Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und nicht rechtsfähige Vereine.
- ▶ *Basisgesellschaften* sind nicht als Steuersubjekt und damit auch nicht als Körperschaft zu behandeln (vgl. Einf. ESt. Anm. 129). Nr. 3 und 4 sind daher nicht relevant, jedoch können andere Beschränkungen nach Abs. 1 Satz 1 bei der Person vorliegen, welcher die Einkünfte der Basisgesellschaft zuzurechnen sind.
- ▶ *Zwischengesellschaften* iSd. § 8 Abs. 1 AStG sind Körperschaften auch für Zwecke des Tatbestands der Nr. 3. Bei der Einkommensermittlung für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung ist § 2a grds. anwendbar und schließt etwaige Verluste aus Tätigkeiten oder Einkunftsquellen iSd. § 2a von der Verrechnung mit dem Hinzurechnungsbetrag aus.

- ▶ *Geschäftsleitung*: Siehe § 10 AO.
- ▶ *Sitz*: Siehe § 11 AO.

Gleichbehandlung des Europäischen Wirtschaftsraums: Staaten des EWR werden von den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 ausgenommen, wenn diese Staaten das Amtshilfeabkommen unterzeichnet haben und damit entsprechend den EU-Staaten an der Sicherstellung der tatsächlichen Besteuerung mitwirken.

- ▶ *EWR*: Siehe Vertrag über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) v. 2.5.1992 zwischen der EG und der European Free Trade Association (EFTA).
- ▶ *Amtshilferichtlinie*: Der EWR-Staat muss Auskünfte zur Durchführung der Besteuerung erteilen, die der Richtlinie 77/799/EWG des Rates v. 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. EG 1977 Nr. L 336, 15), die zuletzt durch Richtlinie 2006/98 EWG des Rates v. 20.11.2006 (ABl. EU 2006 Nr. L 363, 129) geändert worden ist, entsprechen. Die Amtshilfe ist gewährleistet, wenn zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem anderen Staat aufgrund der Richtlinie 77/799/EWG oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen. Liechtenstein erfüllt diese Voraussetzungen seit dem 28.10.2010 nunmehr auch (vgl. deutsch-liechtensteinisches Abkommen über die Zusammenarbeit und den Informationsaustausch in Steuersachen v. 2.9.2009, BStBl. I 2011, 285; zur Situation davor vgl. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 831, IStR 2008, 744).

Die gesetzliche Bezugnahme wurde im AmtshilfeRLUMsG v. 29.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) auf die EU-Amtshilferichtlinie 2011/16/EU verändert, welche die o.g. RL 77/799/EWG ablöste und in § 2 Abs. 2 des EU-Amtshilfegesetzes definiert ist.

Das Vereinigte Königreich ist am 31.1.2020 um Mitternacht (Ortszeit Brüssel) aus der Europäischen Union ausgetreten und deshalb seit dem 1.2.2020 Drittstaat. Der im Austrittsabkommen vereinbarte Übergangszeitraum gilt – vorbehaltlich anderweitiger Vereinbarungen – bis zum 31.12.2020. Das Vereinigte Königreich wird nicht mehr in den Organen, Agenturen, Einrichtungen und Ämtern der EU vertreten sein, aber das EU-Recht wird im Vereinigten Königreich bis zum Ende des Übergangszeitraums weiterhin gelten (vgl. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/QANDA_20_104).

E. Erläuterung zu Abs. 3 und 4 aF: Nachgelagerte Besteuerung positiver ausländischer Einkünfte bei Verlustberücksichtigung nach Abs. 3 und 4 aF vor Veranlagungszeitraum 1999

130

Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurden die Absätze 3 und 4 für VZ vor 1999 zwar aufgehoben, § 53 Abs. 3 Satz 5 bestimmt aber die Weitergeltung der Vorschriften zur Nachbesteuerung.

Text der zuletzt geltenden Fassung

idF des EStG 1997 v. 16.4.1997 (BGBl. I 1997, 821; BStBl. I 1997, 415); Abs. 3 und 4 außer Kraft gesetzt durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402)

(3)¹ *Sind 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.* ²*Soweit der Verlust dabei nicht ausgeglichen wird, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 10d der Verlustabzug zulässig.* ³*Der 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.* ⁴*Satz 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 beantragt werden kann.* ⁵*Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums nach den Sätzen 3 und 4 der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag ist gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 gilt entsprechend.* ⁶*In 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.*

Nach § 52 Abs. 3 Satz 7 für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2005 anzuwendende Fassung des Absatz 4:

(4) *Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte*

1. *in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder*
2. *entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder*
3. *aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens 10 Prozent unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, oder von einer ihm nahestehenden Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I S. 2049) 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.

1 § 52 Abs. 3 bestimmt Folgendes: „... ⁴§ 2a Absatz 3 und 4 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden. ⁵§ 2a Absatz 3 Satz 3, 5 und 6 in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997 (BGBl. I S. 821) ist für Veranlagungszeiträume ab 1999 weiter anzuwenden, soweit sich ein positiver Betrag im Sinne des § 2a Absatz 3 Satz 3 ergibt oder soweit eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte im Sinne des § 2a Absatz 4 in der Fassung des Satzes 8 in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt, übertragen oder aufgegeben wird. ⁶In-soweit ist in § 2a Absatz 3 Satz 5 letzter Halbsatz die Bezeichnung „§ 10d Absatz 3“ durch „§ 10d Absatz 4“ zu ersetzen.“ ...

Nach § 52 Abs. 3 Satz 8 für Veranlagungszeiträume ab 2006 geltende Fassung:

(4) ¹ Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte

1. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt oder
2. entgeltlich oder unentgeltlich übertragen oder
3. aufgegeben, jedoch die ursprünglich von der Betriebsstätte ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise von einer Gesellschaft, an der der inländische Steuerpflichtige zu mindestens 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.

Überblick über die aufgehobenen Regelungen der Abs. 3 und 4 (s. im Einzelnen die Vorkommentierung – Stand Mai 2009 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm): Die Regelungen der Abs. 3 und 4 hängen mit den Verlustabzugs- und -ausgleichsverboten des Abs. 1 nicht zusammen. Abs. 1 und 2 schließen den Verlustabzug und -ausgleich von Verlusten mit Bezug zum Ausland bzw. nunmehr zum Drittstaat aus. Im Anwendungsbereich eines DBA ist der Verlustabzug und -ausgleich bereits durch die Freistellungsmethode ausgeschlossen, die sowohl positive als auch negative Einkünfte von der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausnimmt (Symmetriethese, vgl. Anm. 8 und 19). Abs. 3 sollte in diesem Anwendungsbereich stbefeierter DBA-Einkünfte zur Förderung von Auslandsinvestitionen und -exporten eine Begünstigung bewirken und Verluste – ungeachtet der Freistellung – zum Verlustabzug und -ausgleich zulassen. Die Verlustberücksichtigung korrespondiert freilich mit der nachgelagerten Besteuerung korrespondierender positiver – und an sich durch die Freistellungsmethode ausgenommener – positiver Einkünfte. Es soll nur ein Steuerstundungseffekt eintreten. Die Erfassung dieser korrespondierenden positiven Einkünfte macht auch nach Aufhebung des Abs. 3 eine Nacherfassung nachgelagerter positiver Einkünfte notwendig. Abs. 4 flankiert diese Regelungen, indem gewisse Tatbestände eine Versteuerung an sich freigestellter Einkünfte auslösen, auch ohne dass positive Einkünfte entstanden sind.

Weitertgeltung der Regelungen zur Nachversteuerung nach § 52 Abs. 3 Satz 5: § 2a Abs. 3 und 4 sind durch Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) aufgehoben worden, finden aber nach § 52 Abs. 3 Sätze 4 ff. weiter Anwendung auf Hinzurechnungsbeträge.

- ▶ **Rationalität der Weitertgeltung:** Durch DBA stbefeitere Einkünfte erstrecken sich nach der Symmetriethese sowohl auf positive als auch auf negative Einkünfte. Ein Verlustabzug ist damit ausgeschlossen.
- ▶ **Abzugsfähige Doppelbesteuerungsabkommen-Betriebsstättenverluste:** Verluste sollten nach dem Willen des Gesetzgebers auf Antrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1 aF ungeachtet der DBA-Freistellung abzugsfähig sein, um den Stpfl. bei ausländ. Investitionen zu unterstützen (FinAussch., BTDrucks. V/4287; BFH v. 5.6.1986 – IV R 268/82, BStBl. II 1986, 659; BFH v. 16.11.1989 – IV R 143/85,

BStBl. II 1990, 204). Bei der GewSt wirkt sich diese Regelung schon wegen der Zuordnung zu einer ausländ. BS nicht aus (§ 9 Nr. 3 GewStG).

- ▶ *Korrespondierende Hinzurechnung nachfolgender Betriebsstättengewinne*: Die Verlustverrechnung wird durch die spätere stpfl. Hinzurechnung an sich nach DBA stbefreiter positiver Betriebsstätteneinkünfte kompensiert. Es tritt mithin ein Steuerstundungseffekt ein.
- ▶ *Keine Hinzurechnung* späterer Betriebsstättengewinne erfolgt nach Abs. 3 Satz 3 bis zur Aufhebung durch das StBereinG 1999 mit Wirkung bereits ab 1999, wenn der Verlust im ausländ. Staat in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden kann und der Stpfl. dies nachweist.
- ▶ *Eine automatische Hinzurechnung* wird nach Abs. 4 ausgelöst durch eine Umwandlung der BS in eine KapGes., durch Übertragung der BS oder die Aufgabe der BS unter Fortführung der Tätigkeit durch eine nahestehende Person.
- ▶ *Berücksichtigte Verluste* stellen potentielle Hinzurechnungsbeträge dar und sind sowohl nach Abs. 3 Satz 5 gesondert festzustellen als auch zu überwachen. § 52 Abs. 3 gestattet die Durchführung der Hinzurechnung auch nach Aufhebung der Absätze 3 und 4.

Die Weitergeltung der Regelungen im Einzelnen:

- ▶ *Tatbestandsvoraussetzungen für die Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste für die Veranlagungsjahre bis 1998* (vgl. § 52 Abs. 3 Satz 2 idF des StBereinG 1999):
 - ▷ *Antrag*: Bei mehreren BS umfasste der Antrag nach Abs. 3 alle BS eines DBA-Staats, nicht jedoch die BS anderer Staaten (vgl. *Richter*, AWD 1971, 78; *Eggesiecker*, FR 1980, 77). Der Antrag nach § 2a Abs. 3 Satz 1 konnte bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft gestellt werden und auch nicht über §§ 173, 175 AO zur Wirkung kommen (BFH v. 21.4.1998 – IV R 25/85, BStBl. II 1998, 863).
 - ▷ *Die vorrangige Verlustverrechnung mit Betriebsstätten im selben Staat* sollte vermeiden, dass Betriebsstättengewinne stfrei, Betriebsstättenverluste dagegen abzugsfähig sind, obwohl diese im selben Staat belegen sind (Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Rz. 2.2).
- ▶ *Mittelbare Anwendung der Aktivitätsklausel nach Abs. 2*: Abs. 3 „hilft“ nur über die DBA-Freistellung (auch) von Verlusten hinweg, nicht aber über sonstige einschränkende Vorschriften des EStG, wie zB auch § 2a Abs. 1 Nr. 2. Nur aktive Betriebsstättenverluste können daher abgezogen werden, wenn die DBA-Freistellung durch Antrag nach Abs. 3 als Hinderungsgrund entfallen ist.
 - ▷ *Rechtsfolge*: Hinzurechnung durch DBA befreiter Betriebsstättengewinne (vgl. § 52 Abs. 3 iVm. § 2a Abs. 4).
 - ▷ *Hinzurechnung*: Die Hinzurechnung DBA-befreiter Betriebsstättengewinne gleicht den früheren Abzug von Verlusten der DBA-befreiten BS wieder aus (BFH v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543). Die Hinzurechnung mindert den festgestellten und fortzuschreibenden Hinzurechnungsbetrag. Die Hinzurechnung basiert dabei auf den festgestellten verbleibenden Verlusten. Dieses Hinzurechnungsvolumen geht im Falle einer Verschmelzung der KapGes. unter (vgl. BFH v. 29.2.2012 – I R 16/11, BFH/NV 2012, 1340). Gleiches gilt im Fall der Gesamtrechtsnachfolge, wenn man der Entsch. des BFH für den Fall des Untergangs der Verlustvorträge im Erbfall folgt (vgl.

BFH v. 17.12.1007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608). Dagegen hat sich der BFH v. 25.8.2010 (BFH v. 25.8.2010 – I R 13/09, BFHE 230, 436) für einen Übergang des Hinzurechnungsvolumens auf die Erben entschieden.

- ▷ *Der Hinzurechnungsbetrag* ergibt sich aus der (positiven) Summe der Betriebsstätteneinkünfte im jeweiligen Staat. Dabei sind auch passive BS einzu-beziehen (BStBl. I 1982, 567; Leitfaden der FinVerw., Anhang 4, Rz. 2.2). Freibeträge nach § 16 Abs. 4 sind nicht zu berücksichtigen (BFH v. 8.3.1989 – X R 181/87, BStBl. II 1989, 541; BFH v. 8.3.1989 – X R 148/87, BFH/NV 1990, 154), ebenso wenig ermäßigte StSätze (BFH v. 2.3.1989 – IV R 128/86, BStBl. II 1989, 543; BFH v. 10.8.1989 – III R 93/88, BFH/NV 1990, 282; BFH v. 23.1.1991 – I B 35/90, BFH/NV 1992, 108).
- ▷ *Der Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht* lässt den Hinzurechnungsbetrag unberührt. Die Hinzurechnung kann auch im Rahmen der beschränkten StPflcht jedenfalls rechtl. erfolgen.
- ▷ *Die Umwandlung der Betriebsstätte in eine Tochtergesellschaft* kann entweder gewinnrealisierend einen Hinzurechnungsbetrag auslösen oder anderenfalls eine Hinzurechnung nach dem ergänzenden Abs. 4 Nr. 1 bewirken (zur ergänzenden Wirkung des Abs. 4 vgl. BFH v. 30.4.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873). Umwandlung iSd. Abs. 4 Nr. 1 ist der Übergang der BS auf eine KapGes. als anderem Rechtsträger (vgl. BFH v. 30.4.1991 – VIII R 68/86, BStBl. II 1991, 873), nicht jedoch eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Die Hinzurechnung im Falle des Abs. 4 ist nicht etwa auf die eventuellen stillen Reserven beschränkt, sondern bezieht sich auf den gesamten Hinzurechnungsbetrag.
- ▷ *Die unentgeltliche oder entgeltliche Übertragung einer Betriebsstätte* löst die Hinzurechnung nach Abs. 4 Nr. 2 aus, und zwar wiederum unabhängig von der Höhe der stillen Reserven in voller Höhe des Hinzurechnungsbetrags. Die entgeltliche Übertragung entspricht der Veräußerung. Die unentgeltliche Übertragung umfasst ua. die Gesamtrechtsnachfolge. Die Übertragung setzt einen Rechtsträgerwechsel voraus, der im Gegensatz zu Abs. 4 Nr. 1 nicht eine aufnehmende KapGes. voraussetzt. Kein Rechtsträgerwechsel liegt im Falle einer Überführung ins PV vor.
- ▷ *Die Aufgabe einer Betriebsstätte* löst nach Abs. 4 Nr. 3 die Hinzurechnung aus, sofern die Geschäftstätigkeit von einer verbundenen Gesellschaft oder einer nahestehenden Person (§ 1 Abs. 2 AStG) fortgeführt wird. Die Gesetzesbegründung geht dabei von einer „mißbräuchlichen Aufgabe der Betriebsstätte“ aus (FinAussch., BTDrucks. 14/2070, 22). Eine Aufgabe liegt bei endgültiger Einstellung der Tätigkeit vor.
- ▶ *Ausnahmen von der Hinzurechnung:*
 - ▷ *Keine Hinzurechnung bei Ausschluss des Verlustabzugs im Quellenstaat (Abs. 3 Satz 4):* Der Abzug DBA-befreiter Betriebsstättenverluste sollte bis zur Aufhebung durch das StBereinG 1999 endgültig bleiben, wenn eine doppelte Verlustberücksichtigung ausgeschlossen ist, weil der Quellenstaat keinen Verlust außerhalb des Verlustentstehungsjahres berücksichtigt (vgl. Entwurf des 2. StÄndG 1968, BTDrucks. V/3890) – also keinen Verlustrück- oder -vortrag kennt. Entfiel die Möglichkeit des Verlustabzugs durch eine gesetzliche Änderung, war für diesen VZ die Hinzurechnung durch Satz 4 gesperrt. Die Sperrung führt nicht etwa nur zu einer Fortschreibung der

Hinzurechnungsbeträge, sondern vielmehr zur Minderung des Hinzurechnungsbetrags um die Betriebsstättengewinne, die infolge von Satz 4 nicht hinzugerechnet werden können. Abs. 3 Satz 4 schloss die Hinzurechnung auch in der Fallgestaltung des Abs. 4 aus.

- ▷ *Keine Hinzurechnung bei Ausschluss des Verlustausgleichs wegen pauschalierter Gewinnschätzung im Quellenstaat (Abs. 3 Satz 4):* Siehe OFD Berlin v. 19.3.1997, FR 1997, 317.

Ausblick: Die Anwendungs- und Überwachungsprobleme bei der Anwendung der fortgeltenden Abs. 3 und 4 stellen eine rechtssichere Gesetzesumsetzung in Frage. Der Gesetzgeber sollte erwägen, die „ewige“ Fortschreibung durch Aufhebung der Anwendungsvorschrift zu beenden.