

## § 2a

### Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008  
(BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

- (1) <sup>1</sup>Negative 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, überlassen worden sind, oder  
c) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts oder der Übertragung eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsguts im Sinne der Buchstaben a und b,
  7. a) aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines zu einem Betriebsvermögen gehörenden Anteils an  
b) aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals,  
c) in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an

einer Körperschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung 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.<sup>2</sup> Den negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt.<sup>3</sup> Soweit 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.<sup>4</sup> Die Minderung ist nur insoweit zulässig, als die negativen Einkünfte in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte).<sup>5</sup> Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen; § 10d Abs. 4 gilt sinngemäß.

(2)<sup>1</sup> Absatz 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.<sup>2</sup> Absatz 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)<sup>1</sup> Bei 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.

<sup>2</sup> 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 Richtlinie

77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Mehrwertsteuer (ABl. EG Nr. L 336 S. 15), die zuletzt durch die Richtlinie 2006/98/EWG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung Auskünfte erteilt werden, die erforderlich sind, um die Besteuerung durchzuführen.

Autoren: Dr. Klaus **Herkenroth**, LL.M. (Michigan), Rechtsanwalt/Steuerberater/  
Attorney at Law (New York), Frankfurt  
Dr. Andreas **Striegel**, LL.M. (Miami), Rechtsanwalt/Steuerberater/  
Attorney at Law (New York), Frankfurt  
Mitherausgeber: Dipl. Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**,  
Deere & Company, Mannheim

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 2a**

	Anm.		Anm.
<b>A. Grundinformation</b> . . . . .	1	<b>E. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
<b>B. Rechtsentwicklung</b> . . . . .	5	I. Verhältnis zu Vorschriften des EStG	17
<b>C. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht</b>		II. Verhältnis zu Vorschriften des KStG	18
I. Bedeutung	8	III. Verhältnis zu DBA	19
II. Verfassungsmäßigkeit	9	<b>F. Verfahrensfragen</b> . . . . .	20
III. Vereinbarkeit mit EU-Recht	10		
<b>D. Geltungsbereich</b> . . . . .	14		

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1</b>		<b>III. Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)</b>	30
<b>I. Negative Einkünfte</b>		<b>IV. Negative Einkünfte aus Anteilen an einer Drittstaaten-Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)</b>	
1. Begriff	24	1. Überblick	34
2. Gewinnminderungen	25		
<b>II. Negative Einkünfte aus einer in einem Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)</b>	27		

	Anm.
2. Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) . . .	37
3. Negative Einkünfte aus der Veräußerung, Entnahme oder Ähnlichem (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b) . . . . .	40
<b>V. Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 bei einem Anteil an einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) . . . . .</b>	<b>43</b>
<b>VI. Negative Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter und aus partiarischen Darlehen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5) . . . . .</b>	<b>46</b>
<b>VII. Negative Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung oder der Überlassung von Schiffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6)</b>	
1. Überblick . . . . .	49
2. Negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a) . . .	50
3. Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen im Drittstaat (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b)	
a) Überblick . . . . .	53
b) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen . . . . .	56
c) Nachweis des fast ausschließlichen Einsatzes außerhalb des Drittstaats . . . . .	59
d) Ausnahme für Handelsschiffe, die vom Vercharterer ausgerüstet überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. aa) . . . . .	60
e) Ausnahme für Handelsschiffe, die an einen Ausrüster außerhalb des Drittstaats	

	Anm.
iSd. § 510 Abs. 1 HGB überlassen worden sind (Nr. 6 Buchst. b Doppelbuchst. bb) . . . . .	61
f) 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
4. 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
<b>VIII. Negative Einkünfte aus dem Anteil an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (Abs. 1 Satz 1 Nr. 7)</b>	
1. Überblick . . . . .	64
2. Negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder Entnahme eines Anteils an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft (Nr. 7 Buchst. a)	65
3. Negative Einkünfte aus der Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals (Nr. 7 Buchst. b) . . . . .	66
4. Negative Einkünfte in den Fällen des § 17 (Nr. 7 Buchst. c) . . . . .	67
5. Soweit die negativen Einkünfte auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind (Nr. 7 Halbs. 2) . . . . .	68
6. Konkurrenzen . . . . .	69
<b>B. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1</b>	
<b>I. Überblick . . . . .</b>	<b>73</b>
<b>II. Eingeschränkter Verlustausgleich mit Einkünften derselben Art und, mit Ausnahme der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)</b>	

	Anm.		Anm.
1. Ausgeglichen werden . . .	74		
2. Mit positiven Einkünften derselben Art . . . . .	77		
3. Und, mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat . . . .	80	3. In den Fällen der Nr. 7 aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 3) . . . . .	90
4. In den Fällen der Nr. 7 aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat . .	84	4. Minderung, soweit die negativen Einkünfte bislang nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative Einkünfte, Abs. 1 Satz 4) . . . . .	93
<b>III. Kein Verlustabzug nach § 10d (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) . . . . .</b>	<b>87</b>	5. Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen (Abs. 1 Satz 5) . . . . .	94
<b>IV. Vortrag der verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 und 4)</b>			
1. Überblick . . . . .	89		
2. Minderung der positiven Einkünfte derselben Art in den folgenden Veranla-			

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Keine Verrechnungsbeschränkung für aktive  
Drittstaaten-Einkünfte aus Betriebsstätten und  
Anteilen an Kapitalgesellschaften**

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick . . . . .</b>	<b>100</b>	<b>kehrs oder der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern</b>	
<b>B. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 für negative Einkünfte aus aktiven gewerblichen Betriebsstätten im Drittstaat (Abs. 2 Satz 1)</b>		1. Die Bewirkung gewerblicher Leistungen . . . . .	113
<b>I. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Drittstaat stammen (Abs. 2 Satz 1) . .</b>	<b>101</b>	2. Soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, bestehen . . . . .	116
<b>II. Einkünfte, die ausschließlich oder fast ausschließlich begünstigte Leistungen zum Gegenstand haben . . . . .</b>	<b>104</b>	3. Soweit diese nicht in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten . . . . .	117
<b>III. Die Herstellung oder Lieferung von Waren, außer Waffen . . . . .</b>	<b>107</b>	4. Das unmittelbare Halten einer ausländischen 25%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten ausübt, sowie die Finanzierung gilt als Bewirkung gewerblicher Leistungen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) . .	120
<b>IV. Die Gewinnung von Bodenschätzen . . . . .</b>	<b>110</b>		
<b>V. Die Bewirkung gewerblicher Leistungen mit Ausnahme des Fremdenver-</b>			

Anm.

Anm.

<b>C. Rückausnahme zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 bei Anteilen an aktiven Gesellschaften im Drittstaat (Abs. 2 Satz 2)</b>	
I. Überblick .....	123

II. Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn die in Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft seit der Gründung oder während der letzten fünf Jahre vorgelegen haben (Abs. 2 Satz 2) .....	126
--	-----

<p><b>Erläuterungen zu Abs. 2a: Definition von Drittstaaten, Drittstaaten- Körperschaften und -kapitalgesellschaften 129</b></p>
--

## Allgemeine Erläuterungen zu § 2a

**Schrifttum:** VON BROCKE, Lidl Belgium und die praktischen Folgen, DStR 2008, 2001; NACKE, Die einkommensteuerlichen Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009, DB 2008, 2792; BIRKER/SEIDEL, Neue Auslegung des DBA-Schachtelprivilegs bei Einkünften aus typisch stillen Beteiligungen, BB 2009, 244; 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 Jahresteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; SCHMIDT/HEINZ, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 – Unstimmigkeiten und Empfehlungen, IStR 2009, 43; TIEDTKE/MOHR, Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, DStZ 2008, 430; 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.

**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; SCHUHMAN, 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; BERNHARD, Einkünfte aus ausländischen Betriebsstätten im Lichte des Europarechts, IStR 2001, 366; HENSEN, Steuerorientierte Entscheidungen bei Verlusten im Rahmen deutscher Auslandsinvestitionen, IWB F. 3 Gr. 1, 1797; KESSLER/SCHMITT/JANSON, Berücksichtigungsverbot abkommensrechtlich „befreiter“ Betriebsstättenverluste? IStR 2001, 729; KUMPF, Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenerrlass, 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 03, 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; 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.

1

## A. Grundinformation

### Einordnung von Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen:

- ▶ *Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit:* Die ESt. basiert auf dem verfassungsrechtl. verankerten Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. 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 (Nettobesteuerung). 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:
  - ▷ *Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus bestimmten Einkunftsquellen:* Die Verlustverrechnung wird zum Teil auf einzelne Einkunftsquellen beschränkt. So beschränkt § 15a wie auch § 15b den Verlustausgleich auf Gewinne aus derselben Beteiligung.
  - ▷ *Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus bestimmten Tätigkeiten:* § 15 Abs. 4 beschränkt dagegen den Verlustausgleich auf die Tätigkeiten der gewerblichen Tierzucht oder Tierhaltung auf Gewinne, die aus diesen Tätigkeiten in der Zukunft erzielt werden. Dieselbe Einkunftsquelle muss nicht betroffen sein. § 22 Nr. 3 beschränkt die Verrechnung von Verlusten aus Leistungen auf Überschüsse aus (anderen) Leistungen iSd. § 22 Satz 3.
  - ▷ *Beschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben und Werbungskosten:* § 3c beschränkt bereits den Abzug von BA und WK und nicht erst der sich daraus ergebenden negativen Einkünfte, soweit diese Ausgaben im Zusammenhang mit stfreien Einnahmen stehen.
  - ▶ *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.

### 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 dersel-

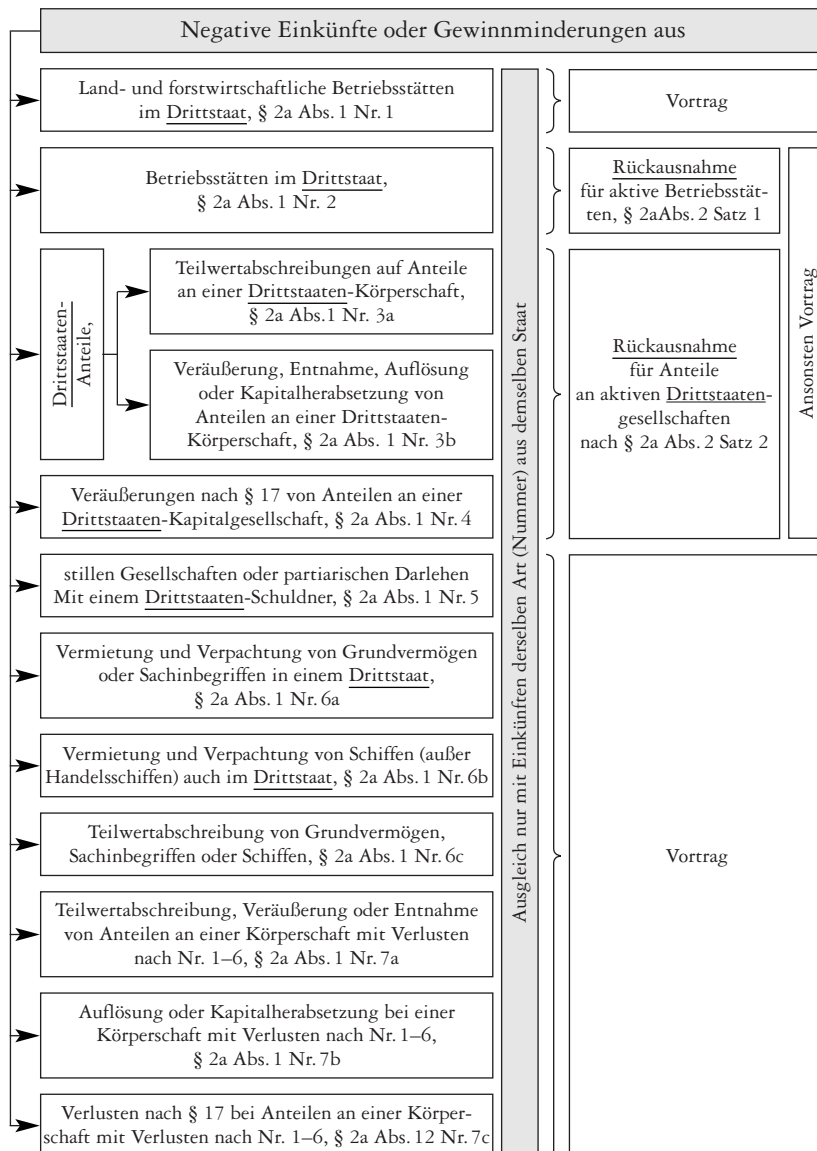


ben Art in grundsätzlich demselben Staat beschränkt. Negative Einkünfte aus volkswirtschaftlich unerwünschten Tätigkeiten mit Drittstaatenbezug sollen das deutsche Steuersubstrat nicht mindern.

► *Abs. 2:* Per Rückausnahme werden volkswirtschaftlich unbedenkliche Verluste 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:



2–4 Einstweilen frei.

5

## B. Rechtsentwicklung

### 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.

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

**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. Der Verstoß kann 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 daher in 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 (vgl. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. A 14a). DBA-befreite Einkünfte sind nicht bei der Ermittlung der Einkünfte, sondern allenfalls im Rahmen des Progressionsvorbehalts 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 diese nach DBA stbefreit sind.

Die Abs. 3 und 4 wurden 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. [www.hhr.otto-schmidt.de](http://www.hhr.otto-schmidt.de) mit der bisherigen Kommentierung zu Abs. 3 und Abs. 4 („2. Regelungskreis“) in § 2a Anm. 1–42 und Anm. 229–294 aF.

Einstweilen frei.

6–7

## C. Bedeutung und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

### I. Bedeutung

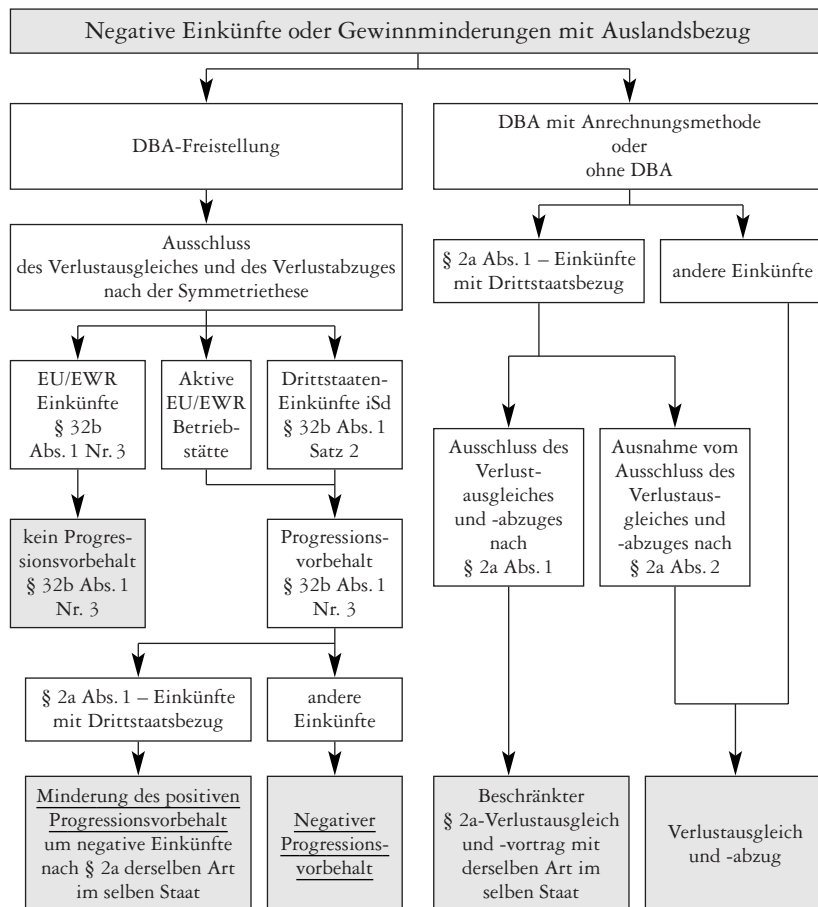
8

**Die Bedeutung des § 2a** liegt darin, dass er in Fällen ausländ. Verluste ohne DBA oder bei Eingreifen eines DBA mit Anrechnungsmethode regelt, wann die Verlustberücksichtigung eingeschränkt ist (bei Drittstaatenbezug) und ggf. in welcher Weise.

**Keine Bedeutung hat § 2a** für Fälle, in denen ein DBA mit Freistellungsmethode anzuwenden ist. Denn 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 zu einer Entlastung führen (vgl. FROTSCHER, § 2a Rn. 5). Damit erlangen ausländ. Verluste allenfalls Bedeutung für den Progressionsvorbehalt (§ 32b).

**Mittelbare Auswirkung auf den Progressionsvorbehalt:** Nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 sind DBA-befreite Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes zu berücksichtigen, der für die stpfl. Einkünfte anzuwenden ist. Der Progressionsvorbehalt 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 Progressionsvorbehalt aus (vgl. ua. BFH v. 17.10.1990 – I R 182/87, DStR 1991, 113; vgl. BTDrucks. 9/2290, 8; aA BECK, IStR 2007, 482).

Übersicht über die Bedeutung des § 2a:



9

II. Verfassungsmäßigkeit

Verfassungsrechtl. Bedenken gegen § 2a bestehen nicht. Sie wurden schon gegen § 2a aF nicht erhoben (vgl. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. A 56k).

**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; v. 17.10.1990 – I R 182/87, DStR 1991 113). 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 Vortrages auf 8 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 Betriebsstätte 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 forstwirtschaftlichen Betriebsstätte nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 anzunehmen (vgl. BFH v. 12.12.1990 – I R 127/88, BFH/NV 1992, 104; v. 13.5.1993 – IV R 69/92, BFH/NV 1994, 100). Die Ausgleichsbeschränkung für negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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).

**Ausschluss negativer Einkünfte und Besteuerung positiver Einkünfte:** Bedenken bestehen gegen die Ungleichbehandlung durch die Besteuerung positiver Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat und dem systemwidrigen Ausschluss korrespondierender negativer Einkünfte (vgl. KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 2a Rn. 2; KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 16.1; FROTSCHER, § 2a Rn. 14).

### III. Vereinbarkeit mit EU-Recht

10

§ 2a idF des JStG 2009 beschränkt den Verlustausgleich und -abzug innerhalb der EU und EWR nicht mehr. Die Beschränkung auf Drittstaaten erfolgte vor dem Hintergrund der EuGH-Rspr., welche die Beschränkung des Verlustausgleichs von negativen Einkünften mit Bezug zur EU als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit rügte. BMF v. 30.7.2008, BStBl. I 2008, 810 hatte bereits vor der Neufassung von einer Anwendung des § 2a auf negative EU-Einkünfte abgesehen.

§ 2a idF vor dem JStG 2009: Eine Europarechtswidrigkeit des § 2a in der früheren Fassung wurde insbes. in folgenden Fällen geltend gemacht:

- ▷ Verluste aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen in der EU müssen bei der Ermittlung des (negativen) Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden (EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-152/03, DStR 2006, 363 [Ritter-Coulais]; BFH v. 20.9.2006 – I R 13/02, IStR 2007, 148); vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 22.1.2008 – 6 K 234/07, nv., zum Ausgleich von negativen Einkünften.
- ▷ Verluste aus einer Wertminderung eines Anteils an einer EU-Tochtergesellschaft müssen ausgeglichen werden können (EuGH v. 29.3.2007 – Rs. C-347/04, IStR 2007, 291 [Rewe Zentralfinanz]).
- ▷ Die Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1 darf Fremdenverkehrsleistungen in der EU nicht ausschließen (BFH v. 29.1.2008 – I R 85/06, DStR 2008, 917).
- ▷ Währungsverluste aus der Rückführung von Dotationskapital einer EU-Betriebsstätte müssen nach EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, IStR 2008, 224 (Deutsche Shell), berücksichtigt werden.
- ▷ Berücksichtigung finaler (Betriebsstätten-) Verluste: BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, DStR 2008, 1869, bestätigte unter Bezugnahme auf EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06, IStR 2008, 400 (Lidl Belgium), die Rechtmäßigkeit der Symmetriethese und damit den Ausschluss negativer DBA-befreiter Einkünfte bei der Ermittlung der Einkünfte. Er ließ jedoch offen, ob ein (phasenglei-

cher) Verlustausgleich aus europarechtl. Gründen geboten ist, wenn diese Verluste endgültig sind und auch im Betriebsstättenstaat nicht berücksichtigt werden können. Der EuGH fordert dies nicht (vgl. EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07 [Wannsee], IStR 2008, 769; aA KNIPPING, IStR 2009, 275).

**Keine mittelbare Auswirkung auf den Progressionsvorbehalt:** Die Neufassung des § 2a beschränkt den Verlustausgleich von stbefreiten negativen Einkünfte aus der EU und des EWR auch hinsichtlich des Progressionsvorbehalts nicht mehr. Die Änderung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 nimmt EU/EWR-Einkünfte mit Ausnahme aktiver Betriebsätteneinkünfte vom Progressionsvorbehalt aus.

**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 – Rs. 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

## D. Geltungsbereich

**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. Betriebsstätte des beschränkt StPfl. zuzuordnen sind.

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

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 2a beeinflusst die Ermittlung der Einkünfte, indem er bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung den Ausgleich von negativen Einkunftsquellen (Anteilen an Körperschaften nach Abs. 1 Nr. 3, 5, 6 und 7) oder Tätigkeiten (Drittstaaten-Betriebsstätte nach Nr. 1 und Nr. 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.

15–16 Einstweilen frei.

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

17

### I. 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 Einkünfteerzielungsabsicht voraus. Nur in diesem Fall muss § 2a einen Verlustausgleich verhindern. Die in § 2 Abs. 1 definierten Einkunftsarten unterscheiden sich von den Einkunftsquellen und Tätigkeiten, die Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 im Verlustausgleich beschränkt. § 2a setzt damit voraus, dass eine Einkunftsquelle oder Tätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 vor-

liegt, die zugleich zu stbaren Einkünften nach § 2 Abs. 1 führt und damit grundsätzlich 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 scheidet 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 Betriebsausgabenabzuges 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 %. BA 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 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 demgegenüber nur auf Verluste mit Bezug zum Drittstaat – also insbes. Betriebsstätten im Drittstaat – und ist – soweit nicht eine aktive Betriebsstätte 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) Betriebsstätte, die eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 4 betreibt, sind nur mit positiven Einkünfte derselben Art aus demselben Staat auszugleichen, die nach § 15 Abs. 4 Satz 2 aus positiven Einkünfte 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 Kapitalkontos 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 ei-

nes 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 die ihm zugewiesenen Verluste nicht als 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.

► *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 Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit und Vermietung und Verpachtung ausgeschlossen ist. Die stille Gesellschaft kann dann zu negativen Einkünften führen. Die negativen Einkünfte werden im Fall der Zugehörigkeit zu einer Drittstaaten-Betriebsstätte 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 Abgeltungsteuer ist Abs. 1 Nr. 5 ausgeschlossen. Abs. 1 Nr. 5 erfasst nur gewerbliche Veräußerungsverluste, die nicht einer Betriebsstätte iSd. Nr. 1 oder 2 zugerechnet werden können.

**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 getrenn-



ten 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 in die Bemessung des Steuersatzes für die stpfl. Einkünfte ein. Das Tatbestandsmerkmal der Einkünfte umfasst sowohl positive wie auch negative Einkünfte und kann daher zur Anwendung eines negativen Progressionsvorbehalts führen. § 2a schließt negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten von der Ermittlung der (stfreien) Einkünfte und damit von der Einbeziehung in die Ermittlung des Steuersatzes und damit vom negativen Progressionsvorbehalt aus (vgl. schon Gesetzesbegründung der BReg. zum HBeglG 1983, BRDrucks. 334/82; Anm. 8). Negative (stfreie) Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 können nur zukünftige positive (stfreie) Einkünfte derselben Art aus demselben Staat, die zur Anwendung eines positiven Progressionsvorbehalts führen, mindern.

**Verhältnis zu Anrechnung bzw. Abzug ausländischer Steuern nach § 34c:** § 34c Abs. 1 (und Abs. 6 Satz 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 EStBerechnung 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.

► *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. Steuerrecht zu einem positiven Ergebnis führt, kann die ausländ. Steuer nach § 34c Abs. 2 bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden. Die abzuziehende 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/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 37).

**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.

## II. Verhältnis zu Vorschriften des KStG

18

**Verhältnis zu den nicht abziehbaren Gewinnminderungen im Sinne des § 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 Gesellschaf-

ters 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

### III. Verhältnis zu DBA

**Die Symmetriethese bei DBA mit Freistellung:** Sie verbietet die Berücksichtigung von Verlusten, wenn die korrespondierenden Erträge nach DBA steuerfrei wären. Auf die Beschränkungen durch § 2a kommt es dann nicht mehr an. Soweit die nach DBA freizustellenden Einkünfte nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 dem Progressionsvorbehalt unterliegen, ist Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung der hierfür relevanten steuerfreien Einkünfte zu berücksichtigen (vgl. Anm. 8). Negative steuerfreie Einkünfte iSd. Abs. 1 Satz 1 können damit nur mit positiven steuerfreien Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden. Sie können allenfalls einen positiven Progressionsvorbehalt durch einen Verlustausgleich vermindern, nicht aber einen negativen Progressionsvorbehalt ermöglichen.

**Keine Symmetriethese bei DBA mit Anrechnungsmethode:** Dort ist sie nicht anwendbar. Gleiches gilt, wenn die Aktivitätsklausel eines DBA nicht 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 Betriebsstätten zum Verlustausgleich zulässt. Diese Differenz eröffnet Gestaltungsmöglichkeiten, wenn die Aktivitätsklausel nicht erfüllt und die Anrechnungsmethode anwendbar wird und zugleich eine aktive Betriebsstätte 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 Betriebsstätteinkünften vor, die im Fall einer KapGes. zur Hinzurechnungsbesteuerung als Zwischeninkünfte führen würde. § 20 Abs. 2 AStG umfasst damit auch Betriebsstätteninkünfte mit Kapitalanlagecharakter iSd. § 10 Abs. 6, 2 AStG.

20

### F. Verfahrensfragen

**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 Charakterisierung als negative aktive Einkünfte* iSd. Abs. 2, die als negative aktive Einkünfte für eine Minderung von positiven aktiven und negativen Einkünften zur Verfügung stehen. Dagegen können negative passive Einkünfte nach Auffassung der FinVerw. nicht zur Minderung von positiven Einkünften führen (vgl. Anm. 77).

▷ *Die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit* der negativen Einkünfte (OFD Rheinland v. 23.5.2007, ISr 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 Entscheidung 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).

Einstweilen frei.

21–23

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

### A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1

#### I. Negative Einkünfte

##### 1. Begriff

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 Betriebsvermögensminderung 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 Ergebnis müssen somit negative Einkünfte (Betriebsvermögensminderung oder BA- oder WK-Überschüsse) vorliegen, die zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 gehören und damit estbar sind.

**Einkünfte aus Tatbeständen im Sinne des 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.). 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 Vermietung und Verpachtung 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 kann und die Nr. 3 ff. ausgeschlossen sind. 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 gewerblichen 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-Betriebsstätte 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 Betriebsstätte 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 Steuerrecht 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 (vgl. KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 29; BLÜMICH/WAGNER, § 2a, Rn. 37).

**Ausländische Währungen:** Geschäftsvorfälle in einer ausländ. Währung sind grundsätzlich stichtagsbezogen zum jeweiligen Wechselkurs in Euro umzurechnen. Die FinVerw. erlaubt aus Vereinfachungsgründen auch die Umrechnung nach durchschnittlichen Kursen (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 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 Betriebsstätte zur Verfügung gestellte (Dotations-) Kapital wirkt sich erst bei Auflösung oder Veräußerung der Betriebsstätte aus (vgl. hierzu und den europarechtl. Aspekten EuGH v. 28.2.2008 – Rs. C-293/06, IStR 2008, 224; HRUSCHKA, IStR 2008, 499). Währungsverluste beim Dotationskapital sind der Betriebsstätte und nicht dem Stammhaus zuzurechnen (vgl. KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 2a Rn. 25 mwN.; BFH v. 16.2.1996 – I R 43/95, BStBl. II 1997, 128).

## 25 2. Gewinnminderungen

Gewinnminderungen werden in Abs. 1 Satz 2 klarstellend als negative Einkünfte bezeichnet (vgl. Begründung des Entwurfs des StÄndG 1992, BTDrucks. 12/1108, 51). Auch sie können zu negativen Einkünften aus Einkunftsquellen oder Tätigkeiten im Fall einer Teilwertabschreibung führen.

26 Einstweilen frei.

## 27 II. 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 forstwirtschaftlichen Betriebsstätte im Drittstaat unterliegen der Ausgleichsbeschränkung der Nr. 1. Nach DBA stfreie negative Einkünfte sind bereits auf Grund der Symmetriethese vom Verlustausgleich ausgeschlossen (vgl. Anm. 19) und können sich nur bei der Bemessung des Steuersatzes im Rahmen des Pro-

gressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 auswirken. Die im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigenden streifen Einkünfte sind unter Anwendung des § 2a zu ermitteln. Negative streife Einkünfte aus einer im Drittstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte nach Nr. 1 können daher nur mit positiven streifen Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen und nur insoweit zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

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

#### **Land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätte:**

- ▶ *Betriebsstätte:* Der Begriff der Betriebsstätte ist in § 12 AO definiert.
- ▶ *Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten* sind in § 13 Abs. 1 definiert. § 14 bezieht Veräußerungen mit ein. § 13 Abs. 2 Nr. 1 umfasst auch Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetrieben, die daher ebenfalls zur Betriebsstätte iSd. Abs. 1 Nr. 1 gehören.

**Belegenheit der Betriebsstätte im Drittstaat:** Die Betriebsstätte muss im Drittstaat belegen sein. Daraus wird gefolgert, dass auch die ihr zuzuordnenden Grundstücke in diesem Drittstaat belegen sein müssen; schließlich wird die Land- und Forstwirtschaft nur dann im Drittstaat betrieben, wenn die Grundstücke dort belegen sind (vgl. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B. 27). Dagegen führt allein die Bewirtschaftung von Flächen im Drittstaat ohne Begründung einer Betriebsstätte nicht zur Belegenheit im Drittstaat; negative Einkünfte unterliegen dann nicht den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 2a Rn. 20; aA KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B27).

#### **Konkurrenzen:**

- ▶ *Nr. 1 ist gegenüber Nr. 3, 5 und Nr. 6 vorrangig*, wenn die Anteile, die Forderungen, Grundstücke, Sachinbegriffe und Schiffe der land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte 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 Land- und Forstwirtschaft sind grundsätzlich auf einen Ausgleich mit positiven Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft beschränkt (vgl. Anm. 77) und können nicht – wie negative Einkünfte nach Nr. 2, 3 oder 4 – von der Aktivität nach Abs. 2 profitieren. Allein die Erfassung als land- und forstwirtschaftliche Einkünfte ohne Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Drittstaat führt zu keinem Vorrang, da der Tatbestand der Nr. 1 ohne Drittstaaten-Betriebsstätte selbst nicht erfüllt ist.
- ▶ *Nr. 2 und Nr. 1* schließen sich tatbestandlich aus (§ 15 Abs. 2).

Einstweilen frei.

28–29

### **III. 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 Betriebsstätte im Drittstaat sind nach Abs. 1 Satz 1 im Verlustausgleich beschränkt. Nach DBA stbefreite Betriebsstätteneinkünfte sind bereits nach der Symmetriethese von einer Be-

rücksichtigung ausgeschlossen. § 2a hat dann nur noch für die Ermittlung der stfreien Einkünfte Bedeutung, die nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind. Negative stfreie Einkünfte iSd. Abs. 1 dürfen nur insoweit zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts einbezogen werden, als sie mit positiven Einkünften derselben Art aus demselben Staat im Jahr der Verlustentstehung oder im Vortragsjahr ausgeglichen werden können.

**Gewerbliche Betriebsstätte:** Der Begriff der Betriebsstätte ist in § 12 AO definiert. 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. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B43).

► *Die Definition der Betriebsstätte* in DBA ist enger. Nr. 2 kann daher Verluste erfassen, die mangels DBA-Betriebsstätte auch im Quellenstaat nicht berücksichtigt werden (dürfen).

► *Mitunternehmenschaften*, die gewerblich tätig sind (nicht dagegen gewerblich geprägte PersGes., vgl. FROTSCHER, § 2a Rn. 20) vermitteln dem Gesellschafter eine Betriebsstätte iSd. Nr. 2.

► *Negative Einkünfte aus der gescheiterten Begründung einer Betriebsstätte* werden vom Sinne und Zweck der Nr. 2 erfasst (vgl. BFH v. 6.10.1993 – I R 32/93, BStBl. II 1994, 113, sowie BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 2.9.1; aA KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 29.4). Vorweggenommene BA oder WK führen ebenso wie bei einer „erfolgreichen“ Gründung einer Betriebsstätte zu (negativen) Einkünften, die der Gesetzgeber mit § 2a in der Verrechnung beschränken will.

► *Filmfonds:* Zur Betriebsstätte bei Einschaltung eines Subunternehmers bei Film- und Fernsehfonds vgl. BMF v. 23.2.2001, 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. KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 36; KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B32).

► *Die gewerbliche Prägung* einer PersGes. nach § 15 Abs. 3 erfüllt allein den Tatbestand einer gewerblichen Betriebsstätte nicht (vgl. FROTSCHER, § 2a Rn. 20; nach der von der FinVerw. im Betriebsstättenerlass vertretenen Auffassung begründet die Beteiligung an einer gewerblich geprägten PersGes. eine Betriebsstätte (vgl. BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.1.5.1. Satz 2). Dasselbe gilt für die Fiktion gewerblicher Einkünfte bei inländ. KapGes. nach § 8 Abs. 2 KStG.

**Belegenheit im Drittstaat:** Die Betriebsstätte ist im Drittstaat belegen, wenn die tatsächliche Tätigkeit im Drittstaat erfolgt. Auf die Geschäftsleitung kommt es nicht an.

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

► *Die Zuordnung eines Wirtschaftsguts* zu einer Betriebsstätte 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; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B47). WG können der Betriebsstätte 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 Betriebsstätte zuzurechnen, wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (BFH v. 18.9.1996 – I R 69/95, DStRE 1997, 560). In diesem Fall ist es nicht erheblich, ob sie von der Betriebsstätte oder dem Stammhaus bezahlt wurden (vgl. BFH v. 17.1.1999 – I R 97/99, BStBl. II 2000, 605). *Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten* sind der Betriebsstätte anteilig zuzurechnen, soweit sie auf die Betriebsstätte entfallen (BFH v. 18.9.1996 – I R 69/95, DStRE 1997, 560; v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140).
- ▶ *Sonder- und Ergänzungsbilanzbereich*: Die anteiligen Einkünfte einer Mitunternehmenschaft mit Betriebsstätte im Drittstaat werden um SonderBE und -BA wie auch um das Ergänzungsbilanzergebnis des Mitunternehmers modifiziert (aA KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B 71a). 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 grundsätzlich zur gewerblichen Tätigkeit der Betriebsstätte, wie es § 16 Abs. 1 klarstellt (PROBST in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 58).

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

#### **Konkurrenzen:**

- ▶ *Nr. 2 ist gegenüber Nr. 3, 5 und Nr. 6 vorrangig*, wenn die Anteile, die Forderungen, Grundstücke, Sachinbegriffe und Schiffe (aA für Schiffe PROBST aaO § 2a EStG Rn. 95.4), der Betriebsstätte 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 KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 37; aA PROBST aaO § 2a Rn. 50). Allein die Erfassung als gewerbliche Einkünfte ohne Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Drittstaat ändert an der Tatbestandsmäßigkeit nach Nr. 3, 5 und 6 nichts. 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).

Einstweilen frei.

31–33

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

### **1. Überblick**

34

**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 führt

zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die negativen Einkünfte mit Bezug zum Drittstaat hätten dann zu negativen inländ. 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 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. 1–7 umfasst wären, wenn sie der Stpfl. selbst ausüben würde. Für eine teleologische Reduktion des Tatbestands und eine Beschränkung auf Ursachen iSd. Nr. 1–7 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.

#### **Konkurrenzen:**

► *Vorrang von Nr. 1 und Nr. 2:* Die Zuordnung eines Anteils zu den Nr. 1 und Nr. 2 ist vorrangig, wenn die Anteile einer Betriebsstätte zuzuordnen sind. Die negativen Einkünfte sind dann nach der Nr. 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 Anwendung; für negative Einkünfte der Nr. 3 ist Abs. 2 Satz 2 anzuwenden. Abs. 2 Satz 1 weicht von den Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 2 ab, der für die Nr. 3 und Nr. 4 gilt. Weiterhin dürfen negative Einkünfte der Nr. 2 grundsätzlich 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 Nr. 4 für den Verlustausgleich zusammengefasst werden (vgl. Anm. 77; kritisch KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. 81a).

► *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



Amthilferichtlinie vergleichbare Vereinbarung über den Informationsaustausch vorliegt (vgl. Anm. 129).

► *Körperschaft*: Eine ausländ. Gesellschaftsform ist nach Maßgabe des Typenvergleichs mit den deutschen Körperschaften zu vergleichen. 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. Nr. 3 und Nr. 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.

Einstweilen frei.

35–36

## 2. 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. 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 (Teileinkünfteverfahren) 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 kstpfl. 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.

Einstweilen frei.

38–39

## 3. Negative Einkünfte aus der Veräußerung, Entnahme oder Ähnlichem (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b)

40

### **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; die Fiktion als Veräußerung nach § 17 Abs. 1 Satz 2 gilt nur im Anwendungsbereich des § 17 (PROBST in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 76). 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 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 aaO § 2a EStG Rn. 84).

**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 grundsätzlich 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; 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. 2 KStG*: § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG schließt Verluste aus der Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals 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.

41–42 Einstweilen frei.

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

**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. hierzu Anm. 123).

**Überschießende Auswirkung:** Nr. 4 erfasst ebenso wie Nr. 3 alle negativen Einkünfte aus Anteilen an Drittstaaten-Körperschaften, ohne dass – wie bei der 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. Genossenschaften sind in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG aufgeführt und daher nicht von 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 der Nr. 4 keinen Eingang gefunden. Nr. 4 ist 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 gleichgestellt.

- ▶ *Veräußerung:* vgl. Anm. 40.
- ▶ *Auflösung:* vgl. 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 nicht entstehen (vgl. hierzu Anm. 40).
- ▶ *Verdeckte Einlage:* Die verdeckte Einlage ist 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 Orts der Geschäftsleitung der KapGes. in einen anderen Staat beschränkt wird.

#### **Konkurrenzen:**

- ▶ *Keine Konkurrenz zu Nr. 1 und Nr. 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 Nr. 2 voraussetzen.
- ▶ *Keine Konkurrenz zu Nr. 3:* Nr. 3 erfasst Anteile, die im BV, nicht aber in einer Drittstaaten-Betriebsstätte 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 Anteilen auch an Drittstaaten-KapGes. Einkünfte aus wesentlichen Beteiligungen sind nach § 20 Abs. 8 vorrangig.

► *Kein Vorrang des privaten Veräußerungsgeschäfts seit VZ 2009:* § 23 Abs. 2 Satz 2 hat 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 VI. 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 zu Lasten des stillen Gesellschafters ergeben. Es entstehen dann grundsätzlich negative Einkünfte aus Kapitalvermögen. § 20 Abs. 9 Satz 1 schließt die Berücksichtigung von (tatsächlichen) WK bei den Einkünften aus Kapitalvermögen aus. Daher verbleibt für 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 Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit sowie Vermietung und Verpachtung vor, wenn die stille Gesellschaft oder das partiarische Darlehen diesen Einkünften zuzuordnen ist. § 20 Abs. 9 beschränkt den Verlustausgleich in diesen Fällen nicht. § 2a Abs. 1 Nr. 5 kommt 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, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 89.1).

**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 Gesellschaft als Mitunternehmer eine Betriebsstätte (vgl. hierzu Anm. 30). 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; v. 21.7.1999 – I R 110/98, BStBl. II 1999, 812).

► *Gescheiterte Begründung einer stillen Gesellschaft:* Auch vergebliche Aufwendungen zur Begründung einer stillen Gesellschaft erfüllen das Tatbestandsmerkmal der Nr. 5. 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 wird gewinnabhängig vergütet. 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 sich mithin im subjektiven Bereich abspielt und schwer umzusetzen ist, hat der Gesetzgeber in Nr. 5 beide Beteiligungsformen 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 der stillen Gesellschaft (vgl. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B 55) 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. BLÜMICH/WAGNER, § 2a Rn. 63). Der Tatbestand wird nicht durch einen weiteren inländ. Wohnsitz ausgeschlossen (KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 45).

► *Ausländische Betriebsstätte eines inländischen Schuldners:* Kein ausländ. Schuldner liegt vor, wenn die Verbindlichkeit einer ausländ. Betriebsstätte eines inländ. Schuldners zuzuordnen ist.

**Negative Einkünfte aus stiller Gesellschaft:** Verlustanteile des stillen Gesellschafters stellen WK aus Kapitalvermögen und im BV eine BA dar.

► *Laufende Werbungskosten aus Kapitalvermögen* sind nach § 20 Abs. 9 vom Abzug ausgeschlossen. Nr. 5 hat insoweit keinen Anwendungsbereich. Dagegen bleibt Nr. 5 anwendbar, wenn wegen § 20 Abs. 8 vorrangig betriebliche Einkünfte oder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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 Verlustkreislauf innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Nr. 5 verknüpft die Tatbestandsvoraussetzungen der negativen Einkünfte mit § 20 Abs. 1 Nr. 4. Aus diesem Grund erfasst Nr. 5 auch negative Einkünfte aus der Veräußerung. 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-Betriebsstätte 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-Betriebsstätte 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 Einkünfte aus Gewerbebetrieb unmittelbar anwendbar. Bei den Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung ist § 15a nach § 21 Abs. 1 Satz 2, bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 7 und 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 Nummer 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.
- ▶ *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 Vermietung und Verpachtung zuzuordnen sind und § 20 Abs. 9 nach § 20 Abs. 8 nicht anwendbar ist.

#### **Konkurrenzen:**

- ▶ *Nr. 1 und Nr. 2 sind vorrangig*, wenn die Forderung aus stiller Gesellschaft oder partiarischem Darlehen einer Drittstaaten-Betriebsstätte zuzuordnen ist (aA PROBST in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 86.1). 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 Vermietung und Verpachtung 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.

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

### 1. Überblick

49

Verluste aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, insbes. von ausländ. Ferienimmobilien, in DBA-Ländern mit Anrechnungsmethode (Schweiz und Spanien) waren der Anlass für die Begrenzung des Verlustausgleichs nach Nr. 6. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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-Betriebsstätte kann jedoch zu einer vorrangigen Einordnung unter die Nr. 2 führen und dadurch die Anwendung der Rückausnahme des Abs. 2 Satz 1 ermöglichen (vgl. Anm. 77).

### 2. Negative Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder Sachinbegriffen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Buchst. a)

50

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, die (nur) im Fall einer Betriebsstätte im Drittstaat von Nr. 2 erfasst wird.
- ▶ *Ein gewerblicher Grundstücksbandel* führt zu originären gewerblichen Einkünften und ist ebenfalls nicht von der Nr. 6 erfasst. Im Fall einer Betriebsstätte im Drittstaat kann Nr. 2 einschlägig sein.
- ▶ *Bloße Vermietungstätigkeiten*, die einem Betrieb 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 Vermietung und Verpachtung 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. 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 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, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 95.4).
- ▶ *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).

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 Vermietung und Verpachtung. 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 (vgl. hierzu § 21 Anm. 100). Rechte werden daher nicht von Nr. 6 Buchst. a erfasst und sind nur im Fall einer Zuordnung zu einer Drittstaaten-Betriebsstätte von den Beschränkungen des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst (vgl. KIRCHHOF/GOSCH, Rn. 46).

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

► *Die Vermietung von Mobilien* kann die Vermietung und Verpachtung eines Sachinbegriffs darstellen.

► *Vermietung beweglicher Sachen:* Keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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 Vermietung und Verpachtung 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 Vermietung und Verpachtung 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 aaO § 2a Rn. 90). 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 Nr. 2:* Unbewegliches Vermögen und Sachinbegriffe sind vorrangig von Nr. 1 und Nr. 2 erfasst, wenn diese WG der Drittstaaten-Betriebsstätte zuzuordnen sind. Abs. 2 Satz 1 erfasst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als schädliche Einkünfte und setzt somit den Vorrang der Nr. 2 voraus. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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 Vermietung und Verpachtung 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

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

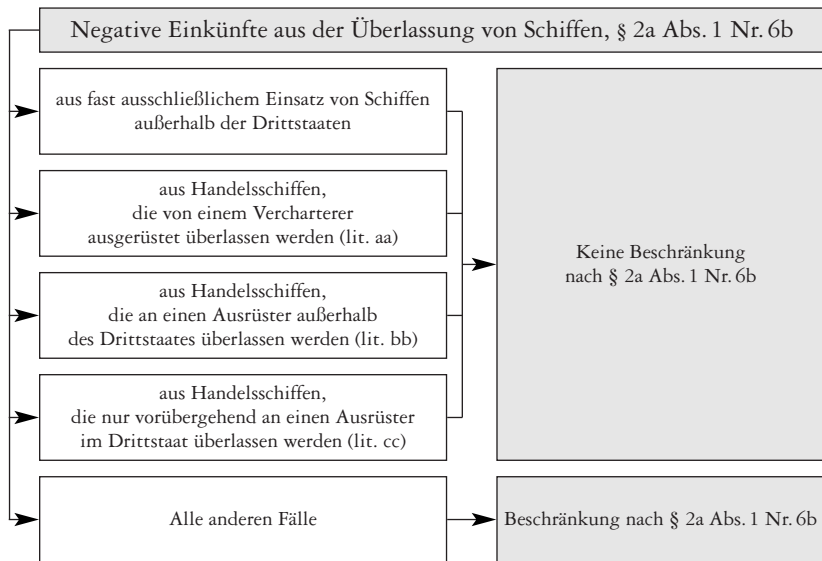
**a) Überblick**

53

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 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 „Beweglichkeit“ der Schiffe folgt auf der Rechtsfolgende, dass die Verrechnung mit positiven Einkünften derselben Art nicht auf Einkünfte auf demselben Staat beschränkt sein kann.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Nr. 6 Buchst. b ist es 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-Betriebsstätte zuzuordnen ist, ist sowohl Nr. 2 als auch Nr. 6 Buchst. b erfüllt. Nr. 2 ist dann vorrangig (KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B 66a; aA PROBST in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a Rn. 95.4) und ermöglicht die Anwendung der Aktivitätsklausel des Abs. 2 Satz 1.

► *Verhältnis zur Vermietung unbeweglichen Vermögens nach Nr. 6 Buchst. a:* Schiffe, die im Schiffsregister 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.

54–55 Einstweilen frei.

56 **b) Negative Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung von Schiffen**

**Entgeltliche Überlassung von Schiffen:** Nr. 6 Buchst. b erfasst – im Gegensatz zu den Rückausnahmen in den Doppelbuchst. aa, bb und cc – Schiffe 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 (KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. 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 aus 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.

57–58 Einstweilen frei.

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

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 Ausschlussstatbestand 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, § 2a Rn. 95.8).

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

**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). 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 (FROTSCHER, § 2a Rn. 25d). Unerheblich ist, ob die Ausrüstung vom Erst- oder Zweivercharterer vorgenommen wurde (vgl. BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433).

**e) 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

**Ausrüster:** § 510 Abs. 1 HGB setzt für den Ausrüster voraus, dass er ein ihm nicht gehöriges Schiff zum Erwerb durch die Seefahrt für seine Rechnung verwendet und er das Schiff entweder selbst führt oder die Führung einem Kapitän anvertraut.

► *Die Begrenzung auf Seeschiffe* folgt aus § 510 Abs. 1 HGB (vgl. PROBST in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a Rn. 95.9).

► *Ein ihm nicht gebörendes Schiff* liegt vor, wenn es nicht in seinem Eigentum steht.

► *Ein Erwerb durch die Seefahrt* setzt die tatsächliche und entsprechende Verwendung des Schiffs voraus.

- 62 f) **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)**

**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 Fin-Aussch. v. 11.11.1999, BTDrucks. 14/2070, 15; KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B 66n).

- 63 **4. 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)**

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

**Negative Einkünfte:** vgl. Anm. 24.

**Teilwert-Abschreibung:** vgl. Anm. 25.

**Übertragung von Wirtschaftsgütern:** Die Übertragung erfasst sowohl die entgeltliche Veräußerung als auch die Entnahme (KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. B 66q; aA für die Entnahme, die keine Übertragung zur Folge hat, SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 2a Rn. 36).

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

- 64 **1. Überblick**

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 Nr. 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 **2. 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 Betriebsvermögensminderung durch den Ansatz eines niedrigeren Teilwerts, der Veräußerung oder der Entnahme eines Anteils entstehen.

**Teilwertabschreibung:** vgl. Anm. 25.

**Veräußerung:** vgl. Anm. 40.

**Entnahme:** vgl. Anm. 40.

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

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

- ▶ *Auflösung:* vgl. Anm. 40.
- ▶ *Kapitalherabsetzung:* Die Kapitalherabsetzung kann zu keinen Verlusten führen (vgl. Anm. 40).

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

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

### 5. Soweit die negativen Einkünfte auf einen der in Nr. 1–6 genannten Tatbestände zurückzuführen sind (Nr. 7 Halbs. 2) 68

**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 (vgl. PROBST in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 114).
- ▶ *Die FinVerv. 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.

### 6. 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 hiernach 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-Betriebsstätte zuzuordnen sein sollen.

Einstweilen frei.

70–72

**B. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1**

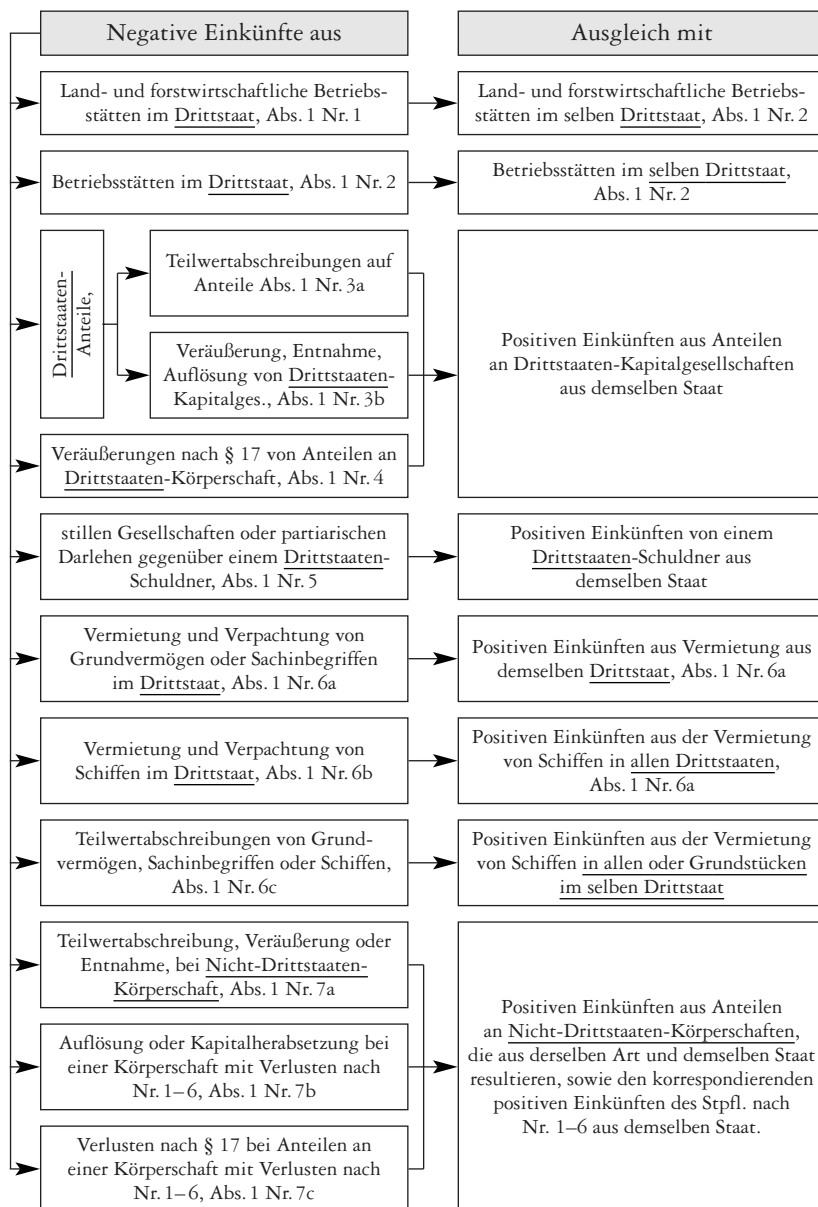
73

**I. Überblick**

Abs. 1 Satz 1 beschränkt den Ausgleich und den Abzug der negativen Einkünfte grundsätzlich auf positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat. Für Schiffe und negative Einkünfte, die durch inländ. Körperschaften „vermittelt“ werden, gelten Sonderregelungen. Abs. 2 Satz 1 hebt die Beschränkung bei „aktiven“ Drittstaaten-Betriebsstätten auf; Abs. 2 Satz 2 macht Entsprechendes für negative Einkünfte aus „aktiven“ Drittstaaten-Körperschaften.

[Übersicht über Verlustausgleich s. nächste Seite]

Übersicht über den Verlustausgleich:



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

### 74 1. Ausgeglichen werden

**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 Betriebsstätte im Drittstaat mit den Einkünften des Stammhauses 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 Betriebsstätte im Drittstaat entstanden sind, mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 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 grundsätzlich vorrangig zu berücksichtigen. Schließlich sind sie unter Beeinträchtigung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Ausgleich beschränkt. Negative Einkünfte zB aus einer Drittstaaten-Betriebsstätte 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). Die fortgeltende Verwaltungsauffassung in R 2a Abs. 4 EStR soll bis zur Aufhebung einen Verlustübergang auf den Erben ermöglichen (vgl. KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 63.1).

75–76 Einstweilen frei.

### 77 2. 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 (KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 53), auch wenn die Einkünfte innerhalb der Nr. einer anderen Untergliederung angehören (FROTSCHER, § 2a Rn. 26a; OFD Nürnberg. v. 26.8.2004 – S 1300 – 247/St 32, nv., Tz. 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 Betriebsstätten Einkünfte*: R 2a Abs. 2 Satz 2 EStR 2005 begrenzt den Verlustausgleich von negativen Einkünften aus passiven Betriebsstätten auf positive Einkünfte ebenfalls passiver Betriebsstätten (vgl. auch OFD Nürnberg v. 26.8.2004 – S 1300 – 247/St 32, nv., Tz. 1.5.3). Dagegen können Verluste aus aktiven Betriebsstätten iSd. Abs. 2 mit positiven Einkünften aus passiven Betriebsstätten im selben Staat ausgeglichen werden. Dieses Verständnis will Umgehungen vermeiden, wenn passive Betriebsstättenverluste zur Minderung aktiver, stpfl. Betriebsstätten Einkünfte „gestaltet“ werden (BLÜMICH/WAGNER, § 2a Rn. 88; KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 2a Rn. 72). Diese Auslegung findet im Gesetz keine Stütze (vgl. SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 2a Rn. 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 Betriebsstätten vom Tatbestand der Nr. 2 ausnehmen und damit die positiven Einkünfte aus aktiven Betriebsstätten vom Ausgleich mit negativen Einkünften der ausschließlich von Nr. 2 erfassten passiven Betriebsstätten 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., Tz. 1.5.3). Auch diese Auslegung findet im Gesetz keine Stütze.

► *Wirtschaftsgüter außerhalb des Betriebsstätten-Staats*: Eine Betriebsstätte 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-Betriebsstätte zuzuordnen sind. In diesem Fall sind negative Einkünfte iSd. Nr. 3, 5 und 6 mit den übrigen positiven Einkünften der Drittstaaten-Betriebsstätte zu den Einkünften dieser Betriebsstätte zusammenzufassen. Soweit hier nach negative Einkünfte der jeweiligen Drittstaaten-Betriebsstätte verbleiben, greift Nr. 2 ein und beschränkt den Ausgleich mit anderen Arten.

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

► *Zusammenfassung der Nr. 3 und Nr. 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 zu 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 2005). 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., Tz. 1.6). Eine analoge Anwendung der auch in R 2a Abs. 1 Satz 4 EStR 2005 enthaltenen Regelung auf negative Einkünfte der Nr. 3 und Nr. 4 würde einen Ausgleich mit Einkünften des Gesellschafters erlauben, die aus derselben Nummer aus demselben Staat stammen. Die Analogie ist im Missbrauchscharakter der Vorschrift gerechtfertigt. 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-Betriebsstätte zuzuordnen sein. Negative Einkünfte aus den Anteilen fließen dann in das Ergebnis der Betriebsstätte ein. Soweit dieses Ergebnis negativ ist und Nr. 2 keinen Ausgleich ermöglicht, können die negativen Einkünfte zusätzlich mit positiven Einkünften der Nr. 3 oder Nr. 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 Betriebsstätte im Drittstaat zuzuordnen sind, ist der vorrangige Tatbestand der Nr. 2 erfüllt. Negative Einkünfte aus stillen Gesellschaften und partiarischen Darlehen fließen in die Einkünfte der Betriebsstätte 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 Betriebsstätten 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 Betriebsstätte im Drittstaat führt zur vorrangigen Anwendung der Nr. 2. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 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 Betriebsstättenergebnis-

ses 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 aus Drittstaaten 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-Betriebsstätte in Betracht.

**Negative Einkünfte aus Anteilen an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften im Sinne der Nr. 7** sind mit positiven Einkünften derselben Art auf Grund von Tatbeständen derselben Art aus demselben Staat zu verrechnen vgl. hierzu Anm. 84).

Einstweilen frei.

78–79

### 3. Und, mit Ausnahme der Fälle der Nr. 6 Buchst. b, aus demselben Staat 80

**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 Betriebsstätten in den Fällen der Nr. 1 und Nr. 2 im selben Staat belegen sein müssen, auch wenn die Attraktivkraft der Betriebsstätte zur Einbeziehung von WG aus anderen Staaten führt.

► *Anteile an Drittstaaten-Körperschaften*: Die Einkünfte der Nr. 3 (und Nr. 4, vgl. R 2a Abs. 1 Satz 2 EStR 2005) 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 2005 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. UE gilt dieselbe Begründung 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

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

**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 Nr. 4 bei Drittstaaten-KapGes. und durch Nr. 7 bei Nicht-Drittstaaten-Körperschaften in ihrem Ausgleich beschränkt (vgl. Anm. 77).

**Dieselbe Art:** Negative Einkünfte aus Anteilen an Nicht-Drittstaaten-Körperschaften sind nach Nr. 7 mit positiven Einkünften 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 Betriebsstättenverlusts 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 2005 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-Betriebsstätte verursacht sind, ausgeglichen werden mit

- positiven Einkünften aus Anteilen an einer Nicht-Drittstaaten-Körperschaft im selben Staat, die auf positive Einkünfte aus einer Drittstaaten-Betriebsstätte im selben Staat zurückzuführen sind, oder
- oder mit positiven Einkünften des Gesellschafters aus einer Drittstaaten-Betriebsstätte 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 (KIRCHHOFF/GOSCH VIII. § 2a Rn. 72).

**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.

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

87

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.

Einstweilen frei.

88

### IV. Vortrag der verbleibenden negativen Einkünfte (Abs. 1 Sätze 3 und 4)

#### 1. 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.

#### 2. 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 Beschränkung des Verlustausgleichs auf positive Einkünfte derselben Art aus demselben Staat** entspricht inhaltlich der Ausgleichsbeschränkung, die im Entstehungsjahr maßgeblich ist (vgl. Anm. 73 ff.).

**Bei negativen Einkünften aus der Überlassung von Schiffen** nach Abs. 1 Nr. 6 Buchst. b und Buchst. 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.

**Inzidente Minderung zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts:** Die Minderung von Einkünften nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 erfolgt inzident auch

zur Ermittlung der stfreien Einkünfte, die für die Bemessung des Progressionsvorbehalts zu ermitteln sind. Negative stfreie Einkünfte, die zur Ermittlung des Progressionsvorbehalts im VZ der Entstehung nicht einbezogen werden konnten, können nur künftige positive stfreie Einkünfte, nicht aber stpfl. Einkünfte mindern. Der Verlustkreislauf des Abs. 1 Sätze 3 und 4 erfolgt schließlich bei (DBA-)stbefreiten Einkünften nur im Rahmen des § 32b. 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.

91–92 Einstweilen frei.

93 **3. In den Fällen der Nr. 7 aufgrund von Tatbeständen der jeweils selben Art aus demselben Staat (Abs. 1 Satz 3)**

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.

94 **4. Minderung, soweit die negativen Einkünfte bislang nicht berücksichtigt werden konnten (verbleibende negative 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). Bis zur Aufhebung soll R 2a Abs. 4 EStR einen Übergang rechtfertigen (vgl. KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 63.1).
- ▶ *Keine entsprechende Anwendung des § 8c KStG:* § 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 Sätzen 3 und 4 ablesen.

95–96 Einstweilen frei.

97 **5. Die am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibenden negativen Einkünfte sind gesondert festzustellen (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 Sätzen 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 Progressionsvorbehalt 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

## Erläuterungen zu Abs. 2: Keine Verrechnungsbeschränkung für aktive Drittstaaten-Einkünfte aus Betriebsstätten und Anteilen an Kapitalgesellschaften

### A. 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-Betriebsstätten 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 Nr. 4, die aus einer Beteiligung an einer „aktiven“ Drittstaaten-Körperschaft resultieren.

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

101 **I. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist nicht anzuwenden, wenn die negativen  
Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Drittstaat stammen  
(Abs. 2 Satz 1)**

**Negative Einkünfte** iSd. Abs. 2 Satz 1 spiegeln als Rückausnahme die durch Abs. 1 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-Betriebsstätte 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 Betriebsstätte vgl. Anm. 30. Die Betriebsstätte kann sowohl WG als auch Einkünfte aus weiteren Staaten umfassen, wenn sie ihr zuzurechnen sind; vgl. zu dieser Attraktivkraft der Betriebsstätte Anm. 30.

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

102–103 Einstweilen frei.

104 **II. Einkünfte, die ausschließlich oder fast ausschließlich  
begünstigte Leistungen zum Gegenstand haben**

**Aktivität der Betriebsstätte:** Die Betriebsstätte 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 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 Betriebsstätte kann eine Aktivität nicht zum Gegenstand ihrer Tätigkeit werden 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 Betriebsstätten, 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.

► *Zurechnung von Aktivitäten bei Betriebsaufspaltung oder -verpachtung:* Eine Zurechnung der aktiven Tätigkeit einer Betriebsgesellschaft im Rahmen der Betriebs-



aufspaltung oder aber eines Betriebspächters werden der Betriebsstätte nicht zugerechnet (PROBST in FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rn. 165). 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 EStR 2005).

► *Die Bezugsgröße* ist im Gesetz nicht geregelt. Der Umsatz findet im Gesetz keine Stütze. Ebenso wenig kann die Tätigkeit einer Betriebsstätte nach ihrem Erfolg gemessen werden (PROBST aaO § 2a Rn. 165.1; für die Berücksichtigung der Kosten nach Maßgabe des Rechnungswesens vgl. SCHOLTEN/GRIEMLA, IStR 2007, 615). Entscheidend muss vielmehr der Gesamtcharakter der Betriebsstätte sein (vgl. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. C8; HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 1999, 299).

► *Die 10 %-Richtgröße stellt dabei 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 grundsätzlich 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 Betriebsstätten 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

### III. Die 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; KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 64).

► *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 alle Geräte, die Zerstörungen und Verletzungen anrichten können. 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 (KIRCHHOF/GOSCH VIII. § 2a Rn. 62; KORN/KAMINSKI, § 2a Rn. 65; 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 IV. Die Gewinnung von Bodenschätzen

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

**Die Veräußerung der gewonnenen Bodenschätze** ist vom Begriff der Gewinnung der Bodenschätze mit umfasst. Dagegen ist das Aufsuchen von Bodenschätzen nicht begünstigt und ist beim Verkauf der Bodenschätze vor Gewinnung nicht tatbestandsmäßig (KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. C14); sie ist nicht von der Rückausnahme begünstigt (BLÜMICH/WAGNER, § 2a Rn. 101). 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 (KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. C14).

**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 (KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. C13).

111–112 Einstweilen frei.

#### V. Die Bewirkung gewerblicher Leistungen mit Ausnahme des Fremdenverkehrs oder der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern

##### 113 1. Die 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).

**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 Land- und Forstwirtschaft noch Vermögensverwaltung darstellt.

► *Der Betrieb von Handelsschiffen* stellt eine gewerbliche Leistung dar, wenn die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten wird (BLÜMICH/WAGNER, § 2a Rn. 103).

- *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 Fremdenverkehrsanlagen sowie die Vermietung und Verpachtung 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 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

## 2. Soweit diese nicht in der Errichtung oder dem Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, bestehen 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.

## 3. Soweit diese nicht in der Vermietung oder der Verpachtung von Wirtschaftsgütern einschließlich der Überlassung von Rechten etc. bestehen 117

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

► *Der Tatbestand erfasst nur die gewerbliche Vermietung* von WG, die einer Betriebsstätte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zuzuordnen sind (PROBST in FLICK/WASSERMAYER/BAUMHOFF, § 2a Rn. 176). Abs. 2 Satz 1 setzt daher voraus, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 vorrangig den Einkünfte aus einer Drittstaaten-Betriebsstätte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zugeordnet werden können.

► *Die Überlassung von Rechten* ist der Vermietung und Verpachtung von körperlichen WG gleichgestellt. Keine Überlassung liegt vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergeht.

Einstweilen frei.

118–119

120 **4. Das unmittelbare Halten einer ausländischen 25%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die fast ausschließlich die vorgenannten Tätigkeiten ausübt, sowie die Finanzierung gilt 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 Betriebsstätte gilt insoweit als aktiv. Negative Einkünfte nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 können unbeschränkt ausgeglichen werden. Die Fiktion als gewerbliche Leistung ist nicht notwendig, wenn die Beteiligung tatsächlich einer funktional übergeordneten Tätigkeit der Betriebsstätte dient (vgl. SCHOLTEN/GRIEMLA, IStR 2007, 615).

**Kapitalgesellschaft:** vgl. Anm. 43. Der Wortlaut erfasst alle KapGes., unabhängig von ihrem Sitz und/oder ihrer Geschäftsleitung. Insbes. ist Abs. 2 Satz 1 nicht auf Landesholdinggesellschaften beschränkt, deren Sitz und Geschäftsleitung im Staat der Betriebsstätte 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 PersGes.* gilt als unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters (vgl. KSM/MÖSSNER, § 2a Rn. C 16h).

► *Zuordnung zur Betriebsstätte:* Die Beteiligung muss von der Betriebsstätte gehalten werden. Dies bedeutet, dass die Beteiligung der Betriebsstätte zugeordnet sein muss (vgl. hierzu BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94 BStBl. II 1996, 563).

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

► *Das Nennkapital* besteht in 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 Betriebsstätte 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 Betriebsstätte vermitteln können.

► *Die KapGes.* 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:* vgl. 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.

121–122 Einstweilen frei.

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

**I. Überblick**

123

Abs. 2 Satz 2 hebt die Beschränkungen von Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 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-Betriebsstätte erzielte negative Einkünfte behandelt werden sollen. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 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 nicht tatbestandsmäßig ist.

Einstweilen frei.

124–125

**II. Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 ist nicht anzuwenden, wenn  
die in Satz 1 genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft seit  
der Gründung oder während der letzten fünf Jahre vorgelegen haben  
(Abs. 2 Satz 2)**

126

**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:* vgl. 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 KapGes.* erfolgt mit Vereinbarung der Satzung durch die Gesellschafter.
- ▶ *Durchgehende Aktivität seit Gründung:* Mit Vereinbarung der Satzung muss die begünstigte Tätigkeit der KapGes. beginnen. Vorbereitungshandlungen gehören dem Sinn und Zweck nach zu der begünstigten Aktivität. Andernfalls 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 Betriebsstätte.
- ▶ *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-Betriebsstätte sind dann nicht von den Beschränkungen des Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 umfasst.

127–128 Einstweilen frei.

129

### **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.

**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.

► *Geschäftsleitung:* vgl. § 10 AO.

► *Sitz:* vgl. § 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:* vgl. Vertrag über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) vom 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 Nr. L 336, 15), die zuletzt durch Richtlinie 2006/98 EWG des Rates v. 20.11.2006 (ABl. EU 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. Nur Liechtenstein erfüllt diese Voraussetzungen bislang nicht (BMF v. 30.7.2008, IStR 2008, 744).