Urteil vom 05. Februar 2014, I R 48/11

Ausnahmsweiser Abzug "finaler" ausländischer Betriebstättenverluste bei der Ermittlung des Gewinns

BFH I. Senat

EStG § 2 Abs 3, EStG § 2a Abs 3, EStG § 2a Abs 4, EStG § 4a Abs 2 Nr 2, EStG § 25 Abs 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, DBA BEL Art 7 Abs 1 S 2, DBA BEL Art 7 Abs 2, DBA BEL Art 13 Abs 2, DBA BEL Art 23 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EG Art 43, EG Art 48, EStG § 52 Abs 3 S 4, EStG § 52 Abs 3 S 7, AEUV Art 49, AEUV Art 54, EStG § 2a Abs 4 Nr 2, KStG § 8 Abs 1, EStG § 52 Abs 3 S 2, AO § 42, EStG § 52 Abs 3 S 5

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. Juni 2011, Az: 6 K 445/09

Leitsätze

1. Der Senat hält auch für Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 sowie Art. 13 Abs. 2 DBA-Belgien daran fest, dass Deutschland für (laufende und Veräußerungs-)Verluste, die ein in Deutschland ansässiges Unternehmen in seiner in Belgien belegenen Betriebstätte erwirtschaftet, kein Besteuerungsrecht hat (sog. Symmetriethese; ständige Rechtsprechung) .

2. Ein Verlustabzug kommt abweichend davon aus Gründen des Unionsrechts nur ausnahmsweise in Betracht, sofern und soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat --als sog. finale Verluste-- steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind (Anschluss an die ständige Rechtsprechung des EuGH). Eine derartige "Finalität" ist gegeben, wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte (Bestätigung des Senatsurteils vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFHE 230, 35) .

3. Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebstätte entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, ist ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG 1997 abgezogener Betriebstättenverlust nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 i.d.F. von § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 i.d.F. des StBereinG 1999 (jetzt § 52 Abs. 3 Satz 7 EStG 2009) im Veranlagungszeitraum der Übertragung dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen; § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 ist in der vorgenannten Fassung für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2005 anzuwenden. Die Vorschrift bleibt im Veranlagungszeitraum 1999 danach unanwendbar, wenn die Übertragung der Betriebstätte (hier durch Verkauf an eine Kapitalgesellschaft) zwar im abweichenden Wirtschaftsjahr 1998/1999, tatsächlich jedoch noch im Kalenderjahr 1998 vorgenommen worden ist .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH mit einem seinerzeit abweichenden Wirtschaftsjahr zum 28. Februar, deren Geschäftsanteile im Streitjahr 1999 zu 60 v.H. von der R-GmbH --zugleich einem Zuliefererbetrieb der Klägerin-- und zu jeweils 20 v.H. von den Brüdern P gehalten wurden. Sie betrieb das Großhandelsgeschäft mit italienischen Eisspezialitäten und mit dem Zubehör für den Betrieb von Eiscafés. Im Jahre 1996 gründete sie eine Zweigniederlassung in Belgien, deren Aufbau sie mit einem Darlehen der R-GmbH finanzierte. Für die Niederlassung erstellte die Klägerin eine gesonderte Buchführung, deren Ergebnisse in den deutschen Jahresabschluss eingingen. Als Ergebnisse der belgischen Betriebstätte berücksichtigte die Klägerin in ihren deutschen Jahresabschlüssen für den Veranlagungszeitraum 1997 aus dem Wirtschaftsjahr 1996/1997 einen Verlust in Höhe von 88.816 DM und im Veranlagungszeitraum 1998 aus dem Wirtschaftsjahr 1997/1998 einen Verlust in Höhe von 354.514 DM. Insoweit fand die Regelung in § 2a Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) Anwendung, die letztmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden war (vgl. § 52 Abs. 3 Satz 1 EStG 1997 i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 [BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304], nachfolgend § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften

--Steuerbereinigungsgesetz 1999-- vom 22. Dezember 1999 --EStG 1997 n.F.-- [BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13], jetzt § 52 Abs. 3 Satz 4 EStG 2009), jeweils i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999).

2 Durch Kaufvertrag vom 12. November 1998 veräußerte die Klägerin das Betriebsvermögen ihrer belgischen Niederlassung rückwirkend zum 31. August 1998 an eine belgische Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der Naamloze vennootschap, deren Gesellschafter ebenfalls die Gebrüder P waren. In ihrer Gewinnermittlung für das Rumpfwirtschaftsjahr 1998/1999 berücksichtigte die Klägerin aus dem Wirtschaftsjahr vom 1. März bis 31. August 1998 aus der belgischen Betriebstätte gewinnmindernd einen laufenden Verlust in Höhe von 169.708 DM und einen Veräußerungsverlust in Höhe von 504.523 DM, ferner Zinszahlungen aus dem Aufbaudarlehen in Höhe von 39.286 DM; diese Zahlungen hatte sie nicht der gesonderten Buchführung der belgischen Betriebstätte zugeordnet.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte es ab, im Streitjahr die Verluste aus der belgischen Betriebstätte zu berücksichtigen. Sie seien sämtlich nach Maßgabe von Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 sowie Art. 13 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 11. April 1967 --DBA-Belgien-- (BGBl II 1969, 18, BStBl I 1969, 39) von der deutschen Besteuerung auszunehmen.

4 Die Klage gegen den hiernach geänderten Körperschaftsteuerbescheid 1999 war erfolgreich. Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab ihr durch Urteil vom 16. Juni 2011 6 K 445/09 statt und hob den Änderungsbescheid auf; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 2088 abgedruckt.

5 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

7 Dem Revisionsverfahren ist das Bundesministerium der Finanzen (BMF) beigetreten. Es hat sich in der Sache dem FA angeschlossen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet.

9 1. Die im Inland ansässige und hier mit ihren sämtlichen Einkünften (vgl. § 1 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 KStG 1999) unbeschränkt steuerpflichtige Klägerin erwirtschaftete mit ihrer in Belgien belegenen Betriebstätte im Streitjahr Einkünfte aus einem gewerblichen Unternehmen i.S. von Art. 7 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 DBA-Belgien. Die Einkünfte aus der Betriebstätte können gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Belgien sowie --betreffend die Gewinne aus der Betriebstättenveräußerung-- gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA-Belgien in Belgien besteuert werden und sind nach Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 DBA-Belgien als aus Belgien stammende Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) von der Steuer befreit. Die insoweit anzustellende Einkünfteermittlung richtet sich nach deutschem Recht.

10 2. Da sich der Begriff der Betriebstätteneinkünfte auf einen Nettobetrag bezieht, entspricht es ständiger Rechtsprechung des Senats, dass nicht nur Betriebstättengewinne, sondern ebenso Betriebstättenverluste aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind. Das gilt auch für die mit Belgien vereinbarte Abkommenslage. Zwar weicht diese von der Regelungsfassung in Art. 23 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen ab; denn danach "nimmt" der Ansässigkeitsstaat die betreffenden Einkünfte unter den gegebenen Umständen "von der Besteuerung aus", während sie nach Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 DBA-Belgien "von der Steuer befreit" sind. Doch bedingt die unterschiedliche Formulierung keine unterschiedliche rechtliche Behandlung der Verluste. Deutlich wird das nicht zuletzt anhand von Nr. 14 des zum DBA-Belgien ergangenen Schlussprotokolls vom 11. April 1967 (BGBl II 1969, 46, BStBl I 1969, 49), wo unter Bezugnahme auf Art. 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 Nr. 1 DBA-Belgien ausdrücklich die Steuerfreistellung der Verluste aus in dem jeweils anderen Vertragsstaat liegenden Betriebstätten angesprochen wird. Der Senat nimmt

deswegen, um Wiederholungen zu vermeiden, beispielhaften Bezug auf seine Urteile vom 17. Juli 2008 I R 84/04 (BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630) und vom 3. Februar 2010 I R 23/09 (BFHE 228, 305, BStBl II 2010, 599), beide für die Abkommenslage mit Luxemburg, und vom 9. Juni 2010 I R 107/09 (BFHE 230, 35), dort für die Abkommenslage mit Frankreich, sowie seinen Beschluss vom 29. November 2006 I R 45/05 (BFHE 216, 149, BStBl II 2007, 398), dort für die Abkommenslage mit Österreich (s. auch FG Köln, Urteil vom 13. März 2013 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430).

11 3. Letzteres --die Bezugnahme auf das Senatsurteil in BFHE 230, 35-- gilt gleichermaßen für die unter den Beteiligten kontroverse Frage danach, ob die in Belgien erlittenen, aber nach deutschem Steuerrecht ermittelten und ihrer Höhe nach unstreitigen Verluste als sog. finale Verluste in Deutschland trotz der prinzipiellen Freistellung ausnahmsweise abzugsfähig sind, weil sie in Belgien definitiv nicht mehr verwertet werden können und deswegen die unionsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit (nach Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C-340, 1, jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2008, Nr. C-115, 47) ihre Berücksichtigung in Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat einfordert; jenem Staat wird für diesen Fall die "Ausfallbürgschaft" für die Abzugsfähigkeit der andernfalls gänzlich unberücksichtigt bleibenden Verluste abverlangt. Der Senat hat eine derartige Abzugsnotwendigkeit für Sachverhalte angenommen, in welchen der Betriebstättenverlust aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden kann, beispielsweise bei der entgeltlichen Übertragung der Betriebstätte, also der Situation des Streitfalls. Er hat sich dabei auf die einschlägige Spruchpraxis des Gerichtshofs der Europäischen Union (früher Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften) --EuGH-- (namentlich in dessen Urteil vom 15. Mai 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692) gestützt, und er sieht sich daran durch die Folgeentscheidungen des EuGH bestätigt. Insbesondere im Urteil vom 21. Februar 2013, A, C-123/11 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 392), hat er seine Spruchpraxis bekräftigt, und nichts anderes ergibt sich aus der jüngsten Entscheidung, dem Urteil vom 7. November 2013, K, C-322/11 (DStR 2013, 2441). Gegenläufige Erwartungen, welche in beiden Verfahren durch die jeweiligen Schlussanträge der Generalanwältin Kokott (vom 19. Juli 2012, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2012, 618) sowie des Generalanwalts Mengozzi (vom 21. März 2013, IStR 2013, 312) und der darin zum Ausdruck gekommenen Fundamentalkritik an der Spruchpraxis zu den sog. finalen Verlusten geschürt worden sind (s. aus wissenschaftlicher Sicht dagegen unter dem Aspekt des sog. Folgerichtigkeitsgebots grundlegend auch Karrenbrock, Die steuerliche Berücksichtigung ausländischer Betriebstättenverluste im Inland, 2013, S. 162 ff. und passim), haben sich hingegen nicht erfüllt; der EuGH hat sich den Schlussanträgen in beiden Fällen erklärtermaßen --in "geradezu stoischer Manier" (so Henze, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2013, 381, 383)-- nicht angeschlossen, vielmehr seine bisherigen Rechtsstandpunkte vollauf beibehalten. Nichts anderes gilt, was das EuGH-Urteil vom 25. Februar 2010, X Holding, C-337/08 (Slg. 2010, I-1215) anbelangt; soweit vor allem die Finanzverwaltung darin ein Abrücken des Gerichtshofs von der vorgängigen Rechtsprechung zu erkennen glaubte (vgl. z.B. Benecke/Staats, IStR 2010, 668; Schulz-Trieglaff, ISR 2013, 216; Mitschke, Finanz-Rundschau 2011, 24), hat sich das nicht bewahrheitet (s.a. Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 2a Rz 5 und 5a, m.w.N.). Der Senat hat dieserhalb nach allem keinen Grund, nun seinerseits seine Rechtsprechung, welche auf der EuGH-Judikatur aufbaut, in Frage zu stellen oder abermals den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV anzurufen; die einschlägigen Rechtsfragen sind geklärt (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982, C.I.L.F.I.T., Rs. 283/81, Slg. 1982, 3415; s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 5a, m.w.N.).

12 4. Der tatrichterlich festgestellte und den Senat bindende (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) Sachverhalt des Streitfalls veranlasst ebenfalls nicht zu einer abweichenden Einschätzung.

13 a) Zwar ist es Sache des Steuerpflichtigen, die "finale" Nichtverwertbarkeit der Auslandsverluste im Betriebstättenstaat nachzuweisen. Das aber ist nach den Feststellungen des FG zum belgischen Steuerrecht geschehen. Allerdings lassen sich die streitgegenständlichen Betriebstättenverluste danach womöglich bei einem neuerlichen Engagement der Klägerin in Belgien in irgendeiner Weise --beispielsweise durch Wiedereröffnung einer Betriebstätte-- steuerlich zukünftig effektuieren. Doch ist de facto nichts dafür dargetan oder ersichtlich, und das ist angesichts des Streitjahres und der vergangenen Zeit auch eher unwahrscheinlich. Sollte sich eine derartige Verlustnutzung dennoch ergeben haben oder noch ergeben, böte das deutsche allgemeine Abgabenrecht vermittels § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) die verfahrensrechtliche Handhabe, dem rückwirkend Rechnung zu tragen; auch dazu ist auf das Senatsurteil in BFHE 230, 35 zu verweisen. Dem vom FA und dem beigetretenen

BMF ins Feld geführten Argument, allein die nach belgischem Steuerrecht rechtlich bestehende abstrakte Möglichkeit einer künftigen Verlustnutzung genüge, um eine "Finalität" der Verluste im unionsrechtlichen Sinne auszuschließen, folgt der Senat jedenfalls dann nicht, wenn eine solche Möglichkeit nur "auf dem Papier steht" und keinen Bezug zu den tatsächlichen Gegebenheiten aufweist und deswegen aus tatsächlichen Gründen so gut wie ausgeschlossen ist. Dass der Verlustabzug im anderen Vertragsstaat aus rechtlicher --und aus unionsrechtlich damit prinzipiell unbeachtlicher (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 23. Oktober 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Slg. 2008, I-8061, sowie im Anschluss daran z.B. Senatsurteil in BFHE 228, 305, BStBl II 2010, 599)- Sicht nicht gänzlich ausgeschlossen ist, tritt dann für die Frage nach der endgültigen Unverwertbarkeit der ausländischen Verluste zurück (vgl. umfassend und m.w.N. Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2010, S. 522 ff.).

14 b) Ebensowenig bietet der festgestellte Sachverhalt Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin sich vermittels des Verkaufs ihrer belgischen Betriebstätte "willkürlich" oder "freiwillig" in die ihr unter den gegebenen Umständen steuerlich günstige Situation "finaler" Verluste begeben hätte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Betriebstättenverkauf im Rahmen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit aus betriebswirtschaftlicher Notwendigkeit erfolgt ist. Soweit das FA in der mündlichen Verhandlung insoweit einen "Beliebigkeitsfaktor" angesprochen hat, ist das deshalb nicht weiterführend. Missbräuchlichen oder beliebigen Transaktionen der beteiligten Steuerpflichtigen, um "finale Verluste" zu generieren, unterfallen --wie sonst auch-- dem allgemeinen abgabenrechtlichen Missbrauchsvorbehalt (§ 42 AO). Gibt die zu beurteilende Sachverhaltsgestaltung aber dafür nichts her, besteht kein Grund, die Berücksichtigung "finaler Verluste" unter einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt zu stellen (s. auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 5a; Hufeld, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 504; s. auch Eisenbarth, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung als Kerngebiet des Europäischen Steuerrechts, 2011, S. 224 ff., S. 234 ff., jeweils m.w.N.; Hohenwarter, a.a.O., S. 417, S. 524 f.). Für den Streitfall hat das FA in diese Richtung denn auch keine belastbaren Mutmaßungen angestellt. Dass der Verkauf der Betriebstätte an eine konzernverbundene Gesellschaft erfolgt ist, gibt für sich genommen dafür jedenfalls keine Handhabe. Und ohnehin bleibt zu berücksichtigen, dass die Vertragsbeteiligten im Streitjahr 1999 kaum in der Lage gewesen sein dürften, die erst Jahre später entwickelte Spruchpraxis des EuGH zu den sog. finalen Verlusten zu antizipieren und ihre Gestaltungen vorgreiflich danach auszurichten. Schon das allein widerspricht entsprechenden Annahmen.

15 5. Da die in Rede stehenden Verluste solche des Streitjahres sind, stellt sich schließlich nicht die Frage, ob das Streitjahr auch das Abzugsjahr im Sinne des sog. Finalitätsjahres ist (s. auch dazu Senatsurteil in BFHE 230, 35, sowie Senatsbeschluss vom 9. November 2010 I R 16/10, BFHE 231, 554). Der Verlustabzug aus der Veräußerung der Betriebstätte ist folglich im Streitjahr aus Gründen unionsrechtlicher Anforderungen unabhängig davon zu gewährleisten, dass der deutsche Gesetzgeber im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht bedauerlicherweise bislang davon abgesehen hat, einschlägige Abzugsvorschriften zu schaffen.

16 6. Der Senat hat allerdings erwogen, ob es unbeschadet dessen und der danach konstatierten Berücksichtigung der in Rede stehenden Verluste als "finale" dennoch eines weiteren Abwartens bedürfte, bis der EuGH in der ihm vorliegenden (dänischen) Rechtssache C-48/13, Nordea Bank Danmark A/S (ABlEU 2013, Nr. C-101, 11) entscheidet. Diese Erwägung schlägt jedoch nicht durch.

17 a) In jener beim EuGH anhängigen Rechtssache geht es um die "asymmetrische" Situation der Nachbesteuerung nach vorherigem Verlustabzug, wie sie bis zum Veranlagungszeitraum 1998 (s. § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 1997 n.F., jetzt § 52 Abs. 3 Satz 4 EStG 2009) in § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 (a.F.) auch in Deutschland geregelt war. Die Vorlagefrage des dänischen Gerichts (des Østre Landsret) geht in diesem Zusammenhang dahin, ob "Art. 49 AEUV i.V.m. Art. 54 AEUV (früher Art. 43 i.V.m. Art. 48 EG) und Art. 31 des EWR-Abkommens i.V.m. Art. 34 einen Mitgliedstaat, der einer gebietsansässigen Gesellschaft den laufenden Abzug von Verlusten einer in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebstätte gestattet, an einer vollständigen Nachbesteuerung der Verluste der Betriebstätte (in dem Umfang, in dem ihnen keine Gewinne in späteren Jahren entsprechen) bei der genannten Gesellschaft (hindern), wenn die Betriebstätte geschlossen wird und in diesem Zusammenhang ein Teil ihres Geschäfts an eine verbundene Gesellschaft übertragen wird, die im gleichen Staat wie die Betriebstätte ansässig ist, und davon auszugehen ist, dass die Möglichkeiten der Berücksichtigung der betreffenden Verluste ausgeschöpft sind". Doch ist diese Situation nach den tatrichterlichen Feststellungen im Streitfall nicht einschlägig.

18 aa) Zwar hat die Klägerin danach mit ihrer belgischen Betriebstätte in den Vorjahren (laufende) Verluste (im Wirtschaftsjahr 1996/1997 in Höhe von 88.816 DM und im Wirtschaftsjahr 1997/1998 in Höhe von 354.514 DM) erwirtschaftet, welche nach Maßgabe des genannten § 2a Abs. 3 EStG 1997 (a.F.) in den jeweiligen

Wirtschaftsjahren auf Antrag vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen worden waren (vgl. dazu auch Nr. 14 des zum DBA-Belgien ergangenen Schlussprotokolls vom 11. April 1967, BGBl II 1969, 46, BStBl I 1969, 49). Diese abgezogenen Verluste wären aber wohl nach § 2a Abs. 4 EStG 1997 in dessen zwischenzeitlich geänderten, vom Veranlagungszeitraum 1999 an geltenden Fassung des § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. (jetzt § 52 Abs. 3 Satz 7 EStG 2009), jeweils i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999, nachzuversteuern. Mit jener Regelungsfassung hat der Gesetzgeber nämlich --um etwaigen Ausweggestaltungen vorzubeugen-- (Ersatz-)Tatbestände geschaffen, u.a. in § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 in der vorgenannten Fassung. Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebstätte entgeltlich übertragen, ist danach ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG 1997 abgezogener Betriebstättenverlust im Veranlagungszeitraum der Übertragung dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen (vgl. dazu bereits Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2008 I R 96/05, BFH/NV 2009, 744). Das betrifft nach den tatrichterlichen Feststellungen auch den Streitfall und gilt letztlich unabhängig davon, dass die in Rede stehenden (laufenden) Verluste des Streitjahres (in Höhe von insgesamt 713.517 DM) aus unionsrechtlichen Gründen infolge "Finalität" als solche abziehbar sind (vgl. auch Schiefer, ISR 2013, 220, 224).

19 bb) Indessen ist § 2a Abs. 4 i.d.F. von § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 in der vorgenannten Fassung "für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2005" anzuwenden und damit für das Streitjahr nicht anwendbar. Denn im Streitfall erfolgte die Betriebstättenveräußerung bereits am 12. November 1998 mit Wirkung zum 31. August 1998. Dass der Veräußerungsverlust dennoch dem Veranlagungszeitraum 1999 zuzurechnen ist, liegt allein an dem abweichenden Wirtschaftsjahr der Klägerin zum 28. Februar, ändert aber nichts daran, dass die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG 1997 --in Einklang mit dem Berechnungsschema, wie dies in R 29 Abs. 1 Satz 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2008 (i.V.m. R 2 Abs. 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR 2008--, s.a. R 3 EStR 1996) wiedergegeben ist, und in Einklang auch mit der aktenkundigen Rechtsauffassung der Betriebsprüfung des FA-- außerhalb der steuerlichen Gewinnermittlung bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. dazu § 2 Abs. 3 EStG 1997) vorzunehmen ist. Im Streitfall betrifft das die steuerliche Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 1997/1998 und damit den zum Ende des Veranlagungszeitraums 1998 zu berechnenden Gesamtbetrag der Einkünfte. Für diesen Zeitpunkt war aber --letztmals (vgl. § 52 Abs. 3 Satz 4 EStG 1997 n.F.)-- noch § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1997 (a.F.) und (noch) nicht die neukonzipierte Hinzurechnungsvorschrift anzuwenden, und wohl deswegen ist auf eine etwaige veräußerungsbedingte Hinzurechnung der zuvor abgezogenen laufenden Betriebstättenverluste bei der Klägerin seitens des FA denn auch verzichtet worden (obschon das u.U. auch auf Basis der früheren Regelung des § 2a Abs. 4 EStG 1997 (a.F.) nicht von vornherein ausgeschlossen gewesen wäre, vgl. dazu Probst in Flick/ Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rz 569; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 56, jeweils m.w.N.; zum "untechnischen" Verständnis des in § 2a Abs. 4 EStG 1997 (a.F.) verwendeten Begriffs der Umwandlung einer Betriebstätte s. auch bereits Bundesfinanzhof, Urteil vom 30. April 1991 VIII R 68/86, BFHE 165, 46, BStBl II 1991, 873). Dass nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG 1997 der Gewinn des abweichenden Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen gilt, in dem das Wirtschaftsjahr endet, und dass Letzteres in dasjenige Kalenderjahr fällt, nach dessen Ablauf die Einkommensteuer nach § 25 Abs. 1 EStG 1997 --als den maßgebenden Veranlagungszeitraum-- veranlagt wird, wirkt sich sonach auf die erstmalige Anwendung von § 2a Abs. 4 EStG 1997 i.d.F. von § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. (jetzt § 52 Abs. 3 Satz 7 EStG 2009) nicht aus.

20 b) Konsequenz all dessen ist, dass die Abzugsfähigkeit der "finalen Verluste" nach Maßgabe des unter zuvor (unter II.5.) Gesagten uneingeschränkt erhalten bleibt. Der Umfang der abzugsfähigen Verluste wird nicht durch damit zu saldierende Hinzurechnungsbeträge nach § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 i.d.F. von § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. (jetzt § 52 Abs. 3 Satz 7 EStG 2009) aus Anlass der Betriebstättenveräußerung geschmälert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de