

# Urteil vom 21. Februar 2022, I R 38/18

## Zur Ausnahme von der Hinzurechnung ausländischer Betriebsstättenverluste bei einer Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.210222.IR38.18.0

BFH I. Senat

EStG § 2a Abs 3, EStG § 2a Abs 4, EStG § 52 Abs 3 S 5, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 5 Nr 1, KStG § 8 Abs 1, StEntlG 1999/2000/2002 Art 1 Nr 2, StBereinG 1999 Art 1 Nr 40 Buchst b, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Oktober 2018, Az: 6 K 1271/17

## Leitsätze

NV: Eine Ausnahme von der Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG i.d.F. vor dem StBereinG 1999 kommt auch insoweit nicht in Betracht, als auf die übernehmende Kapitalgesellschaft zwar keine sofort abziehbaren Verluste übergegangen sind, aber ein entsprechendes Abschreibungsvolumen, da die Verluste nach ausländischem Recht (noch) nicht entstanden --vielmehr in der Bilanz der ausländischen Betriebsstätte aktiviert-- waren.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 09.10.2018 - 6 K 1271/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, in welcher Höhe Verluste einer ausländischen Betriebsstätte, die gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Jahre 1996 bis 1998 geltenden Fassung (EStG a.F.) i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes abgezogen worden waren, im Jahr 1999 (Streitjahr) bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen sind.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die ihren Sitz in der Bundesrepublik Deutschland hat und im Maschinenbau tätig ist. Im Jahr 1995 gründete sie nach dem Recht der Vereinigten Staaten von Amerika (USA) die Z-LP mit Sitz in South Carolina, USA, deren Rechtsform mit einer deutschen Kommanditgesellschaft vergleichbar ist. Die Klägerin hielt als einzige Kommanditistin 99 % der Anteile am Kapital der Z-LP. Weitere Gesellschafterin war mit einem Anteil von 1 % die ebenfalls nach dem Recht der USA gegründete Y-Corp., deren Rechtsform mit einer deutschen GmbH vergleichbar ist. Alleinige Gesellschafterin der Y-Corp. war die Klägerin. Durch die Z-LP sollte eine lokale Produktionsstätte in den USA aufgebaut und für die Produkte der Klägerin geworben werden.
- 3** Aufgrund erheblicher Anfangsinvestitionen entstanden der Z-LP Verluste, die in den bestandskräftigen Körperschaftsteuerbescheiden der Klägerin für die Jahre 1996 bis 1998 gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. in Höhe von 819.956 DM (1996), 8.185.411 DM (1997) und 22.343.820 DM (1998) von dem Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden, obwohl es sich nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den

Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern vom 29.08.1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) um Verluste einer ausländischen Betriebsstätte handelte, die der abkommensrechtlichen Freistellung unterlagen. Für die Verluste des Jahres 1996 wurde in Teil "E" des geänderten Körperschaftsteuerbescheids 1996 vom 08.09.1998 eine entsprechende "Feststellung nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG" getroffen.

- 4 Nach vollständiger Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit und Eintritt in den amerikanischen Markt sollte die Z-LP in eine haftungsbeschränkte Kapitalgesellschaft überführt werden. Hierzu gründete die Z-LP am 15.04.1999 die X-Corp. und brachte ihren gesamten Geschäftsbetrieb im Wege der Sachgründung zu Buchwerten in diese ein. Die Z-LP wurde zum 31.10.1999 aufgelöst. Anschließend wurde die Y-Corp. auf die X-Corp. verschmolzen.
- 5 In der nach dem Recht der USA ermittelten Bilanz zum 31.12.1998 wies die Z-LP ein Eigenkapital von 20.174.641 USD aus (start-up-costs von 10.178.700 USD zuzüglich Nettowert des übrigen Betriebsvermögens von 9.995.941 USD). Zum Übertragungszeitpunkt schätzte eine amerikanische Wirtschaftsprüfungsgesellschaft den Wert der X-Corp. in einem Gutachten auf 6.063.000 USD (nach dem Recht der USA ermittelte Buchwerte, allerdings ohne Berücksichtigung der aktivierten Anfangsinvestitionen --start-up-costs-- in Höhe von 8.423.754 USD). Die von der Klägerin gehaltenen Anteile (99 %) hatten damit einen Wert von 6.002.370 USD, d.h. 10.965.730 DM (Umrechnungskurs 1:1,8269).
- 6 Auf dieser Grundlage erklärte die Klägerin für das Streitjahr einen Gewinn aus der "Liquidation der Betriebsstätte" von 10.965.730 DM als Hinzurechnungsbetrag i.S. des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. Diese Vorschrift blieb sowohl nach § 52 Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) geltenden Fassung (EStG) als auch nach § 52 Abs. 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der nach dem Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999 --StBereinG 1999--) vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) geltenden Fassung (EStG n.F.) für das Streitjahr anwendbar. Darüber hinaus erklärte die Klägerin einen Hinzurechnungsbetrag nach § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. von 20.292.706 DM. Dieser Betrag ergab sich aus den nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. in den Jahren 1996 bis 1998 (31.024.186 DM) und --i.V.m. § 15a EStG-- im Streitjahr (234.249 DM) abgezogenen Verlusten abzüglich des Hinzurechnungsbetrags i.S. des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. (10.965.729 DM). Für das Jahr 1996 war in dieser Berechnung zunächst nur ein Verlust von 494.956 DM berücksichtigt.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte im Körperschaftsteuerbescheid 1999 der Steuererklärung der Klägerin. Den hiergegen erhobenen Einspruch, der sich gegen die rückwirkende Anwendung des § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. richtete, wies das FA u.a. deshalb als unbegründet zurück, weil auch § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG a.F. zu einer Hinzurechnung geführt hätte. Insbesondere hätten nicht die Voraussetzungen einer Ausnahme i.S. des § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. vorgelegen. Denn aufgrund der nach dem Recht der USA vorgesehenen Aktivierung der Anlaufverluste sowie eines späteren Abschreibungsbeginns hätten der X-Corp. die nach deutschem Steuerrecht ermittelten Betriebsstättenverluste als künftiges Abschreibungsvolumen zur Verfügung gestanden. Ob § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. wegen der nachträglichen Streichung des § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot verstoße, könne deshalb dahingestellt bleiben.
- 8 Während des hiergegen gerichteten Klageverfahrens ergingen Feststellungsbescheide über den verbleibenden (noch nicht hinzugerechneten) Betrag nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. zum Schluss der Veranlagungszeiträume 1996 bis 1998 (§ 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F.). Hinsichtlich des Jahres 1996 hob das FA den entsprechenden Feststellungsbescheid wieder auf, da der bereits bestandskräftige Feststellungsbescheid vom 08.09.1998 mit einem verbleibenden Betrag nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. von 819.956 DM (statt 494.956 DM) übersehen worden war. In der Folge erhöhte das FA die verbleibenden Beträge nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. für das Jahr 1997 auf 9.005.367 DM und für das Jahr 1998 auf 31.349.187 DM. Eine gegen die Feststellungsbescheide 1997 und 1998 gerichtete Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 24.11.2014 - 6 K 4079/13, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 626, rechtskräftig nach Rücknahme der beim Bundesfinanzhof --BFH-- unter dem Aktenzeichen I R 5/15 eingelegten Revision).
- 9 Aufgrund der geänderten Feststellung des verbleibenden Betrags für das Jahr 1998 änderte das FA gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) den Körperschaftsteuerbescheid 1999 und erhöhte die Hinzurechnung

nach § 2a Abs. 4 EStG a.F. mit Bescheid vom 28.11.2013 auf 20.617.707 DM. Dieser Änderungsbescheid wurde gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens.

- 10 Das FG wies die Klage mit Urteil vom 09.10.2018 - 6 K 1271/17 (EFG 2019, 1310) als unbegründet ab. § 2a Abs. 4 EStG a.F./n.F. erfasse auch die Einbringung einer ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Die Vorschrift bleibe im Übrigen auch dann anwendbar, wenn gleichzeitig die Voraussetzungen des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG vorlägen. Ob die Klägerin die in § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. geregelte Ausnahme nachgewiesen habe, könne dagegen offen bleiben. Diese Ausnahme von der Hinzurechnung sei durch § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. mit Wirkung für das gesamte Streitjahr gestrichen worden, ohne dass hierin ein Verstoß gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze zur Rückwirkung von Gesetzen zu sehen sei.
- 11 Die Klägerin macht mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid über Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 vom 28.11.2013 dahin zu ändern, dass der Hinzurechnungsbetrag nach § 2a EStG auf 10.965.730 DM beschränkt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die bisherigen Feststellungen des FG reichen für eine abschließende Entscheidung des Senats nicht aus.
- 15 1. Nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. waren die nach den Sätzen 1 und 2 dieser Regelung abgezogenen Verluste einer ausländischen Betriebsstätte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den Einkünften aus gewerblicher Tätigkeit aus in diesem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätten insgesamt ein positiver Betrag ergab. Hiervon machte § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. eine Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige nachwies, dass nach den für ihn geltenden Vorschriften des ausländischen Staates ein Abzug von Verlusten in anderen Jahren als dem Verlustjahr allgemein nicht beansprucht werden konnte. Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums nach den Sätzen 3 und 4 der Hinzurechnung unterliegende und noch nicht hinzugerechnete (verbleibende) Betrag war nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. gesondert festzustellen.
- 16 Darüber hinaus sah § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG a.F. eine Hinzurechnung der nach Abs. 3 Satz 1 und 2 abgezogenen Verluste in entsprechender Anwendung des Abs. 3 Satz 3 für den Fall der Umwandlung der ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft vor, soweit der abgezogene Verlust nach Abs. 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden war oder nicht noch hinzuzurechnen war. Dies galt nach § 2a Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. aber nicht, wenn bei der umgewandelten Betriebsstätte die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 vorgelegen haben (Nr. 1) oder der Steuerpflichtige nachwies, dass die Kapitalgesellschaft nach den für sie geltenden Vorschriften einen Abzug von Verlusten der Betriebsstätte nicht beanspruchen konnte (Nr. 2).
- 17 2. Diese Vorschriften wurden für das Streitjahr sowohl durch das StEntlG 1999/2000/2002 als auch durch das StBereinG 1999 geändert.
- 18 a) Das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 hob § 2a Abs. 3 und 4 EStG a.F. ab dem Veranlagungszeitraum 1999 auf (§ 52 Abs. 3 Satz 1 EStG). Allerdings regelte § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG, dass § 2a Abs. 3 Satz 3 bis 6 sowie Abs. 4 EStG a.F. bis zum Veranlagungszeitraum 2008 weiter anzuwenden sind, soweit sich ein positiver Betrag i.S. des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. ergibt oder soweit eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte i.S. des § 2a Abs. 4 EStG a.F. in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.
- 19 b) Durch das StBereinG 1999 vom 22.12.1999 wurde § 52 Abs. 3 EStG neu gefasst. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG n.F. ist § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG nachgebildet, nimmt aber § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. von der Fortgeltung aus. Außerdem wird nicht mehr die Fortgeltung des § 2a Abs. 4 EStG a.F. angeordnet, sondern für die Veranlagungszeiträume 1999

bis 2008 auf eine neue Fassung dieser Vorschrift Bezug genommen, die nach § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG n.F. wie folgt lautet:

"Wird eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt (Nr. 1) oder entgeltlich oder unentgeltlich übertragen (Nr. 2) oder aufgegeben [...] (Nr. 3), so ist ein nach Absatz 3 Satz 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Absatz 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des Absatzes 3 Satz 3 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen."

- 20** Eine Fortgeltung des § 2a Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. ist nach dem StBereinG 1999 nicht mehr vorgesehen.
- 21** 3. Das FG ist in der Vorentscheidung zu Recht davon ausgegangen, dass über die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 EStG a.F./n.F. im Rahmen des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheids 1999 und nicht in einem Feststellungsbescheid zu entscheiden ist.
- 22** a) § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F., der auch nach § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG n.F. anwendbar bleibt, sieht lediglich die gesonderte Feststellung des am Schluss des Veranlagungszeitraums nach § 2a Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG a.F. der Hinzurechnung unterliegenden und noch nicht hinzugerechneten (verbleibenden) Betrags vor. Eine entsprechende Feststellung ist zum 31.12.1998 durch bestandskräftigen Bescheid vom 27.07.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2013 erfolgt. Für die tatsächliche Hinzurechnung im Folgejahr (hier: Streitjahr) gemäß § 2a Abs. 3 Satz 3 oder Abs. 4 EStG a.F./n.F. ist in Satz 5 weder nach der alten noch nach der neuen Fassung eine gesonderte Feststellung vorgesehen (vgl. auch Brandis/Heuermann/Wagner, § 2a EStG Rz 200 zu Abs. 4).
- 23** b) Eine gesonderte Feststellung ist auch nicht nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO erforderlich.
- 24** Bei einer Personengesellschaft (hier: Z-LP) gehören zwar grundsätzlich auch die Hinzurechnungen nach § 2a Abs. 4 EStG a.F./n.F. zum Gegenstand der Feststellung (vgl. Senatsurteile vom 28.11.2007 - I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097; vom 24.07.2013 - I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633; vom 22.02.2017 - I R 2/15, BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 56 und 103, jeweils m.w.N.). Im Streitfall ist von einer solchen Feststellung aber gemäß § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO abzusehen, da es sich bei der Z-LP um eine ausländische Personengesellschaft handelt, an der nur ein inländischer Gesellschafter (Klägerin) beteiligt ist.
- 25** c) Schließlich kommt auch eine gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b i.V.m. § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO nicht in Betracht.
- 26** Unabhängig von der Grundsatzfrage, ob der umfassende Verweis des § 180 Abs. 5 AO auf § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO im Fall des § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO --wegen dessen beschränkter Bezugnahme auf § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO-- zu einer (ersatzweisen) Anwendung der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO führen kann (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633; BFH-Urteil vom 03.08.2017 - IV R 7/14, BFH/NV 2018, 31; Brandis in Tipke/Kruse, § 180 AO Rz 102; Klein/Ratschow, AO, 15. Aufl., § 180 Rz 45), fehlt es jedenfalls an den besonderen Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO. Da die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG a.F./n.F. eine inländische GmbH (Klägerin) betraf, die als einzige inländische Gesellschafterin an einer ausländischen Personengesellschaft (Z-LP) beteiligt war, bestehen keine Anhaltspunkte, dass für die gesonderte Feststellung gemäß § 180 AO ein anderes Finanzamt zuständig wäre.
- 27** 4. Darüber hinaus ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in die X-Corp. im Streitjahr sowohl nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. als auch nach § 2a Abs. 4 EStG n.F. zu einer Hinzurechnung führt und beide Vorschriften nebeneinander anwendbar sind.
- 28** a) Soweit die Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in die X-Corp. gegen Gewährung von Anteilen zu einem Einbringungsgewinn führt und sich daraus ein insgesamt positiver Betrag der Einkünfte der Klägerin aus gewerblicher Tätigkeit aus in den USA belegenen Betriebsstätten ergibt, liegen bereits die Voraussetzungen des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. vor (zur Einbeziehung von Einbringungsvorgängen vgl. auch Schmidt/Heinicke, EStG, 40. Aufl., § 2a Rz 57; Brandis/Heuermann/Wagner, § 2a EStG Rz 198).
- 29** Auf die Prüfung einer etwaigen Ausnahme i.S. des § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. kommt es im Streitfall nicht an. Dass die Voraussetzungen des § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. nicht vorliegen, war bereits Gegenstand der gesonderten Feststellungen des verbleibenden Betrags für die Jahre 1996 bis 1998 nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. Dies hat für das hiesige Verfahren Bindungswirkung (Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO), ohne dass die spätere

Streichung der Fortgeltung des § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. durch § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG n.F. daran etwas geändert hätte.

- 30** b) Darüber hinaus liegen auch die Voraussetzungen des § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. vor.
- 31** Dieser Hinzurechnungstatbestand ist materiell-rechtlich unmittelbar mit § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. verknüpft. Er soll verhindern, dass die steuersubjektbezogene Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. mittels eines Rechtsträgerwechsels verbunden mit einer gewinnneutralen oder gewinnreduzierten Gestaltung des Vorgangs unterlaufen werden kann und dadurch das latente Hinzurechnungsrisiko endgültig ausgeschlossen oder reduziert wird (Senatsurteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709, m.w.N.). Zweck der Regelung ist somit die Sicherung der Nachversteuerung der im Inland abgezogenen Verluste ausländischer Betriebsstätten und damit auch die Vermeidung einer Doppelberücksichtigung dieser Verluste im In- und Ausland (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 14/2070, S. 22). Die Rechtsfolge des § 2a Abs. 4 EStG n.F. ist von der Entstehung eines Gewinns unabhängig (Senatsurteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709, m.w.N.).
- 32** Nach dieser Maßgabe ist die Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in die X-Corp. als eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft i.S. des § 2a Abs. 4 Nr. 1 EStG n.F. anzusehen (vgl. allgemein auch Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2a Rz 61). Mit dem Begriff der "Umwandlung" sollen nicht nur Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes oder des Umwandlungssteuergesetzes erfasst werden (Brandis/Heuermann/Wagner, § 2a EStG Rz 206). Vielmehr ist der Begriff "untechnisch" zu verstehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 30.04.1991 - VIII R 68/86, BFHE 165, 46, BStBl II 1991, 873; Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 2a Rz 56). Dies entspricht dem Zweck der Vorschrift.
- 33** Des Weiteren erfüllt der Einbringungsvorgang gegen Gewährung von Anteilen auch die Voraussetzungen einer entgeltlichen Übertragung gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG n.F. (vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2a Rz 63).
- 34** c) Die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. ist zwar vorrangig, sperrt aber nicht die Anwendung des § 2a Abs. 4 EStG n.F., soweit der nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. auf den 31.12.1998 festgestellte verbleibende Betrag nicht vollständig durch die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. abgedeckt ist. Darüber hinaus kommt es auch nicht zu einer betragsmäßigen Beschränkung der Hinzurechnung nach § 2a Abs. 4 EStG n.F. auf die Höhe der Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F.
- 35** Dies ergibt sich bereits daraus, dass § 2a Abs. 4 EStG n.F. nach seinem Wortlaut Anwendung finden soll, "soweit" der abgezogene Verlust nach Abs. 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist. Damit dient § 2a Abs. 4 EStG n.F. als Auffangtatbestand für die Differenz zwischen dem nach § 2a Abs. 3 Satz 5 EStG a.F. im Vorjahr festgestellten verbleibenden Betrag und den (vorrangigen) Hinzurechnungen nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. Hinsichtlich dieser Differenz bleibt es weiterhin erforderlich, entsprechend dem Zweck des § 2a Abs. 4 EStG n.F. eine Umgehung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. zu verhindern und dadurch die Nachversteuerung der im Inland abgezogenen Verluste ausländischer Betriebsstätten zu sichern.
- 36** 5. Allerdings reichen die tatrichterlichen Feststellungen des FG nicht aus, um abschließend über die Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Anwendung des § 2a Abs. 4 EStG n.F. und über eine etwaige Normenkontroll-Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entscheiden zu können. Hierfür ist eine umfassende Abwägung sämtlicher Vertrauensschutzgesichtspunkte erforderlich, wozu auch die --vom FG ausdrücklich offen gelassene-- Auseinandersetzung mit den einfachgesetzlichen Voraussetzungen einer Hinzurechnung nach § 2 Abs. 4 EStG a.F. gehört.
- 37** a) Zur verfassungsrechtlichen Problematik der Rückwirkung des § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. wird als Ausgangspunkt auf die Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 257, 120, BStBl II 2017, 709 (vgl. auch Senatsbeschluss vom 16.12.2008 - I R 96/05, BFH/NV 2009, 744) Bezug genommen, insbesondere auf die dort angeführten Vertrauensschutzerwägungen, die bei tatbestandlicher Rückanknüpfung innerhalb eines Veranlagungszeitraums maßgebend sind (vgl. hierzu allgemein BVerfG-Beschluss vom 25.03.2021 - 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, m.w.N.).
- 38** Im Streitfall kommt die Besonderheit hinzu, dass die Klägerin ihre steuerbegründende Disposition, die bereits in der Einbringung der US-amerikanischen Betriebsstätte in die X-Corp. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im April 1999 lag, erst nach Verkündung des StEntlG 1999/2000/2002 im März 1999 (mit der in § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG vorgesehenen Fortgeltung der Ausnahmeregelung in § 2a Abs. 4 Satz 2 EStG a.F.), aber noch vor Einbringung des ersten Gesetzentwurfs zum StBereinG 1999 im August 1999 (mit der in § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG n.F. vorgesehenen

Streichung des § 2a Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. für das gesamte Streitjahr) getroffen hat. Insofern könnte durch die Übergangsregelungen des StEntlG 1999/2000/2002 ein zusätzlicher Vertrauensschutz geschaffen worden sein, der in Bezug auf nachfolgende Dispositionen zu Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung der durch das StBereinG 1999 vorgenommenen Änderungen führt (zur rückwirkenden Änderung von Übergangsregelungen vgl. auch Senatsbeschluss vom 10.08.2011 - I R 39/10, BFHE 234, 396, BStBl II 2012, 603 --nachfolgend BVerfG-Beschluss vom 27.10.2021 - 2 BvL 12/11, Deutsches Steuerrecht 2021, 2888, neues Aktenzeichen des BFH I R 49/21--, sowie Senatsurteil vom 10.12.2014 - I R 76/12, BFHE 248, 303, BStBl II 2016, 237, jeweils m.w.N.).

- 39** b) Allerdings sind auch in dieser Konstellation die Voraussetzungen einer möglicherweise verfassungswidrigen Rückwirkung und einer Vorlage an das BVerfG jedenfalls insoweit nicht erfüllt, als schon § 2a Abs. 4 EStG a.F. zu einer Hinzurechnung geführt hätte. Im Übrigen ist die konkrete Reichweite des § 2a Abs. 4 EStG a.F. auch für die allgemeinen Vertrauensschutzüberlegungen im Rahmen der verfassungsrechtlichen Rückwirkungsproblematik von Bedeutung.
- 40** aa) § 2a Abs. 4 Satz 1 EStG a.F. setzte voraus, dass die in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wurde. Diese Voraussetzung war --wie in § 2a Abs. 4 EStG n.F.-- unter Berücksichtigung des Zwecks der Regelung "untechnisch" zu verstehen und umfasste auch die Einbringung einer Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft. Außerdem wurde auch § 2a Abs. 4 EStG a.F. nicht durch die Anwendbarkeit des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F./n.F. gesperrt.
- 41** bb) Hinsichtlich der --vom FG ausdrücklich offen gelassenen-- Ausnahme des § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. sind aus den Akten keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die X-Corp. nach US-amerikanischem Steuerrecht Verluste der Z-LP berücksichtigen konnte. Aufgrund der Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung und dem Vortrag der Klägerin im Klageverfahren bestehen aber wesentliche Anhaltspunkte, dass bei der Z-LP nach US-amerikanischem Steuerrecht überhaupt keine vergleichbaren Verluste angefallen sind. Vielmehr dürfte bei der Z-LP --durch Aktivierung von Anlaufverlusten und einen verzögerten Beginn der Abschreibungen-- im Umfang der nach deutschem Recht ermittelten und abgezogenen Verluste ein Abschreibungsvolumen entstanden sein, das durch die Einbringung auf die X-Corp. übergegangen ist. Letzteres würde --jedenfalls in Höhe dieses Abschreibungsvolumens-- ausreichen, um die in § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. vorgesehene Ausnahme von der Hinzurechnung auszuschließen.
- 42** Der Wortlaut der Vorschrift verweist zwar lediglich darauf, dass die Kapitalgesellschaft keinen "Abzug von Verlusten der Betriebsstätte" beanspruchen darf; dies spricht grundsätzlich für eine Beschränkung auf den sofortigen Verlustabzug einschließlich der Möglichkeiten des Vor- oder Rücktrags. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber bei Umwandlungen in eine Kapitalgesellschaft einen regelmäßigen Ausschluss der Hinzurechnung akzeptieren wollte. Unter Berücksichtigung des Zwecks des § 2a Abs. 4 EStG a.F., grundsätzlich eine Symmetrie zwischen dem Abzug ausländischer Betriebsstättenverluste und einer Hinzurechnung bei späteren Betriebsstättengewinnen herzustellen, ist eine Ausnahme von der Hinzurechnung vielmehr auch dann nicht gerechtfertigt, wenn die gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. nach deutschem Recht ermittelten und abgezogenen Betriebsstättenverluste auf Grundlage des ausländischen Rechts überhaupt nicht entstanden sind, sondern als künftiges Abschreibungsvolumen in der ausländischen Bilanz gespeichert werden, so dass sie nach einer Einbringung der ausländischen Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft von der übernehmenden Kapitalgesellschaft wirtschaftlich genutzt werden können.
- 43** Dieses Verständnis wird auch durch den weiteren Wortlaut des § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. gestützt, der für den "Abzug von Verlusten der Betriebsstätte" ausdrücklich auf das ausländische Recht Bezug nimmt. Dies spricht dafür, dass das ausländische Recht im Rahmen des § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. nicht nur für den etwaigen Übergang eines Verlustabzugs auf die Kapitalgesellschaft maßgeblich ist, sondern auch für die Verluste selbst, so dass diese Ausnahmenvorschrift von vorneherein keine Anwendung finden soll, soweit die Verluste nach ausländischem Recht erst bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft entstehen.
- 44** 6. Das angefochtene Urteil des FG beruht auf einer anderen rechtlichen Beurteilung des Umfangs der einfachgesetzlichen Prüfung, der im Zusammenhang mit den umfassenden Vertrauensschutzerwägungen erforderlich ist, um eine abschließende Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit der Rückwirkung des § 52 Abs. 3 Satz 5 i.V.m. § 2a Abs. 4 EStG n.F. und eine etwaige Vorlage an das BVerfG treffen zu können. Es war daher aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen.
- 45** a) Um die Anwendbarkeit des § 2a Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG a.F. und die daraus folgenden Vertrauensschutzerwägungen abschließend beurteilen zu können, fehlen insbesondere Feststellungen des FG zum

US-amerikanischen Steuerrecht sowie zur konkreten Höhe des zum Zeitpunkt der Einbringung auf die X-Corp. übergegangenen Abschreibungsvolumens, das sich durch die Aktivierung von Anlaufverlusten und einen späteren Beginn der Abschreibungen ergeben hat und an die Stelle der nach deutschem Recht gemäß § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. ermittelten und abgezogenen Verluste getreten ist. Das FG ist gehalten, die fehlenden Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen. Dabei wird auch zu berücksichtigen sein, dass es auf den Zeitpunkt der Einbringung der US-amerikanischen Betriebsstätte in die X-Corp. am 15.04.1999 ankommt.

- 46** b) Darüber hinaus weist der Senat für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass auch wesentliche Anhaltspunkte für eine über 10.965.729 DM hinausgehende Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. sprechen. Insbesondere geht das der Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. zugrunde liegende Gutachten von den Buchwerten zum 31.10.1999 aus. Damit werden sämtliche Abschreibungen, die den Zeitraum bis zum 31.10.1999 betreffen, wertmindernd berücksichtigt. Für § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG a.F. kommt es aber ebenfalls auf den Zeitpunkt der Einbringung der US-amerikanischen Betriebsstätte in die X-Corp. am 15.04.1999 an.
- 47** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 48** 8. Die Entscheidung ergeht im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)