

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 816

**Die einkommensteuerrechtliche
Behandlung von Auslandsverlusten**

**Eine systematisch-methodische, verfassungs-
und europarechtliche Untersuchung**

Von

Stefan Wilk



Duncker & Humblot · Berlin

STEFAN WILK

**Die einkommensteuerrechtliche
Behandlung von Auslandsverlusten**

Schriften zum Öffentlichen Recht

Band 816

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten

Eine systematisch-methodische, verfassungs-
und europarechtliche Untersuchung

Von
Stefan Wilk



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Wilk, Stefan:

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten : eine systematisch-methodische, verfassungs- und europarechtliche Untersuchung / Stefan Wilk. – Berlin : Duncker und Humblot, 2000

(Schriften zum öffentlichen Recht ; Bd. 816)

Zugl.: Bayreuth, Univ., Diss., 1999

ISBN 3-428-10040-9

Alle Rechte vorbehalten

© 2000 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin

Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0200

ISBN 3-428-10040-9

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☹

Vorwort

Die Arbeit lag der Universität Bayreuth im Sommersemester 1999 als Dissertation vor. Mein besonderer Dank gilt Herrn *Prof. Dr. Loritz* für die Überlassung des Themas und die Anregungen bei der Erstellung der Arbeit. Für die Anfertigung des Zweitgutachtens danke ich Herrn *Prof. Dr. Dr. Mößle*.

Nicht zuletzt habe ich mich bei Frau *Sabine Ivo* und Herrn *Dr. Malte Ivo* zu bedanken, die die mühevollen Arbeit des Korrekturlesens übernommen haben.

Ich widme diese Arbeit meiner Mutter und dem Gedenken meines Vaters.

Stefan Wilk

Inhaltsverzeichnis

Einführung	15
-------------------------	----

1. Teil

Die Systematik der Besteuerung von Auslandsverlusten	17
A. Zur Entstehung der derzeitigen Rechtslage	17
B. Persönliche Steuerpflicht und Auslandseinkünfte	23
C. § 2 a EStG als sachliche Voraussetzung für die Besteuerung	24
I. Persönlicher Anwendungsbereich	25
II. Die Verlustabzugsbeschränkungen	26
D. Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	30
I. Der Begriff der Doppelbesteuerung	30
II. Unilaterale Regelungen	33
1. Die Anrechnungsmethode nach § 34 c Abs. 1 EStG	33
2. Die Abzugsmethode nach § 34 c Abs. 2 EStG	41
3. Die Abzugsmethode nach § 34 c Abs. 3 EStG	42
4. Sonstige unilaterale Maßnahmen	44
III. Rechtslage bei Doppelbesteuerungsabkommen	44
1. Zum Verhältnis zwischen Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatlichem Recht	45
2. Zur Regelungssystematik von Doppelbesteuerungsabkommen	48
3. Die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt	51
a) Die Freistellung nach Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA bei Einkünften aus im Ausland gelegenen Betriebsstätten	52
aa) Problemstellung	52
bb) Zum Begriff der Freistellung	53
cc) Der Einkünftebegriff in Art. 23 A Abs. 1 OECD-MA	54
(1) Zum Meinungsstand hinsichtlich der Auslegung abkommensrechtlicher Begriffe	55
(2) Auslegung des Einkünftebegriffs nach der völkerrechtlichen Methode	59
(3) Auslegung des Einkünftebegriffs nach der binnenrechtlichen Methode	62
(4) Der Einkünftebegriff der abkommensrechtlichen Anrechnungsmethode als Vergleich	64

(5) Zusammenfassung	65
dd) Besonderheiten bei der Freistellung von Verlusten auf der Grundlage des Art. 23 A OECD-MA	66
b) Bedeutung des Progressionsvorbehalts	77
4. Die abkommensrechtliche Anrechnungsmethode	79
5. Zusammenfassung	80
E. Die Bedeutung des § 3 c EStG im Zusammenhang mit der Freistellungsmethode	81
I. „Verluste“ bei Schachteldividenden	82
II. Behandlung gescheiterter Betriebsstätten Gründungen in DBA-Ländern	89
III. Zusammenfassung	97
F. Abzugsmöglichkeiten nach § 2 a Abs. 3 EStG	98
G. Die Wirkungsweise des § 2 a Abs. 1, 2 EStG auf die Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	100
I. § 2 a Abs. 1, 2 EStG und die Anrechnungsmethode ohne DBA	100
II. § 2 a Abs. 1, 2 EStG und die Abzugsmethode ohne DBA	110
III. § 2 a Abs. 1, 2 EStG und die Freistellung nach DBA	112
1. Das Verhältnis zwischen § 2 a Abs. 1, 2 EStG und dem Abkommensrecht	113
2. Die Wirkung des § 2 a Abs. 1, 2 EStG auf den negativen Progressionsvorbehalt	114
a) Auslegung anhand des Gesetzeswortlauts und der Gesetzesbegründung	115
b) Systematische Auslegung	117
c) Teleologische Auslegung	125
d) Besonderheiten ab dem VZ 1996	127
3. Ergebnis	128
IV. § 2 a Abs. 1, 2 EStG und die Anrechnungsmethode nach DBA	129
H. Zusammenfassung	131

2. Teil

Die Verfassungsmäßigkeit der Behandlung von Auslandsverlusten	132
A. Maßstäbe zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Steuergesetzen	132
I. Bedeutung des Art. 12 GG	135
II. Bedeutung des Art. 14 GG	136
III. Bedeutung des Art. 2 Abs. 1 GG	139
IV. Bedeutung des Art. 3 GG	141
1. Die Leistungsfähigkeit als verfassungsrechtliche Grenze der Besteuerung	143
2. Das Kriterium der Systemgerechtigkeit	144
3. Die Rechtsanwendungsgleichheit nach § 85 AO	144

4. Grenzen der Steuergerechtigkeit	144
5. Die Bedeutung des sog. „Halbteilungsgrundsatzes“	147
V. Zusammenfassung	148
B. Verfassungsmäßigkeit des § 2a Abs. 1, 2 EStG	149
I. Vereinbarkeit mit Art. 14 GG	149
II. Vereinbarkeit mit Art. 2 Abs. 1 GG	150
1. Rückwirkung von Gesetzen, Vertrauensschutz und Übergangsregelung	150
a) Auffassung der Finanzverwaltung	153
b) Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung	154
c) Auffassung der Literatur	157
d) Stellungnahme	159
2. Verhältnismäßigkeit	159
a) Auffassung der Finanzverwaltung	162
b) Auffassung der finanzgerichtlichen Rechtsprechung	162
c) Auffassung der Literatur	163
d) Stellungnahme	164
III. Vereinbarkeit mit Art. 3 GG	167
1. Sachliche Rechtfertigung durch den Gesetzgeber	168
2. Sachliche Rechtfertigung aus Sicht der Finanzverwaltung	169
3. Sachliche Rechtfertigung aus der Sicht der finanzgerichtlichen Rechtsprechung	169
4. Sachliche Rechtfertigung aus der Sicht der Literatur	175
5. Stellungnahme	179
IV. Zusammenfassung	183
C. Verfassungsmäßigkeit der Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung	183
I. Verfassungsmäßigkeit der Anrechnungsmethode	184
1. Die grundsätzliche Anwendung der Anrechnungsmethode	184
2. Die Beschränkung auf den Anrechnungshöchstbetrag	186
3. Die Anwendung der „per-country-limitation“	189
4. Besonderheiten bei negativen Einkünften	190
5. Zusammenfassung	190
II. Verfassungsmäßigkeit der Freistellungsmethode	190
D. Zusammenfassung	192

3. Teil

Die deutsche einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandsverlusten im europäischen Binnenmarkt 194

A. Das Verhältnis zwischen innerstaatlichem Steuerrecht und Gemeinschaftsrecht	195
--	-----

B.	Gemeinschaftsrechtliche Regelungen zum Steuerrecht	198
I.	Indirekte Steuern und Gemeinschaftsrecht	199
II.	Direkte Steuern und Gemeinschaftsrecht	200
1.	Fusionsrichtlinie	202
2.	Mutter-Tochter-Richtlinie	203
3.	EG-Schiedsverfahrenskonvention	203
4.	Vorschlag zu einer Verlustringrichtlinie	204
III.	Zusammenfassung	206
C.	Europarechtliche Maßstäbe zur Überprüfung steuerrechtlicher Vorschriften .	206
D.	§ 2 a Abs. 1, 2 EStG im europäischen Binnenmarkt	207
I.	Zum bisherigen Meinungsstand	208
II.	Vereinbarkeit mit dem freien Warenverkehr	212
III.	Vereinbarkeit mit der Arbeitnehmerfreizügigkeit	213
IV.	Vereinbarkeit mit der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	213
1.	Schutzzumfang der Niederlassungsfreiheit	213
2.	Das Verhältnis der Niederlassungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit	215
3.	Zwischenergebnis	218
4.	Eingriff des § 2 a Abs. 1, 2 EStG in die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	218
a)	Offene oder versteckte Diskriminierung	219
b)	„Umgekehrte“ Diskriminierung	220
c)	Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	222
d)	Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit	228
5.	Rechtfertigung der Beschränkung	229
a)	Die Wechselwirkung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit auf der Ebene der Rechtfertigung	229
b)	Ansätze zur Rechtfertigung des § 2 a Abs. 1, 2 EStG aus europarechtlicher Sicht	231
aa)	Rechtfertigung wegen fehlender Harmonisierung	233
bb)	Rechtfertigung aus Gründen der Wirtschaftspolitik und der Stärkung des Steueraufkommens	235
cc)	„Kohärenz“ als Rechtfertigung	240
dd)	Gefahr der Steuerumgehung	241
c)	Die Bedeutung der Verhältnismäßigkeit	242
6.	Zusammenfassung	243
V.	Vereinbarkeit mit der Dienstleistungsfreiheit	245
VI.	Ergebnis	246
E.	Abkommensrechtliche Vermeidungsnormen im europäischen Binnenmarkt .	246
I.	Das Verhältnis zwischen DBA und Gemeinschaftsrecht	247
II.	Europarechtliche Maßstäbe zur Überprüfung von DBA-Vorschriften .	247

III. Die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt	248
1. Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot	249
2. Verstoß gegen das Beschränkungsverbot	250
a) Freistellung positiver Einkünfte	250
b) Freistellung negativer Einkünfte	251
aa) Problemstellung	252
bb) Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	252
cc) Rechtfertigung der Beschränkung	259
3. Ergebnis	262
F. Zusammenfassung	262
Zusammenfassung	264
Literaturverzeichnis	266
Sachwortverzeichnis	281

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. A. (a. A.)	anderer Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AIG	Auslandsinvestitionsgesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ASTG	Außensteuergesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebs-Beraters
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BR-Drucksache	Bundesrat-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestag-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EC	European Community
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte

EG	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EGV	Vertrag über die Europäische Gemeinschaft (Amsterdamer Fassung)
Einl.	Einleitung
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien (1996)
EStRG	Einkommensteuerreformgesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des EuGH
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Steuer- und Wirtschaftsrecht
f., ff.	folgend, folgende
F.	Fach
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggfs.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Gr.	Gruppe
GrS	Großer Senat
GS	Gedächtnisschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
insb.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht
i. ü.	im übrigen
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
JbFS	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht

JStG	Jahressteuergesetz
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MK	Musterkommentar
MünchSch	Münchener Schriften
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
n. F.	neue Fassung
n. v.	nicht veröffentlicht
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
RdF	Reichsminister der Finanzen
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters)
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Satz, Sätze, Seite(n)
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte(r), (s)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StbJB	Steuerberater-Jahrbuch
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
st. Rspr.	ständige Rechtsprechung
u.	und
umstr.	umstritten
UStG	Umsatzsteuergesetz
v. H.	vom Hundert
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VStG	Vermögensteuergesetz
VVDStL	Veröffentlichungen der Vereinigung Deutscher Staatsrechtslehrer
VZ	Veranlagungszeitraum
WM	Wertpapiermitteilungen
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

Einführung

Bei der internationalen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen kommt es zur Konfrontation mit einer Vielzahl von Normen aus unterschiedlichen nationalen und bilateralen Rechtsquellen, deren Zusammenspiel häufig zu Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung führt. Durch Änderungen des nationalen Rechts werden weitere Regelungen geschaffen, die häufig, zumindest auf den ersten Blick, nicht in die Systematik des bisherigen Rechtszustands passen. Mit der Einführung des § 2a Abs. 1, 2 EStG durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 entstanden umfangreiche Diskussionen über die Wirkung der Vorschrift im deutschen Steuersystem und über ihre Verfassungsmäßigkeit. Vereinzelt finden sich auch Stellungnahmen, die die Vereinbarkeit der Vorschrift mit den Grundfreiheiten des EG-Vertrages bezweifeln.

Im ersten Teil der Arbeit werden – nach einer kurzen Einführung zur Entstehung der für die Besteuerung von Einkünften mit Auslandsbezug relevanten Vorschriften – die Methodik und Systematik der Verrechnung von im Ausland erwirtschafteten Verlusten (im folgenden: Auslandsverluste) mit Inlandseinkünften unter besonderer Berücksichtigung der Einkünfte aus ausländischen gewerblichen Betriebsstätten untersucht. Zu diesem Zweck wird zunächst in allgemeiner Form die Behandlung ausländischer Einkünfte durch uni- und bilaterale Regelungen aufgezeigt. Zentrale Frage ist die Wirkung der einschlägigen Vorschriften in ihrem Zusammenspiel.

In der Vergangenheit hat speziell die Frage der Reichweite der Freistellung nach DBA-Vorschriften zu umfangreichen Diskussionen geführt. Beispielhaft sind die Diskussionen zu den sog. Schachteldividenden und die Behandlung von Verlusten aus gescheiterten Betriebsstättengründungen.

Anschließend wird die Wirkung des § 2a EStG auf das sich daraus ergebende System erläutert.

Der zweite Teil der Arbeit beschäftigt sich mit der an der Verfassungsmäßigkeit des Systems der Verlustberücksichtigung geäußerten Kritik. Da nunmehr das BVerfG anhängige Verfassungsbeschwerden zu § 2a Abs. 1, 2 EStG nicht zur Entscheidung angenommen hat, sollen die verschiedenen Meinungstendenzen zusammenfassend dargestellt werden.

Die Frage des Verhältnisses des nationalen Steuerrechts zum Europarecht ist dem dritten Teil vorbehalten. Neben dem allgemeinen Problem der Wir-

kung des Europarechts auf das nationale Steuerrecht, wird die Frage der Vereinbarkeit nationaler Vorschriften zur Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten mit den Grundsätzen des europäischen Binnenmarktes untersucht.

1. Teil

Die Systematik der Besteuerung von Auslandsverlusten

Bei der steuerlichen Behandlung von Auslandsverlusten ist zunächst zu klären, welche persönlichen Voraussetzungen das Steuerrecht an die Erfassung ausländischer Einkünfte stellt.

Die im Vordergrund stehenden Fragen der sachlichen Steuerpflicht orientieren sich an den sachlichen Voraussetzungen der Besteuerung nach §§ 2 ff. EStG, insbesondere § 2a EStG, dem Begriff der Doppelbesteuerung und den uni- und bilateralen Vorschriften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.

A. Zur Entstehung der derzeitigen Rechtslage

Die deutsche einkommensteuerrechtliche Behandlung von Auslandstätigkeiten wird durch zwei verschiedene Regelungsbereiche berührt. Den nationalen (unilateralen) Vorschriften mit Auslandsbezug stehen bilaterale Vereinbarungen in Form von DBA gegenüber.

Schon in der Mitte des 19. Jahrhunderts erkannte man, daß durch eine zwei- oder mehrfache Besteuerung des gleichen Vorgangs der grenzüberschreitende wirtschaftliche Verkehr behindert wird. Es wurden daher zwischen Staaten Abkommen geschlossen, nach denen Betriebsstätten nur in dem Staat besteuert werden sollten, aus dem die Erträge herrühren¹.

Wegen der grundlegenden weltwirtschaftlichen Änderungen in der Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg waren die bis dahin bekannten Modelle bilateraler Abkommen unbefriedigend. Sie wiesen „Ungereimtheiten und Lücken“² auf, ließen sie „zunehmend als überholungsbedürftig erscheinen und schwächten ihren Einfluß auf die internationale Abkommenspraxis“³.

¹ Zur Entwicklung der DBA bis zum Ende des 2. Weltkrieges und der Schaffung der Freistellungsmethode als traditionelle Methode Kontinentaleuropas zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vgl. Vogel, MünchSch 21, S. 1 ff. u. Vogel, DStZ 1997, S. 278 f.

² Debatin in: Debatin/Wassermeyer, Systematik I Rdnr. 15.

³ Ebd.