

# Finanzgericht Stuttgart

## IM NAMEN DES VOLKES

### URTEIL

§§ 2, 21, 32b EStG 2009; Art, 6, 23 DBA-Österreich

- 1. Nach Art. 23 Abs. 1 DBA-Österreich (Doppelsteuerabkommen) sind Verluste aus der Vermietung einer Immobilie in Österreich aus der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer auszunehmen (sog. Freistellungsmethode).**
- 2. Ein Verlustausgleich kommt auch nicht aufgrund des Anwendungsvorrangs des gemeinschaftlichen Primärrechts unter dem Aspekt sog. "finaler Verluste" in Betracht, wenn der Verlustausgleich in Österreich nicht aus tatsächlichen, sondern aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen ist.**
- 3. Der Verlust ist auch nicht im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG zu berücksichtigen.**

FG Stuttgart, Urteil vom 08.07.2014, Az.: 4 k 1134/12

#### **Tenor:**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

#### **Tatbestand:**

Streitig ist, ob Vermietungsverluste des Klägers (Kl.) aus einem Mietobjekt in Österreich bei der Veranlagung zur Einkommensteuer (ESt) berücksichtigt werden können.

Der Kl. ist Facharzt für Allgemeinmedizin und betreibt in A eine Arztpraxis. Er erzielte im Streitjahr hauptsächlich selbständige Einkünfte.

Mit Kaufvertrag vom 2. November 2009 erwarb der Kl. 1078/1565stel Anteile an der Liegenschaft xxxxx B, xx B in C/Österreich, ... gasse x zu einem Kaufpreis von 800.000 €. Das Wohnungseigentum vermietete er. Der österreichische Fiskus erließ gegenüber dem Kl. am 28. Oktober 2010 einen ESt-Bescheid für 2009, in dem die - der beschränkten ESt-Pflicht unterliegenden - Einkünfte des Kl.

wie folgt berechnet wurden:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

-5.789,60 €

Sonderausgaben (§ 18 österr. EStG 1988)  
-80,00 €

Einkommen  
-5.849,60 €

Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 österreichisches Einkommensteuergesetz 1988 (öEStG)  
9.000,00 €

ESt-Bemessungsgrundlage  
3.150,40 €

darauf entfallende ESt  
0,00 €

In seiner am 4. Februar 2011 beim Beklagten (Bekl.) eingereichten ESt-Erklärung für das Streitjahr erklärte der Kl. einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung des Mietobjektes in C/Österreich in Höhe von insgesamt -10.033,70 €. Dieser setzte sich aus dem Verlust „...gemäß Mitteilung FA C/Österreich“ in Höhe von -5.789,60 € und Schuldzinsen in Höhe von insgesamt 4.244,10 € zusammen (vgl. Erläuterung zur Anlage V, Bl. 52 ESt-Akte).

Der Bekl. berücksichtigte den Vermietungsverlust aus dem Objekt in C/Österreich im ESt-Bescheid vom 10. August 2011 nicht und erläuterte dies damit, dass bei Mitgliedsstaaten der Europäischen Union Vermietungseinkünfte ab dem Jahr 2008 gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) nicht mehr dem Progressionsvorbehalt unterlägen. Außerdem verwies der Bekl. auf Art. 6 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen --DBA Österreich 2000-- (in der Fassung vom 24. August 2000, Bundesgesetzblatt --BGBl.-- 2002 II, S. 2435).

Gegen diesen Bescheid erhob der Kl. am 22. August 2010 zunächst Sprungklage, der der Bekl. jedoch nicht zustimmte. Der Rechtsbehelf wurde mit Beschluss vom 10. Oktober 2011 gemäß § 45 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung (FGO) zur weiteren Bearbeitung an den Bekl. übersandt.

Der Einspruch des Kl. blieb in der Einspruchsentscheidung vom 14. März 2012 ohne Erfolg. Gemäß Art. 6 Abs. 1 des DBA Österreich stehe Österreich für das dort belegene Vermietungsobjekt das Besteuerungsrecht zu. Nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG hätten ausländische Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei seien, zwar grundsätzlich dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Aufgrund der Neuregelung des § 32b EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2008 sei der Progressionsvorbehalt u.a. auf nach dem DBA steuerbefreite Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen aus einem EU/EWR-Staat nicht mehr anzuwenden. Dies gelte sowohl für den positiven als auch für den negativen Progressionsvorbehalt. Auch aus dem Gemeinschaftsrecht ergebe sich nichts anderes. Der BFH habe im Urteil vom 9. Juni 2010 I R 100/09 entschieden, dass ein Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat abweichend von den Regelungen in einem Doppelbesteuerungsabkommen nur ausnahmsweise in Betracht komme, sofern der Steuerpflichtige nachweise, dass die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar seien. Nach § 2 Abs. 2 des österr. EStG sei das Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten

ergäben, nach dem Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen sowie der Freibeträge. Nach § 18 Abs. 6 österr. EStG seien auch Verluste als Sonderausgaben abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden seien. Dies gelte jedoch nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt worden seien. Jedem Mitgliedsstaat stehe es nach der Rechtsprechung des BFH frei, die ihm abkommensrechtlich zugewiesenen Einkünfte nach nationalem Recht zu besteuern. Hierzu gehöre auch die Beschränkung des Verlustvortrages. In diesem Fall sei es nicht dem Ansässigkeitsstaat zu überantworten, den Abzug von dadurch im Besteuerungsland endgültig unberücksichtigt bleibenden Verlusten seinerseits zu gewährleisten. Nach der ihn bindenden Verwaltungsauffassung verpflichte das Gemeinschaftsrecht Deutschland nicht dazu, das spezielle Verlustvortragsverbot in der Besteuerungssystematik eines anderen Mitgliedsstaates (in Bezug auf bestimmte Einkunftsarten) im Rahmen seiner eigenen Besteuerung auszugleichen. Dies führe auch im Streitfall zu einem sachgemäßen Ergebnis. Andernfalls wären bei sich abwechselnden Gewinnen und Verlusten die Verluste von der deutschen Bemessungsgrundlage abzuziehen, die Gewinne dieser aber nicht hinzuzurechnen.

Mit der dagegen am 29. März 2012 erhobenen Klage macht der Kl., vertreten durch seinen Prozessbevollmächtigten, weiterhin geltend, der Vermietungsverlust aus dem Objekt in C/Österreich sei bei der Besteuerung zu berücksichtigen. Er sei nach österreichischem Recht beschränkt einkommensteuerpflichtig. Österreich stehe für die Vermietungseinkünfte das Besteuerungsrecht zu. Grundsätzlich seien positive und negative Einkünfte eines Steuerpflichtigen im Rahmen von § 2 Abs. 3 EStG auszugleichen. Verbleibende Verluste seien entsprechend § 10d EStG in anderen Jahren abziehbar. Verluste aus EU-Mitgliedsstaaten unterlägen nicht mehr den Beschränkungen des § 2a EStG. Die durch das Jahressteuergesetz 2009 erfolgte Herausnahme von im EU-Bereich erzielten Verlusten beruhe auf vom EUGH geäußerten Bedenken gegen den im Jahressteuergesetz 2008 gestrichenen negativen Progressionsvorbehalt und allgemein gegen die Anwendung des § 2a im EU-Bereich. Die Anwendung des § 2a EStG sei daher auf Drittstaaten beschränkt, mit der Folge, dass negative Einkünfte aus EU-Mitgliedsstaaten grundsätzlich abzugsfähig seien. Das EUGH-Urteil vom 29. März 2007 C-347/04 (Rewe-Zentralfinanz) finde vorliegend Anwendung. In der Rechtssache Lidl-Belgium sei der EUGH in seinem Urteil vom 15. Mai 2008 C-414/06 zu der Auffassung gelangt, es sei eine Berücksichtigung der Verluste im Staat des Stammhauses unter der Voraussetzung geboten, dass die Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten im Staat der Tochter-Gesellschaft ausgeschöpft seien. Überdies ergebe sich eine gewisse Parallele zu der vom EUGH zu beurteilenden Konstellation der Verlustübertragung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften. Hier wie dort seien Verluste im Bereich einer anderen Steuerhoheit entstanden als diejenigen, in der zur Verrechnung geeignete Gewinne erwirtschaftet würden. Die vom EUGH aufgestellten Grundsätze könnten insoweit auf den vorliegenden Fall übertragen werden, was sich auch aus der Entscheidung des EUGH vom 21. Februar 2006 C-152/03 (Ritter-Coulais) ergebe. Eine Berücksichtigung der Verluste in Deutschland sei dann geboten, wenn die Möglichkeit der Berücksichtigung der Verluste im Belegenheitsstaat ausgeschöpft seien. Das sei der Fall, wenn die Verluste final, d.h. endgültig nicht mehr im Belegenheitsstaat in Ansatz gebracht werden könnten. Der BFH habe entschieden, dass ein Verlustabzug aus Gründen des Gemeinschaftsrechts nur ausnahmsweise in Betracht komme, wenn der Steuerpflichtige nachweise, dass die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar seien. Gemäß § 2 Abs. 2 öEStG könnten negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Mangels anderer Einkünfte in Österreich sei ihm vorliegend ein Verlustausgleich nicht möglich. Negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien in Österreich nach § 18 Abs. 6 öEStG nicht

vortragsfähig. Eine Verwertung der Verluste sei daher auch in den Folgejahren nicht möglich. Der Verlust werde im Entstehungsjahr aus tatsächlichen Gründen mangels Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften im Quellenstaat final. Bei dem im Streitjahr erzielten Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 10.033 EUR handele es sich daher um einen finalen Verlust im Sinne der Rechtsprechung des EUGH und des BFH. Er sei bei der Einkommensbesteuerung in Form eines vertikalen Verlustausgleichs mit den inländischen positiven Einkünften nach § 2 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen. Bei der Beurteilung der Finalität von Verlusten, wie der BFH sie verstehe, dürfe dem Bürger nicht die fehlende Harmonisierung innerhalb der EU angelastet werden. Jedem Steuerpflichtigen stehe es frei, zu entscheiden, wo er innerhalb der EU investiere. Überschüsse in künftigen Jahren könnten im Übrigen im Wege der asymmetrischen Verlustberücksichtigung durch Abzug und Nachbesteuerung im Wohnsitzstaat berücksichtigt werden, wie der BFH in der Entscheidung vom 3. Februar 2010 vorgeschlagen habe. Die Bedenken des Bekl. seien daher längst ausgeräumt. Zu einem Wettlauf der Verlustberücksichtigungsbeschränkungen könne es nicht kommen. Schließlich hätten die tatsächlich entstandenen Verluste seine finanzielle Leistungsfähigkeit gemindert. Die Gewährung eines Verlustausgleichs gebiete daher auch das objektive und subjektive Nettoprinzip.

Der Kl. beantragt,  
den ESt-Bescheid vom 10. August 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. März 2012 dahingehend zu ändern, dass ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 10.033,79 € berücksichtigt und das zu versteuernde Einkommen des Kl. entsprechend vermindert wird.

Der Bekl. beantragt,  
die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Der vom Kl. begehrte Verlustausgleich zwischen den österreichischen Vermietungsverlusten und positiven inländischen Einkünften sei weder nach nationalem Recht möglich noch aufgrund eines Anwendungsvorrangs europäischen Primärrechts geboten. Er verweise insoweit auch auf die Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 17. September 2010 4 K 5045/03 E. Das FG habe entschieden, dass die Verlustabzugsbeschränkung in Österreich nicht dazu führe, dass ein Beteiligungsverlust im Inland zu berücksichtigen sei. Zwar habe der EUGH entschieden, dass - in Beachtung der Niederlassungsfreiheit - Verluste ausländischer Betriebsstätten vom Ansässigkeitsstaat trotz abkommensrechtlicher Freistellung in Abzug gebracht werden müssten, sofern der Steuerpflichtige im Betriebsstätten-Staat alle Möglichkeiten zur Verlustberücksichtigung ausgeschöpft habe und keine Möglichkeit bestehe, die Verluste in künftigen Streitzeiträumen zu erfassen. Allerdings habe der EUGH in einer weiteren Entscheidung vom 23. Oktober 2008 C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz Wannsee-Seniorenheimstatt) klargestellt, dass mangels gemeinschaftlicher Vereinheitlichungs- und Harmonisierungsmaßnahmen jeder Mitgliedsstaat selbst dafür zuständig sei, die Kriterien der Einkommensbesteuerung festzulegen. Eine Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates, den fehlenden oder zeitlich beschränkten Verlustvortrag im Betriebsstätten-Staat durch einen „Verlust-Import“ auszugleichen, bestehe nicht. Der BFH habe zudem in seinen Entscheidungen vom 9. Oktober 2010 (I R 107/09, I R 100/09) präzisiert, dass finale Auslandsverluste ausnahmsweise nur dann zu berücksichtigen seien, wenn die Verluste aus tatsächlichen Gründen im Betriebsstätten-Staat nicht mehr erfasst werden könnten. Finalität liege hingegen nicht vor, wenn die Verluste im Betriebsstätten-Staat aufgrund der Steuergesetze vollständig oder nur beschränkt abzugsfähig seien. Andernfalls bestünde die Gefahr eines Wettlaufs der Verlustberücksichtigungsbeschränkungen unter den Mitgliedsstaaten. Dementsprechend unterscheide auch das Finanzgericht Düsseldorf im Urteil vom 25. Oktober 2011 13 K 2775/06 zwischen einer Verlustfinalität im ausländischen Staat aus tatsächlichen und

aus rechtlichen Gründen. Dem Kl. sei vorliegend die steuerliche Nutzung der in Österreich erlittenen Vermietungsverluste nicht aus tatsächlichen Gründen verwehrt, sondern allein aufgrund der Regelung in § 18 Abs. 6 öEStG, also der Beschränkung des Verlustvortrags im österreichischen Einkommensteuerrecht. Der „finale Verlust“ sei also aus rechtlichen Gründen eingetreten.

### **Entscheidungsgründe:**

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Der angefochtene ESt-Bescheid (in Gestalt der Einspruchsentscheidung) ist rechtmäßig. Der Bekl. hat zu Recht die negativen ausländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die abkommensrechtlich von der deutschen ESt freizustellen sind, nicht mit positiven inländischen Einkünften verrechnet.

1.) Die streitgegenständlichen Verluste resultieren aus der Vermietung einer Immobilie in Österreich. Für diese steht – unstrittig – das Besteuerungsrecht gemäß Art. 6 Abs. 1 und 3 DBA Österreich 2000 dem Belegenheitsstaat Österreich zu. Nach Art. 23 Abs. 1 DBA Österreich 2000 sind diese Einkünfte aus der Bemessungsgrundlage der deutschen ESt auszunehmen (sog. Freistellungsmethode). Nach Buchst. a) dieser Regelung sind ausdrücklich die Einkünfte aus der Republik Österreich, die nach diesem Einkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen [und nicht unter Buchst. b) fallen], von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen. Der Einkunfts begriff bezieht sich auf einen Nettobetrag, so dass nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (sog. Symmetriethese, ständige Rspr. des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. Beschluss vom 11. März 2008 I R 116/04, Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen --BFH/NV-- 2008, 1161; Urteil vom 9. Juni 2010 I R 100/09 Bundessteuerblatt --BStBl-- Teil II 2010, 1065). Die insoweit anzustellende Einkünfteermittlung richtet sich nach deutschem Recht, auch wenn die in Rede stehenden negativen Einkünfte sich hiernach, wie im Streitfall, auf einen höheren Betrag belaufen als nach Maßgabe des ausländischen Rechts (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 4100/09, a.a.O.).

2.) Ein Verlustausgleich kommt entgegen der Auffassung des Kl. auch nicht aufgrund des Anwendungsvorrangs des gemeinschaftlichen Primärrechts unter dem Aspekt sog. „finaler Verluste“ in Betracht, weil der Verlustausgleich in Österreich vorliegend nicht aus tatsächlichen, sondern aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen ist.

a) Der im Streitjahr dem Kl. in Österreich entstandene Vermietungsverlust ist dort nicht berücksichtigt worden.

Nach § 18 Abs. 6 öEStG sind die in einem vorangegangenen Jahr entstandenen Verluste in Österreich zeitlich unbegrenzt als Sonderausgaben abzugsfähig, sofern die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind. Unter dem Begriff „ordnungsgemäße Buchführung“ ist dabei eine Gewinnermittlung durch Bilanzierung gemäß § 4 Abs. 1 und 2 öEStG zu verstehen. Die Höhe des Verlustes ist nach §§ 4 bis 14 öEStG zu ermitteln (vgl. § 18 Abs. 6 S. 3 öEStG). Diese Vorschriften enthalten die Regeln über die steuerliche Gewinnermittlung, die im Hinblick auf § 2 Abs. 4 Ziff. 1 nur für die betrieblichen Einkunftsarten gelten. Wird der Gewinn (vgl. § 2 Abs. 4 öEStG) durch Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 öEStG ermittelt, können jeweils nur Verluste berücksichtigt werden, die in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind (§ 18 Abs. 7 öEStG).

Der in § 18 öEStG geregelte Verlustabzug, insbesondere der Verlustvortrag, ist daher auf die betrieblichen Einkunftsarten (Land- und Forstwirtschaft, selbständige Arbeit und Gewerbebetrieb) beschränkt und gilt nicht für Überschusseinkünfte (vgl. Erkenntnis des österreichischen Verfassungsgerichtshofs vom 30. September 2010, Az. G 35/10 – 9; vgl. auch die Darstellung des österreichischen Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- auf der offiziellen Internetseite, bmf.gv.at, unter Steuern – Für Selbständige & Unternehmen – Einkommensteuer, „Möglichkeiten zum Verlustausgleich“). Verluste aus Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 3 Nr. 5, 6 und 7, Abs. 4 öEStG), wie im Streitfall aus Vermietung und Verpachtung, denen im gleichen Jahr keine Gewinne oder Überschüsse gegenüberstehen, können nicht vorgetragen werden.

Darüber hinaus bestimmt § 102 Abs. 3 öEStG, dass die ESt bei beschränkt Steuerpflichtigen mit der Maßgabe zu berechnen ist, dass dem Einkommen ein Betrag von 9.000 EUR hinzuzurechnen ist.

Hintergrund dessen ist, dass nach Auffassung des österreichischen Gesetzgebers das steuerfreie Existenzminimum bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich vom Wohnsitzstaat freizustellen ist. Beschränkt Steuerpflichtigen verbleibt aufgrund der in Österreich geltenden tarifmäßigen Steuerfreigrenze von 11.000 EUR (§ 33 Abs. 1 öEStG) nach der Hinzurechnung ein steuerfreies Basiseinkommen von 2.000 EUR (vgl. Hinweis auf bmf.gv.at, unter „persönliche Steuerpflicht“).

Dem Kl. ist nach den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften zunächst ein geringerer Verlust entstanden, der sich bei der Berechnung der ESt infolge der Tarifregelung des § 102 Abs. 3 öEStG nicht ausgewirkt hat. Durch die Hinzurechnungsregelung ergab sich nach österreichischem Recht ein positiver der Besteuerung zu unterwerfender Einkunftsbeitrag. Darüber hinaus erzielte der Kl. in Österreich keine positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. anderen Einkunftsarten.

b) Die Verlustabzugsbeschränkung in Österreich führt nicht dazu, dass der Vermietungsverlust des Kl. mit positiven inländischen Einkünften zu verrechnen ist.

aa) Der Gerichtshof der Europäischen Union, ehemals Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH), hat in seinem Urteil vom 15. Mai 2008 C-414/06 „Lidl Belgium“ (BStBl II 2009, 692) entschieden, dass unter Beachtung der Niederlassungsfreiheit Verluste ausländischer Betriebsstätten vom Ansässigkeitsstaat trotz abkommensrechtlicher Freistellung in Abzug gebracht werden müssten, sofern der Steuerpflichtige im Betriebsstättenstaat alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft habe und keine Möglichkeit bestehe, die Verluste in künftigen Steuerzeiträumen zu erfassen (sog. Finalität der Verluste). Der EuGH hat seine Rechtsprechung im Urteil vom 23. Oktober 2008 C-157/07 „Krankenhaus Ruhesitz Wannsee-Seniorenheimstatt“ (Slg. 2008, I-8061) dahingehend präzisiert, dass mangels gemeinschaftsrechtlicher Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen die Mitgliedsstaaten selbst dafür zuständig bleiben, die Kriterien für die Einkommensbesteuerung festzulegen. Diese Zuständigkeit beinhaltet auch, dass ein Staat für die Zwecke des eigenen Steuerrechts nicht verpflichtet sein kann, die eventuell ungünstigen Auswirkungen einer Regelung eines anderen Staates zu berücksichtigen, die auf eine Betriebsstätte anwendbar ist, die in diesem Staat belegen ist und zu einer im erstgenannten Staat ansässigen Gesellschaft gehört. Selbst wenn aufgrund des Zusammenwirkens der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses mit der Besteuerung im Betriebsstättenstaat eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einträte, ist eine solche Beschränkung ausschließlich dem letztgenannten Staat (Betriebsstättenstaat) zuzurechnen. Denn die Beschränkung ergibt sich aus der Aufteilung der Steuerhoheit durch das zwischen den betreffenden Staaten

abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Eine Verpflichtung des Ansässigkeitsstaats, den fehlenden oder zeitlich eingeschränkten Verlustvortrag im Betriebsstättenstaat auszugleichen, besteht grundsätzlich nicht.

Der BFH hat die Frage, wann in Anwendung dieser Rechtsprechung des EuGH nach gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben im Inland „finale“ Auslandsverluste berücksichtigt werden müssen, mit seinen Entscheidungen vom 9. Juni 2010 präzisiert (I R 100/09, BFH/NV 2010, 1742 und I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744; bestätigend unter Bezugnahme auf neuerliche EuGH-Entscheidungen, BFH-Urteil vom 5. Februar 2014 I R 48/11, DStR 2014, 837). Eine Verpflichtung, unberücksichtigte ausländische Verluste bei der Besteuerung im Inland zu erfassen, besteht danach nur dann, wenn nicht die Verlustabzugsbeschränkungen und -verbote des steuernden Mitgliedsstaates für die „Finalität“ der Verluste ausschlaggebend sind, sondern wenn dies - unter Berücksichtigung der rechtlichen Rahmenbedingungen im Quellenstaat - auf tatsächliche Gegebenheiten zurückzuführen ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744). Die Verluste müssen also im Betriebsstättenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr erfasst werden können, wie etwa im Falle einer Umwandlung oder bei Betriebsaufgabe. Eine Finalität von Verlusten liegt nach Auffassung des BFH, der sich der Senat aus den dort genannten Gründen anschließt, jedoch dann nicht vor, wenn die Verluste im Betriebsstättenstaat aufgrund der dortigen Steuergesetzgebung vollständig oder nach Ablauf eines Verlustvortragszeitraums vom Abzug ausgeschlossen sind.

bb) Wie der Klägervertreter zutreffend ausgeführt hat, ist die Ausgangssituation im Streitfall mit den vom EuGH und BFH beurteilten Sachverhalten der Verlustübertragung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten im Grundsatz vergleichbar. Auch dem Kl. ist der Verlust im Bereich einer anderen Steuerhoheit, dem Belegenheitsstaat des Vermietungsobjekts, entstanden, während er nur im Ansässigkeitsstaat zur Verrechnung geeignete Gewinne erwirtschaftet und im Belegenheitsstaat darüber hinaus der Verlustabzug beschränkt ist. Die o.g. Grundsätze der Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH sind daher auch auf den Streitfall anzuwenden (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006 C-152/03 „Ritter-Coulais“, vgl. auch Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 31. August 2010 3 K 1314/07, EFG 2010, 2099).

Vorliegend ist dem Kl. die steuerliche Nutzung der aus der Vermietung des Objekts in C/Österreich erlittenen Verluste in diesem Sinne jedoch nicht aus tatsächlichen Gründen, sondern allein aufgrund der gesetzlichen Regelungen des öEStG und damit aus rechtlichen Gründen nicht möglich.

Mit seiner Entscheidung vom 30. September 2010 (G 35/10 – 9) hat der österreichische Verfassungsgerichtshof die Wortfolge „- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und“ in § 18 Abs. 6 des öEStG sowie den letzten Satz dieser Bestimmung (Bezugnahme auf die Gewinnermittlungsvorschriften für betriebliche Einkünfte) zwar als verfassungswidrig aufgehoben, jedoch erst mit Wirkung zum 31. Dezember 2011. Der Entscheidung lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem einer Steuerpflichtigen im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Verlust aus außergewöhnlichen Aufwendungen (Abbruch und Neuerrichtung eines Mietwohngrundstücks) entstanden war, mit dem sie aufgrund des Ausschlusses des Verlustvortrags für Vermietungseinkünfte sowie dem Umstand, dass sie nicht über Einkünfte aus anderen Einkunftsarten verfügte, endgültig belastet war. Bereits mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (öBGBI. I Nr. 111, vom 30. Dezember 2010) änderte der Gesetzgeber die Vorschrift des § 28 öEStG, der die Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung regelt. Er erweiterte gemäß den Vorgaben des österreichischen Verfassungsgerichtshofs in der vorgenannten Entscheidung den Werbungskostenabzug durch Schaffung weiterer Möglichkeiten der Verteilung sog. außergewöhnlicher Aufwendungen auf zehn Jahre. Der Verfassungsgerichtshof, der in

einem Erkenntnis aus dem Jahre 1992 (VfSlg. 13.296/1992) den Ausschluss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Verlustabzug als verfassungskonform ansah, hatte in seiner Entscheidung vom 30. September 2010 die Anpassung von § 28 öEStG als einen möglichen Weg beschrieben, um die erkannte Verfassungswidrigkeit zu beseitigen. Denn er erachtete in früheren Entscheidungen den Ausschluss des Verlustabzugs für die Überschusseinkünfte als unbedenklich, solange der Gesetzgeber ein der Einkunftsart angepasstes System der Berücksichtigung von Werbungskosten geschaffen hat. Bestehe ein umfassendes System, (außerordentliche) Werbungskosten über einen bestimmten Zeitraum verteilen zu können, würden für verschiedene Aufwandskategorien Verluste gar nicht erst entstehen.

Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass in Österreich ein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 und 7 öEStG, insbesondere ein Vortrag verbleibender Verluste, für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – jenseits der besonderen Abschreibungs- und Verteilungsmöglichkeiten nach § 28 Abs. 2 öEStG – (weiterhin) ausgeschlossen ist.

Insoweit kann dahinstehen, ob im Streitfall der dem Kl. entstehende Schaden überhaupt durch die nach österreichischem Recht fehlende Verlustabzugsmöglichkeit für Vermietungseinkünfte entstanden ist. Tatsächlich legte der österreichische Fiskus der Besteuerung einen positiven Betrag zugrunde, der sich aufgrund der Tarifregelung des § 102 Abs. 3 öEStG durch die Hinzurechnung des Betrages von 9.000 EUR ergab. Aber auch insoweit, als dem Kl. ohne diese Hinzurechnung ein Verlust entstanden ist, scheidet eine steuerwirksame Berücksichtigung in Österreich aufgrund des generellen Verlustabzugsverbots für Überschusseinkünfte jedenfalls aus rein rechtlichen Gründen aus. Ein finaler Verlust im Sinne der o.g. Rechtsprechung des EuGH sowie des BFH liegt schon deshalb nicht vor. In der Folge kann offen bleiben, ob im vorliegenden Fall eine Berücksichtigung des Verlustes bereits im Entstehungsjahr, wie der Kl. dies begehrt, überhaupt in Betracht käme (vgl. Urteil des BFH vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744).

cc) Entgegen der Auffassung des Kl., liegt ein finaler Verlust nicht deshalb vor, weil er in Österreich als nur mit den streitgegenständlichen Vermietungseinkünften beschränkt Steuerpflichtiger keine weiteren, ausgleichsfähigen positiven Einkünfte erzielt.

Zwar ist gemäß § 2 Abs. 2 öEStG das „Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den ... Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, ...“ und damit ein Verlustausgleich innerhalb der in einem Veranlagungsjahr erzielten Einkünften verschiedener Einkunftsarten möglich. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um einen aus tatsächlichen Gründen im Sinne der o.g. Rechtsprechung des EuGH und des BFH entstandenen finalen Verlust. Ein solcher Verlust entsteht überhaupt erst dann, wenn keine ausgleichsfähigen positiven Einkünfte im gleichen Jahr zur Verfügung stehen. Beurteilungsgegenstand kann daher nur der in einem Veranlagungsjahr verbleibende, nicht ausgeglichene Verlust sein.

Eine andere Beurteilung würde im Übrigen auch der Systematik der Besteuerung ausländischer Einkünfte widersprechen. Mit den Regelungen des DBA Österreich 2000 wird das Besteuerungsrecht für bestimmte, im (jeweils) anderen Staat erzielte Einkünfte ausdrücklich einem Vertragsstaat zugewiesen und von der steuerlichen Bemessungsgrundlage im anderen Staat freigestellt. Ausgangspunkt für diese Zuweisung ist stets ein Sachverhalt wie derjenige, den der Kl. verwirklicht hat, nämlich, dass er neben inländischen auch Einkünfte im anderen Staat erzielt, ggf. nur aus einer Quelle. Dies ist gerade Regelungsgegenstand der Zuweisung des Besteuerungsrechts zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Abzustellen ist daher auch in Ansehung dieser Ausgangslage nicht auf die faktisch - mangels anderer Einkünfte im Besteuerungsstaat - nicht eintretende Möglichkeit des Verlustausgleichs, sondern auf die daraufhin greifende

Beschränkung des Verlustabzugs bzw. -vortrags. Dieser ist in Österreich aufgrund der nationalen Steuergesetzgebung und damit aus rechtlichen Gründen ausgeschlossen.

Sinn und Zweck des Finalitätsbegriffs, wie er nach der Rechtsprechung des BFH sowie des EuGH verstanden wird, ist es, denjenigen Mitgliedsstaaten, die eine zeitlich unbefristete oder jedenfalls langfristige Verlustabzugsmöglichkeit in ihren Steuergesetzen ermöglichen, nicht der Gefahr auszusetzen, „Opfer“ der rechtlich fehlenden bzw. eingeschränkten Verlustabzugsmöglichkeiten anderer Mitgliedsstaaten zu werden (vgl. Lühn, BB 2009, 90; BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 100/09, BStBl. II 2010, 1065). Eine Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat kommt daher nur als ultima ratio in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFH/NV 2010, 1744). Dieser Zweck würde verfehlt werden, wenn trotz der abkommensrechtlichen Zuweisung des Besteuerungsrechts allein die die Zuweisung auslösende Fallgestaltung zum Rückfall der Besteuerungsverantwortung an den Ansässigkeitsstaat führen würde.

3.) Der Verlust ist auch nicht im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG zu berücksichtigen.

§ 2a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung ist auf den Streitfall nicht anwendbar, da die Vorschrift nur Verluste aus sog. Drittstaaten erfasst. Gemäß § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 (BGBl I 2008, 2794) ist auf das nach § 32a Abs. 1 EStG zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz anzuwenden, wenn ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zeitweise oder während des gesamten Veranlagungszeitraums Einkünfte bezogen hat, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind. Nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG gilt dies nicht für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, wenn dieses in einem anderen Staat als in einem Drittstaat belegen ist. § 2a Abs. 2a EStG gilt entsprechend. Im Ergebnis sind damit in Bereich der EU-Mitgliedsstaaten erzielte Verluste aus Vermietung und Verpachtung von der Anwendung des positiven wie des negativen Progressionsvorbehalts ausgenommen. § 32b Abs. 1 EStG in der Fassung des JStG 2009 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden. Gemeinschaftsrechtliche Bedenken hiergegen bestehen aus den o.g. Gründen nicht. Für die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten bei der Berechnung des Steuersatzes können insoweit keine anderen Grundsätze gelten als für den unmittelbaren Abzug von der Bemessungsgrundlage.

4.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

5.) Die Revision war nicht zuzulassen, da Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.