

Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

§ 32b EStG 2009, Art. 43 EG

- 1. Bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz im Inland und Familienwohnsitz in Österreich sind Verluste aus einem österreichischen Hotelbetrieb (sog. passive Betriebsstätte) nicht im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.**
- 2. Die Nichtberücksichtigung der gewerblichen Einkünfte im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts verstößt nicht gegen Gemeinschaftsrecht.**

FG München, Urteil vom 23.11.2015, Az.: 7 K 3198/14

Tenor:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die verheiratete Klägerin lebt zusammen mit ihrem Ehemann in X / Österreich. Dort befindet sich auch der Sitz der A-KG, die ein Hotel betreibt. Die Klägerin ist neben weiteren Familienangehörigen Gesellschafterin der A-KG (Geschäftsanteil: 33,33 %). Im Hotel arbeiten saisonal schwankend 6 bis 12 Mitarbeiter. Aufgrund hoher Investitionen wurden im Streitjahr und auch in den Jahren zuvor ausschließlich Verluste erzielt. Im Streitjahr 2009 beträgt der Verlustanteil der Klägerin nach ihrer Berechnung ... €.

In Deutschland erzielt die Klägerin positive Einkünfte aus selbständiger Arbeit als ... und Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Sie hat in Y / Deutschland einen Zweitwohnsitz. Dort befindet sich auch ihre Praxis.

Die Klägerin beanspruchte in ihrer Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung des KG-Verlustanteils im Wege des negativen Progressionsvorbehalts. Nachdem das beklagte Finanzamt dem zunächst – wie auch in den Vorjahren - entsprochen hatte (Einkommensteuerbescheid vom 14. September 2010, Höhe des Verlusts: €), gelangte es nach Durchführung einer Betriebsprüfung zu der Auffassung, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung des negativen Progressionsvorbehalts lägen nicht mehr vor. Mit dem Hotelbetrieb werde ein sogenannter passiver Verlust im Sinne des § 2a Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) erzielt. Dieser sei gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 (vom 19. Dezember 2008,

BGBI. I 2008, 2794 – JStG 2009) vom Abzug ausgeschlossen. Das Finanzamt erließ den nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid vom 12. August 2013 und setzte die Einkommensteuer entsprechend herauf. Dagegen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein und machte im Wesentlichen geltend, die Nichtberücksichtigung des KG-Verlusts für den negativen Progressionsvorbehalt entspreche zwar der Gesetzeslage, verstoße jedoch gegen Gemeinschaftsrecht.

Mit Einspruchsentscheidung vom 4. November 2014 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Die dagegen erhobene Klage begründet die Klägerin im Wesentlichen wie folgt:

Die Rückausnahme des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG i.d.F.d. JStG 2009 verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht, da sie mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) unvereinbar sei. Durch den Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts würden Inländer bei Investitionen in passive Betriebsstätten im EU-Ausland im Verlustfall schlechter gestellt als im Vergleich zu einem reinen Inlandsfall. Ein solcher Steuernachteil widerspreche nicht nur dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Er verletze darüber hinaus auch das gemeinschaftsrechtliche Gebot, die Entscheidungsneutralität für wirtschaftliche Akteure im europäischen Binnenmarkt sicherzustellen. Danach seien die Mitgliedstaaten gehalten, grenzüberschreitende Vorgänge so zu behandeln wie reine Inlandsfälle. An der geforderten Rechtsneutralität fehle es jedoch, wenn der Progressionsvorbehalt für eine bestimmte Art gewerblicher Tätigkeiten im EU-Ausland ausgeschlossen sei. Der Ausschluss sei grundsätzlich dazu geeignet, einen Inländer davon abzuhalten, sich an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen gewerblich tätigen Personengesellschaft zu beteiligen. Eine ausnahmsweise Rechtfertigung der Beschränkung komme nicht in Betracht. Eine Europarechtskonformität ergebe sich nicht daraus, dass nach dem JStG 2009 bei passiven EU-Betriebsstätten nicht nur die Anwendung des negativen, sondern auch des positiven Progressionsvorbehalts ausgeschlossen sei. Auf diesen Kohärenzgedanken stelle zwar der Gesetzgeber ab. Das sei jedoch eine rein formale Betrachtung. Der Gesetzgeber stufe die passiven Einkunftsquellen, die über den Aktivitätsvorbehalt ausgenommen seien, als verlustgeneigte Tätigkeiten ein. Daraus folge, dass der Nachteil der Betroffenen aus der Nichtanwendung des negativen den steuerlichen Vorteil aus der Nichtanwendung des positiven Progressionsvorbehalts deutlich überwiegen dürfte. Somit stünde nicht die Kohärenz im

Vordergrund, sondern der Fiskalzweck, steuerliche Effekte aus der steuersatzmindernden Geltendmachung bestimmter Verluste einzudämmen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) seien etwaige Steuermindereinnahmen kein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der zur Rechtfertigung einer Maßnahme angeführt werden könne, die grundsätzlich einer Grundfreiheit zuwiderlaufe.

Weiter weist die Klägerin darauf hin, dass der Aktivitätsvorbehalt des § 2a Abs. 2 EStG eine typisierende Missbrauchsbekämpfungsregelung sei und dies auch im Zusammenhang mit dem Progressionsvorbehalt bleibe. Es bestünden strenge Anforderungen. Nach der Rechtsprechung des EuGH müsse der Aktivitätsvorbehalt speziell auf die Bekämpfung rein künstlicher, also jeder wirtschaftlichen Realität entbehrender Gestaltungen abzielen, die darauf gerichtet seien, die Steuerschuld im Inland zu verringern. Dabei dürfe die Regelung nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich sei. Mit dem EuGH sei es zu weitgehend, die Betätigung innerhalb des Wirtschaftszweiges Fremdenverkehr per se als missbräuchlich zu behandeln. Nach Auffassung des EuGH seien erhebliche und anhaltende Verluste eines bestimmten Wirtschaftszweiges wie z.B. dem des Fremdenverkehrs nicht ausreichend, um auf eine rein künstliche Konstruktion zur Steuerminderung schließen zu lassen. Jedenfalls müsse dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Exkulpation verbleiben. Eine solche Regelung sei in der Vorschrift nicht enthalten. Wenn eine

Exkulpationsmöglichkeit fehle, gehe die umfassende Ausgrenzung passiver Tätigkeiten im Bereich des Fremdenverkehrs in § 2a Abs. 2 EStG a.F. zu weit (vgl. Urteil des EuGH vom 29. März 2007 C-347/04 Rewe Zentralfinanz, BStBl II 2007, 492). Nichts anderes gelte für den Verweis in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG auf den Aktivitätsvorbehalt in § 2a Abs. 2 EStG. Denn dieser Verweis mache sich dieselbe Unterscheidung zwischen aktiven und passiven Tätigkeiten zu eigen, die der EuGH als zu wenig spezifisch und zu weitgehend für eine mit Europarecht vereinbare Missbrauchsbekämpfungsnorm angesehen habe. Durch den Verweis in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG auf § 2a Abs. 2 EStG habe sich der Gesetzgeber entschieden, den Progressionsvorbehalt in Bezug auf bestimmte unter Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) von der Besteuerung freigestellte Einkünfte anzuwenden. Das gemeinschaftsrechtliche Konsistenzgebot gebiete dann, dass die getroffenen Regelung sich an den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten messen lassen müsse und in einer beschränkungsfreien Weise durchzuführen sei (vgl. Ur. des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 29. Januar 2008 I R 85/06, BStBl II 2008, 671). Das wäre gerade nicht der Fall, wenn für den Progressionsvorbehalt die in § 2a Abs. 2 EStG enthaltene gemeinschaftsrechtswidrige Unterscheidung zwischen aktiven und passiven gewerblichen Leistungen aufrechterhalten bliebe. Die Einkünfte aus dem Hotelbetrieb müssten somit bei der Ermittlung des Einkommensteuersatzes einbezogen werden.

Die Klägerin beantragt,
den Einkommensteuerbescheid vom 12. August 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2014 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer unter Beachtung des negativen Progressionsvorbehalts um ... € auf ... € herabgesetzt wird, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt beantragt,
die Klage abzuweisen.

Zur Begründung beruft es sich im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt es vor, der EuGH habe sich nur in der Streitsache Ritter-Coulais (Az. C-152/03, Slg 2006, I-1711-1750, DStR 2006, 362) mit dem Progressionsvorbehalt beschäftigt. Die dabei vom EuGH angesprochene Problematik sei durch die Neuregelung im JStG 2009 beseitigt worden. Aus dem DBA mit Österreich ergebe sich für die Bundesrepublik Deutschland lediglich das Recht, nicht aber die Pflicht, Einkünfte, für die nach dem Abkommen Österreich das Besteuerungsrecht zustehe, bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte zu berücksichtigen. Zudem würde vorliegend eine abkommensrechtliche Regelung zugunsten der Klägerin gar nicht greifen, weil diese gemäß Art. 4 Abs. 2 DBA Österreich als dort ansässig gelte. Die Anwendung bzw. Nichtanwendung eines Progressionsvorbehalts auf die österreichischen Einkünfte würde sich ausschließlich nach § 32b EStG bestimmen.

Zur Ergänzung des Sachverhalts und des Vortrags der Beteiligten wird auf die Einspruchsentscheidung, die eingereichten Schriftsätze und vorgelegten Akten Bezug genommen. Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet. Der angegriffene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten. Das Finanzamt hat zu Recht die negativen ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die abkommensrechtlich von der deutschen Einkommensteuer freizustellen sind, nicht in die Ermittlung des Steuersatzes einbezogen.

1. Die Klägerin ist mit ihren im Inland erzielten Einkommen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Der Anwendungsbereich des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG ist eröffnet.

Die Klägerin hat im Inland in Y einen Wohnsitz im Sinne des § 8 AO und ist somit gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, und zwar mit ihrem Welteinkommen, § 2 Abs. 1 EStG. Sie ist doppelt ansässig, da sie sowohl im Inland als auch im Ausland einen Wohnsitz hat. Allerdings ist das Besteuerungsrecht nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 24. August 2000 (BGBl I 2002, 734 – DBA Österreich) eingeschränkt. Die Einkünfte aus der ...praxis unterliegen nach Art. 14 Abs. 1 DBA Österreich der Besteuerung durch die BRD. Gleiches gilt gemäß Art. 6 Abs. 1, Abs. 3 DBA Österreich für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für die in X erzielten gewerblichen Verluste aus dem Hotelbetrieb steht Österreich das Besteuerungsrecht nach Art. 7 Abs. 1, Abs. 7 Satz 1 DBA Österreich zu. Diese Einkünfte können im Inland grundsätzlich nur bei der Ermittlung des Steuersatzes gemäß § 32b EStG berücksichtigt werden. Dies alles ist zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf keiner näheren Ausführungen.

Zwar gilt die Klägerin nach Art. 4 Abs. 2 Buchst. a) DBA Österreich abkommensrechtlich als in Österreich ansässig, weil sich der Familienwohnsitz und damit der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in X befinden. Für die Anwendung des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist dies jedoch unerheblich. Die Norm differenziert nicht danach, aufgrund welcher abkommensrechtlicher Vorschrift (Zuteilungsnormen gemäß Art. 6 ff DBA Österreich oder Anwendung des Methodenartikel Art. 23 DBA Österreich) eine Steuerfreistellung erfolgt (vgl. BFH-Urt. vom 4. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521). Auch der Doppelansässige, der nach DBA als nur im Ausland ansässig gilt, kann den Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG in Anspruch nehmen (vgl. Frenz in Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 32b EStG Anm. A 156). Das DBA Österreich enthält in Art. 23 keine Regelung für den hier vorliegenden Fall, dass die Klägerin in Österreich ansässig ist und in Deutschland die Berücksichtigung des negativen Progressionsvorbehalts begehrt.

2. Die Klägerin wird auch in Österreich zur Einkommensteuer veranlagt. Für das Streitjahr wurde mit Bescheid vom 13. August 2010 die österreichische Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt. Der Verlust aus dem Gewerbebetrieb wurde nach österreichischem Recht ermittelt und betrug ... €. Laut österreichischer Rechtslage können Verluste nur mit zukünftigen positiven Einkünften ausgeglichen werden. § 18 Abs. 6 des österreichischen EStG sieht vor, dass Verluste, welche aufgrund ordnungsgemäßer Buchhaltung ermittelt wurden, zeitlich unbeschränkt vorgetragen werden können. Tatsächlich konnte die Klägerin ihre Verluste in Österreich bislang nicht mit Gewinnen ausgleichen, weil auch in den Folgejahren nur Verluste erzielt wurden.

3. Die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung des österreichischen Verlusts im Rahmen des Progressionsvorbehalts liegen nicht vor.

Zwar sind nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Einkünfte, die nach einem DBA steuerfrei sind, bei der Ermittlung des Steuersatzes einzubeziehen. Hiervon erfasst werden sowohl positive als auch negative Einkünfte. § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG enthält jedoch eine Rückausnahme für Einkünfte aus einer anderen als in einem Drittstaat belegenen gewerblichen Betriebsstätte, die nicht die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Anlagen, deren Errichtung und Betrieb dem Fremdenverkehr dient, gehören zu den Betriebsstätten, für die die Rückausnahme zur Anwendung kommt (sog. passive

Betriebsstätten). Damit sind die negativen Einkünfte aus dem Hotelbetrieb in Österreich nicht in die Ermittlung des Steuersatzes der Klägerin einzubeziehen.

4. Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt die Nichtberücksichtigung der gewerblichen Einkünfte im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht gegen Gemeinschaftsrecht. Der Rechtsprechung des EuGH zu § 2a Abs. 2 EStG a.F. wurde durch die gesetzliche Neuregelung des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG i.d.F.d. JStG 2009 Rechnung getragen.

a) Die Niederlassungsfreiheit wird durch Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Amsterdam vom 2. Oktober 1997 (EG), heute Art. 49 AEUV gewährleistet. Danach sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats verboten. Gleiches gilt für die Beschränkung der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind. Sie umfasst die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Art. 54 Abs. 2 AEUV.

Die Betätigung der Klägerin als Anteilseignerin an der A-KG mit einem Anteil von 33,33 % unterfällt dem Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit. Die Vorschrift betrifft gewerbliche Tätigkeiten, die eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr darstellen (vgl. Kotzur in Geiger/Khan/Kotzur, AEU, AEUV, 5. Aufl. 2010, Art. 49 AEUV Rz. 5). Den selbständigen Erwerbstätigkeiten wird die Gründung und Leitung von Unternehmen gleichgestellt. Aus Art. 49 Abs. 2 AEUV folgt, dass ein Angehöriger eines Mitgliedstaats, der durch das Ausmaß seiner Beteiligung an einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat einen bestimmenden Einfluss erhält, von seiner Niederlassungsfreiheit Gebrauch macht.

Der EuGH entschied mit Urteil vom 29. März 2007 in der Rechtssache C-237/04 Rewe Zentralfinanz (Slg 2007, I-2647, BStBl II 2007, 492), der Abzugsausschluss von Verlusten aus Fremdenverkehrsleistungen widerspreche der Niederlassungsfreiheit und sei deshalb innerhalb der EU nicht anzuwenden. § 2a Abs. 2 EStG a.F. gehe über das hinaus, was zur Bekämpfung missbräuchlicher Konstruktionen erforderlich sei, indem er von den in ihm aufgelisteten 'aktiven' Tätigkeiten u.a. die Errichtung oder den Betrieb von Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen, ausnehme. Die Bekämpfung der Steuerumgehung könne nicht rechtfertigen, dass die negativen Einkünfte aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland, die die Bewirkung gewerblicher Leistungen zum Gegenstand habe, generell unbeschränkt mit positiven Einkünften ausgeglichen werden könnten, während bei Betriebsstätten, die eine Tätigkeit auf dem Gebiet des Fremdenverkehrs ausübten, der Ausgleich mit positiven Einkünften von verschiedenen Voraussetzungen abhängig gemacht werde.

Als Reaktion hierauf hat der deutsche Gesetzgeber die Anwendung des § 2a auf Tatbestände beschränkt, die außerhalb von Mitgliedstaaten der EU verwirklicht werden. Daneben wurden der positive und der negative Progressionsvorbehalt bei bestimmten innerhalb der EU verwirklichten Tatbeständen, in denen Einkünfte nach einem DBA freigestellt sind, ausgeschlossen (vgl. BT-Drucksache 16/10189, S. 46 und S. 53). Der Gesetzgeber ging davon aus, „dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch Auslandseinkünfte im Rahmen des positiven Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden“ (aaO, S. 53). Dieser Auffassung des Gesetzgebers ist zuzustimmen (zweifelnd Gebhardt/Quilitzsch, IStR 2010, 390 ff; Goebel/Schmidt in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., S. 117; Handzik in Littman/Bitz/Pust, § 32b EStG, Rz. 32;

Krippner in Bordewin/Brandt, EStG, § 32b Rz. 50a; Kuhn/Kühner in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 32 EStG Anm. 11; offen: Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/ Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2a EStG, Rz. 90; Wagner in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 3 § 32b EStG, Rz. 66). Die Kohärenz des Steuersystems ist ein Rechtfertigungsgrund für die Beschränkung einer Grundfreiheit (vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, S. 73ff, 78). Die nunmehr getroffene gesetzliche Regelung setzt das Kohärenzgebot im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH im Urteil vom 21. Februar 2006 in der Rs. C-152/03 Ritter-Coulais (Slg 2006, I-1711, BFH/NV 2006 Beilage 3 S. 225) um. Dort führte der EuGH aus, ein Verstoß gegen das steuerliche Kohärenzgebot liege vor, wenn positive Einkünfte, die mit der Nutzung eines Wohnhauses in einem anderen Mitgliedstaat verbunden seien, bei der Festsetzung des Steuersatzes berücksichtigt würden, während Verluste der gleichen Art unberücksichtigt blieben. Demgemäß ist die Kohärenz des nationalen Steuersystems gewahrt, wenn positive und negative Einkünfte von der Berücksichtigung im Rahmen des Progressionsvorbehalts ausgeschlossen sind (vgl. auch Urteil des EuGH in der Rs. C-204/90 Bachmann, Slg 1992, I-276, EuGHE I-1992, 249). In § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG i.d.F.d. JStG 2009 besteht der geforderte unmittelbare Zusammenhang zwischen der Versagung des negativen Progressionsvorbehalts und der Gewährung der steuerlichen Vergünstigung bei positiven Einkünften. Dabei ist unerheblich, ob der Gesetzgeber die Erwartung hegte, dass die Vorschrift häufiger bei Verlusten als bei Gewinnen anwendbar sein wird, weil er die passiven Tätigkeiten als verlustgeneigt einschätzte. Diese möglicherweise eintretenden faktischen Folgen – empirische Untersuchungen hierzu liegen nicht vor – beeinträchtigen die zu bejahende Kohärenz der Regelung nicht.

b) Der nationale Gesetzgeber ist auch nicht durch Gemeinschaftsrecht verpflichtet, Verluste, die der Steuerpflichtige im EU-Ausland erleidet, im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH werden Verluste grundsätzlich dem Entstehungsstaat zugewiesen. Dem Ansässigkeitsstaat wird spiegelbildlich das Recht eingeräumt, den Abzug solcher ausländischer Verluste von der inländischen Bemessungsgrundlage unionsrechtskonform zu versagen (vgl. Hruschka, DStR 2013, 396). Der Eingriff in die Niederlassungsfreiheit wird dadurch gerechtfertigt, dass die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gewahrt wird (vgl. Schiefer in IStR 2012, 849, 850). Zudem gilt es, die Gefahr einer doppelten Verlustnutzung im Jahr der Entstehung und nochmals im Jahr der Verrechnung mit nachfolgend erzielten positiven Einkünften zu vermeiden. Im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung macht der EuGH lediglich dann eine Ausnahme, wenn der Verlust im Entstehungsstaat endgültiger und damit finaler Natur ist (vgl. EuGH-Urt. vom 15. Mai 2008 in der Rs. C-414/06 Liedl Belgium, Slg 2008, I-3601, BStBl II 2009, 692; Urt. vom 23. Oktober 2010 in der Rs. C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee, Slg 2008, I-8061, BStBl II 2009, 566; Urt. vom 21. Februar 2013 in der Rs. C-123/11 A Oy, DStR 2013, 392, IStR 2013, 239).

Diese Argumente, die für die Einbeziehung von ausländischen Einkünften in die Bemessungsgrundlage der inländischen Einkommensteuer vorgebracht werden, gelten für die Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt entsprechend (so auch FG Baden-Württemberg vom 8. Juli 2014 4 K 1134/12, juris; FG Rheinland-Pfalz vom 31. August 2010 3 K 1314/07, EFG 2010, 2099; jeweils zu § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 EStG = Rückausnahme für Vermietungseinkünfte).

Im Streitfall ist der in Österreich erzielte Verlust des Streitjahres nicht final im Sinne der zitierten Rechtsprechung. Vielmehr kann er zeitlich unbeschränkt vorgetragen und mit zukünftigen positiven Einkünften ausgeglichen werden. Eine zusätzliche

Berücksichtigung über den negativen Progressionsvorbehalt im Inland war deshalb nicht geboten.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung im schriftlichen Verfahren auf § 90 Abs. 2 FGO. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.