Holthaus: Ausländische Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und deren Veräußerung nach den DBA - Streitfall Spanien und andere DBA | IStR 2011, 385

Ausländische Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und deren Veräußerung nach den DBA
Streitfall Spanien und andere DBA

Von Jörg Holthaus, Unna*

Seit Kaiser Wilhelms Zeiten[1] gilt für deutsche DBA das Belegenheitsprinzip für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (vgl. Art. 6 OECD-MA). Die Tücke steckt aber wie immer im Detail, da in einigen DBA (z. B. mit Spanien) Deutschland als Wohnsitzstaat die Anrechnungsmethode gewählt hat, um eine mögliche doppelte Besteuerung zu vermeiden. Weitere Probleme ergeben sich bei Veräußerungserlösen von ausländischen Grundstücken, da sie regelmäßig unter eine eigene Abkommensnorm (Art. 13 Abs. 1 OECD-MA) fallen. Insbesondere im Fall von Veräußerungserlösen aus spanischen Grundstücken schwelte schon lange der Rechtsstreit zwischen Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit, ob hier die Anrechnungs- oder Freistellungsmethode anzuwenden sei. Durch die aktuelle Rücknahme der Revision[2] durch die Finanzverwaltung wird deutlich, dass sie an ihrer bisherigen Auffassung – Besteuerung von Veräußerungserlösen in Deutschland – nicht mehr festhält.

Im Folgenden soll erläutert werden, welche Konsequenzen sich aktuell für Immobilieneinkünfte aus Spanien ergeben. Zudem soll aufgezeigt werden, in welchen DBA vergleichbare Probleme stecken und welche Überraschungen das neue DBA-Spanien[3] bereithält.

1. Besteuerung laufender Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

Seit den ersten deutschen Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (Abkommen des Norddeutschen Bundes von 1870 und Abkommen zwischen Preußen und Österreich-Ungarn von 1899) gilt das Belegenheitsprinzip für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Auch nach allen aktuell anzuwendenden deutschen DBA dürfen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen – insbesondere Vermietungserträge von Grundstücken – im jeweiligen Belegenheitsstaat besteuert werden. In den meisten DBA hat Deutschland als Wohnsitzstaat die Freistellungsmethode zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung gewählt. In den DBA mit Argentinien[4], Bangladesch[5], Elfenbeinküste[6], Finnland[7], Kuwait[8], Mauritius[9], Mongolei[10], Namibia[11], Schweiz[12], Spanien[13], Tunesien[14] und Venezuela[15] hat Deutschland allerdings die Anrechnungsmethode für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen verankert.

Holthaus: Ausländische Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und deren Veräußerung nach den DBA - Streitfall Spanien und andere DBA(IStR 2011, 385) 386

Lediglich wenn das unbewegliche Vermögen zu einer Betriebsstätte i. S. des jeweiligen DBA im anderen Staat gehört, werden die Einkünfte daraus regelmäßig freigestellt.

Im Einzelfall sind dann aber die Aktivitätsklauseln[16] für die Betriebsstätteneinkünfte zu prüfen, die insgesamt für den Betriebsstättengewinn – einschließlich der Einkünfte aus dem unbeweglichen Vermögen – die Anrechnungsmethode vorschreiben können, wenn die Bruttoeinnahmen der Betriebsstätte nicht zu mindestens 90 % aus aktiven Tätigkeiten stammen.

Hinsichtlich der Besteuerung der laufenden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in Deutschland aus den obigen Staaten sind sich Verwaltung und Literatur aufgrund der eindeutigen Wortlaute der DBA einig. Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken, egal ob mit oder ohne Gebäude, aus

den obigen Staaten – insbesondere Spanien, Schweiz und Finnland – unterliegen der deutschen Besteuerung. Dies gilt aber natürlich grundsätzlich auch für Verluste aus diesen Grundstücken!

Hier ist für die nicht EU/EWR-Staaten allerdings das Verlustausgleichsverbot des § 2a Abs. 1 Nr. 6a EStG zu beachten. Vermietungsverluste aus Bangladesch, Elfenbeinküste, Kuwait, Mauritius, Mongolei, Namibia, Schweiz, Tunesien und Venezuela dürfen nach dieser Vorschrift nur mit positiven Vermietungseinkünften aus demselben Staat ausgeglichen werden.

Lediglich Vermietungsverluste aus Spanien und Finnland nehmen am horizontalen und vertikalen Verlustausgleich bei der Bildung der Summe der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG teil.

2. Veräußerungserlöse von unbeweglichem Vermögen

Haben die einschlägigen DBA eine dem Art. 13 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung, dürfen die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen im Belegenheitsstaat besteuert werden. Eine Abweichung von diesem Prinzip enthält lediglich das DBA-Australien. Da das DBA-Australien keine solche Regelung enthält, wurde im Protokoll zu Art. 22 (Abs. 10b) vii)) vereinbart, dass Veräußerungserlöse, für die im Abkommen selbst keine Regelung getroffen wurde, unter die Anrechnungsmethode subsumiert werden. Deutschland besteuert somit Grundstückveräußerungen in Australien[17].

Die DBA mit Bangladesch, Elfenbeinküste, Kuwait, Mauritius und Tunesien sehen ausdrücklich für die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen die Freistellungsmethode vor, obwohl sie für die laufenden Erträge die Anrechnungsmethode anwenden. In den DBA mit Argentinien, Finnland und der Schweiz hat Deutschland als Wohnsitzstaat ausdrücklich auch für die Grundstücksveräußerungen die Anrechnungsmethode gewählt. Da in den DBA mit Namibia, der Mongolei und Venezuela sämtliche Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen unter die Anrechnungsmethode subsumiert werden und Art. 13 in keinem Fall ausgenommen wurde, ist bei diesen drei DBA die Anrechnungsmethode[18] auch für Grundstücksveräußerungen anzuwenden.

Streitig war in der Vergangenheit die Behandlung von Grundstücksveräußerungserlösen aus Spanien in Deutschland. In NRW gab es eine ausdrückliche Kartei-Anweisung zum DBA-Spanien, dass auch Veräußerungserlöse von spanischen Grundstücken unter die Anrechnungsmethode fallen würden. In der Literatur[19] wurde zum Teil die gegenteilige Auffassung vertreten, welche auch regelmäßig FG und BFH vertraten. Die zuletzt noch anhängigen Verfahren beim BFH aufgrund entsprechender Urteile der FG wurden nunmehr[20] von der Finanzverwaltung zurückgenommen. Damit wurde nun klargestellt, dass auch die Finanzverwaltung nicht mehr an der Besteuerung von Grundstücksveräußerungen in Spanien festhält!

Abgesehen von Grundstücksveräußerungen in Nicht-DBA-Staaten werden nach den derzeit geltenden Abkommen nur Grundstücksveräußerungserlöse aus den Ländern Argentinien, Australien, Finnland, Namibia, Mongolei, Schweiz und Venezuela in Deutschland unter Anwendung der Anrechnungsmethode besteuert.

3. Rückfallklauseln der DBA

Die in den DBA mit Dänemark, Italien, Neuseeland, Norwegen, Schweden und den USA enthaltenen Rückfall-klauseln[21] gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und Veräußerungserlöse von diesem. Kann im Rahmen der deutschen Steuererklärung keine entsprechende Besteuerung in diesen Ländern nachgewiesen werden, werden laufende Erträge und Veräußerungserlöse in Deutschland besteuert.

4. Neues DBA-Spanien

Am 3. 2. 2011 wurde ein neues DBA-Spanien unterzeichnet, das bisher noch nicht in Kraft getreten ist. Es kann daher frühestens ab 1. 1. 2012 anzuwenden sein.

In Art. 22 Abs. 2 b) vii) sieht Deutschland als Wohnsitzstaat hier nun ausdrücklich für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen einschließlich Einkünften aus der Veräußerung dieses Vermögens, soweit dieses Vermögen nicht tatsächlich zu einer Betriebsstätte im Königreich Spanien gehört, die Anrechnungsmethode vor. Somit kommen zukünftig Grundstücksveräußerungsgewinne in Spanien wieder dem deutschen Fiskus zu Gute. Wer sich mit der Absicht trägt seinen spanischen Grundbesitz mit Gewinn zu veräußern, sollte dies noch in 2011 tun, da ab 2012 das neue DBA anzuwenden sein könnte.

Holthaus: Ausländische Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen und deren Veräußerung nach den DBA - Streitfall Spanien und andere DBA(IStR 2011, 385)	387

5. Quintessenz

Wer im internationalen Steuerrecht nur an die grundsätzlichen Prinzipien wie das Belegenheitsprinzip oder Betriebsstättenprinzip denkt, kann im Einzelfall Schiffbruch erleiden, da viele Details in den DBA die Anrechnungsmethode zur Anwendung bringen können. Teils ist für unbewegliches Vermögen insgesamt die Anrechnungsmethode in Deutschland vorgesehen, teils bleiben Veräußerungserlöse vor dem deutschen Fiskus sicher. Rückfallklauseln können im Ausland unversteuerte Einkünfte dem deutschen Steuerzugriff wieder zuführen und neue DBA (z. B. das geplante DBA-Spanien, aber auch das bereits unterschriebene neue DBA mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, das rückwirkend anzuwenden sein soll[22]) können für den deutschen Fiskus neue Besteuerungsmöglichkeiten schaffen.

Besteuerungsrechte am unbeweglichen Vermögen nach den DBA

DBA-Staat	Laufende Erträge	Veräußerungserlöse	Besonderheiten
Argentinien	Ja	Ja	
Australien	Nein	Ja	
Bangladesch	Ja	Nein	
Dänemark	Nein	Nein	Rückfallklausel
Elfenbeinküste	Ja	Nein	
Finnland	Ja	Ja	
Italien	Nein	Nein	Rückfallklausel
Kuwait	Ja	Nein	
Mauritius	Ja	Nein	
Mongolei	Ja	Ja	
Namibia	Ja	Ja	
Neuseeland	Nein	Nein	Rückfallklausel
Norwegen	Nein	Nein	Rückfallklausel

DBA-Staat	Laufende Erträge	Veräußerungserlöse	Besonderheiten
Schweden	Nein	Nein	Rückfallklausel
Schweiz	Ja	Ja	
Spanien	Ja	Nein	demnächst auch Veräußerungserlöse nach neuem DBA
Tunesien	Ja	Nein	
USA	Nein	Nein	Rückfallklausel
Venezuela	Ja	Ja	

---

* Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Brühl/Berlin tätig.

[1] Vgl. Ritter, BB 1991, 353.

[2] Verfahren wurde eingestellt am 8. 2. 2011 laut Mitteilung des BFH I R 27/10 (juris); Vorinstanz FG Niedersachsen v. 4. 3. 2010, 10 K 259/08, DStRE 2010, 1241.

[3] DBA v. 3. 2. 2011, Volltext unter www.bundesfinanzministerium.de – noch nicht in Kraft getreten.

[4] Vgl. Art. 23 Abs. 2 DBA-Argentinien.

[5] Vgl. Art. 22 Abs. 1 b) gg) DBA-Bangladesch.

[6] Vgl. Art. 23 Abs. 1 b) ff) DBA-Elfenbeinküste.

[7] Vgl. Art. 23 Abs. 5 b) iii) DBA-Finnland.

[8] Vgl. Art. 24 Abs. 1 b) DBA-Kuwait.

[9] Vgl. Art. 24 Abs. 1 b) gg) DBA-Mauritius.

[10] Vgl. Art. 23 Abs. 1 b) ff) DBA-Mongolei.

[11] Vgl. Art. 23 Abs. 1 b) ff) DBA-Namibia.

[12] Vgl. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA-Schweiz.

[13] Vgl. Art. 23 Abs. 1 b) ee) DBA-Spanien.

[14] Vgl. Art. 23 Abs. 1 b) gg) DBA-Tunesien.

[15] Vgl. Art. 23 Abs. 1 b) gg) DBA-Venezuela.

[16] Vgl. Holthaus, IStR 2003, 632.

[17] Vgl. Grotherr, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Rz. 36 zu Art. 22 DBA-Australien.

[18] Vgl. Grotherr, (Fn. 17), Rz. 35 zu Art. 23 DBA-Namibia.

[19] Vgl. z. B. Grotherr, (Fn. 17), Rz. 3 zu Art. 23 DBA-Spanien.

[20] Das Verfahren I R 27/10 wurde am 8. 2. 2011 laut Mitteilung des BFH eingestellt (Vorinstanz FG Niedersachsen v. 4. 3. 2010, 10 K 259/08, DStRE 2010, 1241); das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren beim BFH I B 109/10 wurde laut Beschluss vom 11. 1. 2011 durch Rücknahme erledigt (Vorinstanz FG Münster v. 23. 6. 2010, 12 K 2029/07 E, BeckRS 2010, 26029322).

[21] Zur Anwendung der Rückfallklauseln vgl. BFH v. 17. 10. 2007, I R 96/06, BStBl II 2008, 953, IStR 2008, 262) und BMF v. 16. 4. 2010, IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl I 2010, 354, BeckVerw 237484, Rz. 4.1.1.2.3).

[22] Vgl. BMF v. 12. 1. 2011, IV B 2 - S 1301/07/10017-02, BStBl I 2011, 69.