Autor:	Jörg Holthaus	**Quelle:**	DStZ Deutsche Steuer-Zeitung Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn
Dokumenttyp:	Aufsatz	**Fundstelle:**	DStZ 2009, 188-192
		Zitiervorschlag:	Holthaus, DStZ 2009, 188-192

Nationale Behandlung der nach DBA steuerfreien Einkünfte nach dem JStG 2009 - Progressionsvorbehalt, quo vadis?

Dipl. Finanzwirt Jörg Holthaus, Unna*

Mit dem Jahressteuergesetz 2009[1] hat der Gesetzgeber - europarechtlich gezwungen[2] - den Anwendungsbereich des § 2a EStG auf die Staaten außerhalb der EU und bestimmte EWR-Staaten[3] begrenzt. Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2a EStG wurde in der Vergangenheit nicht nur bei der Ermittlung der Einkünfte, Summe der Einkünfte etc. angewandt, sondern verhinderte auch bei nach DBA „steuerfreien“ Verlusten den negativen Progressionsvorbehalt.

Hätte man nur den § 2a EStG geändert, würden ab 2008 negative Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Vermietung und Verpachtung oder aus passiven Betriebsstätten i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen sein, wenn die Betriebsstätten bzw. Grundstücke in einem EU-Staat oder begünstigten EWR-Staat belegen sind.

Diesen negativen Progressionsvorbehalt wollte der Gesetzgeber aber weiterhin verhindert wissen. Daher hat er zeitgleich mit der Änderung des § 2a EStG die Sätze 2 und 3 in § 32b Abs. 1 EStG eingeführt, die in bestimmten Fällen den Progressionsvorbehalt von nach DBA steuerfreien Einkünften aus EU-Staaten, Island und Norwegen verbieten.

Im folgenden Betrag soll untersucht werden, welche konkreten Fälle primär durch die Neuregelung betroffen sind und welche - teils kurios anmutenden - weiteren Auswirkungen die Neuregelung hat.

Inhaltsverzeichnis

Inhalt

I. DBA-rechtliche Grundlagen

1. Anrechnungsmethode bei unbeweglichem Vermögen

2. Aktivitätsklauseln für Betriebsstätteneinkünfte

II. Wechselwirkung von § 32b EStG und § 2a EStG in der Vergangenheit

III. Aktuelle Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG

IV. Wegfall des positiven Progressionsvorbehaltes in bestimmten Fällen

V. Vergleich passiver EU-Betriebsstätten bei DBA mit und ohne Aktivitätsklausel

1. Rechtslage bis 2007

2. Rechtslage ab 2008

VI. Anwendungsprobleme

VII. Quintessenz

Literatur: Holthaus, Anwendung der Aktivitätsklauseln in den DBA Polen und Tschechoslowakei bei Betriebsstätteneinkünften deutscher Unternehmen, IStR 2003, 632; Holthaus, Wesentliche Änderungen durch das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Rumänien ab dem 1. 1. 2004, IStR 2004, 330; Holthaus, Steuerliche Behandlung von Einkünften aus Slowenien, Kroatien und den übrigen Folgestaaten Jugoslawiens - Analyse der geänderten Rechtslage durch die neuen DBA und Einfluss des EU-Rechts, IStR 2007, 506; Schmidt/Heinz, Neues zur Betriebsstättenbesteuerung im Jahressteuergesetz 2009 - Unstimmigkeiten und Empfehlungen, IStR 2009, 43.

I. DBA-rechtliche Grundlagen

In allen Abkommen, die Deutschland mit einem EU-Staat bzw. Norwegen und Island abgeschlossen hat, dürfen land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätten, gewerbliche Betriebsstätten und Grundstücke im Belegenheitsstaat besteuert werden. Als Methode zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung von in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen hat Deutschland für diese Fälle meistens die Freistellungsmethode gewählt. In sämtlichen in Betracht kommenden Abkommen wird Deutschland ausdrücklich das Recht auf Einbeziehung dieser steuerfreien Einkünfte in die Ermittlung des Steuersatzes gewährt. Deutschland dürfte damit alle positiven und negativen Einkünfte, die nach einem DBA freizustellen sind, im Progressionsvorbehalt berücksichtigen. Einige wichtige Ausnahmen von der Freistellungsmethode sind hier aber zu beachten:

1. Anrechnungsmethode bei unbeweglichem Vermögen

In den DBA mit Finnland und Spanien hat Deutschland zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung für die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen die Anrechnungsmethode vereinbart. Hierunter fallen Einkünfte aus spanischen und finnischen land- und forstwirtschaftlichen Flächen sowie aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten in Spanien und Finnland.

Solche Einkünfte sind voll steuerpflichtig in Deutschland (Welteinkommensprinzip) und somit bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte und auch des Einkommens zu erfassen. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung sind hierfür Anlagen V bzw. Anlagen L[4] auszufüllen.

Wurde in Spanien oder Finnland eine der deutschen Einkommensteuer vergleichbare Steuer erhoben, wird sie im Rahmen der Möglichkeiten des § 34c EStG auf die deutsche Steuer angerechnet (Anlage AUS).

Durch die Beschränkung von § 2a EStG ab dem VZ 2008 auf reine Drittlandssachverhalte sind Verluste aus Land- und Forstwirtschaft bzw. Vermietung und Verpachtung aus Spanien und Finnland uneingeschränkt abzugs- und ausgleichsfähig.

Beispiel 1

A mit Wohnsitz in Dortmund vermietet ein Ferienhaus in Malaga (Spanien). Die nach deutschem Recht ermittelten Einkünfte betragen in 2007 und 2008 jeweils -10 000 €.

Nach Art. 6 Abs. 1 DBA-Spanien, dürfen die Einkünfte in Spanien besteuert werden. Deutschland wendet nach Art. 23 Abs. 1 b) ee) DBA-Spanien die Anrechnungsmethode an. Die Verluste sind also grundsätzlich bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte auszugleichen. In 2007 verhindert dies § 2a Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a EStG. Der Verlust von 10 000 € aus 2007 darf nur mit zukünftigen positiven Vermietungseinkünften aus Spanien verrechnet werden. Er wurde gesondert festgestellt.

Ab 2008 gilt § 2a EStG nicht mehr für den EU-Staat Spanien. Der Verlust von 10 000 € aus 2008 darf bei der Bildung der Summe der Einkünfte ausgeglichen werden.

Der zum 31. 12. 2007 festgestellte Verlust nach § 2a EStG steht weiterhin zum Ausgleich zukünftiger Überschüsse aus spanischer Vermietung zur Verfügung und ist auch zum 31. 12. 2008 wieder festzustellen.

2. Aktivitätsklauseln für Betriebsstätteneinkünfte

Die DBA Bulgarien[5], Estland[6], Finnland[7], Kroatien[8], Lettland[9], Litauen[10], Malta[11], Polen[12], Portugal[13],

- 189 -

Holthaus, DStZ 2009, 188-192

- 190 -

Rumänien[14], Slowenien[15], Tschechoslowakei[16], Ungarn[17] und Zypern[18] enthalten im Methodenartikel oder versteckt im Protokoll hierzu eine so genannte Aktivitätsklausel für Betriebsstätteneinkünfte. Aufgrund dieser Klauseln werden in Deutschland Einkünfte aus Betriebsstätten aus diesen Staaten nur dann freigestellt, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die jeweilige Betriebsstätte zu mindestens 90 % ihrer Bruttoerträge bestimmte im Abkommen näher definierte „aktive“ Einkünfte im jeweiligen VZ bezieht. Erzielt eine Betriebsstätte in einem Jahr nur knapp über 10 % ihrer Bruttoerträge aus „passiven“ Einkünften (wie z. B. Rechteüberlassungen, Provisionen) erfolgt grundsätzlich keine Freistellung der gesamten Betriebsstätteneinkünfte. Der Betriebsstättengewinn bzw. -verlust ist bei der Summe der Einkünfte zu berücksichtigen. Erfolgte im Betriebsstättenstaat eine Besteuerung mit einer der deutschen Einkommensteuer vergleichbaren Steuer, wird sie im Rahmen der Möglichkeiten des § 34c EStG angerechnet.

Einzige Ausnahme innerhalb der EU ist die Klausel im DBA-Finnland, die nur bezogen auf den passiven Teil der Einkünfte partiell zur Anrechnungsmethode übergeht.

Durch die Beschränkung von § 2a EStG ab VZ 2008 auf reine Drittlandssachverhalte sind Verluste aus passiven Betriebsstätten aus den obigen Staaten uneingeschränkt abzugs- und ausgleichsfähig. Insoweit wirken die Aktivitätsklauseln in Verlustfällen ab 2008 als echter Bumerang für den Fiskus, da nun aufgrund geringer als passiv einzustufender Tätigkeiten die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung auf breiter Basis möglich wird.

Beispiel 2

B mit Wohnsitz in Bochum ist an einer tschechischen Bau-KG als Mitunternehmer zu 50 % beteiligt. Die KG erzielt in 2008 einen Verlust von 100 000 €. 12 % ihrer Bruttoeinnahmen stammen aus passiven Tätigkeiten.

Die Einkünfte des B von -50 000 € dürfen nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Tschechoslowakei in Tschechien besteuert werden. Nach Art. 23 Abs. 1a DBA-Tschechoslowakei hat Deutschland zwar für Betriebsstätteneinkünfte grundsätzlich die Freistellungsmethode gewählt, jedoch aufgrund der Nichterfüllung der Aktivitätsklausel aus Art. 23 Abs. 1c DBA-Tschechoslowakei fallen die Einkünfte unter die Anrechnungsmethode aus Art. 23 Abs. 1b DBA-Tschechoslowakei.

Der Verlust von 50 000 € ist im Rahmen der Summe der Einkünfte ausgleichsfähig, da § 2a EStG ab 2008 nicht mehr auf EU-Staaten anzuwenden ist.

Aufgrund der unterschiedlichen Definitionen der passiven Einkünfte in den Aktivitätsklauseln der DBA und in § 2a Abs. 2 EStG war allerdings im Einzelfall bereits vor 2008 diese unliebsame Verlustberücksichtigung möglich.[19]

II. Wechselwirkung von § 32b EStG und § 2a EStG in der Vergangenheit

Das Verlustausgleichs- und Abzugsverbot in § 2a Abs. 1 EStG verhindert nach herrschender Meinung sowohl die Verlustberücksichtigung von aus anderen Staaten stammenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Vermietung und Verpachtung und aus „passiven" Betriebsstätten als auch den negativen Progressionsvorbehalt für solche Einkünfte, die nach einem DBA grundsätzlich freizustellen sind.

Beispiel 3

D mit Wohnsitz in Unna vermietet ein Ferienhaus in den Niederlanden. In 2007 ermittelt er nach deutschem Recht einen Verlust von 5 000 €.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-NL sind die Einkünfte in den Niederlanden zu versteuern. Nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-NL stellt Deutschland die Einkünfte steuerfrei. Nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-NL dürfen die Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

Gemäß § 2a Abs. 1 Nr. 6a EStG ist der Verlust von 5 000 € aus 2007 nur mit zukünftigen positiven Vermietungseinkünften aus den NL zu verrechnen. Der Verlust von den nach DBA steuerfreien Vermietungseinkünften wird zum 31. 12. 2007 festgestellt.

III. Aktuelle Anwendung des § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG

Durch die im JStG 2009 ergänzten Sätze 2 und 3 in § 32b Abs. 1 EStG wird die Anwendung des Progressionsvorbehaltes bei nach DBA steuerfreien Einkünften (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) bei bestimmten Einkünften aus EU-Staaten und aus Norwegen und Island ausgeschlossen. Dies sind insbesondere Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten, Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und passiven Betriebsstätten i. S. v. § 2a Abs. 2 EStG. Hierbei ist die Definition der passiven Betriebsstätte durch den Verweis auf § 2a Abs. 2 EStG etwas verunglückt, da sich § 2a Abs. 2 EStG in der aktuellen Fassung ausdrücklich nur auf Betriebsstätten in Drittstaaten bezieht, der Ausschluss in § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG aber nur für solche Staaten, die nicht Drittstaaten sind, Anwendung findet.[20]

Für alle anderen steuerfreien Einkünfte aus EU-Staaten und Norwegen und Island gilt der Progressionsvorbehalt nach wie vor weiter. Dies sind beispielsweise Einkünfte von Freiberuflern durch ständige Einrichtungen im Ausland, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in anderen Staaten ausgeübt wurde, Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen und Einkünfte aus aktiven Betriebsstätten.

Der Gesetzgeber hat eben nur genau die Einkünfte vom Progressionsvorbehalt ausgenommen, für die bis 2007 § 2a EStG einen Verlustausgleich verhindert hätte.

IV. Wegfall des positiven Progressionsvorbehaltes in bestimmten Fällen

Mit dem Ausschluss des Progressionsvorbehaltes in § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG wird allerdings auch der posi

- 190 -

Holthaus, DStZ 2009, 188-192

- 191 -

tive Progressionsvorbehalt ausgeschaltet. Werden Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken in andern EU-Staaten bzw. Norwegen oder Island erzielt, oder Gewinne aus passiven Betriebsstätten bzw. Land- und Forstwirtschaft in diesen Staaten, werden diese ab 2008 nicht mehr im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Beispiel 4

D mit Wohnsitz in Unna vermietet auch in 2008 sein Ferienhaus in den Niederlanden. Für 2008 ermittelt er nach deutschem Recht einen Überschuss von 7 000 €.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-NL sind die Einkünfte in den Niederlanden zu versteuern. Nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 DBA-NL stellt Deutschland die Einkünfte steuerfrei. Nach Art. 20 Abs. 2 Satz 2 DBA-NL dürfen die Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden.

Gemäß § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG ist der Progressionsvorbehalt ausgeschlossen.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird hier punktuell der Steuervereinfachung geopfert. Offensichtlich befürchtete der Gesetzgeber eine mögliche EU-Rechtswidrigkeit eines alleinigen Ausschlusses des negativen Progressionsvorbehaltes, wie ihn der alte § 2a EStG bewirkte. Ob dieser „Totalschlag“ gegen den Progressionsvorbehalt fiskalisch sinnvoll ist, sei dahin gestellt. Die Bundesregierung geht wohl davon aus, dass das deutsche Steuersubstrat stärker durch den negativen Progressionsvorbehalt in diesen Bereichen geschmälert wird, als ein positiver Progressionsvorbehalt in diesen Punkten ausgleichen kann.

Für die Steuerpflichtigen insbesondere mit land- und forstwirtschaftlichen Einkünften und Grundstücksvermietungseinkünften aus anderen EU-Staaten (außer Spanien und Finnland), Norwegen und Island hat diese Neuregelung den positiven Effekt, dass sie ihre Einkünfte aus dem Ausland gar nicht mehr nach deutschen Recht ermitteln müssen.

Bis 2007 fielen hier oft zusätzliche Arbeiten und ggf. Steuerberatungskosten an, da die deutschen Einkunftsermittlungsvorschriften teils stark von den ausländischen abweichen.

So werden in den NL die Einkünfte aus Grundstücksvermietungen in Box 3 nur nach dem reinen Wert der Immobilie ermittelt. Ab 2008 brauchen Steuerpflichtige für Grundstücksvermietungen in den NL keinerlei Aufzeichnungen mehr über Mieteinnahmen und Aufwendungen im Zusammenhang mit ihrem niederländischen Objekt machen.

V. Vergleich passiver EU-Betriebsstätten bei DBA mit und ohne Aktivitätsklausel

Aufgrund der Aktivitätsklausel in einem großen Teil der deutschen DBA mit EU-Staaten ergibt sich ein eigenwilliges Bild, wenn man passive Betriebsstätten in Staaten mit Aktivitätsklausel mit passiven Betriebsstätten in Staaten ohne Aktivitätsklausel vergleicht.

1. Rechtslage bis 2007

Bis 2007 war hier die Welt grundsätzlich noch in Ordnung. Abgesehen von den oben beschriebenen Sonderfällen, dass Betriebsstätten in Staaten mit Aktivitätsklausel zwar passiv im Sinne der DBA-Klausel, aber aktiv i. S. d. § 2a Abs. 2 EStG einzustufen waren, verhinderte § 2a Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 EStG die Verlustberücksichtigung der passiven Betriebsstätten. Bei Staaten mit Aktivitätsklausel verhinderte § 2a EStG regelmäßig die Verlustberücksichtigung bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte. Bei Staaten ohne Aktivitätsklausel verhinderte § 2a EStG den negativen Progressionsvorbehalt.

2. Rechtslage ab 2008

Ab 2008 ergibt sich ein grundsätzlich anderer Rahmen innerhalb der EU. Betriebsstättenverluste aus passiven EU-Betriebsstätten können nun bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte berücksichtigt werden, wenn das einschlägige DBA eine Aktivitätsklausel enthält und diese nicht erfüllt wird. Ein Effekt, der sicherlich nicht im Sinne der Väter des Abkommens war, die durch die Aktivitätsklausel das deutsche Steueraufkommen erhöhen wollten.

Liegt die passive Betriebsstätte in einem EU-Staat ohne Aktivitätsklausel im Abkommen bzw. in Norwegen oder Island, ist der Verlustausgleich im Rahmen der Summe der Einkünfte durch die Freistellungsmethode des DBA ausgeschlossen. Insoweit werden diese Betriebsstättenverluste genauso behandelt, wie Verluste aus aktiven Betriebsstätten aus Staaten mit Aktivitätsklausel im DBA.

Diese freizustellenden passiven Betriebsstättenverluste unterliegen nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Satz 3 i. V. m. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG aber auch nicht dem Progressionsvorbehalt. Diese Verluste tangieren - wie in VZ vor 2008 - die deutsche Steuerfestsetzung nicht.

Insoweit ergibt sich das kuriose Bild, dass die Betriebsstätten mit der gleichen Einkunftsstruktur (passive Bruttoerträge über 10 %) aus dem einen EU-Staat (mit Aktivitätsklausel) voll bei der deutschen Einkommensermittlung abgezogen werden, aus dem anderen EU- bzw. EWR-Staat nicht mal bei der Ermittlung des Steuersatzes einen Niederschlag finden.

Beispiel 5

E mit Wohnsitz in Nordkirchen betreibt einen Großhandel mit Kleinelektroartikeln EU-weit.

Er unterhält je eine Zweigniederlassung in Spanien und Portugal.

Zu den Bruttoerträgen der Zweigniederlassungen zählen Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung von Know-how, die jeweils 15 % der Gesamteinnahmen ausmachen.

Beide Betriebsstätten erzielen in 2008 einen Verlust von 50 000 €. Das Stammhaus in Nordkirchen erzielt einen Gewinn von 200 000 €.

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Spanien und Art. 7 Abs. 1 DBA-Portugal dürfen die Einkünfte in beiden Ländern jeweils besteuert werden. Der spanische Verlust ist nach Art. 23 Abs. 1a DBA-Spanien freizustellen. Er unterliegt nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG auch nicht dem Progressionsvorbehalt.

Für den portugiesischen Verlust ist nach Ziffer 8 im Protokoll zu Art. 24 des DBA-Portugal die Anrechnungsmethode aus Art. 24 Abs. 2b DBA-Portugal anzuwenden.

- 191 -

Holthaus, DStZ 2009, 188-192

- 192 -

Die 50 000 € Verlust werden mit den übrigen positiven inländischen gewerblichen Einkünften des E im horizontalen Verlustausgleich ausgeglichen. Seine gewerblichen Einkünfte betragen in 2008 daher lediglich 150 000 €.

Erzielt eine i. S. v. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG passive Betriebsstätte in einem EU-Staat ohne Aktivitätsklausel im Abkommen bzw. aus Norwegen oder Island Gewinne, unterliegen diese ab 2008 nicht mehr dem Progressionsvorbehalt. Insoweit können ab 2008 passive Betriebsstätten in diesen Staaten besser gestellt sein als aktive. Produktive Betriebsstätten werden faktisch benachteiligt. Diese Tatsache ist m. E. nicht nur widersinnig sondern auch EU-rechtswidrig.

VI. Anwendungsprobleme

Die Anwendung der Ausnahmen zum Progressionsvorbehalt in § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und Nr. 3 EStG ist nicht ganz unproblematisch, da die Abgrenzung zwischen diesen Nummern nach dem rein nationalem Recht erfolgt. Die DBA-Anwendung folgt allerdings den Zuordnungsgrundsätzen des jeweiligen Abkommens.

Nach dem nationalen Recht haben die gewerblichen Einkünfte grundsätzlich Vorrang vor den Vermietungseinkünften. Werden Betriebsgrundstücke vermietet oder verpachtet werden die Mieten als Betriebseinnahmen im Gewerbebetrieb erfasst. Die DBA gehen hier genau den entgegengesetzten Weg. Werden im Rahmen eines Gewerbebetriebes Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im anderen Staat erzielt, hat der andere Staat allein schon deshalb ein Quellensteuerrecht an diesen Einkünften, auch wenn in seinem Hoheitsgebiet keine Betriebsstätte im Sinne des DBA liegt. Insoweit hat der Artikel für unbewegliches Vermögen Vorrang vor dem für Unternehmensgewinne.

Beispiel 6

F mit Wohnsitz in Gronau betreibt in Gronau ein Einzelhandelsgeschäft. Im Betriebsvermögen befindet sich ein Lagergrundstück in Enschede (NL), das er seit zwei Jahren nicht mehr für seinen Betrieb nutzt, sondern an einen niederländischen Großhandel vermietet hat. Aufgrund umfangreicher Renovierungen in 2008 entfällt auf die Vermietung ein Verlust von 30 000 €.

Nach Art. 4 Abs. 1 DBA-NL sind die Einkünfte aus der Vermietung in den NL zu versteuern. Es liegt zwar grundsätzlich ein Gewerbebetrieb vor, für den in den NL keine Betriebsstätte i. S. v. Art. 2 Abs. 1 Nr. 2b aa DBA-NL besteht, jedoch hat nach Art. 4 Abs. 3 DBA-NL der Artikel für unbewegliches Vermögen Vorrang.

Nach Art. 20 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBA-NL sind die Einkünfte steuerfrei und dürfen dem Progressionsvorbehalt unterworfen werden. Sie unterliegen diesem m. E. nicht, da dieser nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen wird. Nach nationalem Recht handelt es sich bei dem Warenlager um eine Betriebsstätte i. S. v. § 12 Nr. 5 AO. Das reine Vermieten stellt eine passive Tätigkeit i. S. v. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG dar.

Zwar gehen DBA und nationales Recht hier grundsätzlich andere Wege, kommen aber letztendlich m. E. im obigen Fall zum gleichen Ziel. Verwirrend auf den ersten Blick ist lediglich die Tatsache, dass die Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des DBA nicht unter § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG zu subsumieren sind, da nach deutschem Recht keine Vermietungseinkünfte vorliegen. Über den Umweg einer AO-Betriebsstätte mit passiven Einkünften kommt man aber schließlich doch zum Ausschluss des Progressionsvorbehaltes, nur über § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG.

Anders verhält es sich, wenn die Vermietungseinkünfte aus dem anderen Staat zu einem Gewerbebetrieb im Inland gehören aber keiner ausländischen Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO zugerechnet werden können, beispielsweise bei Vermietung eines Parkplatzes. Diese nach dem DBA steuerfreien Einkünfte würden nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt auch dann unterliegen, wenn das Grundstück in einem EU-Staat liegt, da es sich nach nationalem Recht um keine Betriebsstätte und auch keine Vermietung und Verpachtung handelt. Ebenso verhält es sich bei land- und forstwirtschaftlichen Flächen in anderen EU-Staaten, die nicht zu einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte gehören, so genannte Traktatländereien. Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte, die nach einem DBA freizustellen sind, ohne zu einer konkreten Betriebsstätte im Ausland zu gehören (z. B. nach Art. 4 DBA-NL), lösen somit weiterhin den Progressionsvorbehalt aus, da § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht greift.

VII. Quintessenz

Bei der Neuregelung des Progressionsvorbehaltes hat der Gesetzgeber im Hinblick auf bestimmte unerwünschte Progressionseinkünfte innerhalb der EU das Kind mit dem Bade ausgeschüttet. Steuerpflichtige mit ertragsstarken Einkunftsquellen aus Vermietung und Land- und Forstwirtschaft im EU-Ausland (außer Finnland und Spanien), Norwegen oder Island können sich über den Wegfall des Progressionsvorbehaltes doppelt freuen, da die Einkünfte nicht mehr berücksichtigt werden und somit auch nicht mehr nach deutschem Recht ermittelt werden müssen. Das Gleiche gilt für Betriebsstättengewinne, die zu mehr als 10 % aus passiven Erträgen i. S. d. § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG stammen, die nicht unter eine Aktivitätsklausel des DBA fallen. Diese Besserstellung von passiven Betriebsstätten erscheint EU-rechtswidrig.

Durch die Begrenzung des § 2a EStG auf Drittstaaten, können ab 2008 Verluste aus passiven Betriebsstätten aus EU-Staaten mit Aktivitätsklauseln im jeweiligen DBA in Deutschland voll ausgeglichen werden.

Insgesamt sind die Neuerungen in § 32b EStG nicht nur verwirrend formuliert, sondern im Detail widersinnig. Der Gesetzgeber sollte hier dringend nachbessern. Eine klare Linie wäre hier der Verzicht auf die Sonderbehandlung von passiven Betriebsstätten.

Fußnoten

*) Dipl. Finanzwirt *Jörg Holthaus* ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen tätig.

1) Vgl. Art. 1 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2009 vom 24. 12. 2008, BGBl. I 2008, 2794.

2) Vgl. EuGH v. 29. 3.2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, und v. 21. 2. 2006, C-152/03, Ritter-Coulais.

3) Den EU-Staaten gleichgestellt sind nach § 2a Abs. 2a EStG nur die EWR-Staaten, mit denen Deutschland den steuerlichen Auskunftsverkehr praktiziert, also Island und Norwegen. Als Drittstatt behandelt wird Liechtenstein.

4) Zur Anwendung der Anrechnungsmethode auf land- und forstwirtschaftliche Einkünfte aus Spanien vgl. BMF v. 23. 3. 1983, BStBl I 1982, 372.

5) Art. 24 Abs. 1c DBA-Bulgarien.

6) Art. 23 Abs. 1c DBA-Estland.

7) Protokoll Ziff. 5 zu Art. 23 DBA-Finnland.

8) Art. 23 Abs. 1c DBA-Kroatien.

9) Art. 23 Abs. 1c DBA-Lettland.

10) Art. 23 Abs. 1c DBA-Litauen.

11) Art. 23 Abs. 1d DBA-Malta.

12) Art. 24 Abs. 1c DBA-Polen.

13) Protokoll Ziff. 8 zu Art. 24 DBA-Portugal.

14) Art. 23 Abs. 2c DBA-Rumänien.

15) Art. 23 Abs. 1c DBA-Slowenien.

16) Art. 23 Abs. 1c DBA-Tschechoslowakei, anzuwenden auf Tschechien und die Slowakei.

17) Art. 23 Abs. 1c DBA-Ungarn.

18) Protokoll Ziff. 3 zu Art. 23 DBA-Zypern.

19) Vgl. Grotherr in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 23 A/23 B OECD-MA Rz. 68.

20) Vgl. Schmidt/Heinz, IStR 2009, 43 ff.

© Stollfuß Medien GmbH & Co. KG, Bonn