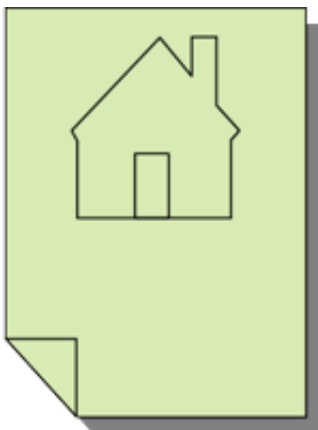




Vermietung im Ausland belegener Immobilien



Besonderheiten bei der grenzüberschreitenden Verlustnutzung

In Deutschland ansässige und damit hier mit sämtlichen in- und ausländischen Einkünften (sog. Welteinkommen) unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen werden mit der Frage konfrontiert, ob und wie ausländische Gewinne wie auch aus dem Ausland herrührende Verluste im Inland steuerlich zu erfassen sind.

Insbesondere in dem häufig anzutreffenden Fall der Vermietung im Ausland belegener Immobilien, die bspw. aufgrund mehrfachen Mieterwechsels, hohen Leerstandes oder erheblicher Instandhaltungsaufwendungen in einzelnen oder mehreren aufeinanderfolgenden Jahren Verluste erwirtschaften, besteht für die betroffenen Steuerpflichtigen ein grundlegendes Interesse an einer Verlustverrechnung mit positiven anderen Einkünften, z.B. aus Gewerbebetrieb oder freiberuflicher Tätigkeit. Bezogen auf einen reinen Inlandsfall, also Vermietung einer in Deutschland belegenen Immobilie, bietet das Einkommensteuergesetz (EStG) grundsätzlich verschiedene Möglichkeiten der Verlustverrechnung an. So können die negativen Immobilieneinkünfte sowohl mit anderen positiven Immobilieneinkünften wie auch mit Einkünften einer anderen Einkunftsart verrechnet werden. Nicht ausgeglichene Verluste des Verlustentstehungsjahres können nach der Vorschrift des § 10d EStG mittels eines Verlustrücktrags/- vortrags genutzt werden, womit eine periodenübergreifende Verlustverrechnung (im unmittelbar vorangegangenen Jahr oder in den Folgejahren) sichergestellt wird.

Im grenzüberschreitenden Kontext bestehen zunächst einmal die gleichen Prinzipien der Verlustverrechnung. Allerdings bestanden schon seit jeher Einschränkungen der Verlustverrechnung. Zum einen durch die abkommensrechtliche Freistellungsmethode des jeweils anzuwendenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), welche regelmäßig positive ausländische Immobilieneinkünfte von der inländischen Besteuerung bei gleichzeitigem Einbezug dieser Einkünfte bei der Ermittlung des Einkommensteuersatzes für die sonstigen im Inland steuerpflichtigen Einkünfte freistellt (sog. Progressionsvorbehalt). Entsprechend der „Symmetriethese“ werden spiegelbildlich ausländische Immobilienverluste ebenfalls freigestellt, jedoch bei der Ermittlung des Steuersatzeinkommens steuermindernd berücksichtigt (negativer Progressionsvorbehalt). Zum anderen erfolgte eine Einschränkung durch die spezielle Vorschrift des § 2a EStG (Verlustabzugsbeschränkung für ausländische Verluste im sog. Anrechnungsfall, sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt bzw. dieses nur die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer zulässt).

Durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG) sind unter anderem die Regelungen zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung - § 2a [Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten] und § 32b [Progressionsvorbehalt] EStG - für vorstehende Fälle neu gestaltet worden. Anhand eines Beispielfalles - Vermietung einer Immobilie durch eine in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtige natürliche Person a) im EU/EWR-Ausland, z.B. Frankreich, und b) in einem Drittstaat, z.B. Schweiz (DBA mit Anrechnungsmethode) bzw. USA (DBA mit Freistellungsmethode), sollen die steuerlichen Auswirkungen der grenzüberschreitenden Verlustnutzung illustriert werden. Hierbei wird angenommen, dass aus der Immobilie ein nach deutschen steuerrechtlichen Vorschriften ermittelter Verlust von EUR 30.000,-- entstanden ist.

Aus der Vermietung der Immobilie in Frankreich erzielt der Steuerpflichtige in Deutschland steuerbare (negative) ausländische Einkünfte (§§ 34d Nr. 7 i.V.m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Auch in Frankreich unterliegen die Einkünfte der Besteuerung. Die drohende Doppelbesteuerung wird durch Art. 3 Abs. 4 DBA Deutschland - Frankreich vermieden, welcher dem Belegenheitsstaat der Immobilie, also Frankreich, das alleinige Besteuerungsrecht zuspricht. Nach Art. 20 Abs. 1 lit. a DBA Deutschland - Frankreich stellt Deutschland diese Einkünfte (positive und negative) von der Besteuerung frei. Die Verluste i.H.v. EUR 30.000 könnten somit lediglich im Rahmen des (negativen) Progressionsvorbehaltes zu einer steuerlichen Entlastung führen.

Nach dem neuen § 32b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG gilt der negative (und positive) Progressionsvorbehalt nicht für Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen [...], wenn diese in einem anderem Staat als in einem Drittstaat belegen sind“. Das heißt im Umkehrschluss: liegt

das vermietete Grund-stück wie im Beispielsfall in einem EU/EWR-Staat, kann der Verlust aus der Immo-bi-lie weder unmittelbar im Inland noch bei der Ermittlung des Steuersatzes genutzt werden.

Ändert sich an dieser Beurteilung etwas, wenn die vermietete Immobilie in einem Staat außerhalb der EU/des EWR liegt?

Im Falle der schweizerischen Immobilie werden die in Deutschland nach § 34d Nr. 7 i.V.m. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerbaren ausländischen Einkünfte auch im Bele-genheitsstaat der Immobilie der Besteuerung zugeführt. Die drohende Doppelbe-steuerung wird nach Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 24 Abs. 1 Nr. 2 DBA Deutschland – Schweiz durch Anwendung der Anrechnungsmethode vermieden (= Anrechnung der schweizerischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer im Gewinnfall). Infolgedessen werden auch die Verluste in das Inland übertragen. Allerdings greift nun die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 2a Abs. 1 Nr. 6 lit. a EStG, da sich das Grundstück in einem Drittstaat befindet. Die Anwendung des negativen Progressionsvorbehaltes auf die erzielten Verluste scheidet aus, da das einschlägige DBA nicht die Freistellungs- sondern die Anrechnungsmethode für die Immobilieneinkünfte vorsieht. Die entstandenen Verluste finden im Inland ausschließlich innerhalb des besonderen Verlustverrechnungskreises des § 2a EStG Berücksichtigung, d.h. sie können im Verlustentstehungsjahr nur mit Vermietungsüberschüssen aus anderen in der Schweiz belegenen Immobilien oder in den Folgejahren mit Überschüssen aus demselben Grundstück oder anderen in der Schweiz belegenen Immobilien verrechnet werden. Ein Ausgleich mit anderen (positiven) inländischen Einkünften ist nicht möglich.

Hingegen findet bei der in den USA belegenen Immobilie für die entstandenen Ver-luste der negative Progressionsvorbehalt Anwendung. Denn nach Art. 6 Abs. 1 DBA Deutschland - USA haben die USA das alleinige Besteuerungsrecht für die Vermietungseinkünfte. Deutschland ist als Ansässigkeitsstaat verpflichtet, die Doppelbesteuerung durch Anwendung der Freistellungsmethode i.S.d. Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA Deutschland - USA zu vermeiden und nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG sind die Verluste im Steuersatzeinkommen enthalten und werden auch nicht durch Satz 2 Nr. 3 dieser Vorschrift wie im EU/EWR-Fall wieder von der Anwendung des negativen Progressionsvorbehaltes ausgeschlossen, da diese Regelung wie oben dargestellt nur Anwendung findet, wenn die vermietete Immobilie in der EU/dem EWR belegen ist.

Die neue Rechtslage findet bereits seit dem 1.1.2008 Anwendung. In Abhängigkeit von der Höhe der übrigen im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, kann sich die An-wendbarkeit des negativen wie des positiven Progressionsvorbehaltes auf ausländi-sche Vermietungseinkünfte erheblich auf die Höhe des maßgeblichen Einkommen-steuersatzes auswirken. Steuerpflichtige, die in Erwägung ziehen, Auslandsimmobilien zu erwerben oder solche bereits im Bestand halten, sollten die maßgeblichen Regelungen zur steuerlichen Verlustberücksichtigung bei ihrer Entscheidungsfindung einbeziehen.

Falls Sie nähere Informationen wünschen, wenden Sie sich bitte jederzeit gern an uns!

Ihre Ansprechpartner:

Berlin

Dipl. - Kfm. Stefan Schönwolff
Steuerberater
Telefon: 030 / 810 302 -81
schoenwolff@dextra-fs.de

Hamburg

Dipl. - Kfm. Volkhardt Felst
Steuerberater
Telefon: 040 / 411 60 69 - 0
felst@dextra-fs.de

