Urteil vom 26. Februar 2014, I R 56/12

Betriebsausgabenabzug für Gründungsaufwand einer ausländischen festen Einrichtung - Anwendung des DBA VAE 1995 bei Partnerschaftsgesellschaft - mitunternehmerische Zurechnung

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 32b Abs 1 Nr 3, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 5 Nr 1, DBA VAE Art 3 Abs 1 Buchst b, DBA VAE Art 3 Abs 1 Buchst c, DBA VAE Art 14, DBA VAE Art 24 Abs 1 Buchst a, DBA VAE Art 24 Abs 1 Buchst c, EStG § 18 Abs 4 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 68, FGO § 138, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, EStG § 2a Abs 3, EStG § 2a

vorgehend FG Bremen, 13. Juni 2012, Az: 1 K 122/10 (6)

Leitsätze

Gründungsaufwand für die im Ausland belegene feste Einrichtung eines Freiberuflers führt nicht zu einem Betriebsausgabenabzug bei der Ermittlung der Einkünfte aus der inländischen Tätigkeit. Dieser Aufwand ist durch die in Aussicht genommene Tätigkeit im Ausland veranlasst (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076, Tz. 2.9.1.). Unterfällt jene Tätigkeit der abkommensrechtlichen Freistellung, betrifft dies den Gründungsaufwand (negative Einkünfte) auch dann, wenn die Errichtung der festen Einrichtung später scheitert (vergebliche vorweggenommene Aufwendungen).

Tatbestand

A. Streitig ist, ob Aufwendungen im Zusammenhang mit einer --später von einer anderen Rechtsperson errichteten-- festen Einrichtung (Betriebsstätte) im außereuropäischen Ausland (hier: Vereinigte Arabische Emirate --VAE--) im Streitjahr 2004 als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte zu berücksichtigen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Partnerschaftsgesellschaft, erzielt durch die Tätigkeit ihrer Gesellschafter freiberufliche Einkünfte (ärztliche Gemeinschaftspraxis). In den Jahren 2002 bis 2005 verfolgte sie den Plan, eine kardiologische Praxis in Dubai (VAE) zu errichten. Es fielen Aufwendungen (insbesondere für Reisen) an. Am 28. April 2004 erhielt die Klägerin ein von ihr beantragtes "Certificate of good standing" vom Senator für Arbeit, Gesundheit, Frauen, Jugend und Soziales in Bremen. Im Juli 2005 zog ein Gesellschafter seine Zustimmung zu dem Projekt zurück. Daraufhin gründeten die sechs anderen Gesellschafter der Klägerin im August 2005 die B-KG mit dem Gesellschaftszweck "Ausübung ärztlicher Tätigkeit im Ausland". Die B-KG führte die Aktivitäten zum Aufbau einer Praxis in Dubai weiter; eine Betriebseröffnung erfolgte 2006.

3 Die Klägerin erfasste die im Streitjahr im Zusammenhang mit dem Projekt entstandenen Aufwendungen (16.321,49 €) in der (bilanziellen) Gewinnermittlung als Betriebsausgaben. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem lediglich teilweise für Aufwendungen in Höhe von 8.473,27 €; im Übrigen behandelte er die Aufwendungen nach Maßgabe des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Arabischen Emiraten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Belebung der wirtschaftlichen Beziehungen vom 9. April 1995 (BGBl II 1996, 518, BStBl I 1996, 588) --DBA-VAE 1995-- als steuerfrei, lehnte es im Ergebnis aber ab, gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) entsprechende negative Einkünfte festzustellen und diese bei den Gesellschaftern im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts nach § 32b Abs. 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) zu berücksichtigen.

4 Im anschließenden Klageverfahren hielt das FA seine Auffassung im Hinblick auf Letzteres --die Einbeziehung in den sog. negativen Progressionsvorbehalt-- nicht aufrecht und erklärte sich bereit, den Feststellungsbescheid entsprechend zu ändern. Der Rechtsstreit wurde insoweit auf Anregung des Finanzgerichts (FG) in der Hauptsache für erledigt erklärt. In der Sache blieb die Klage erfolglos (FG Bremen, Urteil vom 14. Juni 2012 1 K 122/10 (6), abgedruckt in Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst --DStRE-- 2013, 408).

5 Nachfolgend hat das FA seine Erklärung umgesetzt und am 18. Juli 2012 einen geänderten Feststellungsbescheid erlassen. Die laufenden, dem sog. negativen Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte wurden mit ./. 7.848,22 € festgestellt und in Höhe von jeweils 1/7 (= ./. 1.121,17 €) auf die Gesellschafter der Klägerin verteilt.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18. Juli 2012 in der Weise zu ändern, dass die Einkünfte um weitere Betriebsausgaben von 7.848,22 € gemindert werden, hilfsweise, die weiteren Aufwendungen von 7.848,22 € in entsprechender Anwendung der Rechtsgrundsätze des § 2a Abs. 3 EStG 1997 im Entstehungsjahr zum Verlustabzug zuzulassen oder unter entsprechender Anwendung der Rechtsgrundsätze für aktive gewerbliche Einkünfte i.S. des § 2a Abs. 1 und 2 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (EStG 2002 n.F.) zum Verlustabzug zuzulassen bzw. zumindest als gesonderten Verlustvortrag festzustellen.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. I. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der nach Ergehen des FG-Urteils und damit während des Revisionsverfahrens ergangene Änderungsbescheid vom 18. Juli 2012 an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheids getreten ist. Dem FG-Urteil liegt infolgedessen ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde und das angefochtene Urteil kann deswegen keinen Bestand mehr haben. Dass die Beteiligten auf Anregung des FG den Rechtsstreit im Hinblick auf die zugunsten der Klägerin vorgenommenen Änderungen --die Einbeziehung des laufenden Aufwands in Höhe von 7.848,22 € in den sog. negativen Progressionsvorbehalt-- in der Hauptsache für erledigt erklärt haben, ändert daran nichts, weil eine solche Erledigung des einheitlichen streitgegenständlichen Feststellungsbescheids rechtlich wirkungslos bleibt und nichts daran ändert, dass der Bescheid vom 18. Juli 2012 nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Bescheids unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (z.B. Senatsurteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

9 II. Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Das FG hat im Ergebnis zu Recht einen weiter gehenden einkünftemindernden Ansatz von Betriebsausgaben (7.848,22 €) abgelehnt. Die Klage ist deshalb abzuweisen.

10 1. Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) sind die in gesamthänderischer Verbundenheit durch die freiberufliche Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin erzielten inländischen Einkünfte (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 und Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002). Bei der Ermittlung des Gewinns sind die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgaben einkünftemindernd zu berücksichtigen.

11 2. Durch eine Tätigkeit im Ausland erzielte Einkünfte sind in die Einkünftefeststellung einzubeziehen, wenn sie nicht kraft ausdrücklicher Anordnung im Inland steuerfrei sind (z.B. Senatsurteil vom 28. April 2010 I R 81/09, BFHE 229, 252; Dremel in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 2010, Rz 26.34). Nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage ausgenommene Einkünfte, die bei der Festsetzung der Steuern der beteiligten Personen z.B. mit Blick auf die Anwendung eines Progressionsvorbehalts von Bedeutung sind, sind Gegenstand einer besonderen gesonderten Feststellung (§ 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Jene Feststellung kann mit der Einkünftefeststellung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO verbunden werden (z.B. Senatsbeschluss vom 4. April 2007 I R 110/05, BFHE 217, 535, BStBl II 2007, 521; Senatsurteil vom 28. November 2007 I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097).

12 3. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung von im Zusammenhang mit der zukünftig beabsichtigten Tätigkeit in Dubai erwirtschafteten Einkünften sind erfüllt (Art. 24 Abs. 1 Buchst. a DBA-VAE 1995).

13 a) Das Abkommen ist auf die Klägerin anwendbar. Zwar ist sie als Partnerschaftsgesellschaft für eine Steuer vom Einkommen kein Steuersubjekt und nicht als "Person" bzw. als "Gesellschaft" im abkommensrechtlichen Sinne anzusehen (s. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b und c DBA-VAE 1995). Die Abkommensberechtigung (Art. 1 DBA-VAE 1995)

besteht aber für jeden einzelnen ihrer Gesellschafter, die durch ihre jeweilige Tätigkeit die Einkünfteerzielung im Namen der Klägerin bewirken.

14 b) Einkünfte aus einer ärztlichen Tätigkeit, die durch eine feste Einrichtung in den VAE einen entsprechenden Ortsbezug aufweist, unterfallen bei einer entsprechenden Veranlassungszurechnung dem dortigen Besteuerungsrecht. Denn nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA-VAE 1995 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf (z.B. der selbständigen Tätigkeit als Arzt, s. Art. 14 Abs. 2 DBA-VAE 1995) bezieht, in diesem Staat nur besteuert werden, wenn der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich keine feste Einrichtung zur Verfügung steht. Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, können die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 DBA-VAE 1995). Erzielen natürliche Personen durch gemeinschaftliche Ausübung der Tätigkeit die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Freiberuflergesellschaft i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2002), ist Art. 14 DBA-VAE 1995 auch auf diese Einkünfte anzuwenden (s. allgemein Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 14 Rz 77). Eine von der Freiberuflergesellschaft unterhaltene feste Einrichtung wird den Gesellschaftern wie deren feste Einrichtung zugerechnet.

15 c) Werden Einkünfte nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 DBA-VAE 1995 erzielt, wird bei einer in Deutschland ansässigen Person die deutsche (Einkommen-)Steuer nach Art. 24 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-VAE 1995 festgesetzt, indem von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer die Einkünfte aus den VAE ausgenommen werden, die nach dem DBA-VAE 1995 in den VAE besteuert werden können. So liegt der Streitfall.

16 d) Die abkommensrechtliche Steuerfreistellung von "Einkünften" umfasst nach der ständigen Senatsrechtsprechung, an der festzuhalten ist, nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte (z.B. Senatsurteile vom 11. März 2008 I R 116/04, BFH/NV 2008, 1161; vom 17. Juli 2008 I R 84/04, BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630; vom 3. Februar 2010 I R 23/09, BFHE 228, 305, BStBl II 2010, 599; vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFHE 230, 35). Die im Streitjahr angefallenen Aufwendungen unterfallen als negative Einkünfte aus einer in den VAE unterhaltenen festen Einrichtung Art. 24 Abs. 1 Buchst. a (i.V.m. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2) DBA-VAE 1995.

17 aa) Nach den Feststellungen des FG ist es zwar weder im Streitzeitraum noch in späteren Zeiträumen zu einer Errichtung oder einem Erwerb der festen Einrichtung durch die Klägerin gekommen. Insbesondere ist eine feste Einrichtung in Dubai nicht schon dadurch begründet worden, dass die inländische (Gesundheits-)Behörde der Klägerin ein "Certificate of good standing" erteilt hat. Allerdings ist dem FG-Urteil auch zu entnehmen, dass die im Jahre 2005 durch sechs der ursprünglich sieben Gesellschafter der Klägerin errichtete B-KG die entsprechenden (Errichtungs-)Aktivitäten der Klägerin fortgesetzt hat und eine Betriebseröffnung im Jahre 2006 stattfand. Dass die dadurch errichtete feste Einrichtung im Namen der B-KG betrieben wird, ändert für die abkommensrechtlichen Zusammenhänge nach den oben beschriebenen Grundsätzen der mitunternehmerischen Zuordnung nichts. Auf dieser Grundlage liegen jedenfalls in Höhe von 6/7 der streitgegenständlichen Aufwendungen negative ausländische Einkünfte vor; die Aufwendungen unterfallen insoweit ohne Weiteres dem sachlichen Anwendungsbereich des DBA-VAE 1995, und das wird zwischenzeitlich auch von der Klägerin eingeräumt.

18 bb) Für den verbleibenden, schon während der Vorbereitungsphase (im Streitjahr) ausgeschiedenen Gesellschafter der Klägerin verhält es sich aber nicht anders, auch wenn die Errichtung der festen Einrichtung für diesen im Ergebnis gescheitert ist. Denn auch insoweit ist ein ausreichend enger (grenzüberschreitender) Veranlassungszusammenhang gegeben, der geeignet ist, im Rahmen der abkommensrechtlichen Freistellung den Ansässigkeitsstaat in seinem Besteuerungsrecht durch das DBA-VAE 1995 zu beschränken.

19 aaa) Die Rechtsfrage der veranlassungsgerechten Zuordnung von vorweggenommenen vergeblichen Aufwendungen wird unterschiedlich beantwortet. So wird zum Einen darauf abgestellt, dass das ortsbezogene Besteuerungsrecht des Quellenstaates (s. Wassermeyer, a.a.O., MA Art. 14 Rz 67) die Existenz der festen Einrichtung und das Ausüben einer selbständigen Arbeit durch sie voraussetzt (Wassermeyer, ebenda, MA Art. 14 Rz 86, MA Art. 7 (2000) Rz 300; derselbe, Internationales Steuerrecht --IStR-- 1997, 395; derselbe, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2006, Rz 5.3; Kempermann, daselbst, Rz 3.79; Kroppen in Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Art. 7 OECD-MA Rz 191; Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 7 (2008) Rz 185; Hemmelrath in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 7 Rz 45; Buciek in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 7 Rz 216; Strunk in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., Rz 4.128 f.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 16.274 u. 18.36; Bader/Klose, IStR 1996, 318; Cloer/Conrath, Internationale Wirtschaftsbriefe 2013, 448, 451; Mössner, IStR 2013, 888; s. auch für die umgekehrte sog. Inbound-

Situation Hidien in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 49 Rz D 4111 f., 4129 f.). Nach anderer Auffassung setzt eine veranlassungsbezogene Zuordnung einen konkreten Objektbezug --hier im Sinne einer früheren, gegenwärtigen oder zukünftigen (tatsächlichen) Existenz der festen Einrichtung-- nicht zwingend voraus (so im Ergebnis auch Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl I 1999, 1076, Tz. 2.9.1; s.a. --unter Verweis auf § 3c EStG-- Urteile des Bundesfinanzhofs vom 28. April 1983 IV R 122/79, BFHE 138, 366, BStBl II 1983, 566; vom 1. Dezember 1987 IX R 104/83, BFH/NV 1989, 99; Senatsbeschluss vom 17. Dezember 1998 I B 80/98, BFHE 187, 549, BStBl II 1999, 293; FG München, Urteil vom 18. Oktober 2010 13 K 2802/08, DStRE 2012, 142; Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 3c Rz 15; Gosch in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 49 Rz 107 f.).

20 bbb) Der Senat schließt sich der zuletzt angeführten Auffassung an. Es besteht --soweit nicht ein entsprechender normspezifischer Zweck vorliegt (z.B. Senatsurteil vom 9. Januar 2013 I R 72/11, BFHE 240, 111, BStBl II 2013, 343, zu II.2.a)-- kein Anlass, die Zuordnungsfrage je nachdem unterschiedlich zu beantworten, ob der Objektbezug in tatsächlicher Hinsicht realisiert wurde oder nicht. Entscheidend ist der Umstand, dass die Aufwendungen angefallen sind, *um* diesen Objektbezug herzustellen (s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 49 Rz 107); schon die zielgerichtete Mittelverwendung begründet auf der Grundlage einer wertenden Zuordnung (s. insoweit Schwarz, Die Unternehmensbesteuerung 2014, 48, 50) einen jedenfalls vorrangigen Veranlassungszusammenhang zur Betriebsstätte oder (hier) der festen Einrichtung, der die Zuordnungsfrage endgültig regelt. Damit wird auch ein Wechsel der Zuordnung ausgeschlossen, der sonst eintreten müsste, wenn in der streitgegenständlichen Situation der Gründungsaufwendungen für eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung jene Aufwendungen zunächst bei dem jeweiligen Stammhaus zu buchen, sie im Falle einer späteren Errichtung der Betriebsstätte oder festen Einrichtung aber auf jene umzubuchen wären (s. z.B. Ditz in Schönfeld/Ditz, a.a.O., Art. 7 (2008) Rz 185).

21 Diese Überlegungen sind im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in einer sog. Inbound-Situation gleichermaßen maßgeblich wie im umgekehrten Fall entsprechender Auslandseinkünfte (vgl. § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG 2002) in einer sog. Outbound-Situation (z.B. Senatsurteile vom 20. Juli 1988 I R 49/84, BFHE 154, 465, BStBl II 1989, 140; vom 16. Februar 1996 I R 43/95, BFHE 180, 286, BStBl II 1997, 128). Dem FG ist damit darin zuzustimmen, dass das Veranlassungsprinzip eine entsprechende Zuordnung der auf das konkrete Projekt in den VAE bezogenen Aufwendungen zur inländischen Tätigkeit ausschließt. Der Senat verweist in diesem Zusammenhang auf seine Rechtsprechung zum Vorrang des Veranlassungsprinzips gerade auch in grenzüberschreitenden Zusammenhängen, z.B. bezogen auf den Schuldzinsenabzug bei "schachtelbefreiten" fehlenden Dividenden (Senatsurteile vom 29. Mai 1996 I R 15/94, BFHE 180, 410, BStBl II 1997, 57; vom 29. Mai 1996 I R 167/94, BFHE 180, 415, BStBl II 1997, 60; vom 29. Mai 1996 I R 21/95, BFHE 180, 422, BStBl II 1997, 63), vor allem aber auch für sog. Outbound-Situationen in Konsequenz der abkommensrechtlichen Freistellung (Senatsurteil vom 20. September 2006 I R 59/05, BFHE 215, 130, BStBl II 2007, 756, m.w.N.). Hier wie dort hat er herausgestellt, dass die Zuordnung kraft Veranlassungsprinzips in abkommensrechtlicher Hinsicht nicht davon abhängt, dass der objektive Bezugspunkt im Zuordnungszeitpunkt tatsächlich besteht (zur abkommensrechtlichen Betriebsstätte s. Senatsurteil vom 28. Oktober 2009 I R 99/08, BFHE 227, 83, BStBl II 2011, 1019, zu B.I.7.b bb bbb).

22 e) Schließlich scheitert die Anwendung der in Art. 24 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 DBA-VAE 1995 angeordneten Freistellung der Einkünfte nicht an dem in Buchst. c Satz 1 der Vorschrift enthaltenen sog. Aktivitätsvorbehalt, wonach Buchst. a (u.a.) nicht auf die Gewinne einer Betriebsstätte anzuwenden ist, wenn die in Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Bruttoeinkünfte der Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten i.S. des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des Gesetzes über die Besteuerung der Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) stammen. Denn unabhängig davon, ob dieser Nachweis im Streitfall erbracht ist oder nicht, ist eine hier einzufordernde feste Einrichtung keine Betriebsstätte (i.S. von Art. 5 DBA-VAE 1995) und ist der sog. Aktivitätsvorbehalt unter den Gegebenheiten des Streitfalles --entgegen der Annahme der Revision-- deswegen von vornherein nicht einschlägig.

23 4. Auch die Hilfsanträge der Klägerin haben keinen Erfolg. Es kommt weder in Betracht, die weiteren Aufwendungen von 7.848,22 € in entsprechender Anwendung der Rechtsgrundsätze des § 2a Abs. 3 EStG 1997 im Entstehungsjahr zum Verlustabzug zuzulassen noch unter entsprechender Anwendung der Rechtsgrundsätze für aktive gewerbliche Einkünfte i.S. des § 2a Abs. 1 und 2 EStG 2002 n.F. zum Verlustabzug zuzulassen bzw. zumindest als gesonderten Verlustvortrag festzustellen:

24 Zum Einen ist § 2a Abs. 3 EStG 1997 nach § 52 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 letztmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden. Darüber hinaus bezog sich die Regelung ausdrücklich nur auf gewerbliche Einkünfte. Es ist kein Rechtsgrund dafür ersichtlich, die durch diese tatbestandliche Einengung als insoweit abschließend ausgestaltete Regelung auf die streiterheblichen Einkünfte anzuwenden.

25 Zum Anderen kommt eine entsprechende Anwendung der Rechtsgrundsätze für aktive gewerbliche Einkünfte i.S. des § 2a Abs. 1 und 2 EStG 2002 n.F. im Streitjahr nicht in Betracht. Einkünfte, welche nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung freigestellt sind, erfüllen den objektiven Tatbestand dieser Norm nicht; es fehlt schon an einer Regelungslücke, die eine entsprechende Anwendung ermöglichen könnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de