

26. September 2008

BMF-010221/2507-IV/4/2008

EAS 3003

Progressionsvorbehalt in Bezug auf durch Verlustrücktrag aufgebrauchte Auslandseinkünfte

Doppelbesteuerungsabkommen enthalten keine völkerrechtliche Verpflichtung, sondern nur eine völkerrechtliche Berechtigung, freizustellende Auslandseinkünfte bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes in die Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Auslandseinkünfte sind daher nur dann für die Progressionsermittlung heranzuziehen, wenn das innerstaatliche Recht sie in die progressiv zu erfassende Besteuerungsgrundlage des zu veranlagenden Welteinkommens (zu veranlagendes Einkommen gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988) einbezieht. Dies ist zB bei "sonstigen Bezügen" iSd § 67 EStG 1988 nicht der Fall (EAS 1298). Dies ist aber auch bei ausländischen Verlusten nicht der Fall. Denn aus § 2 Abs. 8 EStG 1988 ergibt sich, dass nur im Ausland unberücksichtigt gebliebene Verluste, nicht jedoch im Ausland berücksichtigte Verluste in die Bemessungsgrundlage des Welteinkommens einzubeziehen sind. Ein in Deutschland im Verlustrücktragsweg berücksichtigter Veräußerungsverlust einer deutschen Betriebstätte darf daher nach österreichischem inländischem Recht die österreichische Besteuerungsgrundlage nicht mindern.

Da sich aber auch aus dem DBA-Deutschland keine Verpflichtung ergibt, den im Veräußerungsjahr in Deutschland angefallenen Verlust für einen "negativen Progressionsvorbehalt" heranzuziehen, fehlt es hierfür an einer gesetzlichen Rechtsgrundlage.

Es ist allerdings einzuräumen, dass durch den auf deutscher Seite nach § 10d dEStG erfolgenden Verlustrücktrag eine Situation entstehen kann, die nach einer "Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" auf der Grundlage von § 48 BAO verlangt. Denn wenn angenommen wird, dass in den österreichischen Betriebstätten im Jahr 1 und im Jahr 2 ein Gewinn von je 80 anfällt und dass in Deutschland im Jahr 1 ein Gewinn von 100 erzielt, im Jahr 2 hingegen ein Verlust von 100 erlitten wird, dann tritt für Belange der Progressionsberechnung durch den deutschen Verlustrücktrag eine Situation ein, in der der Abgabepflichtige insgesamt in den beiden Jahren mit einem fiktiven Einkünftebetrag von 260

$(80 + 80 + 100)$ erfasst wird, wohingegen in der Realität nur Einkünfte von 160 erwirtschaftet wurden $(80 + 80 + 100 - 100)$.

Bundesministerium für Finanzen, 26. September 2008