

Auslandsverluste und ausländisches Steuerrecht: Neuregelung durch das 1. StabG 2012

Durch das 1. StabG wurde die Hereinnahme von „befreiten“ Betriebsstättenverlusten und von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag gedeckelt. Dadurch soll schon auf Ebene der Verlusthereinnahme das Problem der bisherigen unzureichenden Nachversteuerung gelöst werden, das dadurch entstand, dass der hereinzunehmende Verlust zwar nach inländischem Steuerrecht ermittelt wurde, die Nachversteuerung aber auf die Verlustverwertung nach ausländischem Steuerrecht rekurrierte. Die Neuregelung begegnet allerdings systematischen Bedenken und stellt durch seine Bindung an das ausländische Steuerrecht weiterhin einen Fremdkörper im Ertragsteuersystem dar. Nach einer Vorstellung der bisherigen Problemlage und der Neuregelung soll daher in diesem Beitrag der Versuch unternommen werden, als mögliche Alternative zur nunmehrigen Einschränkung der Verlusthereinnahme eine Nachversteuerungssystem zu entwickeln, das durch das ausschließliche Abstellen auf österreichisches Steuerrecht die bisherigen Probleme sachgerecht und systematisch korrekt lösen würde.

Werner Haslehner, Georg Kofler*

A. Verwertung ausländischer Verluste in Österreich: Problemstellung

Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es seit dem StRefG 2005,¹ sowohl Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten² (§ 2 Abs 8 Z 3 EStG)³ als auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) bereits in der Verlustentstehungsperiode in Österreich gewinnmindernd zu verwerten, sofern im Ausland keine Berücksichtigung erfolgt. Der allgemeinen Systematik entsprechend waren die „hereinzunehmenden“ Verluste – bis zum 1. StabG 2012⁴ – ausschließlich nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und in dieser Höhe auch im Inland verwertbar. Diese Herein-

nahmemöglichkeit betraf im Zeitraum von 2005 bis 2007 im Bereich der Gruppenbesteuerung Auslandsverluste von etwa € 1 Mrd.,⁵ wobei Schätzungen im Hinblick auf Betriebsstättenverluste nicht bekannt sind. Kommt es nachfolgend zu einer Verlustberücksichtigung im Ausland, ist systematisch die gegengleiche Nachversteuerung des ursprünglich berücksichtigten Verlustes im Inland vorgesehen, um eine doppelte Verlustberücksichtigung zu verhindern. Eine derartige – sofort wirksame und vollständige – grenzüberschreitende Verlustverrechnung mit Nachversteuerung wird zwar – wie sich mittlerweile gezeigt hat⁶ – vom EuGH nicht als unionsrechtlich geboten erachtet, insbesondere aus standortpolitischer Sicht jedoch durchwegs positiv beurteilt. Angesichts der dezidiert zuzugsfördernden Zielrichtung der Gruppenbesteuerung⁷ ist festzuhalten, dass eine Abschaffung oder wesentliche Änderung dieser Systematik dem so wichtigen Bild des Staates als verlässlichem Partner der Steuerpflichtigen Hohn sprechen würde.⁸ Allen-

* Für wertvolle Anregungen, Diskussion und die kritische Durchsicht des Manuskripts sind wir Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M., und Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr zu Dank verpflichtet.

1 BGBl I 2004/57.

2 Zu bemerken ist allerdings, dass § 2 Abs 8 Z 3 EStG nicht nur Betriebsstättenverluste betrifft, sondern etwa auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (zB aus Vermietung und Verpachtung); siehe zB Rz 192 EStR 2000.

3 Zuvor bereits VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732. Zur teleologisch begründeten Nichtanwendbarkeit des § 2 Abs 8 Z 3 EStG nach den Änderungen durch das 1. StabG 2012 im Falle eines DBA mit Anrechnungsmethode siehe Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (90 f); Mayr, Gruppenbesteue-

rung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (311); *Stürzlinger*, Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (190); ebenso bereits bisher zB *Hohenwarther*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 369 ff, und Rz 198a EStR 2000 (zumindest im Hinblick auf die Nachversteuerung).

4 BGBl I 2012/22.

5 Siehe die parlamentarische Anfragebeantwortung 4905/AB XXIV. GP.

6 Siehe zur Dogmatik der „finalen Verluste“ zB EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer*, und EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, *Lidl Belgium*.

7 Vgl ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 6.

8 Siehe ausführlich *Starlinger*, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (31 ff); *Starlinger*, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010/404, 366 (366 ff).

falls könnten daraus auch verfassungsrechtlich fundierte Argumente gegen eine abrupte Änderung des Begünstigungsregimes abzuleiten sein.⁹

Erheblicher Handlungsbedarf bestand jedoch bei der Nachversteuerung, sowohl bei Betriebsstätten als auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Denn der hereinzunehmende Verlust war unstrittig ausschließlich nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, während bei der Nachversteuerung gem § 2 Abs 8 Z 3 EStG bzw § 9 Abs 6 Z 6 KStG von der hA¹⁰ und der Verwaltungspraxis¹¹ – im Anschluss an die Gesetzesmaterialien¹² – eine doppelte Deckelung der Nachversteuerung angenommen wird. Diese doppelte Deckelung besteht einerseits mit dem zum Abzug zugelassenen, nach österreichischem Recht ermittelten Verlust, andererseits mit dem nach ausländischem Recht im Ausland verwerteten (oder verwertbaren) Verlust.¹³ Nur der geringere dieser beiden Beträge wird der Nachversteuerung unterzogen. Dadurch kam es stets dann zu einer (quasi) permanenten, nicht nachversteuerten Verlustverwertung im Inland, wenn entweder im Ausland nach dortigem Steuerrecht kein Verlust erzielt wurde oder wenn dieser geringer als der nach inländischem Steuerrecht ermittelte war. Im Bereich der Gruppenbesteuerung wurde dieser Effekt immerhin dadurch abgemildert, dass – anders als bei Betriebsstätten – eine vollständige Nachversteuerung jedenfalls dann vorgesehen war, wenn das ausländische Gruppenmitglied durch Veräußerung der Beteiligung, Untergang des Gruppenmitgliedes oder – seit dem BudBG 2009¹⁴ – aus der Gruppe (auch wirtschaftlich) ausscheidet (§ 9 Abs 6

Z 6 KStG).¹⁵ Diese Unvollständigkeit der Nachversteuerung, die bisher allerdings nicht empirisch beziffert werden konnte, wurde im Schrifttum bereits ausführlich diskutiert und kritisiert.¹⁶

Eine solche doppelte Deckelung ist aber zur Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung gerade nicht notwendig.¹⁷ Denn die hereinzunehmenden ausländischen Verluste ermitteln sich nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG bzw § 9 Abs 6 Z 6 KStG nach Maßgabe österreichischen Steuerrechts,¹⁸ ungeachtet dessen, ob nach ausländischem Steuerrecht überhaupt ein Verlust vorliegt bzw in welcher Höhe ein solcher Verlust vorliegt. In diesem Fall kommt es zur Verlusthereinnahme, obwohl es – mangels Verlustes nach ausländischem Steuerrecht, der im Ausland nach ausländischem Steuerrecht verwertet werden könnte – niemals zu einer Nachversteuerung kommen würde.¹⁹ Ein solches Ergebnis ist aber weder unionsrechtlich²⁰ noch abkommensrechtlich²¹ geboten. Im Folgenden soll der gesetzgeberischen Lösung dieser Problematik durch das 1. StabG 2012 und möglichen, systematisch und unionsrechtlich überzeugenderen Alternativen nachgegangen werden.

B. Die Neuregelung durch das 1. StabG 2012

1. Überblick und Begründung der Neuregelung

Der Gesetzgeber des 1. StabG 2012²² hat sich der aus dieser überschießenden doppelten Deckelung entstehenden Nachversteuerungslücken angenommen,²³ allerdings

9 Zwar ist unstrittig, dass im Allgemeinen kein verfassungsrechtlich geschütztes Vertrauen in den Fortbestand einer bestehenden Rechtslage existiert (vgl *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (203 ff)); jedoch gilt Besonderes dann, wenn der Gesetzgeber mit einem Regime spezielle Anreize für bestimmte steuerrechtlich bedeutsame Dispositionen schafft und die dadurch geschaffene Erwartung eines Fortbestands der günstigeren Rechtsposition ohne Übergangsfrist enttäuscht. So zu Recht für die Position aufgrund der Gruppenbesteuerung nach Österreich zugezogener internationaler Konzernleitungsgesellschaften *Starlinger*, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? ÖStZ 2006/1029, 493 (497 f).

10 Siehe zB die Nachweise bei *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 400 m FN 1975.

11 Rz 203 EStR 2000 und Rz 425 KStR 2001.

12 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 10 f.

13 Siehe Rz 203 EStR 2000.

14 BGBl I 2009/52.

15 Siehe Rz 434 ff KStR 2001.

16 ZB *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 396 ff (zu § 2 Abs 8 EStG) und 474 ff (zu § 9 Abs 6 Z 6 KStG); siehe zB auch *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (308 ff), und *Mayr*,

Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

17 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 401 f.

18 Rz 191 f EStR 2000; dazu auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 361 f.

19 Dazu kritisch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 408 f; siehe die Überlegungen bei *Laudacher* in *Jakom*⁵ (2012) § 2 Rz 202.

20 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 409 f; dazu noch näher unten Kapitel D.3.

21 Zur abkommensrechtlichen Beurteilung der unterschiedlichen Nachversteuerungsmodelle unten Kapitel D.2.

22 BGBl I 2012/22.

23 Siehe zur Neuregelung bereits *Schlager*, Auswirkungen des Sparpakets auf die Unternehmensbesteuerung, RWZ 2012/21, 66 (69); *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88); *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (308 ff); *Stürzlinger*, Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (188 ff); *Mayr*, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck]; *Kofler*, Bruchstellen im Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

unter Umkehrung des Grundgedankens: Nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG iDf 1. StabG 2012 sind im Betriebsstättenfall erstmals bei der Veranlagung für 2012²⁴

„[i]m Ausland nicht berücksichtigte Verluste [...] bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen“.

Der Gesetzgeber hat damit nicht die Nachversteuerung sachgerecht ausgedehnt, sondern bereits die Verlusthereinnahme neu geregelt, in dem auf die „nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste“ abgestellt wird. Dieser Ansatz des Gesetzgebers stellt daher (vermeintliche) Praktikabilitätsüberlegungen vor systematische Ästhetik und dogmatische Folgerichtigkeit.²⁵ Die Begründung der Neuregelung ist freilich augenscheinlich: In den Materialien wurde zunächst darauf hingewiesen, dass sich gezeigt habe „dass in zahlreichen Fällen die solcherart umgerechneten Verluste höher waren als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste“ und dann Folgendes ausgeführt:

„Im Extremfall kann sich sogar aus einem ausländischen Gewinn umrechnungsbedingt ein Verlust ergeben. Da in solchen Fällen eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste von vornherein gar nicht mehr möglich ist, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, soll dadurch ausgeschlossen werden, weil nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt.“²⁶

Im Rahmen des 1. StabG 2012 nahm sich der Gesetzgeber auch des vergleichbaren Problems im Rahmen der Gruppenbesteuerung an: Die Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG unterscheidet sich von der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs 8 EStG inso-

fern, als in der Unternehmensgruppe die Berücksichtigung von Verlusten selbständiger ausländischer Gesellschaften (den Fiskus) nicht endgültig belasten soll.²⁷ Es kommt damit sowohl beim Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds (§ 9 Abs 6 Z 6 S 3 KStG)²⁸ als auch nach hA²⁹ bei der Verminderung der Beteiligungsquote am ausländischen Gruppenmitglied zur (anteiligen) Nachversteuerung. Dem tatsächlichen Ausscheiden wird nach § 9 Abs 6 Z 6 Satz 4 KStG – unter Bezugnahme auf § 4 Z 1 lit c UmgrStG – das wirtschaftliche Ausscheiden gleichgehalten, das eintritt, wenn beim ausländischen Gruppenmitglied eine qualifizierte Umfangsminderung der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75% erfolgt.³⁰ Das Entstehen permanenter Verlustzurechnungsdifferenzen ist damit im Rahmen der Gruppenbesteuerung unterbunden. Dennoch bestand bis zum 1. StabG 2012 – wie in Betriebsstätten-situationen – auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine doppelte Deckelung der Verlustnachversteuerung, die zu erheblichen, quasi-permanenten Differenzen führen konnte. Denn auch im Rahmen des § 9 Abs 6 Z 6 KStG war die Nachversteuerung einerseits mit dem Betrag der ursprünglichen, nach inländischem Recht ermittelten Verlusthereinnahme und andererseits mit dem Betrag der Verlustverwertung im Ausland nach ausländischem Recht gedeckelt.³¹ Ebenso wie im Bereich des § 2 Abs 8 Z 3 EStG könnte daher auch im Bereich der Gruppenbesteuerung das Entstehen solcher Verlustdifferenzen durch eine Adaptierung der Nachversteuerung § 9 Abs 6 Z 6 KStG verhindert werden. Der Gesetzgeber des 1. StabG 2012 hat allerdings auch hier den Weg beschritten, bereits die Verlusthereinnahme an das ausländische Steuerrecht zu knüpfen, indem – ab der Veranlagung 2012³² –

„nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirt-

24 § 124b Z 210 EStG. Zur – durchaus zweifelhaften – Verfassungskonformität dieser kurzen Rückwirkung aufgrund der Veröffentlichung des 1. StabG im BGBl am 31. 3. 2012 und der Geltung für die gesamte Veranlagung 2012 siehe *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (311).

25 Dies zugestehend *Schlager*, Auswirkungen des Sparpakets auf die Unternehmensbesteuerung, RWZ 2012/21, 66 (69): „Diese Lösung stellt Praktikabilitätsüberlegungen vor systematische Ästhetik; angesichts der stets aktuellen Forderung nach praxistauglichen, einfachen Regelungen ist dies mE gerechtfertigt“. Kritisch *Stürzlinger*, Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (190).

26 ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7.

27 Rz 434 KStR 2001.

28 Gem § 9 Abs 6 Z 6 Satz 5 KStG ist im „Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds [...] bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen“.

29 Rz 434 f KStR 2001; ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 483 f.

30 Rz 437a KStR 2001.

31 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 475 f.

32 § 26c Z 32 KStG.

schaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen“ sind.

Die Materialien begründen diesen Schritt mit denselben Argumenten, die bereits für die Neureglung im Bereich der Betriebsstätten herangezogen wurden.³³ Doch auch hier stößt es auf Unverständnis, warum vom Prinzip der Gewinn- und Verlustermittlung nach inländischem Steuerrecht abgewichen werden soll.

2. Funktionsweise der Neuregelung

Die Neuregelung in § 2 Abs 8 Z 3 EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG durch das 1. StabG 2012 hat im Ergebnis zu einer Deckelung der Verlusteinnahme geführt: Ausländische Betriebsstättenverluste und Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern sind zwar weiterhin nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, können aber höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrechts ermittelten Verlustes berücksichtigt werden. Damit wird der hereinzunehmende Verlust mit dem geringeren Betrag des nach inländischem und nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes gedeckelt. Darin besteht auch das Hauptanliegen der Neuregelung: Liegt etwa nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vor, erübrigt sich eine weitere Umrechnung, weil mangels ausländischen Verlustes eine Verlustberücksichtigung von vornherein ausscheidet. Damit wird aus der Sicht des Fiskus auch das Problem der unvollständigen – und unverändert gebliebenen – Nachversteuerung behoben.³⁴

*Beispiel 1:*³⁵ In die österreichische Gruppe wird die deutsche T-GmbH einbezogen. Im Jahr 01 erwirtschaftet die T-GmbH nach deutschem Steuerrecht einen Gewinn iHv 100; weil der T-GmbH aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust iHv 150 droht

und in Deutschland (anders als in Österreich) Verlustrückstellungen steuerlich nicht zulässig sind, ergibt sich unrechnungsbedingt ein Verlust iHv 50. Nach bisherigem Recht konnte dieser Verlust gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG in der Gruppe verwertet werden, allerdings konnte es nie zu einer Nachversteuerung des (bloß) umgerechneten Verlustes kommen, weil die Nachversteuerung ausschließlich auf die Verlustverwertung im Ausland blickt und im Jahr 01 in Deutschland kein Verlust vorliegt. Die Nachversteuerung unterblieb – abgesehen vom Ausscheiden aus der Gruppe – unabhängig davon, ob sich in einer Folgeperiode der drohende Verlust nach deutschem Steuerrecht realisiert. Nach der Neuregelung durch das 1. StabG 2012 kann hingegen im Jahr 01 von vornherein kein Verlust berücksichtigt werden, weil die T-GmbH nach deutschem Steuerrecht einen Gewinn iHv 100 erzielt; die Frage der Nachversteuerung stellt sich daher nicht.

Aus der neuen Verlustdeckelung folgt freilich der Nachteil für den Steuerpflichtigen, dass einmal ausgeschiedenen Verluste nach dem Gesetzeswortlaut nie im Inland berücksichtigt werden können. Mayr fasst dementsprechend die grundsätzlichen Wirkungen des neuen Verlustdeckels dahingehend zusammen, dass einerseits der Anwendungsbereich des Verlustdeckels umso größer ist, je größer die Abweichungen zwischen der ausländischen und der österreichischen Gewinnermittlung sind, und andererseits der Verlustdeckel umso nachteiliger wirkt, je länger es dauert, die durch den Verlustdeckel ausgeschiedenen Verluste im Ausland zu verwerten.³⁶ Besonders augenscheinlich ist diese Problematik bei einem mehrjährigen Anlagenbau, bei dem im Ausland nach der „Percentage-of-Completion-Methode“ realisiert wird, aus dem Bauprojekt jedoch insgesamt ein Verlust resultiert.³⁷ Die steuerlichen Nachteile des Verlustdeckels reduzieren sich hier nur dann, wenn das ausländische

33 ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 21.

34 Erhebliche Umrechnungsdifferenzen traten in der Praxis offenbar auch im mehrjährigen „Anlagenbau“ auf, wenn im Ausland die sog. „Percentage-of-Completion-Methode“, also eine Gewinnrealisierung nach dem Fertigstellungsgrad, angewendet wird. Umgerechnet auf österreichisches Steuerrecht ergeben sich bei mehrjährigen Bau-Projekten vor allem in den Anfangsjahren Verluste, wohingegen bei insgesamt profitablen Projekten nach der „Percentage-of-Completion-Methode“ (laufende Gewinnrealisierung) niemals Verluste entstehen und dadurch eine Nachversteuerung der in den Anfangsjahren zugerechneten Verluste von vornherein ausscheidet. Siehe auch das Zahlenbeispiel bei Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: Perthold/Plott (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (83 f).

35 In Anlehnung an Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

36 Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

37 Siehe die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Ministerialentwurf des Stabilitätsgesetzes 2012, 27/SN-354/ME, sowie Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: Perthold/Plott (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88), mit dem Beispiel, dass sich bei Anwendung der „Percentage-of-Completion“-Methode aufgrund der Aktivierung von Gewinnen (entsprechend der kalkulierten Gewinnmarge) zu Beginn nach ausländischem Recht keine Verluste ergeben, sodass solche nach der neuen Deckelung in Österreich nicht berücksichtigt werden können. Ergibt sich aufgrund von Kostenänderungen später tatsächlich ein Gesamtverlust, wird dieser in Österreich ebenfalls nicht mehr berücksichtigt.

Gruppenmitglied zeitnah in einer Folgeperiode eigene Gewinne erzielt und die Verluste im Ausland verwertet werden können.³⁸ Sollte sich jedoch nachträglich herausstellen, dass ein solcher Verlust „endgültig“ ist, geht auch das verwaltungsnahe Schrifttum davon aus, dass die Verluste im Zeitpunkt ihrer „Endgültigkeit“ dennoch aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben – und insofern ohne gesetzliche Grundlage – zu berücksichtigen seien.³⁹

*Beispiel 2:*⁴⁰ Realisiert sich im Sachverhalt des Beispiels 1 im Folgejahr 02 der Verlust iHv 150 aus dem bislang schwebenden Geschäft und erleidet die T-GmbH im Folgejahr 02 deshalb insgesamt einen Verlust iHv 200, reduziert sich dieser umrechnungsbedingt auf 50, da 150 nach inländischem Steuerrecht bereits im Jahr 01 zu berücksichtigen gewesen wären, aber durch die Verlusthereinnahmedeckelung des § 9 Abs 6 Z 6 KStG ausgeschlossen wurden. Im Jahr 02 wird in der österreichischen Gruppe daher nur ein Verlust iHv 50 berücksichtigt, der auch nachversteuerungshängig bleibt. In Deutschland geht der Verlust von 200 aus dem Jahr 02 in den Verlustvortrag ein und bleibt damit verwertbar. Dies zeigt, dass ein periodenverschobener Verlust nach dem Gesetzeswortlaut nicht berücksichtigt werden kann, es sei denn, er erweist sich als „endgültig“.

Im Hinblick auf die Nachversteuerung wirft die Verlusthereinnahmedeckelung auch Licht auf die bisher kaum beachtete Frage, wann eine Nachversteuerung im Falle einer über mehrere Perioden verteilten Verlustverwertung im Ausland zu erfolgen hat. Im verwaltungsnahen Schrifttum wird schließlich auch die Ansicht vertreten, dass es zu einer vorrangigen Nachversteuerung der in Österreich berücksichtigten Verluste kommen soll.⁴¹ Begründet wird dies damit, dass für Zwecke der Nachversteuerung die durch den Verlustdeckel ausgeschiedenen Verluste „nachrangig“ behandelt werden müssten, weil

sie ausscheidensbedingt für die österreichische Gruppenbesteuerung ohne jegliche weitere Relevanz seien.

*Beispiel 3:*⁴² Die deutsche T-GmbH erleidet – wie in Beispiel 2 angenommen – im Jahr 02 insgesamt einen Verlust von 200, der umrechnungsbedingt im Ausmaß von 50 im Inland verwertet wurde und daher nachversteuerungshängig ist. Kann nun der deutsche Verlustvortrag iHv 200 mit den in den Folgejahren 03 bis 06 in Deutschland jährlich erzielten Gewinn iHv 50 verrechnet werden, stellt sich die Frage, wann die Nachversteuerung des im Jahr 02 zugerechneten Verlustes iHv 50 zu erfolgen hat,⁴³ der im deutschen Gesamtverlust des Jahres 02 von 200 steckt. Das verwaltungsnahe Schrifttum geht hier nicht von einer anteiligen jährlichen Nachversteuerung von 12,5 aus, sondern von einer sofortigen Nachversteuerung des gesamten Verlusts iHv 50 im Jahr 03.

C. Grundlegende Anmerkungen zur Neuregelung

1. Überlegungen zur Anknüpfung an ausländisches Steuerrecht

Mit der Neuregelung der Berücksichtigung ausländischer Verluste hat der Gesetzgeber insofern einen Paradigmenwechsel zum bisherigen System eingeleitet, als schon tatbestandlich für die Ermittlung der Höhe des „hereinzurechnenden“ Auslandsverlustes auf das ausländische Steuerrecht abgestellt wird. Dies ist zumindest insoweit ein Systembruch, als in anderen Fällen (zB im Rahmen der Anrechnungsmethode) stets und unzweifelhaft auf die nach inländischem Recht ermittelten Auslandseinkünfte rekurriert wird.⁴⁴ Steuersystematisch eleganter wäre es daher gewesen, die Nachversteuerung anzupassen, anstatt die Verlusthereinnahme an das ausländische Steuerrecht zu knüpfen.⁴⁵ Denn das dem § 2 Abs 8 EStG

38 Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

39 So jedenfalls der Vorschlag von Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck]. Siehe auch die diesbezügliche Forderung bei Stürzlinger, Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (189).

40 In Anlehnung an Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

41 Siehe Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (310), und Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

42 In Anlehnung an Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

43 Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (310 m FN 19), weist darauf hin, dass dieses Beispiel unterstellt, dass es keine Verlustvorträge aus den Jahren vor 01 gibt, weil solche „ältere“ Verlustvorträge iS eine „first in – first out“-Verfahrens nach Rz 433b KStR 2001 vorrangig zu verbrauchen wären.

44 So setzt etwa auch die Anwendung der die beschränkte Steuerpflicht betreffenden Verlustvortragsnorm des § 102 Abs 2 Z 2 EStG aufgrund des Abstellens auf „die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte“ voraus, dass das gesamte Welteinkommen des Steuerpflichtigen nach österreichischen Grundsätzen ermittelt und offengelegt wird (siehe zB Rz 8059 EStR 2000 und Rz 323 KStR 2001; ebenso UFS Wien 19. 4. 2005, RV/0780-W/04).

45 Siehe dazu den Vorschlag unten Kapitel D.

zugrundliegende Erkenntnis des VwGH⁴⁶ war von dem Grundgedanken der Gleichbehandlung von innerstaatlichen mit vergleichbaren grenzüberschreitenden Sachverhalten getragen. Die bemessungsgrundlagenrechtliche und zeitliche Gleichbehandlung ist aber nur dann sichergestellt, wenn der Bemessung eine einheitliche Gewinnermittlung zugrunde gelegt wird. Darüber hinaus stellt die Anknüpfung an ausländisches Steuerrecht auf Ebene der Bemessungsgrundlage einen Fremdkörper im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht dar. Während die Anknüpfung an die Beurteilung grenzüberschreitend verwirklichter Sachverhalte durch einen anderen Staat aufgrund einer bilateralen Vereinbarung ein sinnvolles und notwendiges Mittel zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (bzw der Doppelnichtbesteuerung) darstellt, ist die unilaterale Anknüpfung an ausländisches Recht als Auslöser von Steuerfolgen im Inland problembehaftet: Zum einen können sich als Folge fehlender Koordinierung erst recht Doppelbesteuerungsfolgen ergeben, zum anderen folgt aus der Anknüpfung an das ausländische Gewinnermittlungsrecht eine rechtsstaatlich problematische Abhängigkeit inländischen Steueraufkommens von ausländischen Wertungen. Unter anderem darin könnte ein Grund liegen, weshalb der VwGH in seinem Erkenntnis von 2001 auf die gewinnermittlungsrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts nach ausländischem Steuerrecht keinen Bezug nimmt, sondern seine Auslegung des § 2 EStG auf das innerstaatlich festgelegte Systemprinzip einer Besteuerung des Welteinkommens ansässiger Steuerpflichtiger gründet.

Als gewisser Systembruch stellt sich auch die durch die Neuregelung geschaffene Abwälzung der ökonomischen Kosten, die sich aus unkoordinierten Besteuerungsgrundlagen mehrerer nationaler Steuersysteme ergeben, vom Fiskus auf den Steuerpflichtigen dar: Es war zwar aus fiskalischer wie rechtsstaatlicher Sicht unbefriedigend, dass Steuerpflichtige durch Ausnützen bestehender Unterschiede im Gewinnermittlungsrecht verschiedener Steuerjurisdiktionen die Verwertung scheinbar fiktiver Verluste erreichen konnten,⁴⁷ was einen wesentlichen Grund für die Neuregelung darstellte.⁴⁸ Aus der im 1. StabG 2012 umgesetzten Neuregelung ergibt sich aber nunmehr unter bestimmten Umständen, dass bei eben

solchen Unterschieden trotz Vorliegen eines tatsächlichen Gesamtverlustes in keinem Staat eine Verlustverwertung möglich ist.⁴⁹ Somit trägt der Steuerpflichtige das Risiko des Entstehens solcher Situationen als Folge der Disparitäten im Gewinnermittlungsrecht. Da der Steuerpflichtige in der Lage ist, dieses Risiko bei der Beurteilung eines geplanten Auslandsinvestments von vornherein zu berücksichtigen, muss auch die Sachgerechtigkeit dieser Lösung nicht zwingend bezweifelt werden. Ein gewisses Spannungsverhältnis könnte aber zum Standortfördergedanken der Gruppenbesteuerung festgestellt werden. Darüber hinaus ist es zumindest fraglich, ob diese einseitig negative Wirkung abweichender Gewinnermittlungsregelungen richtige Anreize für eine bestmögliche Allokation österreichischen Kapitals schafft, da sich der Wert einer Investition durch die Berücksichtigung der potentiellen Nichtverwertbarkeit von Verlusten in Abhängigkeit vom ausländischen Gewinnermittlungsrecht ändert. Zwar ist eine Verzerrung der Investitionsentscheidungen durch ausländisches Steuerrecht der Befreiungsmethode grundsätzlich inhärent, da die Steuerbelastung im Gewinnfall ausschließlich vom ausländischen Steuerrecht abhängt. Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten führt in eigenständiger Betrachtung aber wenigstens zur Reduktion dieser Verzerrungswirkung, insbesondere hinsichtlich endgültiger Verluste. Der Neuregelung des 1. StabG 2012 misslingt es dessen ungeachtet, die zuvor bestehende Verzerrungsgefahr zulasten des Fiskus auf eine Weise zu beheben, die insgesamt die Neutralität der Verlustverwertung im Hinblick auf das ausländische Steuerrecht herstellt. Dies würde verlangen, die Verwertung und Nachversteuerung von Ergebnissen unabhängig von ihrer Behandlung im Ausland vorzusehen.⁵⁰

2. Europarechtliche Vorgaben und das Problem „endgültiger“ Verluste

Im Schrifttum wird regelmäßig darauf hingewiesen, dass das österreichische Steuerrecht angesichts der sofortigen Auslandsverlustberücksichtigung sowohl für ausländische Betriebsstätten als auch ausländische Konzerngesellschaften über die europarechtlichen Vorgaben an ein

46 VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365; siehe auch VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732.

47 So ergab sich etwa für Bauprojekte im Ausland durch das Verbot der Aktivierung unfertiger Bauten (sowie der eingeschränkten Aktivierbarkeit von Verwaltungs- und Vertriebskosten) aus österreichischer Sicht praktisch immer ein „Anlaufverlust“, während bei Abstellen des ausländischen Steuerrechts etwa auf IAS/IFRS aufgrund der zwingenden Realisierung erwarteter Gewinne durch Aktivierung teilsfertiger Bauten sich im Tätigkeitsstaat überhaupt nie ein Verlust einstellt, sodass die Nachversteuerung aufgrund der

Deckelung mit der Verlustverwertung im Ausland nicht zur Anwendung kommen konnte. Vgl zur Verdeutlichung das Zahlenbeispiel bei Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (84).

48 ErlRV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7.

49 Siehe das Beispiel bei Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88).

50 Zum entsprechenden Vorschlag unten Kapitel D.

diskriminierungsfreies Konzernbesteuerungssystem hinausgeht.⁵¹ Nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere in *Marks & Spencer*⁵² und *Lidl Belgium*⁵³ sei nämlich nur die Berücksichtigung „endgültiger“ („finaler“) Verluste geboten,⁵⁴ wobei teilweise nach dem Urteil in *X Holding*⁵⁵ selbst die Berücksichtigungspflicht für „endgültige“ Verluste zT angezweifelt wird.⁵⁶ Die Judikatur des EuGH zu „endgültigen“ Verlusten ist aus pragmatischer Sicht hinzunehmen, ist aber freilich zweifacher Kritik ausgesetzt:

- Einerseits greift die These des Gebots einer Berücksichtigung (ausschließlich) endgültiger Verluste deshalb zu kurz, weil die primärrechtlichen Anforderungen eines diskriminierungsfreien Konzernsteuerrechts richtigerweise so verstanden werden sollten, dass auch Liquiditätsnachteile, die sich nur für Auslandsverluste aus einer zeitversetzten Berücksichtigung ergeben, als nicht zu rechtfertigende Beschränkung der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit zu qualifizieren wären. Der EuGH hat es aber für ausländische Konzerngesellschaften – entgegen dem sogenannten Anerkennungsgrundsatz⁵⁷ – sogar abgelehnt, den Vergleich mit Auslandsbetriebsstätten zu ziehen, wenn für diese eine sofortige Verlustberücksichtigung möglich ist.⁵⁸ Vielmehr hat der EuGH von einer solchen konsequenten Auslegung abgesehen

und das Konzept „endgültiger“ Verluste erfunden, welches freilich nahezu sieben Jahre später immer noch in vielerlei Hinsicht unklar geblieben⁵⁹ und auch theoretisch nur schwer greifbar ist.⁶⁰

- Andererseits leitet sich die These einer Berücksichtigungspflicht „endgültiger“ Verluste grundfreiheitsrechtlich aus einer Ungleichbehandlung von Auslands- und Inlandsfall ab und kann daher nur dort und insoweit Platz greifen, als eine steuersubjektübergreifende Verlustverwertung im reinen Inlandsfall vorgesehen ist. Dementsprechend wird aus der Rechtsprechung des EuGH für die österreichische Gruppenbesteuerung auch generell abgeleitet, dass die im Falle des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds vorgesehene Nachversteuerung bei nachträglichem „Endgültigwerden“ des von diesem während der Gruppenzugehörigkeit zugerechneten Verlustes wiederum rückgängig gemacht werden müsse; insbesondere reiche die teilweise Verlustberücksichtigung bei endgültigem Untergang durch die Einschränkung der Nachversteuerung auf den während aufrechter Gruppe unterlassenen Teilwertabschreibungen übersteigenden Anteil der zugerechneten Verluste nicht aus, um die Europarechtskonformität sicherzustellen.⁶¹ Dies wirft freilich die Frage auf, ob die – den Vergleichsmaßstab bildende – na-

51 Siehe zuletzt *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (308 ff mwN).

52 EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer*.

53 EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, *Lidl Belgium*.

54 *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (308 m FN 1); ausführlich *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 148 ff.

55 EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, Slg 2010, I-1215, *X Holding*.

56 So *Mitschke*, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften, IStR 2011, 185 (188), auch mit Nachweisen zur wohl herrschenden Gegenauffassung.

57 Siehe zB *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 724 ff.

58 In diesem Fall würde sich uE schon aus dem Anerkennungsgrundsatz ergeben, dass eine Rechtfertigung einer restriktiveren Verlustberücksichtigung ausländischer Konzerngesellschaften an der fehlenden Verhältnismäßigkeit scheitern müsste. Gegen dieses Argument wurde eingewendet, dass ein Vergleich von Betriebsstätten und Körperschaften mangels eines europarechtlichen Rechtsformneutralitätsgebots nicht angemessen wäre. Dem ist im Grunde zuzustimmen. Die Wahl eines solchen Vergleichspaares im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ist jedoch unabhängig von dem Bestehen eines solchen Gebots und kann nur aufgrund allenfalls tatsächlich bestehender steuerlich relevanter Unterschiede zwischen den Rechtsformen abgelehnt werden. Wo diese aber schon im Inland nicht festgestellt werden können, da sich die Rolle einer Konzerngesellschaft im Wesentlichen auf jene einer Inlandsbetriebsstätte reduziert, liegt in der Ungleichbehandlung der Rechtsformen im grenzüberschreitenden Fall jedenfalls ein Wertungswiderspruch, der selbst dann die Unverhältnismäßigkeit einer bloß endgültigen Ver-

lustberücksichtigung führt, wenn man diese für rechtfertigungsfähig hält. Der EuGH hat diesen Zusammenhang freilich in der *Rs X Holding* (EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, Slg 2010, I-1215) verkannt und sich daher nicht mit dem eigentlichen Argument auseinanderzusetzen. Zur Kritik siehe insbesondere *Vascega/Van Thiel*, *X Holding – Why Ulysses Should Stop Listening to the Siren*, *European Taxation* 2010, 334 (343 f).

59 Vgl *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 148 ff, der das „Fehlen wirklich präziser unionsrechtlicher Vorgaben“ für die grenzüberschreitende Verlustverwertung beklagt.

60 So erscheint es geradezu als Widerspruch zur rein rechtlichen Natur des steuerlichen Verlust(vortrags)konzepts, dass der EuGH die Endgültigkeit an „faktischen“ Umständen festgemacht sehen möchte und daher insbesondere eine Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates eines Stammhauses oder einer Konzernobergesellschaft zur Berücksichtigung ausländischer Verluste in dem Fall ablehnt, wo sich die Nichtverwertbarkeit aus einem nicht vorhandenen oder begrenzten Verlustvortrag im Recht des Betriebsstättenstaates bzw Ansässigkeitsstaates der Konzerngesellschaft ergibt. Ein Verlust ist schließlich stets nur dann „endgültig“ nicht mehr verwertbar, wenn das Steuerrecht des Staates, in dem dieser entstanden ist, seine Verwertbarkeit ausschließt. Die Anknüpfung an vermeintlich „faktische“ Unverwertbarkeitsmaßstäbe muss entweder generell scheitern, oder wiederum in nachgerade arbiträre und in hohem Maße der steuerplanerischen Gestaltung zugänglichen Grenzen, wie etwa dem Zeitpunkt der Liquidation einer Gesellschaft oder dem Auflösen einer Betriebsstätte, münden. Vorzugswürdig wäre daher überhaupt ein Abgehen vom Kriterium der Endgültigkeit, die verpflichtende Verlustberücksichtigung im Entstehungsjahr und die zulässige Nachversteuerung wann immer aus Sicht des Ansässigkeitsstaates eine Verlustverwertung eintreten würde. Siehe dazu *Haslehner*, *Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law*, *Bulletin for International Taxation* 2010, 33 (43 f).

61 *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 148 ff.

tional-steuerrechtliche Vorgehensweise im Inlandsfall die steuersystematisch „richtige“ ist. So wurde im Schrifttum durchaus diskutiert, auch im Inlandsfall beim Ausscheiden eines Gruppenmitglieds jene zugerechneten Verluste, die über unterbliebene Teilwertabschreibungen hinausgehen, nachzuversteuern, und derart eine Beschränkung der Verlustverwertung auf die Investition der beteiligten Körperschaft vorzunehmen.⁶² Dadurch würde sichergestellt, dass die von der Gruppenbesteuerung intendierten positiven Liquiditätseffekte unbeeinträchtigt bleiben, ohne jedoch einen Vorteil zu gewähren, der über den für Betriebsstättenkonzerne bestehenden hinausgeht.⁶³

Ungeachtet dieser Kritik am grundsätzlichen Konzept der Berücksichtigung „endgültiger“ Verluste darf nicht übersehen werden, dass die Regelung des 1. StabG 2012, hinsichtlich der Auslandsverlustberücksichtigung selbst hinter diesem vom EuGH (angesichts der günstigeren Regelung für inländische Verluste) festgesetzten Standard zurückbleibt, soweit sich aus Umrechnungsdifferenzen (so genannte) endgültige Verluste ergeben.⁶⁴ So hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder in ihrer Stellungnahme zum StabG bereits beispielhaft nachgewiesen, dass sich in gerade jenen Fällen, die aufgrund der potentiellen Unmöglichkeit einer Nachversteuerung im Wesentlichen verantwortlich für die Änderung des § 2 Abs 8 EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG waren, nach dem nunmehr umgesetzten System das ebenso unbefriedigende Ergebnis einer Keimverwertung eines sowohl in Österreich als auch dem anderen Staat – in unterschiedlichen Steuerperioden – realisierten Verlustes ergeben kann.⁶⁵ Dieser Problematik scheint man seitens der Finanzverwaltung auch nach dem StabG 2012 damit begegnen zu wollen, dass es bei nachträglich festgestellter „Endgültigkeit“ dennoch zur Berücksichtigung der durch die Verlusthereinnahmedeckelung ausgeschiedenen Verluste komme,⁶⁶ wie dies im Schrifttum auch im Hinblick auf ein Rückgängigmachen der Nachversteuerung im Hinblick auf die vor Endgültigwerden von Verlusten ausgeschiedene Gruppenmitglieder vertreten wurde.⁶⁷

Hier könnte aber ein weiterer unionsrechtlicher „Problemfall“ schlagend werden: Soweit es sich um solche Verluste handelt, die umrechnungsbedingt entstehen bzw

62 Siehe bereits die entsprechenden Vorschläge bzw Überlegungen bei Gassner, Grundzüge einer Reform, in: Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998) 287 (293); Staringer, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in: Seeger (Hrsg), Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, DStJG 25 (2002) 73 (85 ff); Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 143 f; siehe auch Kofler, Bruchstellen im Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

63 Dies ist insbesondere für den Fall der Insolvenz eines Gruppenmitglieds bedeutsam: Während eine Betriebsstätte nicht über das ihr zugegebene Kapital hinaus Verluste erwirtschaften kann, zumal das Stammhaus für diese Verluste uneingeschränkt haftet, ist es innerhalb der Gruppe möglich, dass ein Gruppenmitglied ohne über die Einlagen hinausgehende Haftung des Gruppenträgers und Rückwirkung auf die von jenem zugerechneten Verluste untergeht. Insoweit die Gruppenbesteuerung daher ökonomisch mit dem Gedanken der Rechtsformneutralität begründet wird (siehe Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 129 ff), der diesen Gedanken mit Verweis auf das betriebswirtschaftliche Ideal der „Organisationsfreiheit“ Ausdruck verleiht, wäre zumindest eine Haftung der beteiligten Körperschaft bzw des Gruppenträgers – freilich bloß anteilig mit der Beteiligungsquote – für die eine Überschuldung der Beteiligungskörperschaft begründenden Verluste geboten. Gerade in der unterschiedlichen Haftungssituation liegt aber ein wesentlicher Unterschied zwischen den Rechtsformen, der bei einer Betrachtung aus einem rein organisationspolitisch-betriebswirtschaftlichen Blickwinkel allzu leicht ausgeblendet bleibt. Die aus der Haftungsbeschränkung folgende Möglichkeit einer Schlechterstellung des Fiskus gegenüber dem (inländischen) Betriebsstättenkonzern vermag auch das aus den gesellschaftsrechtlichen Grundsätzen der Kapitalerhaltung und des Verbots der Einlagenrückgewähr abgeleitete Gebot eines Steuerumlagevereinbarung nicht auszugleichen: Einerseits ist nicht klar, in welcher Höhe eine Umlage für zugerechnete Verluste anzusetzen ist, da der Wert des Verlustvortrages beim Gruppenmitglied nicht ohne weiteres beziffert werden kann (zu den verschiedenen möglichen Inhaltsgestaltungen von Steuerausgleichsverträgen siehe Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2008) K723 ff);

Sofern kein laufender Vorteilsausgleich erfolgt, wäre bei Abstellen auf den Wert der übertragenen Verluste beim Gruppenmitglied im Falle von dessen Liquidation möglicherweise überhaupt keine Ausgleichszahlung erforderlich, soweit sich kein Liquidationsgewinn ergibt und mit dem Untergang des Gruppenmitglieds dessen Verlustvorträge ohnedies wertlos würden. Andererseits wäre selbst bei voller Weitergabe des Steuervorteils (etwa im Wege einer Zahlung des Gruppenträgers iHv 25% der zugerechneten Verluste) keineswegs sichergestellt, dass der Fiskus daraus einen die Verlustverrechnung beim Gruppenträger ausgleichenden Vorteil ziehen könnte, da die Ausgleichszahlung nicht vorrangig zur Begleichung einer allfälligen Steuerschuld des aus der Gruppe ausgeschiedenen Beteiligungskörperschaft bestimmt ist, sondern etwa im Insolvenzfall in die Konkursmasse eingehen würde. Freilich könnte dieses Problem bereits mit einer gegenseitigen Haftung für Steuerschulden innerhalb der Unternehmensgruppe gelöst werden (siehe zB Kofler, Bruchstellen im Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck], der die Einführung einer Haftungsvorschrift analog zu § 13 BAO vorschlägt; ähnlich bereits Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 644 und 647.

64 Im Schrifttum wurde darauf auch bereits mit mehreren Fallbeispielen hingewiesen. Siehe Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: Perthold/Plott (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (87 ff); dies anerkennend auch Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309).

65 Siehe dazu die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Ministerialentwurf des Stabilitätsgesetzes 2012, 27/SN-354/ME, sowie Plott, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: Perthold/Plott (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (88).

66 So jedenfalls der Vorschlag von Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck]; siehe auch oben Kapitel B.2.

67 Siehe zB Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2008) K38c.

erhöht sind und so im Betriebsstättenstaat (bzw Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitglieds) gar nicht sichtbar sind, könnte im Lichte der Rs *Deutsche Shell*⁶⁸ mit guten Gründen vertreten werden, dass diese bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung „endgültig“ sind. Denn wie Währungsverluste in jener Rechtssache können auch Verlustbeträge, die das im Betriebsstättenstaat ermittelte negative Ergebnis übersteigen, „ihrer Natur nach“ dort keine Berücksichtigung finden. Mangels Berücksichtigungsfähigkeit steht die Endgültigkeit eines derartigen Verlustes im Entstehungsstaat daher von vornherein fest. Ergibt sich nach beiden Gewinnermittlungsvorschriften ein Verlust, beträfe dies den entsprechenden Betrag, um welchen der im Inland ermittelte Verlust den ausländischen übersteigt. Aus diesem Blickwinkel könnte die Neuregelung also gegen *Deutsche Shell* verstoßen, weil gerade die nur aus der Perspektive des österreichischen Steuerrechts – dem Grunde oder der Höhe nach – sichtbaren Verluste a priori von der Verwertbarkeit im Inland ausgeschlossen sind.⁶⁹

D. Alternative Ausgestaltung der Nachversteuerung durch ausschließliches Abstellen auf inländisches Steuerrecht

1. Grundlegung: Abstellen auf inländisches Steuerrecht

Die Schwächen der bisherigen Nachversteuerung nach § 2 Abs 8 EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG wurde im Schrifttum bereits ausführlich diskutiert und kritisiert.⁷⁰ Die Kritik richtete sich vornehmlich gegen die Annahme der – oben dargestellten⁷¹ – doppelten Deckelung der Nachversteuerung. Bereits vor dem 1. StabG 2012 wurde zB von Pölzl,⁷² Schuh,⁷³ Hohenwarter⁷⁴ und Laudacher⁷⁵ zu § 2 Abs 8 EStG und von Urtz⁷⁶ zu § 9

Abs 6 Z 6 KStG *de lege lata* die Ansicht vertreten, die Nachversteuerung müsse zwar angesichts des Gesetzeswortlauts dem Grunde nach an die Verlustverwertung nach ausländischem Steuerrecht im Ausland abstellen,⁷⁷ es aber aus dem Gesetz nicht abzuleiten sei, dass sich der Höhe nach eine „Deckelung“ mit dem nach ausländischem Steuerrecht verwerteten Verlust ergebe. Vielmehr sei der Nachversteuerungsbetrag nach inländischem Steuerrecht zu ermitteln, also in inländisches Steuerrecht „umzurechnen“. Diese Lösung hätte freilich den Nachteil, dass eine komplexe Relationenrechnung erforderlich wäre, da das Verhältnis des im jeweiligen Jahr im Ausland verwertbaren Verlustes (zB 100) zum noch nicht verwerteten Verlust (zB 200) festgestellt werden und in Österreich ein Betrag in dem Ausmaß nachversteuert werden, der sich aus der Anwendung dieses Verhältnisses (hier: 50%) auf den im Inland zum Abzug gebrachten umgerechneten Verlust ergibt, soweit dieser Betrag im nach inländischem Recht ermittelten Gewinn des entsprechenden Jahres Deckung findet. Zuletzt hat daher Mayr auf praktische Umsetzungsschwierigkeiten dieser Lösung hingewiesen.⁷⁸ Diese Lösung weist auch die – freilich im Gesetz angelegte – Schwäche auf, dass für die Nachversteuerung dem Grunde nach auf ausländisches Steuerrecht abgestellt wird, also jene Fälle nicht in Angriff genommen werden können, in denen das ausländische Steuerrecht von vornherein keinen Verlust „gesehen“ hat.

Vom Gesetzgeber des 1. StabG 2012 wurde wohl aufgrund dieser Komplexität der Nachversteuerung der Einschränkung bereits der Verlusthereinnahme der Vorzug gegeben. In der Tat hat der Gesetzgeber mit dieser Lösung (vermeintliche) Praktikabilitätsüberlegungen vor systematische Ästhetik und dogmatische Folgerichtigkeit gestellt.⁷⁹ Allerdings hat es der Gesetzgeber verabsäumt,

68 EuGH 28. 2. 2008, C-293/06, Slg 2008, I-1129, *Deutsche Shell*.

69 Diese Überlegungen würden allerdings keineswegs die „Nachversteuerung“ eines derart umrechnungsbedingt erhöhten Verlustes einschränken, insoweit sich in späteren Jahren aus österreichischer Sicht ein Gewinn ergibt, in dem der Verlust Aufnahme finden könnte (in dieser Hinsicht wohl glA Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010) 409 f) – insofern könnten allenfalls abkommensrechtliche Grenzen zu beachten sein (dazu unten Kapitel D.2.). Als problematisch könnte sich diesfalls jedoch eine generelle Nachversteuerung noch „offener“ zugerechneter Verluste im Zeitpunkt der Aufgabe einer Betriebsstätte oder des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds dar (dazu unten Kapitel D.3.).

70 ZB Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010) 396 ff (zu § 2 Abs 8 EStG) und 474 ff (zu § 9 Abs 6 Z 6 KStG).

71 Siehe oben Kapitel A mwN.

72 Pölzl, Die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste, in Lang/Jirousek (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 385 (396).

73 Schuh, Auslandsverluste im österreichischen Steuerrecht – § 2 Abs 8 EStG, ÖStZ 2006/672, 314 (316).

74 Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009) 401 ff und 475 ff.

75 Laudacher in Jakom⁵ (2012) § 2 Rz 209 ff.

76 Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 9 Tz 349.

77 So spricht § 2 Abs 8 Z 3 EStG von Verlusten, die „im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten“; § 9 Abs 6 Z 6 KStG stellt darauf ab, dass „der ausländische Verlust mit dem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte“.

78 Mayr, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (310 m FN 17); siehe auch Mayr, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

79 Dies zugestehend Schlager, Auswirkungen des Sparpakets auf die Unternehmensbesteuerung, RWZ 2012/21, 66 (69): „Diese Lösung stellt Praktikabilitätsüberlegungen vor systematische Ästhetik; angesichts der stets aktuellen Forderung nach praxistauglichen, einfachen Regelungen ist dies mE gerechtfertigt“. Kritisch Stürzlinger, Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (190).

bei der Frage der Neuregelung eine – systematisch uE „richtige“ – Nachschärfung der Nachversteuerung dahingehend zu erwägen, sowohl die Verlusthereinnahme als auch die Nachversteuerung ausschließlich nach österreichischem Steuerrecht anzuordnen, wie sie im Schrifttum bereits von *Hohenwarter*⁸⁰ und *Plott*⁸¹ angedacht wurde. Demnach wären die hereinzunehmenden Verluste nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln und es käme zu einer Nachversteuerung, wenn – nach inländischem Steuerrecht ermittelten – Gewinne der ausländischen, abkommensrechtlich befreiten Betriebsstätte oder des ausländischen Gruppenmitglieds erzielt werden. Eine solche Form der Verlustberücksichtigung findet auch im – alten – § 2a Abs 3 dEStG ein historisches Vorbild: Nach der – durch das StEntlG⁸² grundsätzlich mit erstmaliger Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehobenen⁸³ – Bestimmung des § 2a Abs 3 dEStG konnte ein abkommensrechtlich befreiter, gewerblicher Betriebsstättenverlust in Deutschland auf Antrag zunächst steuerlich berücksichtigt werden, es kam aber im Gewinnfall zu einer Nachversteuerung (Hinzurechnung), wenn im Betriebsstättenstaat ein Verlustvortrag im Allgemeinen möglich war. Sowohl die Verlusthereinnahme als auch die Nachversteuerung richteten sich nach deutschem Steuerrecht.⁸⁴ Diese Vorgehensweise wurde vom EuGH in der Rs *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* auch als unionsrechtskonform beurteilt.⁸⁵ In der Tat wird uE nur durch das ausschließliche Abstellen auf inländisches Steuerrecht das eigentliche Problem der Auslandsverlustverwertung, das – wie aus den oben und im Schrifttum aufgezeigten Fällen⁸⁶ deutlich wird – in den Bruchstellen zwischen den österreichischen und ausländischen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften besteht, sachgerecht an der Wurzel gepackt. Denn die durch das Abstellen auf das ausländische Steuerrecht zwangsläufig hervorgerufenen Divergenzen können – soweit keine Harmonisierung erfolgt – nur dadurch überwunden werden, dass Verlusthereinnahme und

Nachversteuerung ohne Einzug zusätzlicher Grenzen auf Basis der gleichen Gewinnermittlungsvorschriften vorgenommen wird. Dabei ist offensichtlich, dass eine Übernahme der im Ausland ermittelten Ergebnisse ohne Umrechnung keinen gangbaren Weg darstellen kann.⁸⁷ In mehrerlei Hinsicht vorzugswürdig erscheint daher die Alternative, sowohl die Verlustverwertung als auch die Nachversteuerung ausschließlich nach Maßgabe der österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften vorzunehmen.⁸⁸ Dies setzt freilich auch eine Abkehr von der bisherigen Konzeption der Nachversteuerung voraus, als damit jeglicher Bezug zur Verlustverwertung im Ausland aufzugeben wäre, wie sie auch vom VwGH als Grundlage seiner Verlustberücksichtigungsdoktrin verstanden hatte. Ein reines Abstellen auf österreichisches Steuerrecht entspräche aber einer „sauberen“ Trennung der Steuerjurisdiktionen, welche zwar ihre Steuerhoheiten anhand bestimmter Tatbestände schematisch voneinander abgrenzen, hinsichtlich der Gewinnermittlung aber ebenso wie hinsichtlich der Gewinnzurechnung ihre eigenen Rechtsvorstellungen zur Anwendung bringen. Diese Lösung würde daher die „Problematik der Vermischung unterschiedlicher Steuerrechtsordnung mit einem Schlag beheben“⁸⁹ und wäre auch „methodisch ‚sauber‘“.⁹⁰ Sie würde nicht nur die Lücken in der bisherigen Nachversteuerung vermeiden, sondern auch „unfairen Praktiken“ von ausländischen Staaten entgegenwirken, die etwa den Verlustvortrag zu Gunsten eines niedrigeren Steuersatzes einschränken oder abschaffen könnten.⁹¹ Weitere Vorteile dieser Lösung wären die „Vermeidung des Doppelverlustverwertungseffekts und die Sicherstellung der Nutzung von finalen Gesamtverlusten“.⁹²

2. Abkommensrechtliche Beurteilung

Gleichwohl ist die abkommensrechtliche Zulässigkeit einer solchen Vorgehensweise nicht ohne weiteres offensichtlich, da mangels Anknüpfung an die ausländische

80 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 435 ff.

81 *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89).

82 dBGBI I 1999, 402 = BStBl I 1999, 304.

83 Siehe § 52 Abs 2 dEStG 1997 idF StBereing, BGBl I 1999, 2601 = BStBl I 2000, 13.

84 Siehe zB *Heinicke* in *Schmidt*, EStG¹⁵ (1996) § 2a Rz 73 und Rz 76 ff.

85 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*; siehe vorgehend auch BFH 29. 11. 2006, I R 45, BFHE 216, 149, BStBl 2007 II 398.

86 Siehe zB *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (83 ff).

87 So auch *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (309), der

insoweit insbesondere auf die „teilweise ‚exotischen‘ Steuerrechte in Drittstaaten“ verweist.

88 Siehe auch die Vorschläge von *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89).

89 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 436.

90 *Mayr*, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

91 Dazu *Mayr*, Gruppenbesteuerung als Herzstück der Konzernbesteuerung, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

92 Siehe *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89), der aber auch auf den „steuerplanerischen Nachteil“ dieser Lösung hinweist, „dass auch bei Abreifen der Verlustvorträge im Quellenstaat z. B. aufgrund kurzer Verlustvortragszeiten eine Nachversteuerung in Österreich eintreten würde“.

Verlustverwertung der Charakter einer „Nachversteuerung“ eines ansonsten doppelt berücksichtigten Verlustes verloren geht. Allerdings ist die Nachversteuerung richtigerweise überhaupt nicht als Steuer auf die Auslandseinkünfte eines österreichischen Steuerpflichtigen aufzufassen, sondern als „nachträgliche Besteuerung des in dem früheren Jahr gegen den Verlust verrechneten inländischen Gewinns“.⁹³ In diesem Sinne war es zur früheren Nachversteuerungstatbestand des § 2a Abs 3 dEStG auch ganz hA, dass durch die Hinzurechnung nicht etwa abkommensrechtlich befreite Einkünfte besteuert würden, sondern lediglich die vorangegangene Verlustberücksichtigung korrigiert werde.⁹⁴ Dies ermöglicht es, den allfälligen abkommensrechtlichen Bedenken einfach zu begegnen, sodass eine Nachversteuerung unabhängig von der ausländischen Verlustverwertung insofern auf kein rechtliches Hindernis stoßen würde.

Die hier vorgeschlagene Nachversteuerungslösung würde freilich – ebenso wie schon jene des derzeitigen § 2 Abs 8 EStG – konzeptionell von der Logik des VwGH abweichen,⁹⁵ doch bedarf es bei einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung der Nachversteuerung gerade keiner abkommensrechtlichen Herleitung eines Nachversteuerungstatbestandes. Insofern sind auch weder die Argumentation des VwGH, Österreich sei bei abkommensrechtlich vereinbarter Befreiungsmethode nur verpflichtet, den durch einen ausländischen Verlustvortrag gekürzten Gewinn freizustellen,⁹⁶ noch die im Ergebnis gleichen Ausführungen des Kommentars zum OECD-MA⁹⁷ zur Begründung einer Nachversteuerung relevant. Lediglich für den Fall, dass man in einer gesetzlich angeordneten Nachversteuerung – entgegen der hier vertretenen Ansicht – eine Besteuerung ausländischer Gewinne erblick-

te, bedürfte es einer weitergehenden Begründung: Aber auch diesfalls ließe sich die Zulässigkeit einer Besteuerung von ausländischen Einkünften zum Ausgleich zuvor verwerteter Verluste zumindest für den besonderen Fall von Divergenzen im Gewinnermittlungsrecht daraus ableiten, dass auch die Freistellungsverpflichtung nur jene Gewinne betrifft, die im anderen Staat „sichtbar“ werden; denn Art 23A des OECD-MA verlangt die Freistellung von Einkünften, die im „anderen Vertragsstaat besteuert werden können“: Nach dem ausländischen Steuerrecht nicht realisierte Gewinne können eben dort aber nicht besteuert werden. Soweit also in Jahren nach der Verlusthereinnahme das österreichische Gewinnermittlungsrecht einen Gewinn ausweist, könnte auch bei nach dieser Ansicht eine „Nachversteuerung“ ohne abkommensrechtliche Bedenken auf den entsprechenden Anteil erhoben werden.⁹⁸

3. Europarechtliche Beurteilung

Aus europarechtlicher Sicht stellt eine Nachversteuerung auf alleiniger Basis des nach inländischem Steuerrecht berechneten Auslandsgewinns in Jahren nach einem hereingenommenen Verlust kein Problem dar.⁹⁹ So hat auch der EuGH in *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* zur deutschen Nachversteuerungsregelung ausgeführt, dass die Erhöhung des steuerlichen Gewinnes um ausländische Einkünfte zwar eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstelle, die aber durch die steuerliche Kohärenz gerechtfertigt sei.¹⁰⁰ In der Tat kann das Ergebnis des EuGH schon auf einer vorgelagerten Argumentationsstufe damit begründet werden, dass eine Nachversteuerung gerade die Gleichbehandlung der

93 Vogel in *Vogel/Lehner* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2008) Art 23 Rz 51.

94 Siehe die umfassenden Nachweise bei *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 398 m FN 1964.

95 Dazu *de lege lata* bereits *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 397.

96 Vgl VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, hinsichtlich der Interpretation von Art 4 Abs 1 des „alten“ DBA Deutschland: Österreich hat nur den durch einen Verlustvortrag gekürzten Gewinn freizustellen; es verbleibt demnach das Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsstättengewinns, soweit dieser in Deutschland zum Ausgleich eines zuvor entstandenen Verlustes verwendet wurde.

97 Art 23A Tz 44 OECD MK: „State R should be free to restrict the exemption under paragraph 1 of Article 23 A for profits or income which are made subsequently in the other State E (or S) by deducting from such subsequent profits or income the amount of earlier losses which the taxpayer can carry over in State E (or S)“.

98 Dies würde die Nachversteuerung jedoch in zeitlicher Hinsicht beschränken: Anders als von *Mayr* (Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012/323, 308 (310)) zur geltenden Regelung vorgeschlagen, könnte nach diesem Ansatz nicht eine vorrangige Verrechnung mit dem

„erstbesten“ ausländischen Gewinn erfolgen, sondern wäre auch insofern konkret auf Divergenzen zwischen den Gewinnermittlungsergebnissen der beiden Rechte abzustellen. Unproblematisch ist dies zwar für den in der Stellungnahme der KWT beschriebenen Fall (27/SN-354/ME), in dem sich, bei gleichem Endergebnis, ausschließlich der Zeitpunkt der Realisation eines Verlustes verschiebt: Der in den ersten beiden Jahren in Österreich entstandene Verlust könnte jeweils in voller Höhe zur Verrechnung kommen; im dritten Jahr würde das DBA keine Schranke für die Nachversteuerung auf den nach österreichischem Recht ermittelten Auslandsgewinn darstellen, da im Betriebsstättenstaat überhaupt kein Gewinn besteuert wird. In anderen Fällen könnte es jedoch zu beträchtlichen Verzögerungen und unbefriedigenden Endergebnissen kommen, wenn die Nachversteuerung auf den Betrag begrenzt wäre, um den der Gewinn aus österreichischer Sicht den im Ausland festgestellten übersteigt.

99 Ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 435 ff; ebenso *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89).

100 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 37 ff.

Auslandsbetriebsstätte mit einer vergleichbaren Inlandsbetriebsstätte herstellt, selbst wenn man die vorangegangene Verlustberücksichtigung gänzlich außer Betracht ließe.¹⁰¹ Auch das Anknüpfen an das inländische Gewinnermittlungsrecht kann angesichts der gleichheitsrechtlichen Ausrichtung der Grundfreiheiten keinerlei Bedenken begründen, wenngleich der EuGH insofern im Rahmen seiner Rechtfertigungsprüfung unklar bleibt und die Verhältnismäßigkeit nur insofern annimmt, als die Nachversteuerung nicht über die zuvor zugerechneten Verluste und nicht über den im Jahr der Nachversteuerung „erwirtschafteten Gewinn“ hinausgeht, ohne sich mit der Frage des anzuwendenden Gewinnermittlungsrechts auseinanderzusetzen.¹⁰² Allfällige Nachteile, die der Steuerpflichtige als Konsequenz der Nachversteuerung erleidet, insbesondere wenn im Ausland kein Verlustvortrag gewährt wird, sind aus Sicht des EuGH aber jedenfalls unbeachtlich für die Zulässigkeit der Nachversteuerung.¹⁰³ Somit besteht für Österreich keine Verpflichtung, von einer Nachversteuerung nach diesem Muster abzusehen, wenn sowohl nach österreichischem als auch ausländischem Steuerrecht entstandene Verluste im Ausland – aus welchem Grund auch immer – nicht mehr verwertet werden können.¹⁰⁴ Dies bedeutet zunächst, dass eine Nachversteuerung jedenfalls im Ausmaß von später anfallenden Gewinnen der ausländischen Einkunftsquelle selbst dann zulässig ist, wenn die Verluste – etwa aufgrund einer zeitlichen Befristung des Verlustvortrags im Ausland – insgesamt unberücksichtigt bleiben.¹⁰⁵ Der Steuerpflichtige ist insofern generell auf die Geltendmachung eines Verlustvortrages im Betriebsstättenstaat – allenfalls unter Berufung auf Art 49 AEUV oder für Drittstaaten auf ein abkommensrechtlich vereinbartes Betriebsstättendiskriminierungsverbot – zu verweisen.

Problematisch aus Sicht des Fiskus könnte nach dem hier vorgeschlagenen System hingegen der Fall des Untergangs bzw der Aufgabe einer Betriebsstätte sein: Stellt man hier ausschließlich auf inländisches Steuerrecht ab, so könnte es mangels zukünftiger Gewinne der Betriebsstätte auch zu keiner Nachversteuerung kommen. Dies entspräche bisherigem Recht. Es ist darüber hinaus in

der Rechtsprechung des EuGH nicht endgültig geklärt, ob eine Nachversteuerung im Falle des Untergangs oder des Ausscheidens einer Betriebsstätte oder deren Umwandlung in eine Körperschaft unionsrechtlich zulässig wäre: Nach der Antwort des EuGH auf die dritte Vorlagefrage des BFH in der Rechtssache *Krankenheim Rubesitz am Wannsee* scheint es auf den ersten Blick zulässig zu sein, bei der Betriebsstättenaufgabe einen negativen Saldo ungeachtet dessen nachzuversteuern, ob im Rahmen der Aufgabe Gewinne entstehen oder nicht. Die Unionsrechtskonformität der Nachversteuerung werde demnach nicht durch den „Umstand in Frage gestellt [...], dass die betreffende Betriebsstätte von ihrem Stammhaus aufgegeben wurde und die Gewinne und Verluste, die die Betriebsstätte, solange sie bestand, erzielt hatte, insgesamt zu einem Negativsaldo führten“.¹⁰⁶ Denn „die Hinzurechnung der Betriebsstättenverluste zu den Einkünften des Stammhauses [sei] das untrennbare und logische Pendant der vorangegangenen Berücksichtigung dieser Verluste“;¹⁰⁷ damit stellt der EuGH aber im Ergebnis offenbar nicht auf spätere Gewinne ab, sondern auf die ursprüngliche Verlusthereinnahme. Der BFH¹⁰⁸ hatte in seiner Vorlagefrage deutliche Zweifel an einer solchen Nachversteuerung gehegt, da sie zum Entstehen „endgültiger Verluste“ führen könnte, die in keinem Mitgliedstaat berücksichtigt würden:

Der EuGH hat in der Rs *Marks & Spencer* „bezogen auf den Abzug der Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft bei der inländischen Muttergesellschaft entschieden, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft den Verlustabzug ermöglichen müsse, wenn andernfalls ein Verlustabzug in beiden Staaten ausscheide und die Verluste für den Steuerpflichtigen damit im Ergebnis endgültig würden. Im Streitfall hat die Klägerin in ihrer österreichischen Betriebsstätte in den Jahren 1982 bis 1990 Verluste von insgesamt 2 467 407 DM und in den Jahren 1991 bis 1994 Gewinne von insgesamt 1 191 672 DM erwirtschaftet, per Saldo also einen Gesamtverlust von 1 275 735 DM. Nach den tatrichterlichen Feststellungen hat sie die Betriebsstätte im Streitjahr 1994 veräußert. Unterstellt man,

101 Siehe Haslechner, Das EuGH-Urteil *Wannsee* im Vergleich zu *AMID*, *Shell* und *Lidl Belgium* – Betriebsstättenverluste und kein Ende! SWI 2008, 561 (—).

102 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Rubesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 44 f. Zum Abstellen auf das inländische Recht siehe Haslechner, Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law, Bulletin for International Taxation 2010, 33 (43).

103 Siehe sogleich unten Kapitel D.4.; ebenso Haslechner, Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law, Bulletin for International Taxation 2010, 33 (43); Plott, Neue

Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89).

104 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 332.

105 Siehe zB auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 332 f.

106 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Rubesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 53.

107 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Rubesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 54.

108 BFH 29. 11. 2006, I R 45/05, BFHE 216, 149, BStBl 2007 II 398.

dass sie deswegen diese verbliebenen Verluste im Falle einer Nachversteuerung nirgendwo mehr abziehen kann, könnte sich jene Nachversteuerung im Umfang anderweitig gänzlich unberücksichtigt bleibender Verluste aus Sicht des Gemeinschaftsrechts schon von daher und unbeschadet der abkommensrechtlichen Zuordnung der Betriebsstätteneinkünfte zwischen beiden beteiligten Mitgliedsstaaten verbieten.“

Der EuGH schien diese Zweifel an der Unionsrechtskonformität der deutschen Nachversteuerung nicht zu teilen und hatte im Ergebnis offenbar auch keine Bedenken gegen eine Nachversteuerung des nach Veräußerung verbleibenden Gesamtverlusts der Auslandsbetriebsstätte.¹⁰⁹ Vor dem Hintergrund des Vorlagesachverhalts wären die Aussagen des EuGH somit offenbar dahingehend zu verstehen, dass es dem Ansässigkeitsstaat nicht untersagt ist, im – in der Rs *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* angesprochenen – Veräußerungsfall sämtliche hereingenommenen Verluste nachversteuern, also die Auslandsbetriebsstätte durch Nachversteuerung „auf Null“ zu stellen.¹¹⁰ Ein asymmetrisches Auslandsverlustverwertungssystem – also keine Besteuerung ausländischer Gewinne, aber Hereinnahme ausländischer Verluste unter dem Vorbehalt vollständiger Nachversteuerung – schiene damit auch dann unionsrechtlich zulässig zu sein, wenn es letztlich zur gewinnunabhängigen Nachversteuerung und damit auch zur Nichtberücksichtigung „endgültiger“ Verluste führt. Ungeachtet des scheinbar klaren Wortlauts ist dieses Ergebnis aber nicht gesichert:¹¹¹ Gegen eine derart unbeschränkte Nachversteuerung sprechen jedoch vorderhand die Ausführungen zur Verhältnismäßigkeit einer Nachversteuerung in demselben Urteil, welche der EuGH explizit darauf zurückführt,

dass die Nachversteuerung nicht über die (in der Betriebsstätte) erwirtschafteten Gewinne hinausgeht.¹¹² Eine Nachversteuerung alleine aufgrund der Aufgabe oder Veräußerung der Betriebsstätte wäre demnach gerade nicht verhältnismäßig, soweit sie zu keiner Gewinnrealisierung (nach dem Recht des Stammhausstaates) im vergleichbaren Inlandsfall führen würde.¹¹³ Schlussendlich kann auch aus *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* keine eindeutige Antwort abgeleitet werden, da der EuGH einerseits offenbar davon ausging, dass nur im Umfang der Auslandsgewinne nachversteuert wurde,¹¹⁴ andererseits in seiner Antwort auf sämtliche Vorlagefragen des BFH im Spruch der Entscheidung letztlich nur die Nachversteuerung „sobald die Betriebsstätte Gewinne erwirtschaftet“ für mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar erklärt.

Einer rechtspolitischen Entscheidung bedürfte schließlich jener Fall, dass es zu einer steuerneutralen Umstrukturierung der Betriebsstätte kommt: Diesfalls wäre es sowohl denkbar, eine sofortige Nachversteuerung zu fordern,¹¹⁵ als auch auf spätere Gewinne des Rechtsnachfolgers abzustellen.¹¹⁶ Die erstgenannte Lösung würde auch dem Ansatz der Kommission entsprechen, die in ihrem Richtlinienentwurf zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung aus dem Jahr 1990 eine Nachversteuerung unter anderem dann vorgesehen hat, wenn die Betriebsstätte „veräußert, aufgelöst oder in eine Tochtergesellschaft umgewandelt“ wurde.¹¹⁷ Der Kommissionsvorschlag hätte darüber hinaus sogar dann eine Nachversteuerung vorgesehen, wenn die Verluste „bis zum Ende des fünften Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem der Verlustabzug gestattet worden ist, nicht in das Unternehmensergebnis einbezogen“ wurden.¹¹⁸ Freilich kann aus diesem – von den Mitgliedstaaten im Ergebnis

109 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 54.

110 Anders womöglich *Hohenwarther*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 436, die stets auf spätere Gewinne abstellt. Ebenso *Haslehner*, Cross-Border Loss Relief for Permanent Establishments under EC Law, Bulletin for International Taxation 2010, 33 (43).

111 Insbesondere ist denkbar, dass der EuGH die Vorlagefrage dahingehend missverstanden hat, dass eine Nachversteuerung auch im Fall der Veräußerung der Betriebsstätte nur im Ausmaß der ausländischen Gewinne erfolgen solle. Dementsprechend wollte der EuGH mit seiner Antwort möglicherweise nur klarstellen, dass die allfällige Nichtverwertung der Verluste im Betriebsstättenstaat für die Zulässigkeit der Nachversteuerung unbeachtlich ist, ohne deswegen aber jegliche Bedeutung der „Endgültigkeit“ eines Verlustes abzulehnen.

112 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 45.

113 Zu beachten ist hierbei, dass die Analyse des EuGH in der Rechtsache insgesamt der Kritik ausgesetzt ist, die grundsätzliche Unbedenklichkeit einer Nachversteuerung, die der reinen Inlandsbehandlung entspricht, zu verkennen, und stattdessen eine zu rechtfertigende Beschränkung anzunehmen. Richtigerweise läge

aber dann, wenn eine Nachversteuerung erfolgt ohne dass es im vergleichbaren Inlandsfall zu einer Gewinnbesteuerung gekommen wäre, eine rechtfertigungsbedürftige Diskriminierung anzunehmen; diese wäre jedoch insbesondere nicht mit Hinweis auf die steuerliche Kohärenz zu rechtfertigen, da die vorangegangene Verlustherinnahme keinen „Vorteil“ im Vergleich zum reinen Inlandsfall darstellt. Eine andere Rechtfertigung ist auf den ersten Blick auch nicht ersichtlich, wenn man davon ausgeht, dass das Vorliegen administrativer Schwierigkeiten einer Verfolgung späterer Gewinne nicht ausreichend ist.

114 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 16.

115 So die Schlussanträge von GA *Sharpston* 14. 2. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, *Lidl Belgium* – Tz 24.

116 So *Hohenwarther*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 437.

117 Siehe Art 8 lit b des Vorschlags der Kommission für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften, KOM(90)595 endg., ABl C 53/30 ff (28. 2. 1991) = Bulletin Supp 4/1991, 55 = Intertax 1991, 34 ff.

118 Siehe Art 8 lit a des Vorschlags der Kommission, KOM(90)595 endg.

abgelehnten – Vorschlag nicht abgeleitet werden, dass dies den Grundfreiheiten entsprechen würde. UE wäre es bei Veräußerung oder Inkorporation der Betriebsstätte jedenfalls zulässig und wünschenswert, eine Nachversteuerung in dem Ausmaß vorzunehmen, in dem sich im Inlandsfall eine Besteuerung ergeben würde. Soweit im Inlandsfall im Rahmen des Umgründungssteuerrechts von einer Besteuerung abgesehen wird, erschiene es zweckmäßig, die Höhe der auf den Rechtsnachfolger übertragenen stillen Reserven festzustellen und bei späterer Veräußerung der Beteiligung am Rechtsnachfolger der Besteuerung zu unterwerfen. Ein Abstellen auf die Gewinne des Rechtsnachfolgers erscheint hingegen insbesondere bei der Veräußerung als kein gangbarer Weg.¹¹⁹ Im Ergebnis stellt die Nachversteuerung somit jedenfalls dann, wenn sie an aus inländischer Sicht erwirtschaftete Gewinne der Betriebsstätte anknüpft, kein Problem dar und sollte in diesen Fällen sichergestellt sein.¹²⁰

Noch schwieriger zu beantworten ist schließlich die Frage der unionsrechtskonformen Ausgestaltung der Nachversteuerung bei Ausscheiden oder Veräußerung eines Gruppenmitglieds. Derzeit sieht § 9 Abs 6 Z 6 KStG eine vollständige Nachversteuerung auch dann vor, wenn das ausländische Gruppenmitglied durch Veräußerung der Beteiligung, Untergang des Gruppenmitgliedes oder – seit dem BudBG 2009¹²¹ – aus der Gruppe (auch wirtschaftlich) ausscheidet (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG).¹²² Eine „Abschwächung“ der Nachversteuerung ist jedoch für den Untergang des ausländischen Gruppenmitglieds (Liquidation oder Insolvenz) vorgesehen: Diesfalls ist nach § 9 Abs 6 Z 6 letzter Satz KStG „bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen“. Sollte sich nachträglich herausstellen, dass ein in Österreich nachversteuerter Verlust im Ausland „endgültig“

wurde, wird im (verwaltungsnahen) Schrifttum im Hinblick auf die Vorgaben des EuGH zudem die Ansicht vertreten, dass die Nachversteuerung im Hinblick auf die vor Endgültigwerden von Verlusten ausgeschiedene Gruppenmitglieder rückgängig zu machen sei.¹²³ Diese Vorgehensweise widerspräche freilich einem System, nach dem die Nachversteuerung auf das Vorliegen eines Gewinns nach österreichischem Recht abstellen sollte. Soweit ein Verlust umrechnungsbedingt von vornherein nur in Österreich „entstanden“ ist, ist dies darüber hinaus im Sinne der Rs *Deutsche Shell* europarechtlich bedenklich.¹²⁴ Sieht man aber von Nachversteuerung bei Ausscheiden ab, stellt sich im Rahmen der Gruppenbesteuerung noch dringender als für Betriebsstätten die Frage nach der Erhaltung eines Nachversteuerungspotentials hinsichtlich späterer Gewinne der gleichen Körperschaft. Insbesondere bei Ausscheiden aufgrund Veräußerung der Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied kann vom Gruppenträger offensichtlich nicht verlangt werden, dessen spätere Ergebnisse für den österreichischen Fiskus zu verfolgen. Ebenso wenig kann das ehemalige Gruppenmitglied selbst verpflichtet werden. Wollte man dennoch am Prinzip der Nachversteuerung ausschließlich auf Basis tatsächlicher Gewinne festhalten,¹²⁵ kämen zwei Möglichkeiten in Betracht: Zum einen könnten bei der Beteiligungsveräußerung entstehende Gewinne bis zur Höhe zuvor geltend gemachter Verluste als steuerpflichtig ohne Option behandelt werden. Dies würde freilich nicht in jedem Fall eine zufriedenstellende Lösung darstellen, da die zugerechneten Verluste deutlich über jeden später realisierten Veräußerungsgewinn hinausgehen können. Alternativ könnte die Sicherung der Nachversteuerung für Gruppenmitglieder in anderen EU-Mitgliedstaaten in Anlehnung an die Regelung der aufgeschobenen Wegzugsbesteuerung nach § 27 Abs 6 EStG auf Auskunft seitens des Ansässigkeitsstaates über die Amtshilferichtlinie gestützt werden.

119 Insbesondere wäre die Feststellung des Gewinns eines unabhängigen ausländischen Unternehmens und die Anknüpfung der Steuerschuld des inländischen Steuerpflichtigen an diesen praktisch kaum durchführbar. Siehe sogleich zum vergleichbaren Problem beim Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder.

120 Im Zusammenhang mit der Aufgabe einer Betriebsstätte nach steuerlicher Berücksichtigung ihrer Verluste im Inland bleibt dann, wenn man für die Nachversteuerung stets auf nachfolgende Gewinne abstellt, allenfalls fraglich, ob nach einmaliger Aufgabe einer Betriebsstätte mit negativen Saldo im Zeitpunkt der Aufgabe (und somit einem nachversteuerungshängigen, in Österreich verwerteten Verlustes) die spätere Neubegründung einer Betriebsstätte im gleichen ausländischen Staat zu einem Wiederaufleben des Nachversteuerungspotentials führt, also Gewinne der zweiten Betriebsstätte zur Nachversteuerung der Verluste der ersten herangezogen werden können. Dies erscheint sowohl aus fiskalpolitischer Sicht zur Vermeidung unbotmäßiger Gestaltungen notwendig als auch aus europarechtlicher Perspektive wenig proble-

matisch, selbst wenn der Betriebsstättenstaat einen Verlustvortrag in der zweiten Betriebsstätte nicht zulassen sollte. Gesetzestech-nisch lässt sich dies unschwer dadurch erreichen, dass die Nachversteuerung ausschließlich auf die spätere abkommensrechtlich befreite Gewinnerzielung abstellt, ohne eine Identität der Betriebsstätten zu verlangen.

121 BGBl I 2009/52.

122 Siehe Rz 434 ff KStR 2001.

123 Siehe zB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2008) K38c.

124 Dazu oben Kapitel C.2.

125 Wie bereits oben (Kapitel C.2) ausgeführt, wäre als Alternative auch für inländische Gruppenmitglieder Inlandsfall eine Nachversteuerung bei Ausscheiden denkbar, in welchem Fall auch die entsprechende Vorgehensweise für ausländische Gruppenmitglieder kein unionsrechtliches (oder systematisches) Problem darstellen würde.

Aber auch dabei ist – unter Außerachtlassung möglicher Bedenken hinsichtlich der Effektivität dieses Instruments im Allgemeinen – höchst fraglich, ob die auf diesem Weg übermittelte Information für die korrekte Umrechnung des ausländischen Ergebnisses auf inländisches Abgaberecht möglich ist.¹²⁶ Insgesamt wird die Zweckmäßigkeit einer solchen Vorgehensweise – nicht zuletzt deshalb, weil sie nur im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten denkbar ist, somit verneint werden müssen.¹²⁷

Im Ergebnis sollten daher jedenfalls die für die Gruppenbesteuerung bestehenden Regelungen auch im Rahmen einer Neukonzeption der Nachversteuerung beibehalten werden, wonach das Ausscheiden grundsätzlich die Nachversteuerung nach sich zieht und nur bei Nachweis des Vorliegens „endgültiger“ Auslandsverluste, die auch – iSd Urteils in *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* – nach dem Ausscheiden nicht nach österreichischem Recht nachzuversteuern gewesen wären, im Lichte von *Marks & Spencer*¹²⁸ und *Lidl Belgium*¹²⁹ und im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis eine Rückgängigmachung der Nachversteuerung vorzusehen. Im Ausmaß bloß umrechnungsbedingt entstandener Verluste sollte demnach jedoch schon beim Ausscheiden keine Nachversteuerung erfolgen, da deren Endgültigkeit (spätestens) in diesem Zeitpunkt feststeht.

4. Scheinbares Problem: Doppelte Verlustnichtberücksichtigung

Weiters ist auf das offensichtliche Argument einzugehen, dass es durch das ausschließliche Abstellen auf das inländische Steuerrecht insbesondere in Betriebsstättensi-

tuationen zu Fällen der doppelten Verlustnichtverwertung kommen könne. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Verlustverrechnung nach der hier vorgeschlagenen Lösung rein fiktiv wäre und – entgegen der bisherigen Logik sowohl der Judikatur des VwGH als auch des § 2 Abs 8 EStG bzw § 9 Abs 6 Z 6 KStG – nichts mit der tatsächlichen Verlustverwertung im Ausland zu tun hätte. Tatsächlich kann es solcherart zu einer doppelten Nichtberücksichtigung kommen, wenn das Ausland einen ansonsten im ausländischen Steuerrecht vorgesehenen Verlustvortrag im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht deshalb versagt, weil der Verlust vom Stammhausstaat berücksichtigt wird.¹³⁰ Dies wird allerdings nicht dem Stammhausstaat anzulasten sein, da er die Auslandsbetriebsstätte gleich einer Inlandsbetriebsstätte behandelt.¹³¹ Vielmehr widerspricht es sowohl dem Unionsrecht als auch den abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverboten, wenn der Betriebsstättenstaat einen im Inlandsfall vorgesehenen Verlustvortrag einem beschränkt Steuerpflichtigen versagt.¹³² Diese Ansicht wurde auch vom EuGH in der Rs *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* geteilt.¹³³

5. Grenzen der praktischen Umsetzbarkeit?

Gegen die ausschließliche Maßgeblichkeit des inländischen Steuerrechts sowohl für die Verlusthereinnahme als auch die Nachversteuerung werden Praktikabilitätsgründe geltend gemacht, da dies eine „Schattenbuchführung“ erfordere, was insbesondere bei zB bloß 51%igen Beteiligungen problematisch wäre. Dieser Einwand überrascht zunächst, da ja auch für die Verlusthereinnahme

126 Während für die Auslösung der Besteuerung nach § 27 Abs 6 EStG aufgrund der bereits im Vorhinein erfolgten Feststellung der Steuerschuld ausschließlich die Tatsache der Veräußerung (oder eines gleichgestellten Ereignisses) zu übermitteln ist, wäre für die korrekte Vornahme der Nachversteuerung eine umfassende Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen im anderen Staat notwendig.

127 Abgesehen von der Schwierigkeit der Informationsbeschaffung wäre eine Offenlegung der allenfalls über die Amtshilfe erlangten Information an den ehemaligen Gruppenträger aus Geheimnisschutzgründen unzulässig, ohne Offenlegung aber wohl der Grundlage aber auch eine Besteuerung nicht denkbar. Überdies stößt wohl die Abhängigkeit der Verlustberücksichtigung bzw Nachversteuerung vom Ergebnis einer gänzlich unverbundenen Gesellschaft grundsätzlich auf Unbehagen im Hinblick auf das Körperschaftsteuersystem.

128 EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer*.

129 EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, *Lidl Belgium*.

130 Dies war früher auch im deutsch-österreichischen Verhältnis der Fall. So wurde von Deutschland die Bedingung der Verlustverwertbarkeit in Österreich aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG stets als erfüllt angesehen (BFH 29. 11. 2006, I R 45/05, BFHE 216, 149, BStBl 2007 II 398; siehe weiters EAS 966 = SWI 1996, 554, auch zu Sonderfällen im Hinblick auf eine divergierende Verlustberechnung). Solcherart kam

es idR zu einer Doppelbesteuerung: Ein Verlustvortrag in Österreich wurde auf Basis des § 102 Abs 2 Z 2 EStG aufgrund der Verwertbarkeit in Deutschland nach § 2a Abs 3 dEStG versagt (so zB FLD OÖ, ÖStZ 2000/325, 155 = ARD 5114/16/2000); in Deutschland kam es umgekehrt aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit zu einer Nachversteuerung im Gewinnfall und damit zu einer effektiven Rückgängigmachung der ursprünglich gewährten Verlustverwertung (siehe auch EAS 2169 = SWI 2003, 5 = ÖStZ 2003/159, 82). Aus diesem Grund wurde zunächst eine bis 1990 zurückwirkende Sonderregelung für diese Fälle getroffen (Abs 12 lit b des Protokolls zum DBA Deutschland, BGBl III 2002/182; dazu *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 152 ff), während seit dem Inkrafttreten des dem „neuen“ DBA Deutschland (BGBl III 2002/182; ab 2003) aufgrund des dort enthaltenen Betriebsstättendiskriminierungsverbots § 102 Abs 2 Z 2 EStG nach ohnehin „ausgehebelt“ war und sich diese Fragestellung daher nicht mehr aufwarf (siehe ausführlich *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 152).

131 Ebenso *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung, in: *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012 (SWK-Spezial, 2012) 79 (89).

132 Ausführlich und mwN *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 21 Tz 136 ff.

133 EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* – Tz 46 ff.

durch § 2 Abs 8 EStG bzw § 9 Abs 6 Z 6 KStG eine Berechnung nach inländischem Steuerrecht erforderlich ist und eine „Verlängerung“ dieser Verpflichtung für Zwecke der Nachversteuerung – etwa wie im früheren § 2a Abs 3 dEStG – nicht unsachlich oder überschießend erschiene. Allerdings sieht die Verwaltungspraxis hier erhebliche Vereinfachungen vor, sodass das ausländische Ergebnis nicht durch eine exakte inländische Gewinnermittlung zu bestimmen, sondern lediglich „im Wege einer ‚Mehr-Weniger-Rechnung‘ (Korrekturrechnung) auf eine dem inländischen Abgabenrecht entsprechende Bemessungsgrundlage umzurechnen“ ist.¹³⁴ Hält man diese Vereinfachung für Zwecke der Verlusthereinnahme für sinnvoll, spricht uE auch nichts dagegen, eine derart vereinfachte „Umrechnung“ auch zur Ermittlung der Nachversteuerung zuzulassen. Das Argument der Praktikabilität stellt daher kein besonders starkes Argument gegen die hier vorgeschlagene Lösung eines ausschließlichen Abstellens auf österreichisches Steuerrecht dar.

E. Formulierungsvorschlag

Die mit dem 1. StabG eingeführte Deckelung der Berücksichtigung ausländischer Verluste in Betriebsstätten oder ausländischen Gruppenmitgliedern mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag ist sowohl systematisch als auch unionsrechtlich bedenklich. Darüber hinaus stellt die Bindung an das ausländische Steuerrecht einen Fremdkörper im Ertragsteuersystem dar. UE lässt sich das Ziel einer Überwindung von Diskrepanzen zwischen dem in- und ausländischen Gewinnermittlungsrecht zur Sicherung einer Einmalverlustverwertung systematisch befriedigender und auch unionsrechtlich weniger angreifbar durch das ausschließliche Abstellen auf österreichisches Steuerrecht verwirklichen. Die Untersuchung hat gezeigt, dass unionsrechtliche wie abkommensrechtliche Bedenken umfassend ausgeräumt werden können. Einzig die Ausgestaltung einer Nachversteuerung beim Ausscheiden einer ausländischen Betriebsstätte oder eines Gruppenmitgliedes erscheint problematisch: Im Rahmen der Gruppenbesteuerung könnte diesbezüglich die bestehende Verwaltungspraxis weitgehend beibehalten werden; nur für bloß umrechnungsbedingt entstandene Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds wird von einer Nachversteuerung gänzlich

abzusehen sein. Hinsichtlich ausländischer Betriebsstätten sieht das geltende Recht (wie auch die vorangegangenen Gesetzesfassungen) keine Nachversteuerung anlässlich der Betriebsaufgabe vor; dies ist jedenfalls beizubehalten. Eine Nachversteuerung soll aber ungeachtet einer Aufgabe der Betriebsstätte immer dann erfolgen, wenn abkommensrechtlich befreite Gewinne im selben ausländischen Staat erzielt werden.

Als Modell für die Nachversteuerungsregelung hinsichtlich ausländischer Betriebsstätten kann insbesondere der frühere § 2a Abs 3 dEStG dienen. Dementsprechend könnte die Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung in § 2 Abs 8 Z 3 EStG beispielsweise folgendermaßen formuliert werden:

„¹Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens nach Maßgabe der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften zu berücksichtigen. ²Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. ³Danach angesetzte Verluste sind, soweit sich in einem der folgenden Veranlagungszeiträume bei den Einkünften in diesem ausländischen Staat nach Maßgabe der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften insgesamt ein positiver Betrag ergibt, in dem betreffenden Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen.“

Durch diese Behandlung würde im Ergebnis eine abkommensrechtlich befreite Auslandsbetriebsstätte dem vergleichbaren Inlandsfall gleichgestellt.¹³⁵ Die Nachversteuerung soll dementsprechend – wie im 3. Satz des Formulierungsvorschlags dargelegt – im Umfang nachfolgender Gewinne bzw Überschüsse erfolgen. In diesem Sinne erscheint es auch sachgerecht, für die Frage der Nachversteuerung als Maßnahme der Einkünfteermittlung nicht darauf abzustellen, ob allenfalls die Verlustspreizung nach § 2 Abs 2b EStG auf Ebene der Einkommensermittlung (Deckelung der Verlustverwertung mit 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte) eingreift.¹³⁶ Schließlich bleibt zu bedenken, dass auch der bisherige § 2 Abs 8 Z 3 EStG – unionsrechtskonform – nicht nur Betriebsstättenverluste betrifft, sondern etwa auch außerbetriebliche Verluste im Ausland (zB aus Vermietung und Verpachtung).¹³⁷ Dem trägt auch dieser Formulierungsvorschlag Rechnung. Der Formulierungs-

¹³⁴ Siehe Rz 425 f KStR 2001, und ähnlich Rz 191 EStR 2000.

¹³⁵ Wie schon nach bisherigem Recht betrifft damit die hier vorgeschlagene Neufassung insbesondere „befreite“ Betriebsstätten, also jene, für die entweder ein DBA mit Befreiungsmethode oder eine unilaterale Befreiung nach § 48 BAO oder nach der DoppelbesteuerungsVO (BGBl II 2002/474). Zur möglichen Bedeutung für Anrechnungssituationen siehe *Hohenwarter*, Verlustverwer-

tung im Konzern (2010) 369 ff; siehe auch bereits bisher zB Rz 198a EStR 2000 (zur Nachversteuerung).

¹³⁶ Siehe jedoch kritisch zur „Verzerrung“ durch eine vor der Verlustverwertung erfolgende Nachversteuerung und zur daraus abgeleiteten Kritik an § 2 Abs 2b EStG zB *Kofler*, Bruchstellen im Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/2 (2012) [in Druck].

¹³⁷ Siehe zB Rz 192 EStR 2000.

vorschlag bleibt auch insofern dem bisherigen Recht verhaftet, als keine spezifische Nachversteuerung eines verbleibenden „Negativsaldos“ im Fall der Veräußerung der Betriebsstätte, ihrer Auflösung oder ihrer Umwandlung in eine Tochtergesellschaft vorgesehen ist.¹³⁸

Zur Ausrichtung von Verlustberücksichtigung und Nachversteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung auf das inländische Steuerrecht könnte eine Änderung des § 9 Abs 6 Z 6 KStG folgendermaßen erfolgen:

„¹Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. ²In Jahren, in denen sich bei den Einkünften eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds, von dem ein Verlust zugerechnet wurde, nach Maßgabe der inländischen Gewinnermittlungsvorschriften insgesamt ein positiver Betrag ergibt, ist beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, ein entsprechender Betrag als Gewinn zuzurechnen. ³Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten

im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen, soweit der nicht verrechnete Verlust in den nach ausländischem Steuerrecht in den Jahren der Gruppenzugehörigkeit ermittelten Verlusten Deckung findet. ⁴Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. ⁵Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.“

Diese Formulierung würde auch für Verluste ausländischer Gruppenmitglieder ein dem Vorschlag für eine Neufassung des § 2 Abs 8 Z 3 EStG entsprechendes Regime schaffen, bei dem Verlusthereinnahme und Nachversteuerung ausschließlich nach inländischem Steuerrecht erfolgen. Im Unterschied zu Betriebsstättensituationen sollte jedoch auch hier das – tatsächliche und wirtschaftliche – Ausscheiden zur Nachversteuerung führen.¹³⁹ Entsprechend dem bisherigen Ansatz der Verwaltungspraxis, „endgültige“ Verluste nicht nachzuversteuern, sollte – wie in obiger Formulierung im zweiten Satzteil des 3. Satzes – die Nachversteuerung mit jenem Verlustbetrag beschränkt werden, der auch nach ausländischem Steuerrecht „sichtbar“ war. Der Fall des Untergangs soll wie bisher behandelt werden.

Zusammenfassung

1. Sowohl im Rahmen des § 2 Abs 8 Z 3 EStG als auch des § 9 Abs 6 KStG konnte es aufgrund der doppelten Deckelung der Nachversteuerung zu (quasi) permanenten Differenzen zwischen Verlusthereinnahme- und Nachversteuerungsbeträgen kommen. Dies deshalb, weil der hereinzunehmende Verlust zwar nach inländischem Steuerrecht ermittelt wurde, die Nachversteuerung aber auf die Verlustverwertung nach ausländischem Steuerrecht rekurrierte.
2. Durch das 1. StabG wurde durch eine Neufassung des § 2 Abs 8 Z 3 EStG und des § 9 Abs 6 Z 6 KStG die Hereinnahme von „befreiten“ Betriebsstättenverlusten und von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag gedeckelt. Dadurch soll schon auf Ebene der Verlusthereinnahme das Problem der bisherigen unzureichenden Nachversteuerung gelöst werden.
3. Diese Neuregelung begegnet allerdings systematischen Bedenken und stellt durch seine Bindung an das ausländische Steuerrecht einen weiteren Fremdkörper im Ertragsteuersystem dar. Es ist zudem

138 Dazu ausführlich oben Kapitel D.3.

139 Dazu ausführlich oben Kapitel D.3.

- höchst unklar, ob der Ausschluss jener Verluste, die im Ausland gar nicht „sichtbar“ sind, im Lichte des EuGH-Urteils in der Rs *Deutsche Shell* überhaupt zulässig ist, handelt es sich doch hier womöglich schon *a priori* um „endgültige“ Verluste iSd Rechtsprechung in *Marks & Spencer* und *Lidl Belgium*, deren Berücksichtigung dem Ansässigkeitsstaat obliegt.
4. Dieser Beitrag schlägt zur Vermeidung dieser Schwächen daher ein Verlusthereinnahme- und Nachversteuerungssystem vor, das ausschließlich auf österreichisches Steuerrecht abstellt: Der hereinzunehmende Verlust sollte sich nach österreichischem Recht ermitteln, eine Nachversteuerung jedoch dann erfolgen, wenn und soweit – aus der Perspektive des österreichischen Steuerrechts – im Ausland Gewinne bzw Überschüsse aus der jeweiligen Einkunftsquelle bzw vom jeweiligen Gruppenmitglied erzielt werden.
5. Die hier vorgeschlagene und in einer konkreten Formulierung dargestellte Neufassung des § 2 Abs 8 Z 3 EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG wäre systematisch korrekt und sowohl aus abkommens- als auch aus unionsrechtlicher Sicht unbedenklich. Auch aus Praktikabilitäts Gesichtspunkten begegnet der Vorschlag wohl keinen wesentlichen Bedenken: Hält man nämlich die bisher von der Verwaltungspraxis akzeptierte Vereinfachung der „Gewinnermittlung“ für Zwecke der Verlusthereinnahme für sinnvoll, spricht auch nichts dagegen, eine derart vereinfachte „Umrechnung“ auch zur Ermittlung der Nachversteuerung zuzulassen.