

Bundesministerium für Finanzen
Johannes Kepler Universität Linz (Hrsg.)

Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik

**Gedenkschrift
für
Peter Quantschnigg**

Sektionschef Univ.-Doz. Dr Peter Quantschnigg hat das österreichische Steuerrecht in den vergangenen Jahrzehnten maßgeblich mitgeprägt. Die vorliegende Gedenkschrift wird auf Initiative seiner Freunde und Weggefährten im Bundesministerium für Finanzen und an der Johannes Kepler Universität Linz herausgegeben.

Steuerexperten aus dem Kreis der Wissenschaft, der Finanzverwaltung, der Gerichtsbarkeit und der Steuerberatung wollen Peter Quantschnigg mit ihren Beiträgen ein ehrendes Andenken bewahren.

Dem umfassenden Wirken von Peter Quantschnigg entsprechend ist auch das Leitthema mit „Einkommen-, Körperschaftsteuer und Steuerpolitik“ weit gespannt. Der bunt zusammengesetzte Kreis der Autoren garantiert praxisrelevante und wissenschaftlich interessante Beiträge.

Die Herausgeber:

Bundesministerium für Finanzen (BMF)

Johannes Kepler Universität Linz (JKU Linz)

BMF | JKU Linz (Hrsg.)

Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik

Gedenkschrift für Peter Quantschnigg



Einkommensteuer Körperschaftsteuer Steuerpolitik

**Gedenkschrift
für
Peter Quantschnigg**

herausgegeben von
Bundesministerium für Finanzen (BMF)
Johannes Kepler Universität Linz (JKU Linz)

Die LexisNexis-Gruppe weltweit

Australien	LexisNexis, CHATSWOOD, New South Wales
Benelux	LexisNexis Benelux, AMSTERDAM
China	LexisNexis China, PEKING
Deutschland	LexisNexis Deutschland GmbH, MÜNSTER
Frankreich	LexisNexis SA, PARIS
Großbritannien	LexisNexis Butterworths, a Division of Reed Elsevier (UK) Ltd
Hongkong	LexisNexis Hong Kong, HONGKONG
Indien	LexisNexis Butterworths Wadhwa Nagpur, NEU DELHI
Irland	Butterworths (Ireland) Ltd, DUBLIN
Italien	Giuffrè Editore, MAILAND
Korea	LexisNexis, SEOUL
Japan	LexisNexis Japan, TOKIO
Kanada	LexisNexis Canada, MARKHAM, Ontario
Malaysien	Malayan Law Journal Sdn Bhd, KUALA LUMPUR
Neuseeland	LexisNexis NZ Ltd, WELLINGTON
Österreich	LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG, WIEN
Polen	Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Ltd., WARSCHAU
Singapur	LexisNexis Singapore, SINGAPUR
Südafrika	LexisNexis Butterworths, DURBAN
Ungarn	HVG-Orac, BUDAPEST
USA	LexisNexis, DAYTON, Ohio

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-7007-4608-9

LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG, Wien

<http://www.lexisnexus.at>

Wien 2010

Best.-Nr. 92.11.01

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlags reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Fachbuch trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung der Herausgeber oder des Verlags ausgeschlossen ist.

Foto Quantschnigg: BMF

Druckerei: Ferdinand Berger & Söhne GesmbH, 3580 Horn, Wiener Straße 80

Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung – Überlegungen zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Dietmar Aigner/Georg Kofler

Gliederung

- I. Einleitung
- II. Verlustverwertung beim Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht
 - 1. Verwertung inländischer Verluste nach § 102 Abs 2 EStG
 - 2. „Verlustimport“ bei der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland
 - 3. Option zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG
- III. Zusammenfassung

I. Einleitung

Die durch das Gemeinschaftsrecht¹ angeheizte Diskussion über die grenzüberschreitende Verlustverwertung hat in Österreich durch die Regelung der Verwertung von Auslandsverlusten durch unbeschränkt Steuerpflichtige in § 2 Abs 8 EStG² bzw § 9 Abs 6 KStG³ sowie durch eine einschränkende Auslegung der Beschränkung des Verlustvortrags von Inlandsverlusten beschränkt Steuerpflichtiger nach § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG im Lichte von Diskriminierungsverboten⁴ mittlerweile an Dynamik verloren, wenngleich der Rechtsanwender in diesen Bereichen nach wie vor mit grundlegenden Fragestellungen und Detailproblemen konfrontiert ist.⁵ Im Folgenden sollen jedoch lediglich einige Fragen aus einem bisher wenig beachteten „Randbereich“ der Verlustverwertungsproblematik herausgegriffen und systematisch untersucht werden, nämlich jene, die bei einem Wechsel des Steuerpflichtigen von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht und umgekehrt entstehen.

II. Verlustverwertung beim Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

1. Verwertung inländischer Verluste nach § 102 Abs 2 EStG

Nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG sind bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Die Regelung sieht – verfassungskonform⁶ – eine zweifache Einschränkung des Verlustabzuges vor:

¹ Der EuGH war mittlerweile sowohl mit Verlusten von Tochtergesellschaften (EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer*; EuGH 18. 7. 2007, C-231/05, Slg 2007, I-6373, *Oy AA*; EuGH 27. 11. 2008, C-481/07, *Société Papillon*) und mit „befreiten“ Betriebsstättenverlusten (EuGH 28. 2. 2008, C-293/06, Slg 2008, I-1129, *Deutsche Shell GmbH*; EuGH 15. 5. 2008, C-414/06, Slg 2008, I-3601, *Lidl Belgium*; EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhezitz am Wannsee*) als auch mit negativen Vermietungseinkünften beschränkt Steuerpflichtiger befasst (EuGH 21. 2. 2006, C-152/03, Slg 2006, I-1711, *Ritter Coulais*; EuGH 18. 7. 2007, C-182/06, Slg 2007, I-6705, *Lakebrink*; EuGH 16. 10. 2008, C-527/06, Slg 2008, I-7735, *Renneberg*).

² Verwertung „befreiter“ Betriebsstättenverluste; eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57, in Reaktion auf VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474.

³ Verlustereinnahme im Rahmen der Gruppenbesteuerung; eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57, und das AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180.

⁴ EAS 2345 = SWI 2003, 476; EAS 2595 = SWI 2005, 359 = ÖStZ 2006/255, 128; siehe auch zB Rz 8059 EStR 2000 und Rz 324 KStR 2001; ebenso VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036, ÖStZB 2006/402, 496; VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0048, ÖStZB 2008/404, 502; ferner UFS Wien 21. 3. 2005, RV/0495-W/04; UFS Wien 3. 8. 2005, RV/1266-W/04; UFS Wien 7. 4. 2006, RV/0439-W/05.

⁵ Siehe dazu die umfangreiche Analyse von *Hohenwarter-Mayr*, Verlustverwertung im Konzern (2010).

⁶ VfGH 16. 6. 1995, G 191/94, G 192/94, VfSlg. 14149/1995; VwGH 26. 1. 1999, 98/14/0059.

- einerseits muss der Verlust einer inländischen Betriebsstätte oder inländischem unbeweglichem Vermögen zuordenbar sein,
- andererseits muss der inländische Verlust die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen (Erfordernis eines negativen Welteinkommens).

Von diesen Einschränkungen ist der *Verlustabzug* iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG nicht jedoch der – vertikale oder horizontale – Verlustausgleich erfasst; dieser ist bei veranlagten Einkünften nicht eingeschränkt.⁷

Der Zweck des § 102 Abs 2 Z 2 EStG besteht darin, bei beschränkt Steuerpflichtigen eine Verlustverwertung in Österreich nur subsidiär zum Wohnsitzstaat zuzulassen.⁸ Als Rechtfertigung für eine solche vorrangige Verrechnung mit positiven Einkünften des Stammhauses wird angeführt, dass der als Sonderausgabe definierte und damit vom Betrieb losgelöste Verlustvortrag als Maßnahme der Einkommensermittlung vorrangig jenem Staat überlassen bleiben soll, der das Gesamteinkommen besteuert.⁹ Ein „schrankenloser“ Verlustvortrag für Steuerausländer würde Steuerinländer diskriminieren, da sich die Steuerausländer den Verlustausgleich mit ihren Auslandseinkünften ersparen könnten.¹⁰ Die Verantwortungszuweisung an den Stammhausstaat erfolgt aus österreichischer Sicht pauschal, da es aus der Perspektive des § 102 Abs 2 Z 2 EStG nicht darauf ankommt, ob der ausländische Staat seine „ihn primär treffende Aufgabe der Berücksichtigung von Auslandsverlusten wahrnimmt oder nicht“.¹¹ Gerade im Falle der Befreiungsmethode führt diese pauschale Verantwortungszuweisung aber jedenfalls dann zu Verwerfungen, wenn der Stammhausstaat – wie bis vor kurzem auch Österreich¹² – ausländische Betriebsstättenverluste allenfalls im Rahmen des negativen Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.¹³ Als weitere Rechtfertigung dient die

⁷ Siehe dazu den Bericht des FA 1162 BlgNR XVII. GP, 7; siehe auch EAS 2460 = SWI 2004, 425; Lang/Loukoto, W., Die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 303 (314); Ludwig in Doralt, EStG⁹ (2005) § 102 Tz 22/1; Marschner in Jakom² (2009) § 102 Rz 17.

⁸ So zB EAS 7 = SWI 1991, 210; EAS 86 = SWI 1992, 77; Rz 323 KStR 2001.

⁹ Dazu Loukoto, H., Verlustvortrag für Steuerausländer mit Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 62 (62 f); Loukoto, H., Internationale Verlustverwertung. Kritik am falschen Ende, ÖStZ 1990, 162 (163); Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG⁶ § 21 Tz 67; Loukoto, H., Neuerungen bei der internationalen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (163 f); Philipp/Loukoto, H./Jirousek, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 281; EAS 2017 = SWI 2002, 306 = ÖStZ 2002/774, 441; FLD Wien, NÖ, Bgld, ÖStZ 1994, 306; ebenso UFS Wien 19. 4. 2005, RV/0780-W/04; UFS Wien 27. 4. 2005, RV/0290-W/04; UFS Wien 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

¹⁰ Dazu Loukoto, H., Verlustvortrag für Steuerausländer mit Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 62 (62); kritisch Wundsam/Zöchling, Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer. Zweierlei Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 100 (100 f).

¹¹ EAS 86 = SWI 1992, 77; Rz 323 KStR 2001; Philipp/Loukoto, H./Jirousek, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 281; ebenso UFS Wien 28. 7. 2005, RV/0971-W/04; UFS Wien 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

¹² Dh vor dem Erkenntnis des VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474, und nachfolgend § 2 Abs 8 EStG.

¹³ Kritisch daher Zöchling, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“? ÖStZ 1990, 50 (50 f); Zöchling, Zur Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten, FJ 1990, 127 (127 f); Konezny, Die Sonderregelung für in österreichischen Betriebsstätten erlittene Verluste nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 293 (297); Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 334 f; Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer IV, DBA Österreich, Art 24 Rz 5; Lang/Loukoto, W., in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 303 (316); kritisch aber umgekehrt nur im Hinblick auf die frühere Nichtverwertbarkeit ausländischer Betriebsstättenverluste in Österreich Loukoto, Internationale Verlustverwertung. Kritik am falschen Ende, ÖStZ 1990, 162 (164); dazu auch Kofler, Der Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige gem § 102 Abs 2 Z 2 EStG, SWI 2009, 477 (477 f).

Vermeidung der Gefahr einer doppelten Verlustverwertung;¹⁴ eine solche doppelte Verwertung könnte eintreten, wenn einerseits der ausländische Staat im Verlustentstehungsjahr den Ausgleich der österreichischen Verluste zulässt und andererseits in Österreich der Verlust in den Folgejahren verwertet werden könnte, ohne dass es im Ausland zu einer Nacherfassung kommt,¹⁵ zumal es im abkommenslosen Zustand auch zu einer doppelten Gewinnerfassung käme. Die Vermeidung der doppelten Verlustverwertung erfolgt nach § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG überdies ohne Rücksicht darauf, ob eine solche tatsächlich eintritt. So kommt es nämlich bei Anwendung der Anrechnungsmethode im Stammhausstaat aufgrund der ungekürzten Erfassung nachfolgender Betriebsstättengewinne und einer wegen des Verlustvortrags reduzierten Betriebsstättensteuer – und damit korrespondierend einer verminderten Anrechnungsverpflichtung – typischerweise zu keiner Verlustdoppelverwertung; eine Doppelverwertung wird aber auch vermieden, wenn im Falle der Befreiungsmethode der Stammhausstaat ein Nachversteuerungsregime vorsieht.¹⁶ Ebenso sei aus rechtspolitischer Sicht die Versagung des Verlustvortrages im Betriebsstättenstaat verfehlt, wirke sich doch ein fehlerhafter Nachholmechanismus im Stammhausstaat stets zulasten des Steueraufkommens dieses Staates aus.¹⁷ Überdies greift § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG auch dann, wenn sich der österreichische Betriebsstättenverlust in den beteiligten Steuerrechtsordnungen in unterschiedlicher Höhe darstellt und solcherart eine Doppelverwertung ausgeschlossen ist.¹⁸

Die Regelung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG ist solcherart nicht nur rechtspolitischer Kritik¹⁹ ausgesetzt, sondern auch auf verfassungsrechtliche Bedenken gestoßen.²⁰ Diese wurden von der Rsp²¹ jedoch nicht geteilt. Auf Basis der Rechtsentwicklung zur umgekehrten Situ-

¹⁴ Dazu *Loukota, H.*, Internationale Steuerplanung und Treaty-Shopping, *ÖStZ* 1990, 2 (6 f); *Loukota, H.*, SWI 2001, 162 (163); *Philipp/Loukota, H./Jirousek*, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 281; siehe auch EAS 2303 = SWI 2003, 394 = *ÖStZ* 2003/1066, 507; EAS 2309 = SWI 2003, 395 = *ÖStZ* 2003/1067, 508; EAS 2595 = SWI 2005, 359 = *ÖStZ* 2006/255, 128; ebenso zB UFS Wien 19. 4. 2005, RV/0780-W/04; UFS Wien 27. 4. 2005, RV/0290-W/04.

¹⁵ Dazu *Philipp/Loukota, H./Jirousek*, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 281; siehe auch UFS Wien 28. 7. 2005, RV/0971-W/04. Diese Begründung ist auf erhebliche Kritik gestoßen; siehe zB *Zöchling*, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“? *ÖStZ* 1990, 50 (50 f); *Wundsam/Zöchling*, Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer. Zweierlei Maß und Ziel, *ÖStZ* 1990, 100 (100); *Beiser*, Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger im Licht des zwischenstaatlichen Steuerrechts, SWI 1991, 15 (16); *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 334.

¹⁶ Dazu *Achatz*, Austrian Branch Report, in: *IFA* (Hrsg), Tax Treatment of Corporate Losses, CDFI 84a (1998) 293 (312).

¹⁷ Dazu *Wundsam/Zöchling*, Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer. Zweierlei Maß und Ziel, *ÖStZ* 1990, 100 (101); *Kempinger*, Sonderausgaben und beschränkte Betriebsstättenverluste, SWI 2007, 258 (261 ff).

¹⁸ Kritisch daher *Konezny*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 293 (297); *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer IV*, DBA Österreich, Art 24 Rz 5.

¹⁹ Dazu zB *Zöchling*, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“? *ÖStZ* 1990, 50 (50 f); *Lechner*, Vorschläge für die zweite Etappe der Steuerreform auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts, SWI 1991, 99 (100); *Zöchling*, DBA-Auslandsverluste: Handlungsbedarf für Gesetzgeber, *ÖStZ* 2002/4, 14 (14 f); *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer IV*, DBA Österreich, Art 24 Rz 5.

²⁰ Dazu zB *Zöchling*, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“? *ÖStZ* 1990, 50 (50 f); *Beiser*, Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger im Licht des zwischenstaatlichen Steuerrechts, SWI 1991, 15 (17 f); *Lang*, Einschränkungen des Verlustvortrages beschränkt Steuerpflichtiger vor Aufhebung durch den VfGH? SWI 1994, 284 (284 ff); *Giesinger*, Ist der § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 verfassungswidrig? FJ 1994, 265 (265 ff); *Beiser/Mayr*, EStG (2002), § 102 Anm 11; *Lang/Loukota, W.*, in *Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 303 (316).

²¹ So VfGH 16. 6. 1995, G 191/94, G 192/94, *ÖStZB* 1995, 661 = VfSlg 14.149/1995, siehe auch VfGH 22. 6. 1967, B 25/67, VfSlg 5513/1967, und VwGH 26. 1. 1999, 98/14/0059, *ÖStZB* 1999, 510; dazu

ation der Berücksichtigung „befreiter“ Auslandsbetriebsstättenverluste durch unbeschränkt Steuerpflichtige²², wird das Besteuerungskonzept des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG mittlerweile auch als überholt angesehen und dessen ersatzlose Streichung gefordert.²³ Allerdings führen – wie bereits eingangs erwähnt – schon nach geltendem Recht die Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen, im EG-Vertrag und im EWR-Abkommen im Ergebnis dazu, dass der Verlustvortrag ohne die Einschränkung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG zusteht. Demgegenüber kann uE der Schrankenwirkung eines Abkommens keine Einschränkung der Anwendbarkeit des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG entnommen werden;²⁴ die Gegenansicht, wonach der Betriebsstättenstaat die außerhalb der Betriebsstätte erzielten, ausländischen Einkünfte nicht berücksichtigen dürfe und daher die vorrangige Verrechnung mit Auslandseinkünften abkommenswidrig sei,²⁵ übersieht, dass die Frage der Verlustberücksichtigung und deren Einschränkungen nach nationalem Außensteuerrecht vom Abkommen unberührt bleibt.

Nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 ist ein Inlandsverlust nicht nur im Entstehungsjahr vorrangig mit positiven Auslandseinkünften auszugleichen, sondern auch ein vorhandener Verlustvortrag vorrangig mit positiven Auslandseinkünften der Folgejahre zu verrechnen;²⁶ verwertbar bzw weiter vortragsfähig ist somit nur – unter Anwendung der Verrechnungs- und Vortragsgrenzen des § 2 Abs 2b EStG²⁷ – jener Verlust, der nicht in positiven ausländischen Einkünften Deckung findet.²⁸ Die inländische Vortragsfähigkeit wird nach noch herrschender, womöglich aber überholter Ansicht²⁹ nicht dadurch eingeschränkt, dass es im Ausland zu einer Verwertung österreichischer Verluste durch einen Verlustrücktrag kommt.³⁰ Die Beschränkung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG greift umgekehrt aber auch dann, wenn in der Betriebsstätten-situation die Verluste im Stammhausstaat entweder nicht verrechnet werden können³¹ oder zu einem späteren Zeitpunkt nachversteuert werden müssen.³² Die Beschränkung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG ist auch im Hinblick auf jene Verluste eines beschränkt Steuerpflichtigen, die auf seinen Anteil an einer österreichischen Personengesellschaft entfallen, relevant. Auch ein beschränkt steuerpflichtiger Personengesellschafter hat nur dann Anspruch auf den Verlustabzug, wenn der Verlust seine übrigen Einkünfte übersteigt.³³

Zöchling, VfGH bestätigt subsidiären Verlustvortrag für Steuerausländer, ÖStZ 1995, 375 (375); siehe auch Rz 8059 EStR 2000.

²² So VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, 474, und nachfolgend § 2 Abs 8 EStG.

²³ Dazu *Zöchling*, DBA-Auslandsverluste: Handlungsbedarf für Gesetzgeber, ÖStZ 2002/4, 14 (15).

²⁴ Ebenso *Konezny*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg), Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999), 293 (298 f); *Kempinger*, Sonderausgaben und beschränkte Betriebsstättenverluste, SWI 2007, 258 (264).

²⁵ So *Beiser*, Verlustvortrag beschränkter Steuerpflichtiger im Licht des zwischenstaatlichen Steuerrechts, SWI 1991, 15 (17).

²⁶ Rz 8059 EStR 2000; ebenso bereits EAS 129 = SWI 1992, 197 = *ecolox* 1992, 594; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 102 Tz 13.3; *Ludwig in Doralt*, EStG⁹ (2005) § 102 Tz 26; siehe auch UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

²⁷ So *Loukota, H.*, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (163); *Ludwig in Doralt*, EStG⁹ (2005), § 102 Tz 38/1.

²⁸ Siehe die Bsp in Rz 8059 EStR 2000 und bei *Ludwig in Doralt*, EStG⁹ (2005), § 102 Tz 26.

²⁹ So *Philipp/Loukota, H./Jirousek*, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 284.

³⁰ Siehe Rz 8059 EStR 2000; ebenso EAS 129 = SWI 1992, 197 = *ecolox* 1992, 594; SWI 1992, 197; *Marschner in Jakom*² (2009) § 102 Rz 14.

³¹ EAS 35 = SWI 1991, 357; EAS 434 = SWI 1994, 185 = RdW 1994, 264; siehe auch *Philipp/Loukota, H./Jirousek*, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 281 und Rz 284; ebenso UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04; UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

³² So FLD OÖ, ÖStZ 2000/355, 155 = ARD 5114/16/2000; offen geblieben in E 18. 11. 2003, 99/14/0011, ÖStZB 2004/462, 486; dazu *Hohenwarter*, VwGH: Verlustvortrag beschränkter Steuerpflichtiger – Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit? GeS 2004, 281 (282 f).

³³ Dazu zB EAS 242; EAS 1894 = SWI 2001, 413 = ÖStZ 2001/1104, 573; EAS 2169 = SWI 2003, 5 = ÖStZ 2003/159, 82; Rz 8059 EStR 2000; EAS 86 = SWI 1992, 77; EAS 434 = SWI 1994, 185 = RdW 1994, 264; *Philipp/Loukota, H./Jirousek*, Internationales Steuerrecht² I/1 Z 00 Rz 285.

Problematisch erscheint jedoch für Zwecke des vorliegenden Beitrages die Frage der Behandlung *inländischer* Verluste, nach deren Entstehen der Steuerpflichtige von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht oder *vice versa* wechselt. Hier kommt es nach der Verwaltungspraxis für die Anwendbarkeit des § 102 Abs 2 Z 2 EStG offenbar auf den Status des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Verlustverwertung an. So können während der beschränkten Steuerpflicht entstandene und noch nicht verrechnete Verluste, für die die Voraussetzungen für einen Verlustvortrag gem § 102 Abs 2 Z 2 EStG erfüllt waren, nach dem Eintritt in die österreichische unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund der fortbestehenden Subjektidentität gem § 18 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 auch mit anderen inländischen Einkünften verrechnet werden, sofern es nicht zu einer Verlustdoppelverwertung kommt.³⁴ Ein in einer österreichischen Betriebsstätte angefallener Verlust ist dementsprechend nach identitätswahrendem Zuzug (zB einer SE) ohne die Einschränkung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG verwertbar.³⁵ Ebenso können zB nach Umgründungen, bei denen die inländische Betriebsstätte auf einen unbeschränkt Steuerpflichtigen übertragen wurde, die Verluste ohne die Einschränkung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG im Inland nach Maßgabe des UmgrStG verwertet werden; dies ist etwa bei Hereinverschmelzungen³⁶ ebenso der Fall, wie bei einer Einbringung einer inländischen Betriebsstätte durch einen Steuerausländer in eine inländische Kapitalgesellschaft.³⁷ Nach hA ist es darüber hinaus aber nicht möglich, Verluste, die während beschränkter Steuerpflicht entstanden sind, deren Vortrag nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG jedoch wegen hinreichender Auslandseinkünfte ausgeschlossen war, bei einem späteren Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht zu berücksichtigen;³⁸ obwohl auch hier Subjektidentität gegeben wäre und § 18 EStG auf einen *entstandenen* Verlust abstellt, ist davon auszugehen, dass das Berücksichtigungsverbot nach § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG unabhängig von den Verhältnissen im Zeitpunkt der Verlustverwertung bereits ursprünglich zu einer Kürzung des Verlustvortrags geführt hat.³⁹

³⁴ Dazu EAS 2055 = SWI 2002, 379, zur Verrechnung von Kommanditistenverlusten mit Konsuleneinkünften nach Zuzug; ebenso *Tumpel*, Die Berücksichtigung von Verlusten beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht, SWI 1991, 105 (106); *Gröhs*, Keine Abzugsfähigkeit der Kosten von Vorbereitungshandlungen vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht? *ecolex* 1991, 124 (125); *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 336 f; *Ludwig* in *Doralt*, EStG⁹ (2005), § 102 Tz 32; *Renner/Doralt* in *Doralt*¹⁰ § 18 Tz 326/1; anders noch zum EStG 1972 VwGH 26. 9. 1990, 86/13/0104, ÖStZB 1991, 172 = *ecolex* 1991, 124 m Anm *Gröhs*; dazu *Tumpel*, Die Berücksichtigung von Verlusten beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht, SWI 1991, 105 (105 ff).

³⁵ Dazu *Zöchling/Fraberger*, Die ertragsteuerliche Behandlung der SE, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 707 (721); etwas Gegenteiliges lässt sich auch Rz 8059 EStR 2000 nicht entnehmen.

³⁶ Dazu zB *Hirschler*, Die Europäische Aktiengesellschaft – Umgründungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Gründung dieser neuen Rechtsform, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (152); *Achatz/Kofler* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005), 58.

³⁷ EAS 1460 = SWI 1999, 279 = ÖStZ 1999, 436; siehe auch EAS 1397 = SWI 1999, 146 = ÖStZ 1999, 335, und EAS 1418 = SWI 1999, 189 = ÖStZ 1999, 335; vgl weiters *Wiesner*, Internationale Umgründungen, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der WU Wien (1998) 501 (518); *Damböck*, Doppelbesteuerung deutscher Investoren in Österreich, SWI 1998, 314 (314 ff).

³⁸ Dazu *Tumpel*, Die Berücksichtigung von Verlusten beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht, SWI 1991, 105 (106); *Damböck*, Doppelbesteuerung deutscher Investoren in Österreich, SWI 1998, 314 (318); zweifelnd *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 337 f; anders *Gröhs*, Keine Abzugsfähigkeit der Kosten von Vorbereitungshandlungen vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht? *ecolex* 1991, 124 (125).

³⁹ Siehe *Damböck*, Doppelbesteuerung deutscher Investoren in Österreich, SWI 1998, 314 (318); kritisch *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 337 f.

Umgekehrt sollen die Einschränkungen des § 102 Abs 2 Z 2 EStG aber für jene Inlandsverluste greifen, die während der Zeit unbeschränkter Steuerpflicht entstanden sind, aber nach dem Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht verwertet werden sollen.⁴⁰ Diese Sichtweise ist sodann nicht nur für den Ansässigkeitswechsel ins Ausland,⁴¹ sondern nach der Verwaltungspraxis auch für Umgründungsfälle im Hinblick auf Betriebsstätten einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, die aufgrund der Umgründung zu einer Betriebsstätte einer ausländischen Mutterkörperschaft wurde, anwendbar; dies ist beispielsweise bei „Exportverschmelzungen“ inländischer Gesellschaften auf ausländische Muttergesellschaften⁴² ebenso der Fall, wie bei verschmelzenden Umwandlungen inländischer Gesellschaften auf ausländische Muttergesellschaften⁴³ und Einbringungen inländischer Betriebsstätten in ausländische Körperschaften.⁴⁴

Diese Sichtweise ist auf Kritik gestoßen, zumal die Verluste einerseits im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind und daher – zumindest sofern zum Verlustentstehungszeitpunkt das Welteinkommen negativ war – auch ohne die Einschränkungen des § 102 Abs 2 Z 2 EStG verrechenbar sein sollten,⁴⁵ und andererseits im Binnenmarkt eine Verwertungsbeschränkung bei Umgründungsfällen der FusionsRL widersprechen würde;⁴⁶ § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG wäre sohin nur für jene Verluste anwendbar, die nach dem Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht entstanden sind.⁴⁷ Im Anwendungsbereich von EU-, EWR- oder DBA-Diskriminierungsverboten ist der Verlustvortrag auf die

⁴⁰ Dazu kritisch *Kauba/Kofler/König/Tumpel*, Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft, *taxlex* 2005, 323 (324 f).

⁴¹ AA wohl *Ludwig* in *Doralt*, EStG⁹ (2005), § 102 Tz 31/1.

⁴² Rz 193 UmgrStR 2002; *Wiesner/Mayr*, UmgrStG: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2007/447, 435 (436); aA zB *Hirschler*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, RWZ 2000/2, 2 (6); *Hirschler*, Die Europäische Aktiengesellschaft – Umgründungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Gründung dieser neuen Rechtsform, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (151); *Hirschler/Schindler*, Grenzüberschreitende Verschmelzung nationaler Kapitalgesellschaften unter Beachtung gesellschafts- und steuerrechtlicher Aspekte, RdW 2006/575, 607 (611).

⁴³ Rz 460 UmgrStR 2002; EAS 713 = SWI 1995, 404, und inhaltsgleich EAS 714; EAS 1264 = SWI 1998, 346 = ÖStZ 1988, 507; EAS 2303 = SWI 2003, 394 = ÖStZ 2003/1066, 507; EAS 2309 = SWI 2003, 395 = ÖStZ 2003/1067, 508; *Wiesner*, Internationale Umgründungen, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der WU Wien (1998) 501 (511); aA zB *Djanani*, Steuerliche Auswirkungen von statutarischen Strukturänderungsentscheidungen, in *Djanani/Kofler, H./Steckel* (Hrsg), Anpassungsprozesse in Wirtschaft und Recht, FS Lexa (1995) 423 (433); *Aman*, Verlustübergang bei Verschmelzungen und Umwandlungen, in *Tinti/Umdasch/Marenzi* (Hrsg), Sorgfalt und Verantwortung, FS Jakobljevič (1996) 125 (144); *Hirschler*, Rechtsformplanung im Konzern (2000) 536; siehe zum österreichisch-deutschen Verhältnis *Weidlich*, Verlustvorträge nach Umwandlung einer österreichischen Kapitalgesellschaft auf den deutschen Gesellschafter, SWI 2002, 121 (121 ff).

⁴⁴ *Wiesner*, Internationale Umgründungen, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der WU Wien (1998) 501 (518).

⁴⁵ Dazu insb *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 340.

⁴⁶ Siehe zB *Schindler*, Steuerliche Folgen der Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft, *ecolx* 2004, 770 (772); *Schindler*, Steuerrecht, in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 197; *Achatz/Kofler*, Verschmelzung, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (57 f); *Hafner/Heinrich*, Umwandlung, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 65 (99); vgl weiters *Zöchling/Fraberger*, Die ertragsteuerliche Behandlung der SE, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 707 (719).

⁴⁷ Siehe auch *Schindler*, Steuerliche Folgen der Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft, *ecolx* 2004, 770 (772).

künftigen Gewinne aber ohnehin ohne die Einschränkungen des § 102 Abs 2 Z 2 EStG zuzulassen.⁴⁸

2. „Verlustimport“ bei der Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland

Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob *ausländische* Verluste, die *vor* Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich verwertet werden können. Dies wurde bislang allgemein verneint.⁴⁹ Auch gemeinschaftsrechtlich erscheint im Lichte der vom EuGH akzeptierten Abgrenzung bzw Aufteilung der Steuerhoheiten ein derartiger „Verlustimport“ trotz des typischerweise daraus resultierenden „Zuzugshemmnisses“ nicht geboten.⁵⁰ Allerdings wurde in der Verwaltungspraxis in der Vergangenheit teilweise zugunsten des Steuerpflichtigen eine abweichende Ansicht vertreten. So findet sich in mehreren Einzelurteilungen die Auffassung, dass im Falle der verschmelzenden Umwandlung Verlustvorträge einer untergehenden ausländischen Tochtergesellschaft, die zur Betriebsstätte der inländischen Muttergesellschaft wird, von der inländischen Muttergesellschaft verwertet werden können, sofern es sich um Verluste handelt, die sich in Anwendung des österreichischen Steuerrechts ergeben, es dadurch nicht zu einer Verlustdoppelverwertung kommt und zudem kein Verlustshopping vorliegt.⁵¹ Auch in Bezug auf Einbringungen verlustbringender Betriebe durch ausländische Kapitalgesellschaften wurde dieser Auffassung durch die Verwaltungspraxis gefolgt.⁵² Seit Einführung der Gruppenbesteuerung (im Jahr 2005) wurde die eben dargelegte Auffassung „über die inländische Verwertbarkeit von Auslandsverlusten in Umgründungsfällen“ allerdings „in dieser Form ab [...] nicht mehr aufrechterhalten“. ⁵³ Seither steht auch in Umgrün-

⁴⁸ Dazu Rz 193 UmgrStR 2002, EAS 2284 = SWI 2003, 306 = ÖStZ 2003/881, 411, und *Loukota*, Aktuelle Entwicklungen bei internationalen Umgründungen aus abkommensrechtlicher Sicht, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 367 (387).

⁴⁹ So zB Rz 208 u Rz 8059 EStR 2000; EAS 1553 = SWI 2000, 285 = ÖStZ 2000/868, 435; EAS 2097 = SWI 2002, 472; UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03; so bereits VwGH 10. 2. 1950, 1864/48, VwSlg 192 F/1950; siehe auch *Starlinger*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 338 f; *Ludwig in Doralt*, EStG⁹ (2005), § 102 Tz 32; *Fuchs in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer III – Kommentar, Loseblatt⁴¹ § 1 Tz 6; ebenso EAS 14 = SWI 1991, 260, im Hinblick auf den negativen Progressionsvorbehalt; wie hier auch noch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁷ (2000) 224, anders aber offenbar *Doralt in Doralt*, EStG⁹ (2005), § 1 Tz 32/3; zur möglichen rechtspolitischen Kritik siehe *Kauba/Kofler/König/Tumpel*, Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft, taxlex 2005, 323 (324 f).

⁵⁰ Siehe auch *Schön/Schindler in Lutter/Hommelhoff*, SE Kommentar (2008) StR Rz 180 f.

⁵¹ Siehe EAS 1992 = SWI 2002, 166 = ÖStZ 2002/474, 282; EAS 2110 = SWI 2003, 199 = ÖStZ 2003/505, 269; EAS 2339 = SWI 2003, 442 = ÖStZ 2004/86, 34; dazu zB *Mühlehner*, Zur Übertragung von Verlustvorträgen deutscher Tochtergesellschaften durch grenzüberschreitende Umgründungen, SWI 2003, 456 (456 ff); *Damböck*, Umwandlungen ausländischer operativer EU-Körperschaften, ÖStZ 2004/592, 274 (276).

⁵² EAS 2365 = SWI 2003, 535 und auf Hereinverschmelzungen übertragen (so implizit EAS 2110 = SWI 2003, 199; ebenso *Hirschler*, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner, Wien 2004, 145 (151); *Schindler in Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) III Rz 103; *Achatz/Kofler*, Verschmelzung, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (58); *Loukota in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005), 367 (385); *Hirschler/Schindler*, Grenzüberschreitende Verschmelzung nationaler Kapitalgesellschaften unter Beachtung gesellschafts- und steuerrechtlicher Aspekte, RdW 2006/575, 607 (611).

⁵³ Siehe BMF-010221/0666-IV/4/2006 = ARD 5740/7/2007; krit dazu *Grau/Stefaner*, Nutzung ausländischer Verluste durch Umgründungen, SWI 2007, 217 (217 ff), *Waitz-Ramsauer*, Internationale Umgründungen und deren Steuerfallen, in: *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht, Wien 2008, 565 (579 ff), auch mit Überlegungen im Hinblick auf den Vertrauensschutz.

dungsfällen nach der Verwaltungspraxis die Möglichkeit der Verlustereinnahme nicht mehr offen.⁵⁴

Im Rahmen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung hat der VwGH in einem kürzlich ergangenen Erkenntnis – auch im Sinne der neueren Verwaltungspraxis bei Umgründungen – klargestellt, dass Verluste, die vor Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich aus einer dieser zeitlich vorgelagerten Tätigkeit im Ausland erzielt wurden, nicht vortragsfähig sind.⁵⁵ Der Ausgangssachverhalt betraf einen deutschen Staatsangehörigen, der bis März 2000 eine physiotherapeutische Praxis in Deutschland betrieb. Im März 2000 verlegte er seinen Wohnsitz nach Österreich und eröffnete eine physiotherapeutische Praxis in Österreich. Die Praxis in Deutschland wurde geschlossen, wobei mit den Einkommensteuerbescheiden für 2000 und 2001 dem Beschwerdeführer der Abzug der in Deutschland 1999 und davor erzielten Verluste verwehrt wurde. Der Beschwerdeführer brachte vor, dass die Regelung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG als „*lex specialis*“ für die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger anzusehen ist und insofern nach dem Zuzug eine Verlustberücksichtigung im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht zulässig wäre. Nach Auffassung des VwGH sind Verlustmitnahmen aus Einkünften, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, gem § 1 Abs 3 EStG und § 39 Abs 2 EStG für die Bemessung der Einkommensteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen. Das Gleiche gilt hinsichtlich der vor diesem Zeitpunkt im Ausland erlittenen Verluste, die weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs 2 EStG, noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs 6 und Abs 7 EStG in Betracht kommen.⁵⁶ Daher können auch die in den Jahren 1999 und davor in Deutschland erzielten Verluste weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs 2 EStG, noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs 6 und Abs 7 EStG in Betracht kommen. Der VwGH erblickt in dieser Auslegung auch keinen Verstoß gegen Niederlassungsfreiheit. Der Gerichtshof verweist darauf, dass in der steuerlichen Behandlung der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Steuerinländer) einerseits und der beschränkt Steuerpflichtigen (Steuer ausländischer) andererseits Unterschiede bestehen. So erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 2 EStG auf alle in- und ausländischen Einkünfte, wohingegen beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs 3 EStG nur mit den in § 98 EStG erschöpfend aufgezählten Einkünften zur Einkommensteuer erfasst werden. Eine derartige Regelung, die dem steuerlichen Territorialitätsprinzip entspricht, enthält – wie auch der EuGH⁵⁷ bestätigt – weder eine offene noch eine verdeckte Diskriminierung. Nach Ansicht des EuGH verstößt eine Regelung nicht gegen die Niederlassungsfreiheit, „*wenn ein Mitgliedstaat den Verlustvortrag aus früheren Jahren bei einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet eine Zweigniederlassung, nicht aber seinen Sitz hat*“, davon abhängig macht, dass die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die er in diesem Staat erzielt hat. Nichts anderes kann aber für die streitgegenständlichen Verluste gelten, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den vom Beschwerdeführer in Österreich erzielten Einkünften stehen. Eine Berücksichtigung dieser Verluste ist daher – nach Auffassung des VwGH – auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht geboten. Dies gelte umso mehr, als keineswegs sichergestellt ist, dass der Ausgleich der hier strittigen Verluste mit deutschen Einkünften des Beschwerdeführers in Zukunft nicht doch möglich sein wird.

⁵⁴ Siehe zB Rz 160a u Rz 194 UmgrStR 2002 idF UmgrStR-Wartungserlass 2006/07; dazu *Bruckner/Ko-lienz*, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Neuerungen beim Verlustabzug, ÖStZ 2007/997, 474 (478).

⁵⁵ VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034, SWI 2009, 615; zuvor ebenso UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03; siehe auch die Analyse bei *Wiesner*, Verluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, RWZ 2009/59, 204 (204 f).

⁵⁶ Vgl VwGH 10. 2. 1950, 1864/48, VwSlg 192 F/1950, und VwGH 26. 9. 1990, 86/13/0104, ÖStZB 1991, 172 = *ecolex* 1991, 124 m Anm *Gröhs*.

⁵⁷ EuGH 15. 5. 1997, C-250/95, Slg 1997, I-2471, *Futura Participations SA und Singer*.

3. Option zur „unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG

Seit dem Urteil in *Schumacker*⁵⁸ hat sich aber der Grundsatz herauskristallisiert, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde im Hinblick auf ihre subjektive Leistungsfähigkeit idR nicht in einer vergleichbaren Situation sind und es daher zulässig ist, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche und familiäre Situation⁵⁹ eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt, zumal dies grundsätzlich die Aufgabe des Wohnsitzstaates ist.⁶⁰ Die Verpflichtung zur Berücksichtigung dieser Umstände geht allerdings vom Wohnsitz- auf den Beschäftigungsstaat über, wenn der gebietsfremde Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat keine nennenswerten Einkünfte hat und „sein zu versteuerndes Einkommen im wesentlichen“⁶¹ bzw seine „gesamten oder nahezu seine gesamten Einkünfte“⁶² aus einer Tätigkeit im Beschäftigungsstaat bezieht.⁶³ Österreich hat die Vorgaben der *Schumacker*-Rechtsprechung durch das EU-AbgÄG⁶⁴ in § 1 Abs 4 EStG in Form der „fingiert unbeschränkten“ Steuerpflicht implementiert, um – so die Zielsetzung⁶⁵ – unter gewissen Voraussetzungen auch beschränkt Steuerpflichtigen zu ermöglichen, in den Genuss der ansonsten bloß unbeschränkt Steuerpflichtigen zustehenden Vergünstigungen (zB Null-Steuerzone, Absetzbeträge, Berücksichtigung außergewöhnlicher Belastungen etc) zu kommen.⁶⁶ Nach § 1 Abs 4 EStG werden auf Antrag Staatsangehörige von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten mit ihren inländischen Einkünften idS § 98 EStG als (fiktiv) „unbeschränkt“ steuerpflichtig behandelt, wenn ihre gesamten Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder wenn die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als € 11.000⁶⁷ betragen.⁶⁸

Dem Regelungskonzept der „fingiert unbeschränkten“ Steuerpflicht in § 1 Abs 4 EStG schweben aber offensichtlich Gewinnsituationen in zwei oder mehr Staaten vor; wohl des-

⁵⁸ EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-225, *Schumacker*; siehe auch EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx*; EuGH 27. 6. 1996, C-107/94, Slg 1996, I-3089, *Asscher*; EuGH 12. 5. 1998, C-336/96, Slg 1998, I-02739, *Gilly*; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind*; EuGH 16. 5. 2000, C-87/99, Slg 2000, I-03337, *Zurstrassen*; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin*; siehe auch EuGH 5. 7. 2005, C-376/03, D – Tz 26 ff (Ausdehnung auf die Vermögensteuer).

⁵⁹ Zur inhaltlichen Begrenztheit der *Schumacker*-Rechtsprechung auf personen- und familienbezogene Entlastungen siehe nur Schlussanträge GA Léger 9. 3. 2006, C-346/04, Slg 2006, I-6137, *Conijn* – Tz 33, sowie aus dem Schrifttum insb *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 888 ff.

⁶⁰ Ebenso Rz 4 EStR 2000; siehe auch EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 34; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 23; EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 44.

⁶¹ EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 36.

⁶² EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, Slg 1995, I-2493, *Wielockx* – Tz 20.

⁶³ Siehe zB EuGH 14. 2. 1995, C-279/93, Slg 1995, I-0225, *Schumacker* – Tz 36 ff. Mittlerweile hat der EuGH auch mehrfach klargestellt, dass ein Grundfreibetrag jenen beschränkt Steuerpflichtigen vorenthalten werden kann, die sich nicht in einer *Schumacker*-Situation befinden; siehe EuGH 12. 6. 2003, C-234/01, Slg 2003, I-5933, *Gerritse* – Tz 48 ff; EuGH 1. 7. 2004, C-169/03, Slg 2004, I-6443, *Wallentin* – Tz 19; dazu auch *Kofler*, *Gerritse*: EuGH bestätigt Generalanwalt – Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist unzulässig! ÖStZ 2003/613, 307 (308 mwN).

⁶⁴ BGBl 1996/798.

⁶⁵ Siehe nur Rz 9 LStR 2002; weiters auch *Beitl*, Grenzpendlerregelung, taxlex 2008, 480 (481).

⁶⁶ Dazu mwN *Kofler*, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 (16 ff), sowie *Kofler*, Die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen nach dem AbgÄG 2004, JAP 2004/2005, 174 (174 ff).

⁶⁷ Früher € 10.000 bzw € 6.975; dazu krit *Novacek*, RdW 2003/458.

⁶⁸ Diese Rechtslage dürfte grundsätzlich dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, zumal der EuGH in *Gschwind* das deutsche Pendant zum österreichischen § 1 Abs 4 EStG als akzeptable Umsetzung dieser Grundsätze betrachtet hat; EuGH 14. 9. 1999, C-291/97, Slg 1999, I-05451, *Gschwind* – Tz 28; dazu Rz 36 EStR 2000.

halb beschränkt sich § 1 Abs 4 EStG auch auf die inländischen Einkünfte iSd § 98 EStG⁶⁹. Wie diese Vorschrift zu handhaben ist, wenn im Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen Verluste, in Österreich jedoch Gewinne oder Überschüsse erzielt werden, ist nicht explizit angesprochen. Offenbar ging der Gesetzgeber davon aus, dass durch die Beschränkung auf Inlandseinkünfte nach § 98 EStG ohnehin – gemeinschaftsrechtskonform – klar zum Ausdruck komme, dass derartige Verluste nicht über den Umweg des § 1 Abs 4 EStG durch eine (analoge) Anwendung des § 2 Abs 8 EStG „importiert“ werden können. Dieses Verständnis ist freilich durch die jüngere Rechtsprechung des EuGH in *Lakebrink*⁷⁰ und *Renneberg*⁷¹ untergraben. In diesen beiden Urteilen kommt klar zum Ausdruck, dass Steuerpflichtige in einer *Schumacker*-Situation auch berechtigt sind, im Wohnsitzstaat entstandene Verluste unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten in den Tätigkeitsstaat zu „importieren“, um eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung zu ermöglichen. Ungeachtet der Kritik an diesem Ergebnis⁷² ist es somit Stand der Rechtsprechung, dass der Tätigkeitsstaat offenbar den beschränkt Steuerpflichtigen in der *Schumacker*-Situation zur Gänze wie einen unbeschränkt Steuerpflichtigen zu behandeln hat.⁷³ Zu diesem Ergebnis ist – wohl ohne „Inspiration“ durch die jüngere Rechtsprechung des EuGH – zuvor auch der UFS Wien⁷⁴ auf Basis der nationalen Rechtslage gekommen: Ein in Österreich beschränkt Steuerpflichtiger könne durch einen Antrag gem § 1 Abs 4 EStG 1988 auf Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig erreichen, dass seine im Ausland erwirtschafteten Verluste gem § 2 Abs 8 EStG mit positiven inländischen Einkünften ausgeglichen werden können. Diese Ansicht ist mittlerweile herrschend.⁷⁵

Das System des § 1 Abs 4 EStG ist dadurch allerdings ins Wanken geraten: Einerseits verpflichtet die Rechtsprechung des EuGH nunmehr dazu, auch ausländische Verluste zu „importieren“, andererseits sind vom Gesetzestext im Übrigen nur die inländischen (positiven) Einkünfte nach § 98 EStG erfasst; weder das geltende materielle Recht, noch das Verfahrensrecht bieten somit eine Handhabe, den „fingiert unbeschränkt“ Steuerpflichtigen mit den negativen Folgen des Welteinkommensprinzips (zB Welteinkommensbesteuerung, Progressionsvorbehalt, umfassende Erklärungsspflichten) zu belasten. Dieser Zustand ist rechtspolitisch unerträglich und bedarf einer dringenden legislatischen Korrektur, die allenfalls auch eine „fiktive“ Anwendung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen einbeziehen müsste. Aber auch auf dem Boden des geltenden Rechts stellen sich schwerwiegende Folgefragen. Der UFS Wien ist nämlich davon ausgegangen, dass die in Österreich angesetzten Verluste im Falle der späteren Verwertung oder Verwertungsmöglichkeit im Ausland in Ös-

⁶⁹ Rz 10 LStR 2002; dazu auch W. Loukota, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 217 f.

⁷⁰ EuGH 18. 7. 2007, C-182/06, Slg 2007, I-6705, *Lakebrink*.

⁷¹ EuGH 16. 10. 2008, C-527/06, Slg 2008, I-7735, *Renneberg*.

⁷² Hohenwarter-Mayr, Verlustverwertung im Konzern (2010) 335 ff.

⁷³ In Deutschland wurde durch das JStG 2008 der für optierende Steuerpflichtige bisher bloß positiv vorgesehene Progressionsvorbehalt auch auf den negativen Progressionsvorbehalt erstreckt; siehe *Grotherr*, International relevante Änderungen 2008 im EStG, KStG und GewStG, IWB 2008/3 (13. 2. 2008), Fach 3, Grp 1, 2271 (2274 f).

⁷⁴ UFS Wien 29. 8. 2008, RV/2721-W/06, UFSaktuell 2009, 53 m Anm Wallner (Amtsbeschwerde beim VwGH zu ZI 2008/13/0201).

⁷⁵ Marschner, Die Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG und das Gemeinschaftsrecht, SWK 2007, S 692 (S 694); Migglautsch, Rs „Lakebrink“ – Verlustverwertung durch negativen Progressionsvorbehalt, ecolex 2007, 545 (547); Petutschnig, EuGH-Urteil in der Rs Lakebrink – Gedanken zu fractional taxation und unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag, taxlex 2008, 149 (151 f); Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG⁴³, § 1 Tz 21; Reichel/Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG⁴⁴, § 2 Tz 8c; Marschner in Jakom² § 1 Rz 64; siehe auch Beitzl, Grenzpendlerregelung, taxlex 2008, 480 (483); Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Negativer Progressionsvorbehalt bei beschränkter Steuerpflicht geboten, SWI 2007, 486 (486 ff).

terreich nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG nachzuversteuern sind,⁷⁶ also eine direkte Anwendbarkeit des gesamten § 2 Abs 8 Z 3 EStG gegeben sei.⁷⁷ Unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten wäre dies unionsrechtlich sicherlich nicht zu beanstanden.⁷⁸ Offen bleibt jedoch, wie diese Nachversteuerung durchzuführen ist. Im Regelfall wird der „fingiert unbeschränkt“ Steuerpflichtige nämlich bei (nachversteuerungsauslösender) Gewinnerzielung im Ausland aus der 90%-Grenze herausfallen und in der Nachversteuerungsperiode ein „normal“ beschränkt Steuerpflichtiger sein. Eine inländische Nachversteuerung könnte sich sodann nur auf den – dem Wortlaut nach insofern offenen – § 98 Abs 3 EStG stützen. Dieser erstreckt die beschränkte Steuerpflicht auf „nachträgliche Einkünfte (§ 32 Z 2) einschließlich nachzuversteuernder oder rückzahlender Beträge aus Vorjahren, in denen unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nach Abs. 1 bestanden hat“.⁷⁹ Geht man davon aus, dass die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Abs 1 EStG auch die Situationen der „fingiert unbeschränkten“ Steuerpflicht nach § 1 Abs 4 EStG erfasst,⁸⁰ dürfte einer Anwendung des – wenngleich wohl nicht für diese Situation intendierten – § 98 Abs 3 EStG nichts entgegen stehen und somit zumindest die „Gefahr“ der doppelten Verlustverwertung gebannt sein.

III. Zusammenfassung

Für die Frage der Behandlung *inländischer* Verluste, nach deren Entstehen der Steuerpflichtige von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht oder *vice versa* wechselt, kommt es nach der Verwaltungspraxis für die Anwendbarkeit des § 102 Abs 2 Z 2 EStG auf den Status des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Verlustverwertung an.

- Verluste, die während der beschränkten Steuerpflicht entstanden und noch nicht verrechnet wurden, für die die Voraussetzungen für einen Verlustvortrag gem § 102 Abs 2 Z 2 EStG erfüllt waren, können nach dem Eintritt in die österreichische unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund der fortbestehenden Subjektidentität gem § 18 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 auch mit anderen inländischen Einkünften verrechnet werden, sofern es nicht zu einer Verlustdoppelverwertung kommt.⁸¹

⁷⁶ Dazu wiederum UFS Wien 29. 8. 2008, RV/2721-W/06, UFSaktuell 2009, 53 m Anm Wallner.

⁷⁷ Dies müsste auch die durch das BBG 2009, BGBl I 2009/52, in § 2 Abs 8 Z 3 EStG eingeführte Verpflichtung, dass die „angesetzten Verlusten [...] in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen“ sind, einschließen. Die Verankerung dieser – durch § 51 Abs 1 lit a FinStrG bewehrten – Verpflichtung sollte nach den Materialien (ErlRV 113 BlgNR XXIV. GP, 64) gerade „der Kontrolle im Hinblick auf ein allfälliges Nachsteuerungserfordernis in Folgejahren auf Grund der Berücksichtigung der Verluste im Ausland“ dienen und „somit die automationsunterstützte Prüfung der Abgabenerklärungen erleichtern“.

⁷⁸ Siehe auch EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, Slg 2008, I-8061, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*.

⁷⁹ Ausweislich der Materialien (ErlRV 43 BlgNR XXIII. GP, 21) soll dadurch „im Jahr der Verwirklichung des Nachsteuerungstatbestandes“ unter anderem eine Nachversteuerung von „in Vorjahren mit inländischen Einkünften ausgeglichene Auslandsverluste im Fall ihrer späteren Verwertung im Ausland (§ 2 Abs. 8 Z 3)“ gesichert werden. Die Neuregelung dürfte insofern eine Konkretisierung der bisherigen Verwaltungsansicht sein, dass die Nachsteuerungspflicht unabhängig davon eintritt, ob der Steuerpflichtige im Nachsteuerungsjahr der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterliegt (Rz 208 EStR 2000; EAS 2594, SWI 2005, 352).

⁸⁰ Dafür spricht, dass § 98 Abs 1 EStG insofern auf § 1 Abs 3 EStG verweist und § 1 Abs 4 EStG zwar von einer Behandlung als „unbeschränkt steuerpflichtig“ spricht, der optierende Steuerpflichtige aber gerade nicht die Kriterien für die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs 2 EStG erfüllt.

⁸¹ Dazu EAS 2055 = SWI 2002, 379, zur Verrechnung von Kommanditistenverlusten mit Konsuleneinkünften nach Zuzug; ebenso *Tumpel*, Die Berücksichtigung von Verlusten beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht, SWI 1991, 105 (106); *Gröhs*, Keine Abzugsfähigkeit der Kosten von Vorbereitungshandlungen vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht? *ecollex* 1991, 124 (125); *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999), 336 f; *Ludwig* in *Doralt*, EStG⁹ (2005), § 102 Tz 32; *Renner/Doralt* in *Doralt*¹⁰ § 18 Tz 326/1; anders noch zum EStG

- Nach hA ist es nicht möglich, Verluste, die während beschränkter Steuerpflicht entstanden sind, deren Vortrag nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG jedoch wegen hinreichender Auslandseinkünfte ausgeschlossen war, bei einem späteren Wechsel zu unbeschränkter Steuerpflicht zu berücksichtigen.⁸²
- § 102 Abs 2 Z 2 EStG greift auch für jene Inlandsverluste, die während der Zeit unbeschränkter Steuerpflicht entstanden sind, aber nach dem Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht verwertet werden sollen.⁸³

Ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, können nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht verwertet werden.⁸⁴ Auch gemeinschaftsrechtlich erscheint im Lichte der vom EuGH akzeptierten Abgrenzung bzw Aufteilung der Steuerhoheiten ein derartiger „Verlustimport“ trotz des typischerweise daraus resultierenden „Zuzugshemmnisses“ nicht geboten.⁸⁵

Die Rechtsprechung des EuGH gebietet in Bezug auf „fingiert unbeschränkt“ Steuerpflichtige nunmehr, ausländische Verluste zu „importieren“, wobei vom Gesetzestext nur die inländischen (positiven) Einkünfte nach § 98 EStG erfasst sind; weder das geltende materielle Recht noch das Verfahrensrecht bieten somit eine Handhabe, den „fingiert unbeschränkt“ Steuerpflichtigen mit den negativen Folgen des Welteinkommensprinzips (zB Welteinkommensbesteuerung, Progressionsvorbehalt, umfassende Erklärungspflichten) zu belasten. Dieser Zustand ist rechtspolitisch unerträglich und bedarf einer dringenden legislativen Korrektur, die allenfalls auch eine „fiktive“ Anwendung der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen einbeziehen müsste. Auf Basis des § 98 Abs 3 EStG wird de lege lata zumindest eine Nachversteuerung „importierter“ Verluste möglich sein.

1972 VwGH 26. 9. 1990, 86/13/0104, ÖStZB 1991, 172 = ecolex 1991, 124 m Anm Gröhs; dazu Tumpel, Die Berücksichtigung von Verlusten beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht, SWI 1991, 105 (105 ff).

⁸² Dazu Tumpel, Die Berücksichtigung von Verlusten beim Wechsel von beschränkter zu unbeschränkter Steuerpflicht, SWI 1991, 105 (106); Damböck, Doppelbesteuerung deutscher Investoren in Österreich, SWI 1998, 314 (318); zweifelnd Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 337 f; anders Gröhs, Keine Abzugsfähigkeit der Kosten von Vorbereitungshandlungen vor Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht? ecolex 1991, 124 (125).

⁸³ Dazu krit Kauba/Kofler/König/Tumpel, Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft, taxlex 2005, 323 (324 f).

⁸⁴ So zB Rz 208 u Rz 8059 EStR 2000; EAS 1553 = SWI 2000, 285 = ÖStZ 2000/868, 435; EAS 2097 = SWI 2002, 472; VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034. Siehe auch Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, SWI 2009, 615; UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03; so bereits VwGH 10. 2. 1950, 1864/48, VwSlg 192 F/1950; siehe auch Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 338 f; Ludwig in Doralt, EStG⁹ (2005) § 102 Tz 32; Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer III – Kommentar, Loseblatt⁴¹ § 1 Tz 6; ebenso EAS 14 = SWI 1991, 260, im Hinblick auf den negativen Progressionsvorbehalt; wie hier auch noch Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁷ 224, anders aber offenbar Doralt in Doralt (Hrsg), EStG⁹ (2005), § 1 Tz 32/3; zur möglichen rechtspolitischen Kritik siehe Kauba/Kofler/König/Tumpel, Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft, taxlex 2005, 323 (324 f).

⁸⁵ VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034; ebenso UFS Innsbruck 24. 2. 2004, RV/0408-I/03; ebenso auch Schön/Schindler in Lutter/Hommelhoff, SE Kommentar (2008) StR Rz 180 f.