

Georg Kofler\*)

## Der Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG

### LOSS CARRY-FORWARD FOR NON-RESIDENT TAXPAYERS

Under sec. 102 para. 2 no. 2 Austrian Income Tax Act (EStG), business losses sustained by a non-resident taxpayer in Austria may be carried forward only insofar as they exceed the taxpayer's worldwide income not subject to limited taxation in Austria. This rule, however, is modified by non-discrimination clauses in tax treaties, the EC Treaty and the EEA Agreement. Georg Kofler gives an overview of the pertinent issues.

#### I. Regelungsinhalt

Die Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG – die über § 21 Abs. 1 Z 1 letzter Satz KStG auch für Körperschaften relevant ist – sieht eine *Einschränkung des Verlustvortragsrechts* für beschränkt Steuerpflichtige vor: „Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen, oder für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.“ Die Beschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG ist auch im Hinblick auf jene Verluste eines beschränkt Steuerpflichtigen anwendbar, die auf seinen Anteil an einer österreichischen Personengesellschaft entfallen.<sup>1)</sup>

Vor der Steuerreform 1988 war nach § 102 Abs. 2 EStG 1972 die Anwendung des § 18 EStG und damit das Recht zum Verlustvortrag generell ausgeschlossen.<sup>2)</sup> Das EStG 1988 hatte i. S. einer *Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft* zunächst explizit auf eine Übernahme der Beschränkung des § 102 Abs. 2 EStG 1972 verzichtet.<sup>3)</sup> § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG wurde erst durch das *AbgÄG 1989* (BGBl. Nr. 660/1989) rückwirkend ab 1989 in Kraft gesetzt (Art. II Z 6 BGBl. Nr. 660/1989). Diese Rückwirkung wurde vom VfGH aufgrund der ungerechtfertigten Enttäuschung berechtigten Vertrauens auf eine gegebene Rechtslage als verfassungswidrig beanstandet,<sup>4)</sup> woraufhin der Gesetzgeber des *StruktAnpG 1996* (BGBl. Nr. 201/1996) die Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG wieder eingeführt hat, allerdings mit der Inkrafttretensbestimmung, dass sie „erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1990 anzuwenden“ war (§ 124b Z 6 EStG). Im Hinblick auf die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für unbewegliches Vermögen durch § 98 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstich EStG i. d. F. AbgÄG 2005 (BGBl. I Nr. 161/2005) wurde durch das *StruktAnpG 2006* (BGBl. I Nr. 100/2006) ab der Veranlagung 2006 die Verlustabzugsmöglichkeit auf „Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 stammen“; erweitert (§ 124b Z 134). Diese Bestimmung „stellt klar, dass der Verlustabzug auch für durch Be-

\*) Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

<sup>1)</sup> Siehe z. B. EAS 242; EAS 1894, SWI 2001, 413; EAS 2169, SWI 2003, 5. Auch ein beschränkt steuerpflichtiger Personengesellschafter hat daher nur dann Anspruch auf den Verlustabzug, wenn der Verlust seine übrigen Einkünfte übersteigt; siehe Rz. 8059 EStR 2000; EAS 86, SWI 1992, 77; EAS 434, SWI 1994, 185; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 285.

<sup>2)</sup> Siehe Lang, Betriebsstättendiskriminierungsverbot und Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige, SWI 1990, 34 (34).

<sup>3)</sup> Dazu ErlRV 621 BlgNR 17. GP, 96; weiters Loukota, Steuerreform und internationales Steuerrecht, ÖStZ 1989, 25 (29); Zöchling, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige. Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“? ÖStZ 1990, 50 (50); siehe auch EAS 2230, SWI 2003, 155, zu Altverlusten.

<sup>4)</sup> VfGH 16. 6. 1995, G 191/94, G 192/94, VfSlg. 14149/1995, kundgemacht in BGBl. Nr. 499/1995.

## Loss Carry-Forward for Non-Resident Taxpayers

*triebsvermögensvergleich ermittelte Verluste aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen zusteht, die betriebsstättenunabhängig gewerbliche Einkünfte darstellen“.<sup>5)</sup>*

§ 102 Abs. 2 Z 2 EStG sieht für den Verlustvortrag somit – verfassungskonform<sup>6)</sup> – eine *zweifache Einschränkung* vor: Einerseits muss der Verlust einer *inländischen Betriebsstätte* oder *inländischem unbeweglichen Vermögen* zuordenbar sein, andererseits muss der inländische Verlust die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte übersteigen (*Erfordernis eines negativen Welteinkommens*). Von diesen Einschränkungen ist jedoch nur der *Verlustabzug* i. S. d. § 18 Abs. 6 und 7 EStG erfasst. § 102 Abs. 2 Z 2 EStG schränkt somit bei veranlagten Einkünften die Möglichkeit des – vertikalen und horizontalen – *Verlustausgleichs* nicht ein.<sup>7)</sup> Aus der gesetzlichen Verweistchnik ergibt sich auch, dass § 102 Abs. 2 Z 2 EStG nicht jene Verluste betrifft, die aus dem Anwendungsbereich des § 18 Abs. 6 und 7 EStG herausgelöst sind;<sup>8)</sup> *Verluste i. S. d. § 2 Abs. 2a EStG* sind somit mit positiven Einkünften aus dieser Betätigung bzw. diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.<sup>9)</sup>

Nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 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;<sup>10)</sup> verwertbar bzw. weiter vortragsfähig ist somit nur – unter Anwendung der Verrechnungs- und Vortragsgrenzen des § 2 Abs. 2b EStG<sup>11)</sup> – jener Verlust, der nicht in positiven ausländischen Einkünften Deckung findet.<sup>12)</sup> Die inländische Vortragsfähigkeit wird jedoch nach noch herrschender, womöglich aber überholter Ansicht<sup>13)</sup> nicht dadurch eingeschränkt, dass es im Ausland zu einer Verwertung österreichischer Verluste durch einen *Verlustrücktrag* kommt.<sup>14)</sup> 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 können<sup>15)</sup> oder zu einem späteren Zeitpunkt *nachversteuert* werden müssen.<sup>16)</sup>

Aufgrund des Abstellens auf „*die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte*“ setzt die Anwendung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG grundsätzlich voraus, dass das gesamte *Welteinkommen des Steuerpflichtigen nach österreichischen Grundsätzen ermittelt und offengelegt* wird.<sup>17)</sup> Vor dem Hintergrund der offensichtlichen praktischen Schwierigkeiten dieses Ansatzes lässt die Verwaltungspraxis aber auch die *Heranziehung der nach ausländischen Grundsätzen ermittelten Ergebnisse* zu, wobei gegebenenfalls Adaptierungen vorzunehmen sind.<sup>18)</sup> Maßgeblich ist grundsätzlich nur das *Ein-*

<sup>5)</sup> ErlRV 1434 BlgNR 22. GP, 6.

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

<sup>7)</sup> Siehe den Bericht des Finanzausschusses 1162 BlgNR 17. GP, 7; siehe auch EAS 2460, SWI 2004, 425; Lang/W. Loukota in Gassner et al. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 303 (314); Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup> (2005) § 102 Tz. 22/1; Jakom/Marschner, EStG<sup>2</sup> (2009) § 102 Rz. 17.

<sup>8)</sup> Siehe bereits EAS 54, SWI 1992, 20, zu IFB-Verlusten.

<sup>9)</sup> Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 38.

<sup>10)</sup> Rz. 8059 EStR 2000; ebenso bereits EAS 129, SWI 1992, 197; Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 102 Tz. 13.3; Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 26; siehe auch UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

<sup>11)</sup> Siehe Loukota, Neuerungen bei der zwischenstaatlichen Verlustverwertung, SWI 2001, 163 (163); Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 38/1.

<sup>12)</sup> Vgl. die Beispiele in Rz. 8059 EStR 2000 und bei Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 26.

<sup>13)</sup> Siehe Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 284.

<sup>14)</sup> Siehe Rz. 8059 EStR 2000; ebenso EAS 129, SWI 1992, 197; Jakom/Marschner, EStG<sup>2</sup>, § 102 Rz. 14.

<sup>15)</sup> EAS 35, SWI 1991, 357; EAS 434, SWI 1994, 185; siehe auch Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 281 und Rz. 284; ebenso UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

<sup>16)</sup> Siehe FLD OÖ, ÖStZ 2000/355, 155 = ARD 5114/16/2000; offen geblieben in VwGH 18. 11. 2003, 99/14/0011; dazu Hohenwarter, VwGH: Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger – Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit? GeS 2004, 281 (282 f.).

<sup>17)</sup> Rz. 8059 EStR 2000 und Rz. 323 KStR 2001; ebenso UFS 19. 4. 2005, RV/0780-W/04; weiters z. B. Loukota, ÖStZ 1989, 25; Loukota, Verlustvortrag für Steuerausländer mit Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 62 (63); Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 286; kritisch Lechner, Vorschläge für die zweite Etappe der Steuerreform auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts, SWI 1991, 99 (100).

<sup>18)</sup> Siehe Rz. 8059 EStR 2000; EAS 434, SWI 1994, 185; Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 29.

*kommen des beschränkt Steuerpflichtigen*, selbst wenn er Teil einer ausländischen Organschaft oder Unternehmensgruppe ist;<sup>19)</sup> nach der Verwaltungspraxis darf es diesfalls aber nicht zu einer doppelten Verlustverwertung kommen.<sup>20)</sup>

## II. Zweck und Zielsetzung der Bestimmung

Der Zweck der Vorschrift liegt darin, dass Österreich bei beschränkt Steuerpflichtigen eine *Verlustverwertung nur subsidiär zum Wohnsitzstaat* zulassen möchte;<sup>21)</sup> die Rechtfertigung für eine solche *vorrangige Verrechnung mit positiven Einkünften des Stammhauses* wird in mehreren Argumenten erblickt, die jeweils auf erhebliche Kritik gestoßen sind:

- Erstens soll der als Sonderausgabe definierte und damit vom Betrieb losgelöste Verlustvortrag als *Maßnahme der Einkommensermittlung* vorrangig jenem Staat überlassen bleiben, der das *Gesamteinkommen* besteuert;<sup>22)</sup> denn ein „*schranksloser*“ *Verlustvortrag* für Steuerausländer würde Steuerinländer diskriminieren, da sich die Steuerausländer den Verlustausgleich mit ihren Auslandseinkünften ersparen könnten.<sup>23)</sup> 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*“.<sup>24)</sup> Gerade im Fall der Befreiungsmethode führt diese pauschale Verantwortungszuweisung jedenfalls dann zu Verwerfungen, wenn der Stammhausstaat – wie bis vor Kurzem auch Österreich<sup>25)</sup> – ausländische Betriebsstättenverluste allenfalls im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts berücksichtigt.<sup>26)</sup>
- Zweitens soll die *Gefahr einer doppelten Verlustverwertung* auf einfache Weise vermieden werden;<sup>27)</sup> 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.<sup>28)</sup> Diese Begründung ist auf erhebliche Kritik gestoßen,<sup>29)</sup> zumal es im abkommenslosen Zustand auch zu einer doppelten Gewinnerfassung käme. Die Vermeidung der doppelten

<sup>19)</sup> EAS 524, SWI 1995, 2; EAS 1081, SWI 1997, 378; EAS 2073, SWI 2002, 423; siehe auch Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 285.

<sup>20)</sup> Siehe z. B. EAS 683, SWI 1995, 341; EAS 1081, SWI 1997, 378; EAS 2073, SWI 2002, 423; kritisch Ludwig in Doralt, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 29.

<sup>21)</sup> Siehe z. B. EAS 7, SWI 1991, 210; EAS 86, SWI 1992, 77; Rz. 323 KStR 2001.

<sup>22)</sup> Loukota, ÖStZ 1990, 62 f.; Loukota, Internationale Verlustverwertung. Kritik am falschen Ende, ÖStZ 1990, 162 (163); Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG<sup>6</sup>, § 21 Tz. 67; Loukota, SWI 2001, 163 f.; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 281; vgl. weiters EAS 2017, SWI 2002, 306; FLD Wien, NÖ, Bgld, ÖStZ 1994, 306; ebenso UFS 19. 4. 2005, RV/0780-W/04; 27. 4. 2005, RV/0290-W/04; 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

<sup>23)</sup> Loukota, ÖStZ 1990, 62; kritisch Wundsam/Zöchling, Nochmals: Verlustverrechnung für Steuerausländer. Zweierlei Maß und Ziel, ÖStZ 1990, 100 (100 f.).

<sup>24)</sup> Siehe EAS 86, SWI 1992, 77; Rz. 323 KStR 2001; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 281; ebenso UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

<sup>25)</sup> Vor VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, und nachfolgend § 2 Abs. 8 EStG.

<sup>26)</sup> Kritisch daher Zöchling, ÖStZ 1990, 50 f.; Zöchling, Zur Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten, FJ 1990, 127 (127 f.); Konezny 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, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 5; Lang/W. Loukota in Gassner et al., Beschränkte Steuerpflicht, 316; kritisch, aber umgekehrt nur im Hinblick auf die frühere Nichtverwertbarkeit ausländischer Betriebsstättenverluste in Österreich Loukota, ÖStZ 1990, 164.

<sup>27)</sup> Loukota, Internationale Steuerplanung und Treaty-Shopping, ÖStZ 1990, 2 (6 f.); Loukota, SWI 2001, 163; Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 281; siehe auch EAS 2303, SWI 2003, 394; EAS 2309, SWI 2003, 395; EAS 2595, SWI 2005, 359; ebenso z. B. UFS 19. 4. 2005, RV/0780-W/04; 27. 4. 2005, RV/0290-W/04.

<sup>28)</sup> Philipp/Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 281; siehe auch UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04.

<sup>29)</sup> Siehe z. B. Zöchling, ÖStZ 1990, 50; Wundsam/Zöchling, ÖStZ 1990, 100; Beiser, Verlustvortrag beschränkt Steuerpflichtiger im Licht des zwischenstaatlichen Steuerrechts, SWI 1991, 15 (16); Staringer, Kapitalgesellschaften, 334.

## Loss Carry-Forward for Non-Resident Taxpayers

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 Fall der Befreiungsmethode der Stammhausstaat ein Nachversteuerungsregime vorsieht.<sup>30)</sup> Ebenso sei aus rechtspolitischer Sicht die Versagung des Verlustvortrags im Betriebsstättenstaat verfehlt, wirke sich doch ein fehlender Nachholmechanismus im Stammhausstaat stets zulasten des Steueraufkommens dieses Staates aus.<sup>31)</sup> 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.<sup>32)</sup>

Die Regelung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG ist solcherart nicht nur *rechtspolitischer Kritik* ausgesetzt,<sup>33)</sup> sondern auch auf *verfassungsrechtliche Bedenken* gestoßen,<sup>34)</sup> die von der Rechtsprechung jedoch bisher nicht geteilt wurden.<sup>35)</sup> Auf Basis der Rechtsentwicklung zur umgekehrten Situation der *Berücksichtigung „befreiter“ Auslandsbetriebsstättenverluste* unbeschränkt Steuerpflichtiger<sup>36)</sup> wird das Besteuerungskonzept des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG mittlerweile auch als überholt angesehen und dessen ersatzlose Streichung gefordert.<sup>37)</sup> Allerdings können schon nach geltendem Recht die *Diskriminierungsverbote in Doppelbesteuerungsabkommen, im EG-Vertrag und im EWR-Abkommen* im Ergebnis dazu führen, dass der Verlustvortrag ohne die Einschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG zusteht.<sup>38)</sup> Demgegenüber kann wohl der Schrankenwirkung eines Abkommens keine Einschränkung der Anwendbarkeit des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG entnommen werden;<sup>39)</sup> die Gegenansicht, wonach der Betriebsstättenstaat die außerhalb der Betriebsstätte erzielten ausländischen Einkünfte nicht berücksichtigen dürfe und die vorrangige Verrechnung mit Auslandseinkünften daher abkommenswidrig sei,<sup>40)</sup> übersieht, dass die Frage der Verlustberücksichtigung und deren Einschränkungen nach nationalem Außensteuerrecht vom Abkommensrecht prinzipiell unberührt bleiben.

### III. Die Wirkung völker- und gemeinschaftsrechtlicher Diskriminierungsverbote

#### 1. Überblick

Die innerstaatliche Rechtslage des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG wird allerdings durch völker- und gemeinschaftsrechtliche *Diskriminierungsverbote* modifiziert. § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz

<sup>30)</sup> Siehe *Achatz in IFA* (Hrsg.), Tax Treatment of Corporate Losses, CDFI 84a (1998) 293 (312).

<sup>31)</sup> Siehe *Wundsam/Zöchling*, ÖStZ 1990, 101; *Kempinger*, Sonderausgaben und beschränkte Betriebsstättenverluste, SWI 2007, 258 (261 ff.).

<sup>32)</sup> Kritisch daher *Konezny in Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 297; *Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 5.

<sup>33)</sup> Siehe z. B. *Zöchling*, ÖStZ 1990, 50 f.; *Lechner*, SWI 1991, 100; *Zöchling*, DBA-Auslandsverluste: Handlungsbedarf für Gesetzgeber, ÖStZ 2002/4, 14 (14 f.); *Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 5.

<sup>34)</sup> Siehe z. B. *Zöchling*, ÖStZ 1990, 50 f.; *Beiser*, SWI 1991, 17 f.; *Lang*, Einschränkungen des Verlustvortrags 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/W. Loukota in Gassner et al.*, Beschränkte Steuerpflicht, 316.

<sup>35)</sup> Siehe VfGH 16. 6. 1995, G 191/94, G 192/94, VfSlg. 14149/1995, siehe auch 22. 6. 1967, B 25/67, VfSlg. 5513/1967, und VfGH 26. 1. 1999, 98/14/0059; dazu *Zöchling*, VfGH bestätigt subsidiären Verlustvortrag für Steuerausländer, ÖStZ 1995, 375 (375).

<sup>36)</sup> Vgl. VfGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, und nachfolgend § 2 Abs. 8 EStG.

<sup>37)</sup> *Zöchling*, ÖStZ 2002/4, 15.

<sup>38)</sup> Siehe sogleich unten Kapitel III.

<sup>39)</sup> Ebenso *Konezny in Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 298 f.; *Kempinger*, SWI 2007, 264.

<sup>40)</sup> So *Beiser*, SWI 1991, 17.

## Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige

EStG kommt zunächst dann nicht zur Anwendung, wenn ein Art. 24 Abs. 3 OECD-MA nachgebildetes *abkommensrechtliches Diskriminierungsverbot* eingreift; diesfalls „ist bei Nachweis, dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist, für die inländische Betriebsstätte der Verlustvortrag einzuräumen.“<sup>41)</sup> Nichts anderes kann aber auch im Anwendungsbereich der *Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages oder des EWR-Abkommens* gelten, hat doch jedenfalls das Erfordernis eines negativen Welteinkommens eine *gemeinschaftsrechtlich verbotene Schlechterstellung von Steuerausländern* zur Folge.<sup>42)</sup>

Die Wirkung von Art. 24 Abs. 3 OECD-MA entsprechenden *Betriebsstättendiskriminierungsverboten* im Hinblick auf § 102 Abs. 2 Z 2 EStG war zunächst unklar. So wurde ursprünglich das *relevante Vergleichspaar* darin erblickt, dass „die inländische Betriebsstätte des Steuerausländers [...] mit der inländischen Betriebsstätte eines Steuerinländers gleichzustellen“ sei; da aber auch der Steuerinländer seine positiven Auslandseinkünfte grundsätzlich mit seinen negativen Inlandseinkünften auszugleichen habe, komme es zu keiner Ungleichbehandlung des Steuerausländers.<sup>43)</sup> Diese Ansicht ist auf *Kritik* gestoßen, da nach Art. 24 Abs. 3 OECD-MA als Vergleichsmaßstab ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, der ausschließlich inländische Betriebsstätteneinkünfte bezieht, heranzuziehen sei und diesem der Verlustvortrag nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG zustehe.<sup>44)</sup> Nach einem modifizierten Ansatz im *Erlass AÖFV Nr. 291/1990*, der die Gewährung des Verlustvortrags auch von den sonstigen DBA-Vorschriften und der steuerlichen Behandlung im anderen Vertragsstaat abhängig machte,<sup>45)</sup> hat sich seither die *Auslegung des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes* dahin gehend weiterentwickelt, dass auch nach der Verwaltungspraxis die Betriebsstätte des beschränkt Steuerpflichtigen einem unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen gleichgestellt werden muss, also auch dann, wenn die *ausländischen positiven Einkünfte den inländischen Verlust übersteigen*;<sup>46)</sup> der Erlass AÖFV Nr. 291/1990 ist dementsprechend überholt.<sup>47)</sup> Dennoch stellen Verwal-

<sup>41)</sup> Siehe z. B. Rz. 8059 EStR 2000 und Rz. 324 KStR 2001; ebenso VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036; 28. 11. 2007, 2007/14/0048; siehe auch UFS 21. 3. 2005, RV/0495-W/04; 3. 8. 2005, RV/1266-W/04; 7. 4. 2006, RV/0439-W/05; dazu insb. *Loukota*, Das DBA-Diskriminierungsverbot – Eine Bestandsaufnahme der Verwaltungspraxis, SWI 2005, 56 (60 f.), und *Loukota* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen (2005) 367 (386 ff.).

<sup>42)</sup> Siehe z. B. *Zöchling*, Betriebsstättenbesteuerung: Ende der Diskriminierung durch EG-Recht? SWI 1992, 112 (113); *Tumpel*, EWR-Diskriminierungsverbote und direkte Steuern, eolox 1992, 655 (655 f.); *Achatz*, Die steuerlichen Auswirkungen des EWR-Abkommens, SWI 1993, 23 (26); *Zöchling*, VfGH bestätigt subsidiären Verlustvortrag für Steuerausländer, ÖStZ 1995, 375 (377); *Kohlhauser/Damböck*, Die Rückverrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste gem. § 2a Abs. 3 dEStG im Verhältnis zu Österreich, RdW 1996, 501 (502); *Toifl*, Neue EuGH-Entscheidung zur Betriebsstättendiskriminierung, SWI 1997, 311 (321); *Achatz* in *IFA*, Corporate Losses, CDFI 84a, 312; *Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 299 ff.; *Staringer*, Kapitalgesellschaften, 335 f.; *Tumpel*, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 (55 ff.); *Zöchling*, ÖStZ 2002/4, 15; *Beiser/Mayr*, EStG, § 102 Anm. 11; *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, 271 (271 ff.); *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 7 ff.; *Hohenwarter*, GeS 2004, 82 f.; *Ludwig* in *Doralt*, EStG<sup>9</sup>, § 102 Tz. 37; *Kofler*, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 (19); *Kofler*, Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, ÖStZ 2006/299, 154 (157); siehe auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>6</sup>, § 21 Tz. 67 (Bedenken „nicht unberechtigt“); ausführlich dazu W. *Loukota*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 219 ff., auch mit Bedenken im Hinblick auf die Einschränkung auf Betriebsstätten.

<sup>43)</sup> So *Loukota*, ÖStZ 1989, 29.

<sup>44)</sup> Siehe z. B. *Zöchling*, ÖStZ 1990, 51; *Lang*, SWI 1990, 36 f.; *Beiser*, SWI 1991, 17; *Zöchling* in *IFA* (Hrsg.), Non-Discrimination Rules in International Taxation, CDFI 78b (1993) 297 (309 f.); *Zöchling*, SWI 1994, 18 f.; *Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 303 f.; *Staringer*, Kapitalgesellschaften, 335; *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 12; siehe auch *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup> (2008) Art. 24 Rz. 100.

<sup>45)</sup> Siehe auch bereits *Loukota*, ÖStZ 1990, 63; dazu kritisch *Lang*, SWI 1990, 36 f.; *Wundsam/Zöchling*, ÖStZ 1990, 101 f.; *Zöchling* in *IFA*, Non-Discrimination Rules, CDFI 78b, 309 f.; *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 24 Rz. 100.

<sup>46)</sup> Siehe auch Rz. 8059 EStR und Rz. 324 KStR 2001; weiters z. B. *Loukota*, SWI 2005, 60 f., und *Loukota* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Internationale Umgründungen, 386 ff.

<sup>47)</sup> Siehe Rz. 8059 EStR und Rz. 324 KStR 2001.

## Loss Carry-Forward for Non-Resident Taxpayers

tungspraxis und Rechtsprechung – ebenso wie bereits der Erlass AÖFV Nr. 291/1990 – nach wie vor darauf ab, ob eine Verlustdoppelverwertung vermieden wird.<sup>48)</sup>

### 2. Vermeidung einer mehrfachen Verlustverwertung

Nach Verwaltungspraxis und Rechtsprechung darf es bei der Anwendung eines Diskriminierungsverbots im Ergebnis jedoch nicht zu einer *mehrfachen Verlustverwertung* kommen.<sup>49)</sup> Gefordert wird, dass eine Doppelverwertung tatsächlich, nicht bloß abstrakt vermieden wird;<sup>50)</sup> hierfür ist nach der Verwaltungspraxis der *Nachweis* erforderlich, „dass eine Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist“.<sup>51)</sup> Diese Nachweisanforderung ist – gerade im Lichte der EG-Grundfreiheiten – wohl zu streng; eine Verweigerung des Verlustvortrages wird nur zur *Vermeidung einer tatsächlichen Doppelverwertung*, nicht aber bei bloß potenzieller Möglichkeit der Doppelverwertung zulässig sein.<sup>52)</sup> Überhaupt bestehen gegen das *Kriterium der Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung* für die Anwendung des Betriebsstättendiskriminierungsverbots bzw. der EG- oder EWR-Grundfreiheiten *erhebliche Bedenken*, liegt es doch grundsätzlich nur am Stammhausstaat, eine unerwünschte Doppelverwertung zu vermeiden;<sup>53)</sup> auch der *EuGH* scheint von dieser Sichtweise auszugehen.<sup>54)</sup>

Verwaltungspraxis und Rechtsprechung haben sich bereits wiederholt zum Kriterium der *Vermeidung einer mehrfachen Verlustverwertung* geäußert:

- So kommt es insb. dann zu einer Verlustdoppelverwertung, wenn die österreichischen Betriebsstättenverluste im Ausland ohne Nachversteuerung im Fall künftiger Betriebsstättengewinne verwertet werden können,<sup>55)</sup> wenn der negative Progressionsvorbehalt im Ausland zu einer Steuerfreistellung des übrigen Einkommens führt<sup>56)</sup> oder wenn ein Gesellschafterzuschuss der ausländischen Mutter- an ihre Tochtergesell-

<sup>48)</sup> Dazu Kapitel III.B. und kritisch z. B. *Schneeweiss*, Betriebsstättendiskriminierungsverbot: Kein Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige bei doppelter Verlustverwertung, SWI 2006, 312 (317); *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 24 Rz. 100.

<sup>49)</sup> Siehe z. B. Rz. 8059 EStR 2000; EAS 2303, SWI 2003, 394; EAS 2309, SWI 2003, 395; EAS 2345, SWI 2003, 476; EAS 2595, SWI 2005, 359; ebenso z. B. VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036, SWI 2007, 98 (*Weninger*); 28. 11. 2007, 2007/14/0048; kritisch *Hohenwarter*, GeS 2004, 282 f., und ausführlich *Schneeweiss*, SWI 2006, 315 ff.

<sup>50)</sup> Siehe VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0048.

<sup>51)</sup> Rz. 8059 EStR 2000 und Rz. 324 KStR 2001; siehe auch UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 292.

<sup>52)</sup> Ebenso *Loukota*, SWI 2005, 61; wohl auch UFS 27. 4. 2005, RV/0290-W/04.

<sup>53)</sup> Siehe z. B. *Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 300 ff.; *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 13; *Schneeweiss*, SWI 2006, 317; *Rust* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>5</sup>, Art. 24 Rz. 100; a. A. z. B. UFS 27. 4. 2005, RV/0290-W/04.

<sup>54)</sup> Siehe EuGH 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, Rn. 51, zum österreichisch-deutschen Verhältnis; vgl. dazu auch *Haslehner*, Das EuGH-Urteil Wannsee im Vergleich mit AMID, Shell und Lidl Belgium – Betriebsstättenverlust und kein Ende, SWI 2008, 561 (561 ff.); *Jakom/Marschner*, EStG<sup>2</sup>, § 102 Rz. 14.

<sup>55)</sup> EAS 2034, SWI 2002, 337; siehe auch *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 288.

<sup>56)</sup> Siehe EAS 1770, SWI 2001, 195; EAS 2055, SWI 2002, 379; Rz. 8059a EStR 2000; siehe auch *Loukota*, SWI 2001, 165 f.; *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 23; kritisch *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 273 ff. Für den Fall einer progressiven Besteuerung im Ausland wurde in einigen Einzelerledigungen überdies von einer Verlustverwertung ausgegangen, wenn es aufgrund des negativen Progressionsvorbehalts zwar nicht zu einer gänzlichen Steuerfreistellung, aber zu einer bloßen „Minimalbesteuerung“ kommt (EAS 2034, SWI 2002, 337; siehe auch EAS 2562, SWI 2005, 356, und EAS 2842, SWI 2007, 292: „wesentliche Verminderung der Steuerbelastung“, wobei ein Schwellenwert der Steuerersparnis von 20 % entscheidend sein soll; dazu auch *Loukota*, SWI 2001, 165 f., und *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 290); demgegenüber schließen die EStR 2000 (Rz. 8059a, zu Deutschland) das Vorliegen einer Doppelverwertung immer dann aus, wenn der negative Progressionsvorbehalt „lediglich eine Herabsetzung des in Deutschland anzuwendenden Steuersatzes zur Folge“ hat, „gleichgültig, in welcher Höhe diese Herabsetzung erfolgt ist“ (ebenso EAS 1770, SWI 2001, 195). Die frühere Ansicht, nach der jede Steuererminderung im Rahmen eines negativen Progressionsvorbehalts als Verlustverwertung im Ausland betrachtet wurde (so der Erlass AÖFV Nr. 291/1990), ist mittlerweile aber jedenfalls überholt (siehe EAS 2034, SWI 2002, 337; siehe auch Rz. 8059 EStR 2000; Rz. 324 KStR 2001).

## Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige

schaft zur Abdeckung der österreichischen Betriebsstättenverluste gewährt und dieser Zuschuss zwar aktiviert, aber sofort einer Teilwertabschreibung zugeführt wird.<sup>57)</sup>

- Demgegenüber kann eine Verlustdoppelverwertung insb. dann ausgeschlossen werden, wenn das Ausland die österreichischen Betriebsstättenverluste generell nicht berücksichtigt,<sup>58)</sup> wenn im konkreten Fall die Verlustverwertung nicht zulässig ist<sup>59)</sup> oder, allgemein, wenn es im Ausland zu einer Rückgängigmachung einer Berücksichtigung des österreichischen Betriebsstättenverlustes kommt oder kommen wird, wobei im Rahmen eines vorläufigen Bescheids ggf. auch von der Rückgängigmachung ausgegangen werden kann.<sup>60)</sup> Zu einer solchen Rückgängigmachung kommt es bei der Anrechnungsmethode, wenn nachfolgende Betriebsstättengewinne im Stammhausstaat ungekürzt berücksichtigt werden,<sup>61)</sup> und bei der Befreiungsmethode, wenn es im Ausland in den Folgejahren zu einer Nachversteuerung kommt.<sup>62)</sup>

### 3. Der Verlustvortrag im Verhältnis zu Deutschland

Im *Verhältnis zu Deutschland* besteht vereinbartes Sonderrecht im Hinblick auf *Betriebsstättenverluste*.<sup>63)</sup> Zumal im „alten“ österreichisch-deutschen DBA<sup>64)</sup> kein Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthalten war, wurde im Rahmen des Schlussprotokolls zum „neuen“ DBA<sup>65)</sup> eine allgemeine, „rückwirkende“ Regelung zur *Berücksichtigung von österreichischen Betriebsstättenverlusten, die ab 1990 entstanden sind*, getroffen.<sup>66)</sup> Die Verwaltungspraxis schränkt den Anwendungsbereich der Sondervereinbarung auf ge-

<sup>57)</sup> Siehe EAS 1770, SWI 2001, 195, und ebenso Rz. 8059a EStR 2000; *Loukota*, SWI 2001, 166; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 291.

<sup>58)</sup> Vgl. im Hinblick auf ein Territorialitätsprinzip im Stammhausstaat EAS 2345, SWI 2003, 476, UFS 16. 3. 2005, RV/0289-W/04; 21. 3. 2005, RV/0495-W/04; 28. 7. 2005, RV/0971-W/04, 28. 7. 2005, RV/1693-W/04; 28. 7. 2005, RV/0862-W/05, jeweils zu Frankreich; siehe auch 3. 8. 2005, RV/1266-W/04.

<sup>59)</sup> EAS 2975, SWI 2008, 338, zur Verwertbarkeit des die Kommanditeinlage übersteigenden Verlustüberhangs, wenn nach ausländischem Recht Verluste nur bis zur Höhe der Kommanditeinlage steuerlich verwertet werden können.

<sup>60)</sup> UFS 27. 4. 2005, RV/0290-W/04.

<sup>61)</sup> VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036; dazu o. V., VwGH: Betriebsstättendiskriminierungsverbot kontra § 102 Abs. 2 Z 2 EStG, RdW 2006/243, 254 (254). Noch im Erlass AÖFV Nr. 291/1990 wurde demgegenüber dem Umstand, dass die Verlustverwertung im Stammhausstaat durch die Einbeziehung ungekürzter Betriebsstättengewinne in den Folgejahren und der vortragsbedingten Reduktion der österreichischen Betriebsstättenbesteuerung und der damit gekoppelten reduzierten Steueranrechnung im Ansässigkeitsstaat kompensiert wird, keine Bedeutung zugemessen (ebenso *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG [1996] § 21 Anm. 14); diese Ansicht ist mittlerweile überholt; dazu Rz. 8059 EStR 2000 und Rz. 324 KStR 2001; siehe auch *Loukota*, SWI 2005, 60 f.; *Loukota* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Internationale Umgründungen 387, FN 39.

<sup>62)</sup> EAS 1874, SWI 2001, 339; EAS 2034, SWI 2002, 337; EAS 2169, SWI 2003, 5; ebenso UFS 7. 4. 2006, RV/0439-W/05; 27. 4. 2005, RV/0290-W/04; 26. 6. 2006, RV/0292-W/04; VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0048; dazu o. V., RdW 2008/120, 166; vorgehend anders UFS 16. 6. 2004, RV/3074-W/02. Überholt ist daher die noch in EAS 942, SWI 1996, 469, vertretene gegenteilige Ansicht, dass die inländische Vortragsfähigkeit auch für den Fall zu verneinen sei, in dem es im Folgejahr im Stammhausstaat zur Nachversteuerung kam, da einem unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht die Möglichkeit offenstehe, mit der Verlustverwertung bis zur Gewinnerzielung in der Betriebsstätte zuzuwarten; dazu *Loukota*, SWI 2005, 60, FN 18, und *Loukota* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Internationale Umgründungen, 387, FN 38.

<sup>63)</sup> Siehe dazu *Konezny*, Die Sonderregelung für in österreichischen Betriebsstätten erlittene Verluste nach dem Entwurf des DBA Ö-D, SWI 1999, 350 (350 ff.); *Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich-Deutschland, 304 ff.; *Jirousek*, Die Verwertung inländischer Betriebsstättenverluste nach dem neuen DBA Deutschland, ÖStZ 2000/1244, 710 (710 ff.); *Loukota*, SWI 2001, 163 ff.; *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 272 f.; *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 14 ff.; *Philipp/Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1<sup>2</sup>, Z 00 Rz. 293; siehe auch Rz. 8059a EStR und Rz. 325 KStR 2001.

<sup>64)</sup> BGBl. Nr. 221/1995 i. d. F. BGBl. Nr. 361/1994.

<sup>65)</sup> BGBl. III Nr. 182/2002.

<sup>66)</sup> Siehe Abs. 12 lit. b des Protokolls zum DBA Deutschland, BGBl. III Nr. 182/2002. Um diese Vereinbarung bereits vor dem Inkrafttreten des „neuen“ DBA Deutschland zu implementieren (dazu EAS 1894, SWI 2001, 413; Rz. 325 KStR 2001; siehe auch *Loukota*, SWI 2001, 164), wurden in einer auf § 48 BAO basierenden Verordnung Ausführungsbestimmungen betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebsstättenverlusten deutscher Unternehmen erlassen (BGBl. II Nr. 97/2001, AÖFV Nr. 72/2001; siehe dazu Rz. 8059a EStR 2000 und UFS 6. 12. 2004, RV/2450-W/02), die bis zum Wirksamwerden des „neuen“ DBA Deutschland (BGBl. III Nr. 182/2002; ab 2003) anwendbar waren (§ 3 der VO BGBl. II Nr. 97/2001).

## Loss Carry-Forward for Non-Resident Taxpayers

*werbliche Betriebsstätten* ein;<sup>67)</sup> Verluste aus land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten oder Freiberuflerbetriebsstätten sind solcherart nicht erfasst.<sup>68)</sup>

Erkennbare Zielsetzung der protokollarischen Vereinbarung ist es, eine *Einfachberücksichtigung von Verlusten sicherzustellen*, umgekehrt aber auch eine *Doppelverwertung auszuschließen*.<sup>69)</sup> Hintergrund dieser Vereinbarung war nämlich eine *typischerweise eintretende Doppelbesteuerung* aufgrund einer zweifachen Verlust*nicht*berücksichtigung: Nach der – durch das deutsche Steuerentlastungsgesetz<sup>70)</sup> grundsätzlich mit erstmaliger Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehobenen<sup>71)</sup> – Bestimmung des § 2a Abs. 3 dEStG konnte ein österreichischer abkommensrechtlich befreiter gewerblicher Betriebsstättenverlust in Deutschland zwar auf Antrag zunächst steuerlich berücksichtigt werden, es kam aber im Gewinnfall zu einer Nachversteuerung (Hinzurechnung), wenn im Betriebsstättenstaat ein Verlustvortrag im Allgemeinen möglich war;<sup>72)</sup> diese Bedingung wurde aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG von der deutschen Praxis stets als erfüllt angesehen.<sup>73)</sup> Solcherart kam es i. d. R. 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;<sup>74)</sup> in Deutschland kam es umgekehrt aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit zu einer Nachversteuerung im Gewinnfall und damit zu einer effektiven Rückgängigmachung der ursprünglich gewährten Verlustverwertung.<sup>75)</sup>

Das mit Deutschland vereinbarte *Sonderrecht* sieht zeitlich gestaffelt Folgendes vor:<sup>76)</sup>

- Für inländische Betriebsstättenverluste deutscher Steuerpflichtiger, die *vor 1990* (Wirtschaftsjahr 1989/90) entstanden sind, wurden keine besonderen Regelungen getroffen; insofern wird eine Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen.<sup>77)</sup>
- Betriebsstättenverluste, die *ab 1990* (Wirtschaftsjahr 1989/90) *bis einschließlich 1997* (Wirtschaftsjahr 1996/97) entstanden sind, werden nach Maßgabe des § 2a Abs. 3 dEStG in Deutschland berücksichtigt.<sup>78)</sup> Eine Nachversteuerung in Deutschland – und damit eine Doppelbesteuerung – war bis zum Veranlagungsjahr 1993 möglich und unterblieb erst ab der Veranlagung 1994.<sup>79)</sup> Soweit eine Verlustverwertung in diesem Zeitraum (1990 bis 1997) in Deutschland allerdings nicht vorgenommen werden konnte, weil bereits Rechtskraft eingetreten oder eine Wiederaufnahme wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich war, war eine Berücksichtigung in Österreich zulässig.<sup>80)</sup> Die Verlustverwertung in Österreich war aber auch dann zulässig, wenn

<sup>67)</sup> Siehe auch § 1 der VO BGBl. III Nr. 182/2002; *Loukota*, SWI 2001, 165.

<sup>68)</sup> Kritisch *Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 306; *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 19.

<sup>69)</sup> Siehe *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 14.

<sup>70)</sup> dBGBl. I 1999, 402, BStBl. I 1999, 304.

<sup>71)</sup> § 52 Abs. 2 dEStG 1997 i. d. F. Steuerbereinigungsgesetz, dBGBl. I 1999, 2601, BStBl. I 2000, 13.

<sup>72)</sup> Zur Gemeinschaftsrechtskonformität dieser Regelung siehe EuGH 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, und vorgehend BFH 29. 11. 2006, I R 45, BFHE 216, 149, BStBl. II 2007, 398.

<sup>73)</sup> BFH 29. 11. 2006, I R 45/05, BFHE 216, 149, BStBl. II 2007, 398; siehe auch *Kohlhauser/Damböck*, RdW 1996, 501 f.; *Konezny* in *Gassner/Lang/Lechner*, DBA Österreich–Deutschland, 295; *Jirousek*, ÖStZ 2000/1244, 711; *Hruschka/Bendlinger*, SWI 2003, 272; *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 6; vgl. weiters EAS 966, SWI 1996, 554, auch zu Fragestellungen im Hinblick auf eine divergierende Verlustberechnung.

<sup>74)</sup> So z. B. FLD OÖ, ÖStZ 2000/325, 155 = ARD 5114/16/2000.

<sup>75)</sup> *Kohlhauser/Damböck*, RdW 1996, 502; siehe auch EAS 2169, SWI 2003, 5.

<sup>76)</sup> Siehe insb. *Jirousek*, ÖStZ 2000/1244, 711; *Loukota*, SWI 2001, 163 ff.; Rz. 8059a EStR 2000 und Rz. 325 KStR 2001.

<sup>77)</sup> *Jirousek*, ÖStZ 2000/1244, 711; Rz. 325 KStR 2001; vgl. aus deutscher Sicht auch BFH 29. 11. 2006, I R 45/05, BFHE 216, 149, BStBl. II 2007, 398.

<sup>78)</sup> Abs. 12 lit. b erster Satz des Protokolls.

<sup>79)</sup> Abs. 12 lit. b zweiter Satz des Protokolls; dazu Rz. 325 KStR 2001.

<sup>80)</sup> Abs. 12 dritter Satz des Protokolls; vgl. zu dieser subsidiären Möglichkeit der Verwertung in Österreich auch § 2 der VO BGBl. II Nr. 97/2001; weiters Rz. 325 KStR 2001 und *Jirousek*, ÖStZ 2000/1244, 711) Es besteht allerdings kein Wahlrecht, den Verlust in Deutschland im Antragsweg oder im Vortragsweg in Österreich geltend zu machen (siehe EAS 1733, SWI 2000, 541; *Loukota*, SWI 2001, 167 f.; weiters *Schuch/Haslinger* in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 18,



## Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige

die Betriebsstättenverluste mangels positiver Einkünfte in Deutschland nicht berücksichtigt werden konnten bzw. können.<sup>81)</sup> Wurden allerdings Verluste aus diesem Zeitraum in Österreich z. B. wegen eines negativen Welteinkommens zum Vortrag zugelassen und werden sie nachfolgend sowohl in Deutschland als auch in Österreich verwertet, so wird Deutschland – auch ab 1994 – nicht daran gehindert, eine Nachversteuerung durchzuführen, zumal das vereinbarte Sonderrecht nur insoweit wirksam ist, „als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führt.“<sup>82)</sup>

- Ab dem Verlustentstehungsjahr 1998 (Wirtschaftsjahr 1997/98) ist der Verlustvortrag ungeachtet der Höhe der übrigen Welteinkünfte generell im Betriebsstättenstaat nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts vorzunehmen, sofern dies nicht zu einer Verlustdoppelverwertung führt.<sup>83)</sup> Wird daher z. B. ein 1998 anfallender Betriebsstättenverlust in Deutschland zwar nach § 2a Abs. 3 dEStG zum Ausgleich zugelassen, kommt es aber – aufgrund der zunächst bis 2008<sup>84)</sup> und nunmehr unbefristet<sup>85)</sup> laufenden deutschen Übergangsregelung – zu einer Nachversteuerung, liegt keine schädliche Verlustdoppelverwertung vor.<sup>86)</sup>

Die Gewinn- und Verlustermittlung bei inländischen Betriebsstätten deutscher Unternehmer hat stets nach österreichischem Recht zu erfolgen. Der in der deutschen Steuererklärung ausgewiesene Verlustanteil kann daher nur dann in dieser Höhe als vortragsfähig anerkannt werden, wenn er der österreichischen Rechtslage entspricht oder entsprechend adaptiert worden ist.<sup>87)</sup> Sofern im Rahmen der bei Auslandsbeziehungen bestehenden erhöhten Mitwirkungspflicht den österreichischen Abgabenbehörden innerhalb angemessener Frist Einblick in die maßgebenden buchhalterischen Grundlagen auf Kosten des Unternehmens verschafft werden kann, wird bei Unternehmern aus EU-Staaten eine im Inland geführte Buchhaltung nicht als Voraussetzung für die Zuerkennung des Verlustvortrags verlangt.<sup>88)</sup>

## IV. Zusammenfassung

Fragen der grenzüberschreitenden Verlustverwertung stehen unverändert im Fokus der internationalen Steuerplanung. Während das österreichische Steuerrecht – über die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen hinaus<sup>89)</sup> – ausländische Betriebsstättenverluste unbeschränkt Steuerpflichtiger zur gleichperiodigen Verrechnung unter Nachversteuerungsvorbehalt zulässt,<sup>90)</sup> kann die Verlustverwertungsbeschränkung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG für beschränkt Steuerpflichtige nach wie ein pauschales und überschießendes Ausschlussregime darstellen, das zu internationalen Doppelbesteuerungen führen kann. Allerdings hat das nationale Recht durch den Einfluss völker- und gemeinschaftsrechtlicher Betriebsstättendiskriminierungsverbote eine Anwendungseinschränkung erfahren. Jedoch darf es nach h. A. bei der Anwendung eines Diskriminierungsverbots im Ergebnis nicht zu einer mehrfachen Verlustverwertung kommen, wobei weiterhin unklar ist, ob es tatsächlich ein berechtigtes Anliegen des Quellenstaates sein kann, unilateral einer doppelten Verlustverwertung vorzubeugen zu wollen.

m. w. N.); hat es der Steuerpflichtige daher aus eigenem Verschulden unterlassen, sich um die Verlustverwertung in Deutschland zu bemühen, so bestünde keine Veranlassung, die Verwertung des Verlustes in Österreich zuzulassen (dazu Pkt. 3 des Protokolls Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht 2006).

<sup>81)</sup> Siehe EAS 1894, SWI 2001, 413; EAS 2595, SWI 2005, 359; vgl. auch UFS 6. 12. 2004, RV/2450-W/02. Diesfalls ist auch eine deutsche Bestätigung, dass eine Rückgängigmachung einer Hinzurechnungsbesteuerung auf der Grundlage des § 2a Abs. 3 dEStG nicht mehr möglich ist (dazu § 2 der VO BGBl. II Nr. 97/2001), nicht erforderlich (siehe EAS 1894, SWI 2001, 413, und UFS 28. 7. 2005, RV/0971-W/04).

<sup>82)</sup> Abs. 12 letzter Satz des Protokolls und dazu EAS 2169, SWI 2003, 5.

<sup>83)</sup> Abs. 12 lit. b vierter Satz des Protokolls; siehe auch § 1 der VO BGBl. II Nr. 97/2001 und EAS 1264, SWI 1998, 346; EAS 187, SWI 2001, 339; Rz. 325 KStR 2001.

<sup>84)</sup> § 52 Abs. 2 dEStG 1997 i. d. F. Steuerbereinigungsgesetz, dBGBl. I 1999, 2601, BStBl. I 2000, 13.

<sup>85)</sup> § 52 Abs. 3 dritter Satz dEStG i. d. F. Jahressteuergesetz 2008, dBGBl. I 2007, 3150.

<sup>86)</sup> EAS 1874, SWI 2001, 339; EAS 2073, SWI 2002, 423.

<sup>87)</sup> EAS 1722, SWI 2000, 546.

<sup>88)</sup> EAS 1722, SWI 2000, 546, unter Hinweis auf EuGH 14. 9. 1999, Rs. C-250/97, *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2471; siehe auch *Schuch/Haslinger in Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung IV, DBA Österreich, Art. 24 Rz. 5.

<sup>89)</sup> Dazu EuGH 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601.

<sup>90)</sup> Siehe VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, und nachfolgend § 2 Abs. 8 EStG.