

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Sabine Schmidjell-Dommes

Das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Chile

The New Tax Treaty with Chile

Bernhard Ludwig

Das Kausalitätsprinzip im internationalen Steuerrecht

The Principle of Causality in International Tax Law

Elisabeth Pamperl

Verlagerung von „Marketing Intangibles“

Transfer of Marketing Intangibles to a Foreign Permanent Establishment

Michael Lang

Vermeidung der Doppelbesteuerung in der EU

Avoidance of Double Taxation Within the EU

Daniel W. Blum / Karoline Spies

Die Rechtssache A Oy und ihre Implikationen für Österreich

The A Oy Case and Its Implications for Austria

Aus der Arbeit der BMF-Fachabteilungen

Legal Directives of the Ministry of Finance

Internationale Rechtsprechung

International Court Decisions



Linde

Daniel W. Blum / Karoline Spies*)

Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die Rs. A Oy und ihre Implikationen für Österreich

CROSS-BORDER LOSS RELIEF IN THE LIGHT OF EU LAW – THE A OY CASE AND ITS IMPLICATIONS FOR AUSTRIA

The right to deduct foreign losses has been a fiercely debated topic in European tax law for some time. In its recent decision in the *A Oy* case the ECJ upheld and specified the *Marks & Spencer* doctrine on final losses. Daniel W. Blum and Karoline Spies aim at analyzing the ECJ's findings on a general level as well as their implications for Austrian tax law. They pay special attention to cross-border loss utilization in import reorganizations, losses of foreign group members, foreign permanent establishments, as well as foreign loss utilization in cases of change of residency.

I. Hintergrund

Die Frage der grenzüberschreitenden Verlustverwertung beschäftigt Literatur und Judikatur seit geraumer Zeit.¹⁾ Über viele Jahrzehnte hinweg ließen die meisten nationalen Steuersysteme der Mitgliedstaaten keine oder eine nur sehr eingeschränkte Verrechnung ausländischer Verluste mit inländischen Gewinnen zu. Durch das EuGH-Urteil in der Rs. *Marks & Spencer* im Jahr 2005 wurde deutlich, dass ein derartiger genereller Ausschluss der Verwertung von ausländischen Verlusten nicht uneingeschränkt mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.²⁾ Obwohl diese Rechtsprechung im Schrifttum Kritik erfuhr³⁾ und ihr Weiterbestand mancherorts bezweifelt wurde,⁴⁾ hat der EuGH in dem aktuellen Urteil *A Oy* die weiterhin bestehende Relevanz der *Marks & Spencer*-Grund-

*) Mag. Daniel W. Blum, BSc., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU; Mag. Karoline Spies ist Forschungsprojektassistentin am selben Institut. Die Autoren danken Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Dr. Peter Haunold und Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M., für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ Ausführlich Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009), 249 ff.; weiters u. a. Zöchling, Die international tätige österreichische Kapitalgesellschaft im Ertragssteuerrecht, FJ 1990, 240 (242 f.); Lang, Auslandsverluste und die Besteuerung von Unternehmensgruppen, SWI 1990, 245 (245 ff.); Zorn, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (456 ff.); Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 (86 ff.); Pölzl, Die Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste, in Lang/Jirousek (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts – FS Loukota (2005), 385 (387 ff.); Tumpel/Tissot, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Unternehmensgruppen und Niederlassungsfreiheit, taxlex 2005, 230 (230 ff.); Terra/Wattel, European Tax Law⁶ (2012), 1017 ff.; vgl. auch Nachweise in FN 2.

²⁾ EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*; siehe hierzu u. a. Petritz/Schilcher, *Marks & Spencer* – Erste Erkenntnisse aus dem Schlussantrag von Generalanwalt M. Poires Maduro, SWI 2005, 233 (233 ff.); Lang, *Marks & Spencer* und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, SWI 2005, 255 (255 ff.); Wassermeyer, Gemeinschaftsrechtliche und abkommensrechtliche Anforderungen an eine Gruppenbesteuerung, SWI 2005, 521 (521 ff.); Kofler, *Marks & Spencer*: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006, 48 (48 ff.); Lang, *Marks & Spencer* – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, SWI 2006, 3 (3 ff.); Stefaner/Weninger, Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Marks & Spencer* II, FJ 2006, 12 (12 ff.); Hohenwarter, Verlustverwertung, 255 ff.

³⁾ Vgl. zu kritischen Punkten u. a. Lang, SWI 2006, 3 ff.; kürzlich erst in Bezug auf die österreichische Rechtslage Haslehner/Kofler, Auslandsverluste und ausländisches Steuerrecht: Neuregelung durch das 1. StabG 2012, GES 2012, 350 (356), m. w. N.; Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012), 148 ff.

⁴⁾ Vgl. im Hinblick auf das später ergangene Urteil in der Rs. *X Holding* (EuGH 25. 2. 2010, Rs. C-337/08, *X-Holding*) Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Einschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverwertung von Tochtergesellschaften mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar, SWI 2010, 233 (236); in diese Richtung auch Pache/Englert, Die Rechtssache *X Holding* BV – das endgültige Ende der Hoffnung auf ein vom EuGH postuliertes europäisches Gruppenbesteuerungssystem, IStR 2010, 448 (448 ff.); Mitschke, Ergebnisabführungsvertrag „über die Grenze“ und Abzug finaler Verluste ausländischer Tochtergesellschaften, IStR 2011, 185 (188); GA Kokott Schlussanträge 19. 7. 2012, Rs. C-123/11, *A Oy*, Nr. 47–54.

sätze bestätigt.⁵⁾ Vor dem Hintergrund des Urteils in der Rs. *A Oy* sollen die möglichen Implikationen der vom EuGH aufgestellten Lösungsansätze für nationale Bestimmungen zu ausländischen Verlusten analysiert werden.

II. Die Rechtssache *A Oy*

1. Bestätigung der *Marks & Spencer-Rechtsprechung*

Eine Reihe von Mitgliedstaaten, so auch Österreich, gestattet bei inländischen Umgründungen unter bestimmten Voraussetzungen den Übergang bestehender Verlustvorträge des übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger.⁶⁾ Bei vergleichbaren grenzüberschreitenden Umgründungen wird eine Übertragung ausländischer Verlustvorträge aufgrund des fehlenden Besteuerungsrechts auf korrespondierende ausländische Gewinne in der Regel jedoch verweigert.⁷⁾ Aufgrund unionsrechtlicher Bedenken hat ein finnisches Gericht den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens um Beantwortung der Frage gebeten, ob ein solcher Ausschluss mit der Niederlassungsfreiheit i. S. d. Art. 49 AEUV vereinbar ist. Für den Fall, dass der EuGH eine Verpflichtung des Ansässigkeitsstaats der übernehmenden Gesellschaft zur Verlustberücksichtigung bejaht, stellte das finnische Gericht zudem die Frage, nach welchem Steuerrecht der Verlust zu berechnen sei. Nach finnischem Recht ist die Übertragung von Verlustvorträgen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft bei rein inländischen Verschmelzungen – mit Ausnahme von Missbrauchsfällen – grundsätzlich möglich.⁸⁾ Ausländische Verluste einer übertragenden gebietsfremden Gesellschaft sind von dieser Begünstigung jedoch ausgeschlossen.⁹⁾

Der EuGH entwickelt in seinem Urteil – entgegen dem Vorschlag der Generalanwältin *Kokott*¹⁰⁾ – die in der Rs. *Marks & Spencer* entwickelten Grundsätze fort.¹¹⁾ Nach Ansicht des EuGH sind die Mitgliedstaaten grundsätzlich nicht verpflichtet, Verluste, die in

⁵⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*.

⁶⁾ Zur Verschmelzung i. S. d. Art. I UmgrStG vgl. § 4 UmgrStG; zur Umwandlung i. S. d. Art. II UmgrStG vgl. § 10 UmgrStG; zur Einbringung i. S. d. Art. III UmgrStG vgl. § 21 UmgrStG; zur Spaltung i. S. d. Art. VI UmgrStG vgl. § 35 UmgrStG; vgl. hierzu *Kofler* in *Kofler* (Hrsg.), Umgründungssteuergesetz (2012), § 4 Rz. 1 ff.; *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn* (Hrsg.), Umgründungssteuergesetz⁴ (2007), § 4 Rz. 1 ff.; *Hügel* in *Hügel/Mühlechner/Hirschler* (Hrsg.), Umgründungssteuergesetz (1999), § 4 Rz. 1 ff.; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009), § 4 Rz. 1 ff.; so z. B. auch Finnland: § 123 Abs. 2 des finnischen EStG (Tuloverolaki); so auch die Republik Tschechien: § 23c Abs. 8 lit. b czEStG, vgl. dazu *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen nach der Fusionsbesteuerung (2008), 139; so auch die Slowakei: § 17 Abs. 8 skEStG; vgl. dazu *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen, 166; *Kettler/Danovsky*, Ertragsteuerliche Behandlung von Umgründungen in der Slowakei, eastlex 2005, 56 (56 ff.).

⁷⁾ Siehe z. B. die österreichische Verwaltungspraxis (siehe FN 39) sowie die dem Urteil zugrunde liegenden Bestimmungen des finnischen Steuerrechts.

⁸⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 3–9 und Rn. 17.

⁹⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 15 und 18; zum Sachverhalt und zur finnischen Rechtslage ausführlich *Helminen*, Finland: The *A Oy* 1, *A Oy* 2 and *K. Cases*, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2011 (2012), 69 (81 ff.).

¹⁰⁾ GA *Kokott* Schlussanträge 19. 7. 2012, Rs. C-123/11, *A Oy*, Nr. 47–54; Die Generalanwältin geht davon aus, dass die „*Marks & Spencer-Ausnahme aufgrund der fortentwickelten Rechtsprechung keine Anwendung mehr finden [kann]*“ (Nr. 52); sie spielt damit insbesondere auf das Urteil in der Rs. *X Holding*, in der die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse alleine als Rechtfertigungsgrund akzeptiert worden war (EuGH 25. 2. 2010, Rs. C-337/08, *X Holding*), sowie auf das Urteil in der Rs. *Philips Electronics*, in der der EuGH der Gefahr der doppelten Verlustverwertung für den Quellenstaat der Verluste die Eigenschaft als eigenständiger Rechtfertigungsgrund versagt hat (EuGH 6. 9. 2012, Rs. C-18/11, *Philips Electronics*, Rn. 28–33; siehe zum Urteil ausführlich *Hohenwarter-Mayr*, Die Rechtssache *Philips Electronics*: Wende in der Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger, GES 2012, 505 [505 ff.]), an; die Generalanwältin ist auf Basis dieser jüngeren EuGH-Rechtsprechung der Ansicht, dass eine Berufung allein auf die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ausreichend sei und daher eine Verweigerung des Verlustübertrags allgemein und generell mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist (auch für „finale“ Verluste).

¹¹⁾ Siehe die Verweise auf die Rs. *Marks & Spencer* in EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 42, 44, 45, 46, 47 und 49.

einer anderen Steuerhoheit entstanden sind, zum Abzug zuzulassen. Eine solche Verpflichtung würde die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung und der Steuerflucht mit sich bringen und widerspräche der grundsätzlich anerkannten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse über Gewinne und Verluste zwischen den Mitgliedstaaten.¹²⁾ Die Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden Umgründungen gegenüber Inlandsumgründungen in Bezug auf die Möglichkeit des Verlustübertrags ist daher grundsätzlich durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.¹³⁾

Der EuGH gibt jedoch zu bedenken, dass eine derartige Benachteiligung der grenzüberschreitenden Verschmelzung dann unverhältnismäßig ist, „wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes vorgesehenen Möglichkeiten der Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat“.¹⁴⁾ Diese Ausführungen bestätigen die Grundsätze zu sog. „finalen“ oder „endgültigen“ Verlusten, die sich bereits aus dem Urteil in der Rs. *Marks & Spencer* ergeben haben.¹⁵⁾ Der Regelung des Art. 6 Fusions-RL,¹⁶⁾ wonach im Fall der grenzüberschreitenden Verschmelzung ein Verlustübergang lediglich von der übertragenden Gesellschaft auf eine Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Betriebsstättenstaat vorgesehen ist, hat der EuGH – entgegen den Schlussanträgen der Generalanwältin *Kokott*¹⁷⁾ – keine Bedeutung für die Auslegung des Primärrechts beigemessen.¹⁸⁾ Der EuGH macht weiters deutlich, dass es Aufgabe der Gesellschaft ist, den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Verluste final im Sinne der EuGH-Rechtsprechung sind.¹⁹⁾ Bei ausreichendem Nachweis ist der Aufnahmestaat verpflichtet, die ausländischen Verlustvorträge bei der inländischen übernehmenden Gesellschaft – in gleicher Weise wie bei einer rein inländischen Umgründung²⁰⁾ – zum Abzug zuzulassen.²¹⁾ Der EuGH tritt daher im Ergebnis gegen eine doppelte Verlustverwertung, aber für eine Einmalverwertung der Verluste²²⁾ im Fall des Nachweises ihrer Finalität innerhalb der EU ein.

Generalanwältin *Kokott* hatte in ihren Schlussanträgen demgegenüber vertreten, dass eine Umgründung eine freie Entscheidung der Steuerpflichtigen sei und die „*Marks & Spencer*-Ausnahme“ auf Umgründungsfälle daher nicht übertragen werden sollte. Die Qualifikation von Verlusten als final und der damit verbundene Verwertungszwang für den Aufnahmestaat sollten nicht einer freien Entscheidung des Steuerpflichtigen anheimgestellt werden.²³⁾ Dieser Auffassung ist der EuGH ohne näheres Eingehen auf diese Bedenken nicht gefolgt. Vielmehr verweist der EuGH in seiner Begründung uneingeschränkt auf die Rs. *Marks & Spencer*, ohne nach den zugrunde liegenden nationalen Rechtsbestimmungen (Gruppenbesteuerung oder Umgründung) zu unterscheiden.

¹²⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 42–45.

¹³⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 46.

¹⁴⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 49.

¹⁵⁾ Vgl. ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 332 ff.; *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1019 ff.

¹⁶⁾ Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, i. d. F. Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen; zu Art. 6 FRL vgl. *Hügel*, Verschmelzungen, § 4 Rz. 31; *Helminen in Lang et al.*, ECJ 2011, 80 f.

¹⁷⁾ Vgl. GA *Kokott* Schlussanträge 19. 7. 2012, Rs. C-123/11, *A Oy*, Nr. 24 ff.

¹⁸⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 22.

¹⁹⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 49 mit Verweis auf EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rn. 56; kritisch *Lang*, SWI 2006, 9 f.

²⁰⁾ Siehe hierzu auch EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 36 f.

²¹⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 55.

²²⁾ *Terra/Wattel* bezeichnen dies als „*always somewhere-idea*“, vgl. *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1029.

²³⁾ Vgl. GA *Kokott* Schlussanträge 19. 7. 2012, Rs. C-123/11, *A Oy*, Nr. 57 ff.

2. Präzisierung der Marks & Spencer-Rechtsprechung

Die Formulierungen in der Rs. *Marks & Spencer* zur Kategorie der finalen Verluste hatten zu Spekulationen im Schrifttum über deren Umfang und Reichweite geführt.²⁴⁾ Im vorliegenden Urteil hatte der EuGH nun die Gelegenheit, seine Ansicht zumindest etwas zu präzisieren. Im konkret vorliegenden Sachverhalt hatte die übertragende Gesellschaft bereits vor der Verschmelzung ihre Tätigkeit eingestellt, sodass nach der Verschmelzung keine Betriebsstätte im Quellenstaat der Verluste mehr vorhanden war.²⁵⁾ Der EuGH war daher dazu angehalten, zu beurteilen, ob dieses Nichtvorhandensein einer Betriebsstätte für die Beweisführung der Finalität der Verluste bereits ausreicht. Der EuGH weist darauf hin, dass „[d]urch diese konkreten Umstände allein ... nicht nachgewiesen werden [kann], dass es keine Möglichkeit gibt, die Verluste im Sitzstaat der Tochtergesellschaft zu berücksichtigen“.²⁶⁾ So seien z. B. auch die Verrechnungsmöglichkeit mit zukünftigen minimalen steuerbaren Erträgen im Quellenstaat oder mit einer potenziellen Wegzugssteuer sowie mögliche Verlustrückträge zu berücksichtigen.²⁷⁾ Es dürfte somit für die Beweisführung der Finalität nicht ausreichen, dass die Gesellschaft nach der Umgründung über keine Betriebsstätte im Quellenstaat der Verluste mehr verfügt. Der Gerichtshof gibt damit der Ausnahme für finale Verluste einen engen Anwendungsbereich. Wie ein Nachweis der Finalität letztlich erbracht werden kann, bleibt offen. Eine Beweisführung, dass zukünftig gar keine steuerbaren Erträge im Quellenstaat mehr erbracht werden, kann wohl für den Steuerpflichtigen mit Schwierigkeiten verbunden sein. Zu bedenken ist, dass die übertragende Gesellschaft im vorliegenden Fall noch an langfristige Mietverträge in ihrem Sitzstaat gebunden war, die auch auf die übernehmende Gesellschaft übergangen.²⁸⁾ Diese weiterhin bestehende örtliche Anknüpfung zum Quellenstaat der Verluste könnte womöglich dazu beigetragen haben, dass der EuGH einer Finalität der Verluste im vorliegenden Fall kritisch gegenüberstand. Für die Verneinung der Finalität könnte somit schon ein sehr geringer, weiterhin bestehender Nexus zwischen Gesellschaft und Quellenstaat der Verluste ausreichen.

Zu beachten ist, dass in dem im Urteil gegenständlichen Quellenstaat Schweden grundsätzlich die weitere Möglichkeit der Verlustverwertung nach der Umgründung im Rahmen eines Verlustvortrags besteht.²⁹⁾ Der EuGH sah somit keine Notwendigkeit, dazu Stellung zu nehmen, ob auch ein fehlender oder eingeschränkter Verlustvortrag und/oder -übergang im Quellenstaat bereits zur Begründung von finalen Verlusten führen kann.³⁰⁾ Ob eine Verlustberücksichtigung rückwirkend im Zeitpunkt der Entstehung der Verluste oder im Zeitpunkt, in dem die Finalität feststeht, vorgenommen werden muss, spricht der EuGH in der Rs. *A Oy* ebenfalls nicht explizit an. Im Schrifttum wird angenommen, dass eine Berücksichtigung im Zeitpunkt des Feststehens der Finalität ausreichend ist.³¹⁾

Keine klare Antwort gibt der EuGH auch auf die zweite Vorlagefrage, nach welchem Steuerrecht der Verlust im Fall der Übertragbarkeit zu berechnen ist. Der EuGH gibt zu bedenken, dass dies „nicht abstrakt und hypothetisch“ beantwortet werden kann, sondern „im Einzelfall zu prüfen [ist]“.³²⁾ Als Leitfaden verweist der EuGH hierbei allerdings zusätzlich auf die allgemein bekannten Grundsätze des Unionsrechts: Die Wahl der Be-

²⁴⁾ Vgl. ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 32 ff. und 255 ff., m. w. N.; weiters u. a. *Lang*, SWI 2006, 8 ff.; *Kofler*, ÖStZ 2006, 53 ff.; *Stefaner/Weninger*, FJ 2006, 12 ff.

²⁵⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 12 f. und 51.

²⁶⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 52; demgegenüber Finalität für diesen Fall eher bejahend *Helminen* in *Lang et al.*, ECJ 2011, 90 f.; *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1041.

²⁷⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 53.

²⁸⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 11 f. i. V. m. Rn. 53.

²⁹⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 50; GA *Kokott* Schlussanträge 19. 7. 2012, Rs. C-123/11, *A Oy*, Nr. 28.

³⁰⁾ Siehe genauer Punkt III.1.2.

³¹⁾ So u. a. *Stefaner/Weninger*, FJ 2006, 12 ff.; *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), KStG (2009), § 9 Rz. 187, m. w. N.; *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 474; *Plott*, Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung in *Perthold/Plott* (Hrsg.), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012), 79 (89).

³²⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 60.

rechnung dürfe zu keiner „Ungleichbehandlung im Vergleich zu der Berechnung führen, die im entsprechenden Fall bei der Übernahme der Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft vorgenommen worden wäre.“³³⁾ Dies dürfte für die Maßgeblichkeit des Steuerrechts des Aufnahmestaates sprechen.³⁴⁾

Im Ergebnis bestätigt und präzisiert das vorliegende EuGH-Urteil somit die bereits im Jahr 2005 in der Rs. *Marks & Spencer* entwickelten Grundsätze. Demnach sind ausländische Verluste innerhalb der EU grundsätzlich immer dann zu berücksichtigen, wenn eine Verwertung im Quellenstaat der Verluste nicht (mehr) möglich ist und bei vergleichbaren Inlandssachverhalten eine Verlustberücksichtigung erfolgt. Die Übertragung der Finalitätsgrundsätze der Rs. *Marks & Spencer* zu ausländischen Verlusten innerhalb von Unternehmensgruppen auch auf Fälle grenzüberschreitender Umgründungen wie in der Rs. *A Oy* unterstreicht zudem, dass diesen Grundsätzen weit über die Verlustverwertung in Unternehmensgruppen hinaus Bedeutung beizumessen ist. Angesichts der engen Auslegung des Finalitätsbegriffs durch den EuGH und der damit verbundenen Nachweisschwierigkeiten für den den Verlustabzug begehrenden Steuerpflichtigen wird allerdings vor allzu großer Euphorie zu warnen sein.

III. Ausländische Verluste im österreichischen Steuerrecht

1. Ausländische Verluste bei Umgründungen

Nach dem österreichischen UmgrStG ist bei inländischen Umgründungen eine Mitnahme von Verlustvorträgen unter bestimmten Voraussetzungen gestattet.³⁵⁾ Wichtigste Voraussetzung für den Verlustübergang ist, dass das verlustverursachende Vermögen zum Umgründungsstichtag tatsächlich oder zumindest nicht in wesentlich verringertem Umfang vorhanden ist.³⁶⁾ Gewisse Einschränkungen des mantelkaufbedingten Verlustuntergangs im Umgründungsfall bestehen nur für Sanierungs- und Rationalisierungsfälle.³⁷⁾ Obwohl die Bestimmungen des UmgrStG nicht nach in- und ausländischen Verlusten unterscheiden, wird von der Finanzverwaltung bei vergleichbaren grenzüberschreitenden Umgründungen eine Hereinnahme von ausländischen Verlusten – entgegen früheren Auffassungen³⁸⁾ – generell versagt.³⁹⁾ Begründet wird diese Ansicht für

³³⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 59.

³⁴⁾ In diese Richtung zur Rs. *Marks & Spencer* auch bereits *Kofler*, ÖStZ 2006, 53; so auch *Lang*, SWI 2006, 9.

³⁵⁾ Siehe Nachweise in FN 6; vgl. allgemein *Pinetz/Schaffer*, Übergang von Verlustvorträgen bei Umgründungen in der Unternehmensgruppe, ÖStZ 2013, 80 (80).

³⁶⁾ Siehe § 4 Z 1 lit. a UmgrStG; auf diese Bestimmung verweisend § 10 Z 1 lit. a UmgrStG; für den Verlustabzug im Fall der Einbringung sieht § 21 Z 1 UmgrStG ebenfalls einen Objektbezug vor; § 35 UmgrStG zur Spaltung wiederum verweist auf § 21 UmgrStG; vgl. ausführlich zu § 4 UmgrStG: *Kofler* in *Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 21 ff.; *Hügel*, Verschmelzungen, Rz. 39 ff.; zu § 21 UmgrStG vgl. *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG, § 21 Rz. 1 ff.

³⁷⁾ Siehe § 4 Z 2 zweiter Satz UmgrStG; § 21 UmgrStG verweist auf § 4 Z 2 UmgrStG; vgl. *Kofler* in *Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 163; *Hügel*, Verschmelzungen, § 4 Rz. 119 f.; *Hügel* in *Hügel/Mühllehner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Rz. 81 f.; *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 4 Rz. 41.

³⁸⁾ Bis zum Jahr 2005 war eine Übernahme ausländischer Verlustvorträge bei Umgründungen teilweise zugelassen worden, siehe z. B. BMF 14. 2. 2002, EAS 1992; 18. 11. 2002, EAS 2110; 24. 7. 2003, EAS 2339; 8. 3. 2004, EAS 2420; 27. 10. 2003, EAS 2365; diese Auffassung wurde jedoch im Jahr 2005 bei Einführung der Gruppenbesteuerung wieder zurückgenommen: vgl. Erlass des BMF vom 21. 12. 2006 zur Verwertbarkeit von Auslandsverlusten bei Umgründungen, BMF-010221/0666-IV/4/2006; siehe hierzu *Wiesner/Mayr*, Aktuelle Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2005, 566 (571); *Hirschler/Schindler*, Grenzüberschreitende Verschmelzung nationaler Kapitalgesellschaften unter Beachtung gesellschafts- und steuerrechtlicher Aspekte, RdW 2006, 607 (611); *Zöchling/Frabberger*, Die ertragsteuerliche Behandlung der SE, in *Jirousek/Lang* (Hrsg.), FS Loukota, 707 (712); *Achatz/Kofler* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen (2009), 58; *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg.), Europäische Aktiengesellschaft – Kommentar (2004), III Rz. 103; kritisch *Grau/Stefaner*, Nutzung ausländischer Verluste durch Umgründungen, SWI 2007, 217 (217 ff.); *Kornberger/Rödler*, Verwertung von Auslandsverlusten durch Umgründungen, in *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg.), FS Nolz (2009), 97 (99 ff.).

³⁹⁾ UmgrStR 2002, Rz. 160a und 194; unklar und teilweise widersprechend allerdings KStR 2013, Rz. 1088; vgl. hierzu *Kofler* in *Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 32; ebenso *Wiesner*, Verluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, RWZ 2009, 204 (205 f.); *Bendlinger/Kofler*, Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RWZ 2009, 676 (677); *Zöchling/Puchner*, Die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Verschmelzungen, in *Frotz/Kaufmann* (Hrsg.), Praxiskommentar Grenzüberschreitende Verschmelzungen² (2012), 225 (269).

Importverschmelzungen damit, dass „ausländische Verluste nicht die Eigenschaft von Verlusten im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG [besitzen]“.⁴⁰⁾ Auch im Fall der Einbringung geht die Finanzverwaltung davon aus, dass ausländische Verluste keine abzugsfähigen Verluste nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG sind.⁴¹⁾ Diese Auslegung dürfte auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zurückzuführen sein, nach der ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, auch nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht verwertet werden können.⁴²⁾ Die Annahme eines Verstoßes gegen Unionsrecht durch diesen generellen Ausschluss des Verlustübergangs in grenzüberschreitenden Umgründungen wurde auch im Schrifttum überwiegend abgelehnt.⁴³⁾

Diese eingeschränkte Interpretation der §§ 4 und 21 UmgrStG durch die Finanzverwaltung ist im Lichte des vorliegenden EuGH-Urteils nicht uneingeschränkt haltbar. Zu unterscheiden sind zwei Szenarien:

- einerseits Umgründungen unter Erhalt des Verlustvortrags im Quellenstaat, wie im Fall der Rs. A Oy,
- andererseits Umgründungen, die nach dem nationalen Recht des Quellenstaats zum Untergang des Verlustvortrags führen.

1.1. Szenario 1: Erhalt des Verlustvortrags im Quellenstaat

Um der Niederlassungsfreiheit zu entsprechen, muss in dieser der Rs. A Oy entsprechenden Konstellation die Übertragung von ausländischen Verlustvorträgen im Rahmen des UmgrStG in jenen Fällen zugelassen werden, in denen nachgewiesenermaßen aufgrund tatsächlicher Begebenheiten keine Verwertungsmöglichkeiten im Ansässigkeitsstaat der übertragenden Gesellschaft mehr bestehen. Der finale ausländische Verlust dürfte, der Ansicht des EuGH folgend,⁴⁴⁾ auf Basis des österreichischen Steuerrechts umzurechnen sein und müsste dergestalt zum Abzug zugelassen werden. Der weite Wortlaut der relevanten Bestimmungen des UmgrStG steht einer derartigen Auslegung grundsätzlich nicht entgegen.

Zu beachten ist, dass das Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens in entsprechendem Umfang – außer in den im UmgrStG vorgesehenen Sanierungs- und Rationalisierungsfällen – auch in grenzüberschreitenden Fällen gefordert werden kann, weil dies bei vergleichbaren inländischen Umgründungen ebenfalls Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang ist. Durch die Anwendung dieses Kriteriums kommt es daher nicht zu einer Schlechterstellung, sondern vielmehr nur zu einer Gleichstellung der grenzüberschreitenden Umgründung mit einer rein inländischen Umgründung. Das Zusammenspiel des Finalitätskriteriums der EuGH-Rechtsprechung mit der Objektbezogenheit des Verlustübergangs im UmgrStG führt letztlich dazu, dass ein Übergang der ausländischen Verlustvorträge nur in jenen Fällen möglich sein wird, in denen zwar die Betriebsstätte und alle anderen örtlichen Anknüpfungspunkte zum Quellenstaat der Verluste aufgegeben werden, jedoch das verlustverursachende Vermögen am Umgrün-

⁴⁰⁾ UmgrStR 2002, Rz. 160a; ähnlich auch UmgrStR 2002, Rz. 194.

⁴¹⁾ UmgrStR 2002, Rz. 1245i i. V. m. Rz. 194 und Rz. 160a; vgl. *Furherr in Kofler*, UmgrStG, § 21 Rz. 11; anders noch BMF 27. 10. 2003, EAS 2365.

⁴²⁾ VwGH 10. 2. 1950, 1864/48; 26. 9. 1990, 86/13/0104; bestätigt in VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034; vgl. *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 33; *Fellner in Hofstätter/Reichel* (Hrsg.), Die Einkommensteuer – Kommentar (49. Lfg., 2011), § 39 Rz. 7; *Doralt/Ludwig in Doralt* (Hrsg.), EStG (15. Lfg., 2011), § 102 Rz. 32; *Jakom/Marschner*, EStG⁵ (2012), § 1 Rz. 7; *Aigner/Kofler*, Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung, in *JKU Linz/BMF* (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GS Quantschnigg (2009), 17 (23 f.).

⁴³⁾ Vgl. *Wiesner*, RWZ 2009, 205 f.; *Bendlinger/Kofler*, RWZ 2009, 677; *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 33; a. A. *Hügel*, Verschmelzungen, § 4 Rz. 30.

⁴⁴⁾ Siehe EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, A Oy, Rn. 59.

dungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. Das verlustverursachende Vermögen muss somit für die Bejahung der Finalität tatsächlich vom Aus- ins Inland transferiert werden. Im Fall von Verschmelzungen könnte es auch ausreichen, wenn die gegenständlichen Verlustvorträge einem nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteil (wie z. B. immaterielle Vermögenswerte) zuordenbar sind und diese Wirtschaftsgüter nach Verschmelzung dem inländischen Stammhaus zuzurechnen sind.⁴⁵⁾ Eine erst zeitlich kurz nach Ablauf des Umgründungsstichtags vorgenommene Liquidierung oder Veräußerung des verlustverursachenden Betriebs würde den Mantelkauffatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG i. V. m. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG erfüllen und den Verlustübergang nach nationalem Recht verhindern.⁴⁶⁾ Die Möglichkeit der Übernahme von finalen ausländischen Verlusten bei Importumgründungen nach Österreich könnte jedoch womöglich in vielen Fällen an einer Wegzugsbesteuerung scheitern. Eine Wegzugsbesteuerung ist nämlich in einer Vielzahl an mitgliedstaatlichen Steuerrechtssystemen vorgesehen.⁴⁷⁾ Nach EuGH-Rechtsprechung ist zudem eine derartige Wegzugsbesteuerung unter „endgültiger Festsetzung“⁴⁸⁾ der Steuerschuld im Zeitpunkt des Verlusts des Besteuerungsrechts und gleichzeitiger Aufschubmöglichkeit der Zahlung bis zur tatsächlichen Realisation der stillen Reserven auch mit Unionsrecht vereinbar.⁴⁹⁾ Eine Verlustmitnahme ins Inland scheidet aufgrund mangelnder Finalität i. S. d. Rs. A Oy aber aus, wenn die Verlustvorträge in der festgesetzten Wegzugssteuer Deckung finden.⁵⁰⁾ Dies sollte selbst dann der Fall sein, wenn es aufgrund nationaler Verjährungsbestimmungen (wie etwa in Österreich) zukünftig niemals zur tatsächlichen Zahlung der Wegzugssteuer kommt.⁵¹⁾ Die durch den EuGH genannte Möglichkeit der Verrechnung von Verlustvorträgen mit einer allfälligen Wegzugssteuer könnte daher gerade im Fall Österreichs aufgrund der Voraussetzung des Vorhandenseins des verlustverursachenden Vermögens für den Verlustvortragsübergang zu einer weiteren Einschränkung der Möglichkeit der Mitnahme ausländischer Verlustvorträge bei Importumgründungen führen.

Finale Verluste könnten unter Umständen auch durch eine erst längere Zeit nach der Umgründung erfolgende Liquidation oder Veräußerung des verlustverursachenden Betriebs im Ausland erreicht werden. Auch in diesem Fall könnte es jedoch zur Aufdeckung stiller Reserven kommen, die vorrangig mit den ausländischen Verlustvorträgen ausgeglichen werden müssten. Weist das verlustverursachende Vermögen stille Reser-

⁴⁵⁾ Siehe hierzu *Pinetz/Schaffer*, Verwertbarkeit von ausländischen Verlustvorträgen bei der EU-Importverschmelzung, *ecolex* 2013, in Druck.

⁴⁶⁾ Vgl. *Kofler* in *Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 141 ff.; *Hügel*, Verschmelzungen, § 4 Rz. 112 ff.; UmgrStR 2002, Rz. 245.

⁴⁷⁾ Dies zeigen auch die zahlreichen Vertragsverletzungsverfahren in diesem Bereich: gegen Belgien (IP/10/299, Verfahren wegen Änderung der Rechtsvorschriften eingestellt), Dänemark (anhängig vor dem EuGH, Rs. C-261/11), Großbritannien (IP/12/285), Irland (IP/11/78), Schweden (Verfahren aufgrund Änderung der Rechtsvorschriften eingestellt), Spanien (anhängig vor dem EuGH, Rs. C-64/11); kürzlich entschieden: Portugal (6. 9. 2012, Rs. C-38/10), Spanien (12. 7. 2012, Rs. C-269/09), Niederlande (31. 1. 2013, Rs. C-301/11).

⁴⁸⁾ Der Wegzugsstaat muss dabei aus unionsrechtlicher Sicht nämlich spätere Wertminderung nach dem Verlust des Besteuerungsrechts nicht berücksichtigen und kann daher die Wegzugssteuer im Zeitpunkt des Wegzugs „endgültig“ festsetzen; vgl. EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 52 ff.

⁴⁹⁾ Vgl. EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*; zum Urteil siehe u. a. *Loidl/Moshammer*, Rs. *National Grid Indus*: Wende in der Wegzugsbesteuerung? SWI 2012, 177 (177 ff.); *Petriz*, EuGH zur Entstrickungsbesteuerung durch Verlegung der Ansässigkeit von Kapitalgesellschaften, RdW 2012, 61 (61 ff.); in der deutschen Literatur: *Kessler/Philipp*, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung? DStR 2012, 267 (267 ff.); *Mitschke*, National Grid Indus – Ein Pyrrhussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung? IStR 2012, 6 (6 ff.); *derselbe*, Das EuGH-Urteil „National Grid Indus“ vom 29. 11. 2011 – eine Bestandsaufnahme und eine Bewertung aus Sicht der Finanzverwaltung, DStR 2012, 629 (629 ff.); *Thömmes/Linn*, Verzinsung und Sicherheitsleistung bei aufgeschobener Fälligkeit von Steuern im Wegzugsfall, IStR 2012, 282 (282 ff.).

⁵⁰⁾ Vgl. EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 53.

⁵¹⁾ Vgl. zur Verjährung der Wegzugssteuer im österreichischen Recht *Atzmüller/Herzog/Mayr*, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004, 621 (623 ff.).

ven auf, werden finale Verluste i. S. d. Rs. A Oy daher nur in beschränktem Ausmaß vorliegen können.

Nur in Sachverhalten, die unter die Sanierungs- und/oder Rationalisierungsklausel des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz KStG i. V. m. § 4 Z 2 UmgrStG fallen, könnte aufgrund der Ausnahme vom Mantelkaufatbestand die strenge Objektbezogenheit des Verlustvortragsübergangs beschränkt werden.⁵²⁾ Diese Ausnahmen wären wohl bei Importumgründungen in vergleichbarer Weise anzuwenden. Gerade in Sanierungsfällen werden im Regelfall zudem wenige oder keine stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern vorhanden sein. Die Finalitätsgrundsätze könnten daher in diesen Fällen aufgrund mangelnder Wegzugsbesteuerung im Quellenstaat der Verluste bei Überstellung des verbliebenen Betriebs womöglich leichter erfüllt werden.

Neben dem Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens sieht § 4 Z 1 lit. b UmgrStG im Fall der Verschmelzung als Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang die Buchwertfortführung bei der übernehmenden Gesellschaft vor.⁵³⁾ § 3 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG normiert allerdings einen verpflichtenden Ansatz mit dem gemeinen Wert, soweit hinsichtlich des übernommenen Vermögens ein Besteuerungsrecht Österreichs entsteht.⁵⁴⁾ Eine solches Entstehen des Besteuerungsrechts Österreichs wäre vor allem bei Importumgründungen denkbar, in denen das verlustverursachende Vermögen einer Betriebsstätte in einem Staat zugehörig ist, mit dem Österreich ein DBA mit Anrechnungsmethode abgeschlossen hat.⁵⁵⁾ In diesen Fällen müsste bei Vorliegen finaler Verluste i. S. d. Rs. A Oy § 4 Z 1 lit. b UmgrStG wohl dahingehend unionsrechtlich reduziert werden, dass das Kriterium der Buchwertfortführung unangewendet bleibt. Andernfalls stünde die nationale Bestimmung im Konflikt mit der Niederlassungsfreiheit. Darüber hinaus könnte im Fall der Anrechnungsmethode die Anwendungsvoraussetzung der Buchwertfortführung zudem auch bei nicht finalen Verlusten unionsrechtlich bedenklich sein. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode kommt es in Österreich nämlich durch die mangelnde Berücksichtigung der ausländischen Verlustvorträge bei Besteuerung der ausländischen Einkünfte zu einem Rückgängigmachen des Vorteils der Verlustverrechnung im Ausland.⁵⁶⁾ Trotz mangelnder Finalität könnte in diesen Fällen eine Verrechnung der ausländischen Verlustvorträge mit den ausländischen Einkünften unionsrechtlich geboten sein.

1.2. Szenario 2: Untergang des Verlustvortrags im Quellenstaat

Eine grundlegende und vom EuGH unbeantwortete Frage ist, ob bereits der Untergang der Verlustvorträge bei Umgründung nach dem Recht des Quellenstaates zu einem fi-

⁵²⁾ Zur Sanierungsklausel vgl. *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 165 f.; *Hügel*, Verschmelzungen, § 4 Rz. 17 und 119; zur Rationalisierungsklausel vgl. UmgrStR 2000, Rz. 252; *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 167–169; *Hügel*, Verschmelzungen, § 43 Rz. 120 ff.

⁵³⁾ Für die Einbringung ordnet § 21 Z 1 UmgrStG ebenso die zwingende Buchwertfortführung als Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang an; anders als bei der Verschmelzung besteht für Inländer und EU-Steuerbürger allerdings keine Verpflichtung, sondern ein Wahlrecht zum Ansatz mit gemeinem Wert in bestimmten Fällen; vgl. *Furherr in Kofler*, UmgrStG, § 16 Rz. 31 ff.

⁵⁴⁾ Vgl. *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 3 Rz. 51 ff.; *Hügel*, Verschmelzungen, § 3 Rz. 75 ff.; *Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 3 Rz. 5 ff.

⁵⁵⁾ Vgl. *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 3 Rz. 56; UmgrStR 2002, Rz. 160c; *Furherr/Huber in Achatz/Kofler/Aigner/Tumpel*, Internationale Umgründungen, 92; so auch *Hügel*, Verschmelzungen, § 3 Rz. 80.

⁵⁶⁾ Dies könnte ebenso insbesondere dann der Fall sein, wenn durch Importverschmelzung eine Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft in einem Staat entsteht, mit dem Österreich ein DBA mit Anrechnungsmethode vereinbart hat: Können im Betriebsstättenstaat Gewinne mit Verlustvorträgen aus Perioden vor der Verschmelzung ausgeglichen werden, besteht nach österreichischem Recht allerdings aufgrund mangelnder Buchwertfortführung kein Verlustvortrag; die Anrechnung würde in diesem Fall ins Leere laufen, da Österreich nach nationalem Recht von einem höheren steuerpflichtigen Betriebsstättengewinn ausgehen würde, als dies nach ausländischem Recht der Fall ist, und zudem gar keine oder nur geringe ausländische Steuer angerechnet werden kann; im reinen Inlandsfall würde diese Problematik nicht entstehen; auf diese Problematik bereits hinweisend: *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 4 Rz. 32.

nalen Verlust führt, der im Staat der übernehmenden Gesellschaft berücksichtigt werden muss, obwohl der Rechtsnachfolger grundsätzlich noch Einkünfte im Quellenstaat erwirtschaftet. Der BFH verneint eine Finalität unter Berufung auf die Rs. *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*⁵⁷⁾ bei bloß rechtlicher Unmöglichkeit der Verlustverwertung infolge einer zeitlichen Beschränkung des Verlustvortrages im ausländischen Recht.⁵⁸⁾ Im Gegensatz dazu bejaht der BFH das Vorliegen finaler Verluste, wenn diese aufgrund „tatsächlicher“ Begebenheiten nicht mehr im Quellenstaat verwertbar sind.⁵⁹⁾ Durch zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags soll ein Mitgliedstaat nicht die Möglichkeit haben, einem anderen Mitgliedstaat die Verpflichtung aufzubürden, Verluste zu berücksichtigen, die nicht in seiner Steuerhoheit entstanden sind.⁶⁰⁾ Ob der Verlust des Verlustvortrages nach dem Recht des Quellenstaates im Fall einer Umgründung eine der zeitlichen Beschränkung ähnliche „rechtliche“ Unmöglichkeit der Verlustverwertung begründet, oder auf „tatsächliche“ Begebenheiten zurückzuführen ist, ist der bisherigen EuGH-Rechtsprechung nicht zu entnehmen.⁶¹⁾ Im Ergebnis würde die Bejahung eines finalen Verlusts in solchen Situationen dazu führen, dass auch ohne Überführung des verlustverursachenden Vermögens eine Verlustübertragung auf die übernehmende Gesellschaft zu gewähren wäre. Gerade das Beispiel der Umgründungen zeigt, dass rechtliche und tatsächliche Unmöglichkeit der Verlustverwertung schwer voneinander abgrenzbar sind. Angesichts dessen kann die Tragfähigkeit dieser Unterscheidung als Abgrenzungskriterium in Frage gestellt werden.

2. Ausländische Verluste in der Unternehmensgruppe

2.1. Nachversteuerung gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG

Das Urteil in der Rs. A Oy hat aber nicht nur für Umgründungen Bedeutung. Auch andere nationale Gesetzesbestimmungen zu ausländischen Verlusten sind im Lichte der Finalitätsgrundsätze auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu prüfen. Dazu zählen insbesondere die Verwertungsmöglichkeiten der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder in der Unternehmensgruppe nach § 9 KStG. Das österreichische Gruppenbesteuerungssystem geht hier grundsätzlich über die Anforderungen des Unionsrechts hinaus, da die Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder grundsätzlich sofort, ohne jegliche Anknüpfung an ein Finalitätskriterium, möglich ist.⁶²⁾ Trotz dieser im Hinblick auf Unionsrecht grundsätzlich großzügigen Regelung gibt es dennoch einzelne Bestimmungen des § 9 KStG, die im Schrifttum unionsrechtliche Bedenken hervorgerufen haben.⁶³⁾

Im Sinne des Ziels einer lediglich temporären Verwertung von Auslandsverlusten kommt es spätestens beim Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG grundsätzlich uneingeschränkt zur Nachversteuerung der bereits

⁵⁷⁾ Das Urteil in der Rs. *Krankenheim* zu ausländischen Betriebsstättenverlusten dürfte dagegen sprechen, dass durch rechtliche Unmöglichkeit eine Finalität von Verlusten und damit eine Berücksichtigungspflicht eintritt, vgl. EuGH 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, Rn. 40 ff.; vgl. *Haslehner*, Das EuGH-Urteil *Wannsee* im Vergleich mit *AMID*, *Shell* und *Lidl Belgium* – Betriebsstättenverlust und kein Ende, SWI 2008, 561 (570); *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1028.

⁵⁸⁾ Vgl. BFH 3. 2. 2010, I R 23/09; 9. 6. 2010, I R 107/09 und I R 100/09; in diesem Sinne auch *Stefanier/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 9 Rz. 188; *Haslehner*, SWI 2008, 570; *Plott* in *Perthold/Plott*, *Stabilitätsgesetz* 2012, 89.

⁵⁹⁾ BFH 9. 6. 2010, I R 107/09.

⁶⁰⁾ Vgl. *Hohenwarter*, *Verlustverwertung*, 332 ff.; in diesem Sinne auch BFH 3. 2. 2010, I R 23/09; so ebenfalls *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1029; a. A. *Lang*, SWI 2006, 8 f.

⁶¹⁾ Siehe hierzu *Hohenwarter*, *Verlustverwertung*, 523 f.

⁶²⁾ Vgl. für viele *Mayr*, *Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt*, RdW 2012, 308 (308); *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 355.

⁶³⁾ Vgl. zusammenfassend *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), KStG (2011), § 9 Rz. 17 ff.

verwerteten Verluste.⁶⁴⁾ Im Lichte der durch die Rs. *A Oy* bestätigten *Marks & Spencer*-Grundsätze müssen finale Verluste von dieser Nachversteuerung ausgenommen werden.⁶⁵⁾ Eine Verschonung von dieser Nachversteuerungsregel ist nach derzeitigem Rechtsbestand in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG nur für endgültige Beteiligungsverluste im Fall der Liquidation oder Insolvenz der ausländischen Konzerngesellschaft vorgesehen.⁶⁶⁾ Der Nachversteuerungsbetrag darf in diesem Fall um die bisher steuerneutral vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung gekürzt werden. Dies entspricht im Ergebnis einer Nachholung der während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen.⁶⁷⁾ Eine Verwertung von finalen Verlusten ist durch diese Bestimmung aber nicht uneingeschränkt gesichert, da diese Nachholung mit den Anschaffungskosten der Beteiligung begrenzt ist⁶⁸⁾ und der Beteiligungsverlust zudem nicht unbedingt dem tatsächlichen Auslandsverlust entsprechen muss.⁶⁹⁾ Auch in diesen derzeit nicht geregelten Fällen finaler Verluste ist die Nachversteuerung im Sinne einer unionsrechtskonformen Anwendung des nationalen Steuerrechts zu unterlassen oder bei Eintreten der Finalität erst nach Ausscheiden des Gruppenmitglieds rückgängig zu machen.⁷⁰⁾ Das Kriterium der Finalität ist dabei i. S. d. Rs. *A Oy* eng auszulegen, und die Gesellschaft ist gefordert, alle notwendigen Nachweise für das tatsächliche Eintreten einer solchen Finalität zu erbringen.

2.2. Deckelung der Auslandsverluste durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012

Fraglich ist, ob durch die Aussagen des EuGH in der Rs. *A Oy* auch die durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 neu eingeführte Deckelung der verwertbaren ausländischen Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds mit den nach ausländischem Recht ermittelten Verlusten⁷¹⁾ einer unionsrechtlichen Neubewertung unterzogen werden muss. Im Schrifttum sind bereits Argumente vorgebracht worden, die die Unionsrechtskonformität dieser Deckelung in Hinblick auf die mögliche Nichtberücksichtigung etwaiger Umrechnungsverluste als finale Verluste in Zweifel ziehen.⁷²⁾ Aus unionsrechtlicher Sicht ist auch in diesem Fall die entscheidende Frage, ob ein finaler Verlust im Sinne der EuGH-Rechtsprechung vorliegt. Die bisherigen Annahmen dazu variieren im Schrifttum: Während *Haslehner/Kofler* unter Rückgriff auf die EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *Deutsche Shell*⁷³⁾ bei Verlusten aus Umrechnungsdifferenzen zwischen nationalem und ausländischem Steuerrecht bereits im Zeitpunkt ihres Entstehens deren Finalität annehmen,⁷⁴⁾ geht *Mayr* erst bei Feststehen der Unmöglichkeit der Verlustberücksichtigung im Quellenstaat aufgrund tatsächlicher Gegebenheiten (z. B. Liquidation) von finalen Verlusten aus.⁷⁵⁾

⁶⁴⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 2012, 308; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 148 f.

⁶⁵⁾ Vgl. *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 9 Rz. 188; *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 332 ff.; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 148 ff.

⁶⁶⁾ KStR 2013, Rz. 1094 ff.; vgl. *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 9 Rz. 183; *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 500 ff.

⁶⁷⁾ Vgl. *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 9 Rz. 183.

⁶⁸⁾ Vgl. *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 9 Rz. 183; *Stefaner*, Die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung auf dem Prüfstand des EuGH, GES 2006, 25 (27).

⁶⁹⁾ Vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 503 f.; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 149 ff.; *Stefaner*, GES 2006, 27.

⁷⁰⁾ Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2008), K 38c.

⁷¹⁾ Zur Deckelung siehe *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 79 ff.; *Mayr*, RdW 2012, 308 ff.; *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 350 ff.

⁷²⁾ Vgl. *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 90; *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 357; *Stürzlinger*, Einschränkung bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (189).

⁷³⁾ EuGH 28. 2. 2008, Rs. C-293/06, *Deutsche Shell*.

⁷⁴⁾ Vgl. *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 357 ff.

⁷⁵⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 2012, 309; ähnlich *Stürzlinger*, taxlex 2012, 189; so wohl auch *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 90.

Die bisherige EuGH-Rechtsprechung liefert für die Frage, ob ein Verlust, der sich allein aufgrund von Umrechnungsdifferenzen ergibt (d. h. nach ausländischem Steuerrecht ein Gewinn, nach inländischem Steuerrecht jedoch ein Verlust),⁷⁶⁾ bereits final sein kann und damit im Inland berücksichtigt werden muss, keine klare Antwort. Die Rs. *Deutsche Shell*, in der der EuGH eine Verwertungspflicht von im Betriebsstättenstaat „kraft ihrer Natur“⁷⁷⁾ nicht bestehender Währungsverluste im Stammhausstaat bejahte,⁷⁸⁾ könnte grundsätzlich auch für eine Verwertungspflicht von Verlusten sprechen, die sich nur aufgrund von Umrechnungsdifferenzen der nationalen Steuersysteme ergeben.⁷⁹⁾ Auch diese Umrechnungsdifferenzen können „kraft ihrer Natur“ niemals im Quellenstaat der Verluste berücksichtigt werden, da die steuerrechtlichen Regeln des Quellenstaates diesen Verlust erst gar nicht entstehen lassen, und demgemäß als finale Verluste gelten. Diese Auffassung kann allerdings auch in Frage gestellt werden. Zum einen scheint der EuGH in der Rs. *A Oy* durch seine Wortwahl implizit davon auszugehen, dass eine Berücksichtigungspflicht nur für diejenigen Verluste bestehen kann, die auch nach dem Recht des Quellenstaats vorhanden sind, dort aber aufgrund faktischer Umstände nicht mehr verwertet werden können.⁸⁰⁾ Ein derartiger finaler ausländischer Verlust ist dann zur Vermeidung einer „Ungleichbehandlung“ in Höhe des nach inländischem Recht umgerechneten Betrags zum Abzug zuzulassen.⁸¹⁾ Umrechnungsdifferenzen, die sich aus der betragsmäßigen Differenz des Verlusts nach ausländischem und nach inländischem Steuerrecht ergeben, sind zudem auf Disparitäten zwischen den Steuersystemen der einzelnen Mitgliedstaaten zurückzuführen. Nach der EuGH-Rechtsprechung sind Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, Nachteile, die sich nur aufgrund fehlender Harmonisierung des Rechtsbestands ergeben, durch unilaterale Maßnahmen auszugleichen.⁸²⁾ Eine derartige unbeachtliche Disparität liegt nach h. L. dann vor, wenn die Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts bei einem Vergleich mit einem rein innerstaatlichen Sachverhalt unter der Hypothese einer identischen Ausgestaltung der Steuersysteme der beteiligten Mitgliedstaaten verschwinden würde.⁸³⁾ Gerade hier liegt auch der Unterschied zwischen den Urteilen in der Rs. *Deutsche Shell* und der Rs. *A Oy* begründet: Während Währungsverluste objektiv auf Basis der Umrechnungskurse feststellbar sind, hängen Umrechnungsdifferenzen von den jeweiligen Steuerrechtssystemen der Mitgliedstaaten ab, die innerhalb der EU (noch) nicht harmonisiert sind. Ein Währungsverlust würde auch bei steuerrechtlicher (Voll-)Harmonisierung auftreten, während Umrechnungsdifferenzen dadurch hintangehalten würden. Ein Verlust, der sich nur nach inländischem Steuerrecht ergibt, jedoch nach ausländischem Steuerrecht des Quellenstaates nicht vorliegt, dürfte damit nicht als finaler Verlust zu qualifizieren sein.⁸⁴⁾

Umgelegt auf das österreichische Steuerrecht führt das zu folgendem Ergebnis: Erwirtschaftet das ausländische Gruppenmitglied in späteren Veranlagungsjahren Gewinne, in denen die Verluste, die nach ausländischem Steuerrecht ermittelt wurden, Deckung fin-

⁷⁶⁾ Mögliche Sachverhaltsbeispiele hierfür bei *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 83 ff.

⁷⁷⁾ EuGH 28. 2. 2008, Rs. C-293/06, *Deutsche Shell*, Rn. 51.

⁷⁸⁾ EuGH 28. 2. 2008, Rs. C-293/06, *Deutsche Shell*, Rn. 44 ff.

⁷⁹⁾ Vgl. *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 357 f.; für rein aus Währungsumrechnungen ergebende Verluste auch *Novacek*, Probleme durch den neuen Auslandsverlustdeckel: periodenübergreifende Doppelbesteuerungen und Währungsverluste, ÖStZ 2012, 399 (400).

⁸⁰⁾ Vgl. EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 48 ff.; in diese Richtung zur Rs. *Marks & Spencer* auch bereits *Kofler*, ÖStZ 2006, 53.

⁸¹⁾ EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11, *A Oy*, Rn. 57 und 59

⁸²⁾ Vgl. EuGH 28. 2. 2008, Rs. C-293/06, *Deutsche Shell*, Rn. 43; 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, Rn. 50; in diese Richtung auch EuGH 12. 7. 2005, Rs. C-403/03, *Schempp*, Rn. 45; 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 62; 8. 12. 2012, Rs. C-157/10, *Banco Bilbao*, Rn. 39; vgl. auch *Helminen*, EU Tax Law (2009), 51 f.; *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 284 ff.

⁸³⁾ Vgl. *Terra/Wattel*, European Tax Law⁶, 68 f.; *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 291, m. w. N.

⁸⁴⁾ So auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 408.

den, verstoßen weder die Nachversteuerung noch die Deckelung gegen Unionsrecht.⁸⁵⁾ Derartige Verluste sind aufgrund der späteren Erwirtschaftung von Gewinnen nicht final und müssen daher aus unionsrechtlicher Sicht nicht berücksichtigt werden. Ein unionsrechtliches Problem liegt nur dann vor, wenn es aufgrund des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe zu einer Nachversteuerung kommt, die Gesellschaft zudem ihre Tätigkeit im Ausland vollkommen eingestellt hat und auch über sonst keine Möglichkeiten der Verlustverwertung (z. B. im Rahmen einer Wegzugsbesteuerung) verfügt. Lag der ursprünglich verwertete ausländische Verlust aufgrund der Deckelung mit der Ermittlung nach ausländischem Recht unter dem nach österreichischem Recht ermittelten Verlust, ist ein alleiniges Unterlassen oder Rückgängigmachen der Nachversteuerung zur Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustands nicht ausreichend. Zur Vermeidung einer Ungleichbehandlung müsste im Lichte der Rs. *A Oy* bei Feststehen der Finalität zusätzlich auch die Differenz zwischen ausländischem und inländischem Verlust zum Abzug zugelassen werden.

Auch wenn ein solches Ergebnis für den Steuerpflichtigen in einigen Situationen nicht sehr befriedigend erscheinen mag,⁸⁶⁾ dürfte die Rs. *A Oy* somit die Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung stützen, der zufolge nur finale Verluste aufgrund tatsächlicher Umstände in der Unternehmensgruppe berücksichtigt werden müssen.⁸⁷⁾

3. Ausländische Betriebsstättenverluste

3.1. Nachversteuerung gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG

Verluste ausländischer Betriebsstätten können infolge der VwGH-Rechtsprechung beim österreichischen Stammhaus nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG zum Abzug gebracht werden.⁸⁸⁾ Diese Verrechnungsmöglichkeit steht grundsätzlich selbst dann zu, wenn im DBA mit dem betreffenden Betriebsstättenstaat die Befreiungsmethode für Betriebsstättingewinne vereinbart wurde. Österreich folgt somit, im Gegensatz zu anderen Mitgliedstaaten (wie z. B. Deutschland),⁸⁹⁾ einem asymmetrischen System. Diese Verlustverwertung ist jedoch keine endgültige. Können die Verluste nämlich in späteren Veranlagungsjahren im Quellenstaat verwertet werden, kommt es nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG zu einer Nachversteuerung der Verluste in Österreich, um eine doppelte Verlustverwertung zu verhindern.⁹⁰⁾

⁸⁵⁾ Vgl. in diesem Sinne womöglich auch EuGH 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, Rn. 44 f.: „Diese Beschränkung ist auch für die Erreichung eines solchen Ziels geeignet, da sie vollkommen symmetrisch vorgeht, indem nur die in Abzug gebrachten Verluste wieder hinzugerechnet werden. ... Zudem ist die Beschränkung in Bezug auf das angestrebte Ziel verhältnismäßig, denn die Verluste werden nur bis zur Höhe der erwirtschafteten Gewinne wieder hinzugerechnet“; Diese Aussagen sprechen dafür, dass der sofort verwertete Verlust bei späterer Gewinnerwirtschaftung im betreffenden Staat wieder in selber Höhe hinzugerechnet werden darf, ohne dass etwaige Umrechnungsdifferenzen aufgrund der nationalen Steuersysteme eine Rolle spielen würden; vgl. zum Urteil ausführlich *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 361 ff.

⁸⁶⁾ Vgl. die Beispiele bei *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 83 ff.

⁸⁷⁾ Vgl. *Mayr*, RdW 2012, 309.

⁸⁸⁾ VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217; *Jakom/Marschner*, EStG⁵, § 2 Rz. 194 ff.; *Doralt/Toifl* in *Doralt*, EStG (14. Lfg., 2010), § 2 Rz. 192 ff.; vgl. *Pözl* in *Lang/Jirousek*, FS Loukota, 387 ff.; *Zorn*, SWI 2001, 456 ff.; *Lang*, SWI 2002, 86 ff.; *Schneider*, Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten nach § 2 Abs. 8 EStG und § 9 Abs. 6 Z 6 KStG, taxlex 2005, 194 (194 ff.); ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 396 ff.

⁸⁹⁾ Vgl. BFH 29. 11. 2006, I R 45/06; 28. 6. 2006, I R 84/04; 22. 6. 2006, I R 116/04; 13. 11. 2002, I R 13/02; so auch Luxemburg vgl. Urteil vom 10. 8. 2005, No. 17.820; siehe *Winandy*, Deutsche Betriebsstättenverluste müssen in Luxemburg zum Abzug zugelassen werden, ISTR 2005, 594 (594 ff.); *Kessler/Eicke*, Gedanken zur grenzüberschreitenden Verlustnutzung nach Lidl Belgium, ISTR 2008, 581 (582); *Richter*, Zum Diskussionsstand der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste in Deutschland – zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 13. 7. 2009 sowie zur Einordnung von Verlusten aus passiver Tätigkeit, ISTR 2010, 1 (2).

⁹⁰⁾ *Jakom/Marschner*, EStG⁵, § 2 Rz. 204 ff.; *Doralt/Toifl* in *Doralt*, EStG (14. Lfg., 2010), § 2 Rz. 200 ff.; *Unger/Wagner*, Die Berücksichtigung ausländischer Verlustrückträge im österreichischen Steuerrecht, SWI 2005, 426 (427).

Der EuGH hat anerkannt, dass im Fall ausländischer Betriebsstätten eine laufende Verwertung der Auslandsverluste beim Stammhaus nicht zwingend geboten ist.⁹¹⁾ Österreich geht daher auch durch die temporäre Verwertung von Betriebsstättenverlusten über das vom Unionsrecht geforderte Maß hinaus.⁹²⁾ Der EuGH hat jedoch auch die Finalitätsgrundsätze der Rs. *Marks & Spencer* auf ausländische Betriebsstätten übertragen.⁹³⁾ Die vom EuGH in der Rs. *A Oy* vorgenommenen Präzisierungen der finalen Verluste könnten daher grundsätzlich auch im Bereich der ausländischen Betriebsstättenverluste Relevanz entfalten. Anders als in der Unternehmensgruppe – wo eine Nachversteuerung spätestens bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds erfolgt – kommt es bei ausländischen Betriebsstätten nur zu einer Nachversteuerung, wenn im Ausland tatsächlich Gewinne vorliegen und somit eine Verwertung möglich wäre. Werden im Ausland keine Gewinne erwirtschaftet, unterbleibt eine Nachversteuerung.⁹⁴⁾ Dieses System dürfte den Finalitätsgrundsätzen genügen, da z. B. bei tatsächlichem Einstellen der Tätigkeit im Betriebsstättenstaat und Aufgabe der Betriebsstätte nach dem Verlustjahr keine Nachversteuerung erfolgt.⁹⁵⁾ Das asymmetrische System Österreichs für ausländische Betriebsstättenverluste inklusive Nachversteuerung des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG ist somit aus unionsrechtlicher Sicht grundsätzlich nicht zu beanstanden.

3.2. Deckelung der Auslandsverluste durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012

Durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 wurde auch für ausländische Betriebsstätten in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG eine Deckelung der Verlustverwertung auf die nach ausländischem Recht ermittelten Verluste eingeführt. Die Ausführungen zur Unionsrechtskonformität der Deckelung in der Unternehmensgruppe gelten auch für diese Deckelung sinngemäß: Eine Deckelung der sofort zu verwertenden Verluste der ausländischen Betriebsstätte ist unionsrechtlich unproblematisch, da eine Sofortberücksichtigung aus unionsrechtlicher Sicht ohnehin nicht erforderlich ist. Auch die Nachversteuerung der verwerteten Verluste in selber Höhe ist nicht zu beanstanden. Ein Konflikt mit höherrangigem Unionsrecht liegt allerdings dann vor, wenn die Betriebsstätte im Ausland aufgegeben wird und die ausländischen Verluste bis dahin nicht in den ausländischen Gewinnen Deckung fanden. In diesem Fall führt die ursprüngliche Deckelung bei der Verwertung der Verluste im Entstehungsjahr zu einem unionsrechtswidrigen Ergebnis, wenn die nach ausländischem Recht ermittelten Verluste unter den nach österreichischem Recht ermittelten Verlusten liegen. Um zu einem unionsrechtskonformen Ergebnis zu gelangen, müsste im Zeitpunkt der Finalität der Verluste aufgrund tatsächlicher Umstände eine Verwertung der Differenz zwischen ausländischem und inländischem Verlust ermöglicht werden.

4. Ausländische Verluste beim Zuzug

Neben der Frage der Verlustberücksichtigung bei Importumgründungen, bei ausländischen Gruppenmitgliedern in der Unternehmensgruppe und bei ausländischen Be-

⁹¹⁾ EuGH 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Rn. 27 ff.; vgl. *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 89.

⁹²⁾ Vgl. auch *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg., 2012), § 2 Rz. 154.

⁹³⁾ EuGH 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Rn. 47 ff.; vgl. *Plott* in *Perthold/Plott*, Stabilitätsgesetz 2012, 89; *Hohenwarter*, Verlustverwertung, 281 ff.; siehe auch *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1034 ff.

⁹⁴⁾ Vgl. *Fuchs* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (53. Lfg., 2012), § 2 Rz. 160; *Jakom/Marschner*, EStG⁵, § 2 Rz. 204 ff.

⁹⁵⁾ Siehe EuGH 23. 10. 2008, Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, Rn. 40 ff: In dieser Rechtssache erkannte der EuGH im „alten“ Nachversteuerungssystem für ausländische Betriebsstättenverluste des deutschen Steuerrechts (asymmetrisches System) keinen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit; eine Nachversteuerung könne zwar eine Beschränkung sein, diese sei jedoch durch die Kohärenz des Steuersystems (zunächst Verlustverwertung, dann später korrespondierende Nachversteuerung) gerechtfertigt; vgl. hierzu *Haslehner*, SWI 2008, 569; *Haslehner/Kofler*, GES 2012, 360 ff.

etriebsstätten könnten die Grundsätze der Rs. *A Oy* auch für ausländische Verluste relevant sein, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind (also in Zuzugsfällen). Vor dem Hintergrund der verschmelzungsbedingten Gesamtrechtsnachfolge ist die Ähnlichkeit zwischen Zuzug und Importverschmelzung nicht von der Hand zu weisen. Verlegt ein Steuerpflichtiger den Sitz seiner Tätigkeit nur innerhalb desselben Mitgliedstaates, kann er im Regelfall seine Verlustvorträge uneingeschränkt „mitnehmen“; diese werden durch den Ortswechsel nicht berührt. Demgegenüber führt eine Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung vom Aus- ins Inland in der Regel dazu, dass die ausländischen Verlustvorträge nicht mitgenommen werden können, sondern verloren gehen. So waren der VwGH und die Finanzverwaltung bisher generell der Ansicht, dass ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht entstanden sind, in Österreich nicht zum Abzug zuzulassen sind.⁹⁶⁾ Nach Ansicht des VwGH⁹⁷⁾ verstoße dieser Ausschluss auch nicht gegen die Niederlassungsfreiheit, da diese Vorgehensweise dem durch den EuGH anerkannten Territorialitätsprinzip entspreche.⁹⁸⁾ Der VwGH verweist in diesem Zusammenhang auf die Rs. *Futura Participations*, in der der EuGH erkannt hat, dass es nicht gegen Unionsrecht verstößt, wenn bei inländischen Betriebsstätten ein Verlustvortragsrecht nur für jene Verluste gewährt wird, die „in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die der Steuerpflichtige in diesem Staat erzielt hat“.⁹⁹⁾ Auch die Rs. *Marks & Spencer, X Holding* und *A Oy* bestätigen, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich entsprechend diesem Territorialitätsgedanken – der auch dem Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse innewohnt¹⁰⁰⁾ – berechtigt sind, Verluste, die nicht in ihrer Steuerhoheit entstanden sind, von einer Verrechnung mit inländischen Gewinnen auszunehmen. Die Rs. *A Oy* hat aber – genauso wie die Rs. *Marks & Spencer* – gezeigt, dass dieser Territorialitätsgedanke nicht uneingeschränkt als Rechtfertigung für eine Ungleichbehandlung herangezogen werden kann, sondern für finale Verluste aus Gründen der Verhältnismäßigkeit eine Ausnahme zu machen ist. Dass der EuGH in der Rs. *Futura Participations* keine Einschränkung für finale Verluste getroffen hat, könnte gleich wie in der Rs. *X Holding* lediglich dadurch begründet sein, dass finale Verluste nicht Gegenstand des Verfahrens waren.¹⁰¹⁾

Der EuGH hat in der Rs. *A Oy* die *Marks & Spencer*-Grundsätze zudem auf grenzüberschreitende Umgründungen übertragen, ohne auf das von der Generalanwältin vorgebrachte Argument, dass es sich bei einer Umgründung um eine freie Entscheidung des Steuerpflichtigen handle, einzugehen. Nach Ansicht des EuGH dürfte es somit für die Beurteilung der Finalität von Verlusten letztlich keinen Unterschied machen, dass die Aufgabe der Tätigkeit in einem Mitgliedstaat aus freien Stücken und unter Inanspruchnahme der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit erfolgt. Entscheidend für die Beurteilung der Berücksichtigungspflicht der ausländischen Verluste im Aufnahmestaat dürfte letztlich nur sein, ob im Quellenstaat noch Verwertungsmöglichkeiten offenstehen. Diese Grundsätze könnten somit womöglich auch auf Zuzugsfälle übertragbar sein.

⁹⁶⁾ VwGH 10. 2. 1950, 1864/48; 26. 9. 1990, 86/13/0104; bestätigt in VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034; EStR 2000, Rz. 19, 20, 208 und 8059.

⁹⁷⁾ Im konkreten VwGH-Erkenntnis ging es um einen Physiotherapeuten, der von Deutschland nach Österreich zog und in Deutschland entstandene Verlustvorträge mitnehmen wollte.

⁹⁸⁾ VwGH 28. 5. 2009, 2008/15/0034, mit Verweis auf EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*; vgl. hierzu *Wiesner*, RWZ 2009, 205 f.; zustimmend *Bendlinger/Kofler*, RWZ 2009, 677; zustimmend ebenfalls *Terra/Wattel*, *European Tax Law*⁶, 1034 f.; für den Fall der Importverschmelzung kritisch hingegen *Hügel*, *Verschmelzungen*, § 4 Rz. 31.

⁹⁹⁾ EuGH 15. 5. 1997, Rs. C-250/95, *Futura Participations und Singer*, Rn. 43.

¹⁰⁰⁾ Vgl. nur EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 46; zur Parallelität der beiden Rechtfertigungsgründe siehe auch *Hohenwarter*, *Verlustverwertung*, 132 ff.

¹⁰¹⁾ Siehe so zur Rs. *X Holding: Bayer, X Holding: Single Tax Entity Only Within One Member State in Conformity with Freedom of Establishment*, SWI 2010, 209 (211); *Hohenwarter-Mayr*, *Die Rs. X-Holding – ein weiterer Teil im Puzzle der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung*, SWI 2010, 163 (172).

Einer Übertragung der Ausführungen zur Importverschmelzung auf Zuzugsfälle scheinen die Ergebnisse des EuGH in der Rs. *National Grid Indus* allerdings eher entgegenzustehen. In diesem Urteil hielt der EuGH fest, dass der Wegzugsstaat Wertminderungen, die im überführten Vermögen nach Wegzug eintreten, bei Festsetzung der Wegzugssteuer nicht berücksichtigen muss.¹⁰²⁾ Wendet man diese Aussage auf den umgekehrten, nämlich den Zuzugsfall an, so würde im Ergebnis keine Berücksichtigungspflicht von vor Zuzug entstandenen Verlusten im Zuzugsstaat bestehen. Getragen wird diese Ansicht ebenso von den kombinierten Rechtfertigungsgründen der Wahrung der Besteuerungsbefugnisse und des Territorialitätsprinzips.¹⁰³⁾

IV. Zusammenfassung

Der EuGH hat im Urteil in der Rs. A Oy – entgegen einigen Stimmen im Schrifttum und auch der Generalanwältin – die weiterhin bestehende Relevanz der *Marks & Spencer*-Grundsätze bestätigt. Ausländische Verluste sind innerhalb der EU grundsätzlich immer dann zu berücksichtigen, wenn eine Verwertung im Quellenstaat der Verluste nicht (mehr) möglich ist und bei vergleichbaren Inlands Sachverhalten eine Verlustberücksichtigung erfolgt. Die Übertragung der Finalitätsgrundsätze der Rs. *Marks & Spencer* zu ausländischen Verlusten innerhalb Unternehmensgruppen auch auf Fälle grenzüberschreitender Umgründungen wie in der Rs. A Oy unterstreicht zudem, dass diesen Grundsätzen weit über die Verlustverwertung in Unternehmensgruppen hinaus Bedeutung beizumessen ist.

Gegenüber dem Vorschlag der Generalanwältin hat der EuGH auf den ersten Blick einen großzügigeren Weg eingeschlagen. Dies könnte sich bei genauerer Betrachtung jedoch als Trugschluss herausstellen. Der EuGH misst nämlich dem Finalitätskriterium eine enge Bedeutung bei, die sich wohl auch die Finanzverwaltungen zunutze machen werden. In der Praxis könnte somit eine Beweisführung, dass tatsächlich keine Verwertungsmöglichkeiten im Quellenstaat der Verluste mehr bestehen, wohl eine erhebliche Hürde für die Steuerpflichtigen bilden.¹⁰⁴⁾ Der Weiterbestand der *Marks & Spencer*-Grundsätze könnte sich daher in vielen Fällen als eine leere Hülle entpuppen. Ob auch aufgrund von Umrechnungsdifferenzen zwischen nationalen Steuersystemen oder durch Untergang eines Verlustvortrags aufgrund eines Umgründungsvorgangs im Quellenstaat ein verpflichtend zu verwertender finaler Verlust entsteht, wird durch das vorliegende Urteil nicht eindeutig geklärt. Diese nach wie vor bestehenden Unsicherheiten betreffend den Umfang von finalen Verlusten lassen auch in Zukunft weitere Verfahren vor dem EuGH erwarten. Die Aussage der Generalanwältin *Kokott*, dass der Name *Marks & Spencer* ein Synonym für „Chaos und Verzweiflung“ sei, wird wohl auch auf die Rs. A Oy übertragen werden können.¹⁰⁵⁾

Das nationale Steuerrecht weist auch sieben Jahre nach dem Urteil in der Rs. *Marks & Spencer* weiterhin vereinzelt unionsrechtswidrige Lücken bei der Berücksichtigung ausländischer Verluste auf. Die nunmehr ausdrückliche Bestätigung der *Marks & Spencer*-Grundsätze könnte ein Anstoß für den Gesetzgeber sein, tätig zu werden und die Finalitätsgrundsätze im österreichischen Recht trotz der weiterhin bestehenden Unklarheiten zugunsten einer erhöhten Rechtssicherheit umzusetzen.

¹⁰²⁾ EuGH 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 58 f.; anders noch zu Privatvermögen: EuGH 7. 9. 2006, Rs. C-470/04, *N*, Rn. 54 f.

¹⁰³⁾ EuGH, 29. 11. 2011, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Rn. 59.

¹⁰⁴⁾ Vgl. *Mitschke*, Finale Verluste in der „Zwickmühle“ des Europäischen Steuerrechts, IStR 2013, 209 (210 f.).

¹⁰⁵⁾ GA *Kokott* Schlussanträge 19. 7. 2012, Rs. C-123/11, A Oy, Nr. 1; dass sich diese Befürchtung bewahrheiten könnte, zeigt das Vorabentscheidungsersuchen des Østre Landsret (Dänemark) vom 28. 1. 2013 in der Rs. C-48/13, *Nordea Bank Danmark A/S/Skatteministeriet*. In diesem Fall bittet das dänische Gericht um die Präzisierung des Finalitätsbegriffs für den Fall der Schließung der Betriebsstätte und Übertragung des Vermögens an eine verbundene Konzerngesellschaft im Betriebsstättenstaat; vgl. auch GA *Mengozzi* Schlussanträge 21. 3. 2013, Rs. C-322/11, *K*, Nr. 70 ff.

SWI-Jahresabo

inklusive **Onlinezugang**
und **app** zum Heft-Download



Aktion
Jetzt 20%
günstiger!



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2014 inkl. Onlinezugang und App
(24. Jahrgang 2014, Heft 1-12)

EUR 182,40
Statt EUR 228,-

Das Angebot gilt nur für Neuabonnements. Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53