

Bernhard Canete / Oliver-Christoph Günther\*)

## SWI-Jahrestagung: Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste

### SWI CONFERENCE: RELIEF OF LOSSES INCURRED BY FOREIGN PERMANENT ESTABLISHMENTS

On November 20<sup>th</sup>, 2008, the third annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.

#### I. SWI-Jahrestagung 2008

Am 20. November 2008 fand zum dritten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des UFS, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. Michael Lang diskutierten StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., WP/StB MMag. Dr. Bernhard Gröhs, LL.M., Min.-Rat Dr. Heinz Jirousek, StB Mag. Dr. Rudolf Krickl, Min.-Rat Hon.-Prof. Dr. Helmut Loukota, Mag. Roland Macho, WP/StB Dr. Johann Mühlechner, Mag. Bernhard Renner, WP/StB Dr. Roland Rief, HR Gerhard Steiner, WP/StB Mag. Margit Widinski und HR Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Der nachfolgende Beitrag gibt die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauschten Argumente wieder.

#### II. Aktuelles aus der Beratungspraxis zum Internationalen Steuerrecht – Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste

**Sachverhalt:** Eine in Österreich ansässige AG unterhält eine Betriebsstätte in der Form einer Zweigniederlassung in Deutschland. Diese wurde im Jahr 2002 gegründet und hat in den Jahren 2002 bis 2004 Verluste erzielt, die von der AG in Österreich steuerlich nicht berücksichtigt wurden. Die steuerlichen Verluste ab 2005 wurden hingegen gem. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG gewinnmindernd berücksichtigt. Im Zuge einer europaweiten Umstrukturierung des Konzerns soll am Ende des Jahres 2008 die Zweigniederlassung in eine deutsche Tochtergesellschaft der österreichischen AG eingebracht werden (Sachgründung). Nach den Regelungen im deutschen Umwandlungssteuergesetz können die erwirtschafteten Verluste steuerlich nicht auf die neu gegründete Tochtergesellschaft übertragen werden. Da das österreichische Unternehmen keine weiteren steuerlich relevanten Tätigkeiten in Deutschland ausübt, sind diese Verluste faktisch nicht mehr verwertbar. Die Körperschaftsteuerbescheide der österreichischen AG für die Jahre 2002 bis 2004 sind bereits rechtskräftig.

**Johann Mühlechner:** Die Frage, die sich anlässlich der „Umwandlung“ der Niederlassung in eine Tochtergesellschaft stellt, ist, ob die in der deutschen Zweigniederlassung in den Jahren 2002 bis 2004 erwirtschafteten steuerlichen Verluste in Österreich einkommensmindernd geltend gemacht werden können. Falls ja, in welchem Veranlagungszeitraum: In den Jahren des Entstehens der Verluste (2002 bis 2004) oder – wenn man eine endgültige Nichtverwertbarkeit der Verluste unterstellt – in dem Jahr, in dem die Nichtverwert-

\*) MMag. Bernhard Canete und Mag. Oliver-Christoph Günther, LL.B., sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

barkeit entstanden ist (2008). Eine Nebenfrage, die sich auch stellt, aus meiner Sicht aber vorweg beantwortet werden kann, ist, ob die in den Jahren ab 2005 geltend gemachten Verluste in Österreich nachzuversteuern sind. In diesem Fall würde man davon ausgehen können, dass aufgrund der innerstaatlichen Rechtslage des § 2 Abs. 8 EStG ein Nachversteuerungstatbestand nicht verwirklicht wurde, weil die Verluste in Deutschland nicht verwertet wurden. Wenn man sich die rechtlichen Grundlagen für eine mögliche Verlustverwertung für die Jahre 2002 bis 2004 in Österreich überlegt, so muss man m. E. bedenken, dass die Bestimmung des § 2 Abs. 8 EStG noch nicht anwendbar war. Eine steuerliche Verlustverwertung über die Grenze war jedoch nach den Regeln, die der VwGH in seinem Erkenntnis vom 25. 9. 2001<sup>1)</sup> aufgestellt hat, möglich. Deren Ausgestaltung weicht – zumindest theoretisch – leicht von der neuen Regelung des § 2 Abs. 8 EStG ab. Diese enthält eine Nachversteuerungsbestimmung in dem Umfang, in dem die Verluste im Ausland verwertet werden, und normiert eine Hinzurechnungspflicht der im Ausland verwerteten Verluste mit bestimmten Obergrenzen. Der VwGH hat die Befreiungsmethode, die im DBA Österreich – Deutschland normiert ist, abweichend von der damals herrschenden Praxis dahin gehend ausgelegt, dass es dadurch zu einer Nachversteuerung kommt, wenn sich die Befreiungsmethode nur auf den Teil der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte bezieht, der durch Verlustabzug in Deutschland gekürzt ist. Die Befreiungsmethode wurde insofern einschränkend interpretiert. Die EStR haben in weiterer Folge grundsätzlich dem Steuerpflichtigen freigestellt, ob er die Verluste, die vor 2005 erzielt wurden, in Österreich geltend macht.

**Nikolaus Zorn:** Der Fall betrifft offenkundig ausländische Betriebsstättenverluste der Jahre 2002 bis 2004, die im österreichischen Stammhaus nicht geltend gemacht worden sind. Solche Verluste hätten nach der damals bereits bestehenden Rechtsprechung in Österreich ausgeglichen werden können. Hat dies der Rechtsberater des Stammhauses nicht gemacht, liegt meiner Ansicht nach eindeutig ein Fall für die Haftpflichtversicherung vor.

**Johann Mühlechner:** Im konkreten Fall müsste man m. E. aber auch noch die Rechtsprechung des EuGH – insbesondere in den beiden Rs. *Marks & Spencer*<sup>2)</sup> und *Lidl Belgium*<sup>3)</sup> – berücksichtigen, in welcher der Gerichtshof grundsätzlich die Nichtverwertbarkeit von Verlusten über die Grenze als im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit stehend angesehen hat. Der EuGH hat allerdings mehrere Rechtfertigungsgründe für eine Nichtverrechnung anerkannt. In jenen Fällen, in denen eine Verlustverwertung, obwohl sie versucht wurde, nicht mehr möglich ist, hat der Gerichtshof das Vorliegen von Rechtfertigungsgründen für eine Verweigerung des Verlustabzugs verneint. So genannte definitive Verluste, die eben nicht mehr verwertbar sind, würden auch nach dieser Rechtsprechung des EuGH nur im Ansässigkeitsstaat verwertbar sein. Es stellt sich dann einerseits die Frage, wann von einer Endgültigkeit von Verlusten auszugehen ist, und andererseits – da zwischen den Zeitpunkten der Verlustentstehung und der endgültigen Nichtverwertung ein durchaus größerer Zeitraum liegen kann – die Frage, ob diese Verluste im Jahr der Verlustentstehung oder im Jahr des Endgültigwerdens der Verluste in Österreich verwertet werden können. In verfahrensrechtlicher Hinsicht müsste man nun überlegen, ob die endgültige Nichtverwertung der Verluste nicht ein rückwirkendes Ereignis darstellt, sodass innerhalb des Verjährungszeitraums eine Abänderung der seinerzeitigen Bescheide aus den Jahren 2002 bis 2004 gem. § 295a BAO möglich wäre oder allenfalls auch ein Antrag gem. § 299 BAO wegen Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht zum Erfolg führen könnte.

**Nikolaus Zorn:** Das Erkenntnis des VwGH vom 25. 9. 2001 besagt, dass nach der österreichischen Rechtslage das österreichische Stammhaus ausländische Betriebsstättenver-

<sup>1)</sup> VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.

<sup>2)</sup> EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837.

<sup>3)</sup> EuGH 15. 5. 2008, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, noch nicht in der Sammlung veröffentlicht.

## Relief of Losses Incurred by Foreign Permanent Establishments

luste bei DBA nach der Befreiungsmethode geltend machen kann. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht liegt m. E. sicherlich nicht vor, weil die österreichische Rechtslage sogar günstiger ist, als, wie wir das seit dem EuGH-Urteil in der Rs. *Lidl Belgium* wissen, das Gemeinschaftsrecht es vorschreibt. Wenn der in Österreich ansässige Unternehmer freiwillig darauf verzichtet, Verluste ausländischer Betriebsstätten geltend zu machen, gebietet das Gemeinschaftsrecht keinesfalls, diese Verluste nachträglich geltend machen zu können.

**Johann Mühlechner:** Nach der damaligen Rechtslage hat kein Wahlrecht bestanden. Einen Verzicht auf die Nichtverrechnung der Verluste hat das Gesetz nicht vorgesehen. Dies hat zur Folge, dass die Bescheide, die in Rechtskraft erwachsen sind, falsch sind. Aus diesem Grund könnte man über § 299 BAO – da hier derzeit noch die fünfjährige Verjährungsfrist gilt – die Bescheide aufheben lassen.

**Nikolaus Zorn:** Wenn die Voraussetzungen des § 299 BAO erfüllt sind, kann es zur Bescheidaufhebung kommen. Es liegen ja für die Jahre 2002 bis 2004 Körperschaftsteuerbescheide vor, deren Spruch sich „als nicht richtig erweist“. Ob man mit dieser Aufhebung nach § 299 BAO in die lange Aufhebungsfrist des § 302 Abs. 2 lit. c BAO fällt, hängt davon ab, ob man annehmen kann, dass die Körperschaftsteuerbescheide im Widerspruch zum DBA-Recht stehen.

**Helmut Loukota:** Ein Verstoß gegen DBA-Recht liegt jedenfalls nicht vor! Die Finanzverwaltung hatte einmal einen Fall mit der Schweiz, bei dem die KEST erhoben hätte werden können, dies aber zunächst unterlassen wurde. Darin sah die Finanzverwaltung einen Widerspruch mit zwischenstaatlichem Steuerrecht. Nach der nunmehrigen Rechtsprechung des VwGH liegt aber keine Verletzung des Abkommens vor, wenn eine abkommensrechtlich zugewiesene Besteuerung unterbleibt.<sup>4)</sup> Im vorliegenden Fall haben wir insoweit die gleiche Situation, als das Abkommen in einem solchen Fall wohl gestattet, nicht aber dazu verpflichtet, dass wir die Auslandsverluste berücksichtigen. Wurde von der Verlustberücksichtigung kein Gebrauch gemacht, so kann dadurch das Abkommen nicht verletzt worden sein.

**Michael Lang:** Der VwGH ist der Ansicht, dass § 299 BAO jedenfalls – soweit es sich um einen Verstoß gegen zwischenstaatliche Verträge handelt – nur zugunsten des Steuerpflichtigen ausgeübt werden kann. In der vorliegenden Konstellation würde die Aufhebung nicht zulasten, sondern zugunsten des Steuerpflichtigen wirken. Ich würde aber im vorliegenden Fall nicht an einen Verstoß gegen zwischenstaatliche Verträge denken, da das DBA nicht zur Verlustberücksichtigung zwingt. Es stellen sich vielmehr folgende Fragen: Liegt ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor, und, wenn ja, wo kann man den Verstoß festmachen? Ist der spezifische für Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht geschaffene Tatbestand des § 299 BAO i. V. m. § 302 Abs. 2 lit. c BAO auch anwendbar, wenn sowohl ein Verstoß gegen das nationale Recht als auch ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vorliegen?

**Helmut Loukota:** Der EuGH stellt darauf ab, ob man alle Möglichkeiten ausgeschöpft hat, um sich gegen gemeinschaftsrechtswidriges Vorgehen der Behörde zu wehren (Selbstschutzpflicht). Wenn es ein Steuerpflichtiger unterlässt, Rechtsmittel zu ergreifen, könnte das durchaus eine derartige Verletzung dieser Pflicht sein. In den EStR bis 2004 hatte die Finanzverwaltung im Übrigen keine Bedenken gegen die Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten, um unnötige Probleme mit einer vorhersehbaren Nachversteuerung zu vermeiden.

**Nikolaus Zorn:** Die lange Aufhebungsfrist für die Aufhebung nach § 299 BAO möchte ich nicht von vornherein ausschließen. Jedoch könnte in § 302 Abs. 2 lit. c BAO nur der Fall des Widerspruchs zu zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen in Betracht kommen, nicht hingegen der Fall des Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht.

<sup>4)</sup> VwGH 16. 11. 1993, 90/14/0222.

---

## Verrechnung ausländischer Betriebsstättenverluste

---

**Helmut Loukota:** Ich schließe mich aber weiterhin der Argumentationslinie aus dem Auslandsverlusterkennntnis an, das darauf basiert, dass nach nationalem Recht Inlands- und Auslandverluste anzusetzen sind. Ein DBA kann nur Besteuerungsrechte wegnehmen, diese aber nicht begründen, auch nicht in negativer Hinsicht, nämlich durch Verpflichtung zur Berücksichtigung von Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte. Aus dieser Perspektive gesehen kann daher – wie bereits erwähnt – kein Verstoß gegen DBA-Recht vorliegen.

**Johann Mühlehner:** Der Bescheid verstößt m. E. insofern gegen DBA-Recht, als dieser ein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt, das nach dem DBA gar nicht gegeben wäre. Dies deshalb, weil der Bescheid die Verlustverwertung nicht anerkennt. Der VwGH hat in seinem Erkenntnis aus dem Jahr 2001 Art. 1 des anzuwendenden DBA zitiert, wonach grenzüberschreitende Sachverhalte bei der Verlustverrechnung nicht ungünstiger behandelt werden dürfen als rein innerstaatliche Sachverhalte. Letztlich ist er zu dieser Erkenntnis gekommen, indem er auch die Schrankenwirkung des DBA als Begründung herangezogen hat, und gegen diese Schrankenwirkung verstößt der Bescheid. Die konkreten Bescheide wenden die in Art. 15 DBA Deutschland (1955) vorgesehene Befreiungsmethode zu Unrecht auch auf ausländische Betriebsstättenverluste an (Symmetriethese). Die Bescheide verstoßen zwar zunächst nicht gegen EG-Recht, im Jahr 2008 stellt sich aber nachträglich heraus, dass die Verluste im Betriebsstättenstaat endgültig nicht mehr geltend gemacht werden können, sodass die Bescheide im Sinne der EuGH-Judikatur (Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*) gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßen und daher im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (vgl. z. B. § 295a BAO) abzuändern sind. Auf die Frage, ob das in den betreffenden Jahren anwendbare österreichische Recht günstiger war als das EG-Recht, kommt es dabei nicht an, weil nur zu prüfen ist, ob der konkrete Bescheidinhalt mit EG-Recht vereinbar ist.

**Helmut Loukota:** Die Interpretation, das Abkommen sei Rechtsgrundlage für die Beseitigung aller Formen einer internationalen Doppelbesteuerung, muss ich ablehnen, da dies zu nicht mehr bewältigbaren Situationen führen würde. Es ist ja bekannt, wie oft § 48 BAO herangezogen werden muss, weil das Abkommen alleine eben nicht in der Lage ist, alle offenen Fragen internationaler Mehrfachbelastungen zu lösen.

---

## Überwiegende Heimarbeit für den österreichischen Arbeitgeber nach Ansässigkeitswechsel in die Schweiz

(BMF) – Verlegt ein Dienstnehmer eines österreichischen Unternehmens nach der Eheschließung seinen Wohnsitz nach Zürich und wird er von dort aus zu 3/4 seiner Arbeitszeit für seinen österreichischen Arbeitgeber tätig (Konstruktionsarbeiten mit Internetverbindung zur EDV-Anlage des österreichischen Arbeitgebers; schriftliche und telefonische Kundenkontakte, Anboterstellungen) und ist er nur zu 1/4 seiner Arbeitszeit an den technischen Apparaten des Arbeitgebers und bei Kunden auf österreichischem Staatsgebiet tätig, dann unterliegt gemäß Art. 15 DBA Schweiz nur der auf die Inlandstätigkeiten entfallende Arbeitslohn der österreichischen Besteuerung.

Nach Maßgabe des § 1 der DBA-Entlastungsverordnung, BGBl. III Nr. 92/2005, kann der Arbeitgeber die Steuerentlastung unmittelbar an der Quelle (durch Freistellung vom Lohnsteuerabzug) herbeiführen, ist allerdings gehalten, zu beweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, dass er den Lohnsteuerabzug zu Recht unterlassen hat. Für diese Beweisführung kann in erster Linie Vordruck ZS-QU1 genutzt werden, wenn er ordnungsgemäß ausgefüllt und von der eidgenössischen Steuerverwaltung bestätigt worden ist. (EAS 3047 v. 24. 4. 2009)