

DAS ÖSTERREICHISCHE KONZEPT DER AUSLANDS- VERLUSTVERWERTUNG IN DER WIRTSCHAFTSKRISE*

In Österreich wurde die Auslandsverlustverwertung bei der Gruppenbesteuerung in Zeiten der Hochkonjunktur eingeführt. Die Auslandsverluste werden im Verlustentstehungsjahr in Österreich sofort verwertet, dies allerdings unter Vorbehalt der späteren Nachversteuerung bei Verlustaufholung oder bei Ausscheiden aus der Gruppe. Prof. *Claus Staringer* zeigte die Schwächen des österreichischen Konzepts der Auslandsverlustverwertung aus unionsrechtlicher und wirtschaftspolitischer Sicht auf. In der Wirtschaftskrise haben diese für die betroffenen Unternehmen besonders unangenehme Folgen.

Erste Auslandsebene begünstigt. Durch die Einführung der grenzüberschreitenden Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit der Steuerreform 2005 [1] konnte sich Österreich als attraktiver Unternehmensstandort etablieren [2]. Die Bildung einer Unternehmensgruppe und die damit einhergehende Möglichkeit, Auslandsverluste innerhalb der Gruppe zu verwerten, ist optional. Die Zurechnung der Verluste von Auslandsgesellschaften zur Gruppe ist nicht auf EU- und EWR-Gesellschaften beschränkt, sondern gilt auch für Kapitalgesellschaften aus Drittstaaten. Vom österreichischen Konzept der Auslandsverlustverwertung ist grundsätzlich nur die erste Auslandsebene begünstigt. Die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaften werden im Jahr der Verlustentstehung bei der inländischen Steuergruppe aliquot nach dem Beteiligungsverhältnis erfasst. Im Ergebnis werden die laufenden Verluste der Auslandstochtergesellschaften in Österreich sofort berücksichtigt [3].

Temporäre Verlustverwertung. Österreich folgt dem Konzept der temporären Verlustverwertung und sieht daher eine spätere Nachversteuerung der ausländischen Verluste vor. Um eine Doppelverwertung der Auslandsverluste zu vermeiden, werden diese daher bei Verwertungsmöglichkeit im Ausland nachversteuert. Auch das Ausscheiden der Auslandstochtergesellschaft aus der Gruppe ist vom Nachversteuerungstatbestand erfasst. Zu den Ausscheidenstatbeständen der Nachversteuerung zählen der Verkauf der Aus-

landsbeteiligung an einen gruppenfremden Erwerber, die Umgründung auf einen gruppenfremden Rechtsnachfolger, das Ende der Unternehmensgruppe sowie das Absinken der Beteiligungshöhe an der Auslandsgesellschaft. Zudem gilt auch das Ausscheiden wegen Liquidation oder Insolvenz einer ausländischen Konzerngesellschaft als Nachversteuerungsfall, sofern diese rechtlich untergeht. Im Fall der Liqui-

«In der Hochkonjunktur profitieren expandierende Unternehmensgruppen von einer Steuererleichterung, während ihnen in der Wirtschaftskrise bei einer endgültig gescheiterten Investition eine Steuerbelastung aufgebürdet wird.»

dation oder Insolvenz sind bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der Auslandstochtergesellschaft die verlorenen steuerlichen Anschaffungskosten dieser Beteiligung von der Nachversteuerung ausgenommen.

Unangenehme Folgen in Krisenzeiten. Die Nachversteuerung führt zur Besteuerung eines fiktiven Zusatzgewinns. Folglich zeigt sich bei blossem Ausscheiden aus der Gruppe ein pro-zyklischer Effekt der für die Gruppenbesteuerung konzipierten Nachversteuerung [4]. In der Hochkonjunktur profitieren expandierende Unternehmensgruppen von einer Steuererleichterung, während ihnen in der Wirtschaftskrise bei einer endgültig gescheiterten Investition eine Steuerbelastung aufgebürdet wird. Durch das Budgetbegleitgesetz 2009 [5] wurde der pro-zyklische Effekt der Nachversteuerung auf Fälle des «wirtschaftlichen Ausscheidens» – Verkauf, Stilllegung oder Redimensionierung von ausländischen Verlustbetrieben – ausgedehnt. Gerade in Krisenzeiten kann somit das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe aufgrund der Nachversteuerung von Auslandsverlusten besonders unangenehme Folgen haben [6].

Endgültige Verluste. Vor dem Hintergrund, dass auch jene Auslandsverluste nachversteuert werden, die bei der ausländischen Gesellschaft in weiterer Zukunft nicht verwertbar sind, stellt die (Ausdehnung der) Nachversteuerungspflicht vor allem ein unionsrechtliches Problem dar. Im Ergebnis verhindert das Ausscheiden die Berücksichtigung endgültiger Verluste bei der österreichischen Muttergesellschaft. Aus der Rechtsprechung des *Europäischen Gerichtshofs (EuGH)* in der



MARLIES STEINDL,
MAG., PWC-FORSCHUNGS-
PROJEKTASSISTENTIN,
INSTITUT FÜR ÖSTER-
REICHISCHES UND INTER-
NATIONALES STEUER-
RECHT, WIRTSCHAFTS-
UNIVERSITÄT (WU) WIEN,
WIEN/A

Rechtssache (Rs) *Marks & Spencer*^[7] lässt sich eine Letztberücksichtigungspflicht des Mitgliedstaats der Muttergesellschaft für endgültige Auslandsverluste ableiten. Nach dem Urteil in der Rs *Wannsee*^[8] ist fraglich, ob die Berücksichtigungspflicht endgültiger Verluste auch für jene Systeme gilt, die Auslandsverluste unter Vorbehalt einer späteren Nachversteuerung sofort berücksichtigen. Eine mögliche Lösung, die die Aussagen des EuGH in den Rs *Wannsee* und *Marks & Spencer* in Einklang bringt, besteht darin, bei «Endgültigkeit» der Verluste von der Nachversteuerung abzusehen, sofern diese «Endgültigkeit» nicht aufgrund blosser Disparitäten der beiden Rechtsordnungen entsteht.

Abwehrkampf um «Endgültigkeit». Bei der Nachversteuerung von grenzüberschreitenden Verlusten handelt es sich in Österreich sowohl um eine wirtschaftspolitische als auch um eine unionsrechtliche Frage^[9]. Die unionsrechtlichen Probleme wurden bislang von Gesetzgeber, Verwaltungspraxis und Rechtsprechung nicht geklärt. Für die Zukunft droht daher ein «Abwehrkampf» von Finanzverwaltung und Rechtsprechung zur «Endgültigkeit» von Auslandsverlusten. ■

Anmerkungen: *DACH-Steuerkongress 2011. 1) BGBl I 2004/57 vom 4. 6. 2004. 2) Staringer, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (31). 3) Vgl. Mühlechner/Zöchling (Hrsg) SWK-Sonderheft, Die neue Gruppenbesteuerung (2004); Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg) Gruppenbesteuerung: Kom-

mentar und systematische Darstellungen (2005); Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widlinski (Hrsg) Gruppenbesteuerung. Kommentar der Praktiker (2005); Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg) Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007); Wiesner/Kirchmayr/Mayr (Hrsg) Gruppenbesteuerung² (2009); Hohenwarter, Verlustverwertung

im Konzern (2010). 4) Staringer, GES 2010, 34 ff. 5) BGBl I 2009/52 vom 17. 6. 2009. 6) Staringer, GES 2010, 33 ff. 7) Vgl. EuGH 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837. 8) Vgl. EuGH 23.10.2008, C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Slg. 2008, I-8061. 9) Staringer, GES 2010, 40.