

33. Jahrgang / Juli 2023 / Nr. 7

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Eric Coenen

Besonderheiten des DBA Taiwan

Peculiarities of the Tax Treaty with Taiwan

Thomas Frenkenberger / Franz Wallig

Zuzug aus den VAE und Grundstücksveräußerung

Immigration from the UAE and Sale of Immovable Property

Stefan Bendlinger

DAC 6 – Steuersicherungstool oder Bürokratiemonster?

DAC 6 – Instrument for Securing Tax Revenues or Bureaucratic Monster?

Thomas Bieber / Stefan Vonderbank

Zollwertermittlung im Konzern

Customs Valuation in the Group

Valentin Bendlinger / Martin Klokar

Grenzüberschreitende Verlustverwertung

Cross-Border Loss Utilization in Corporate Tax Law

Till Moser

Die neue deutsche Wegzugsbesteuerung

The New German Exit Taxation

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Valentin Bendlinger / Martin Klokar*)

„Shifting of Losses“ – Gedanken zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung im Körperschaftsteuerrecht

“SHIFTING OF LOSSES” – THOUGHTS ON CROSS-BORDER LOSS UTILIZATION IN CORPORATE TAX LAW

Losses and their utilization have always been among the central issues of corporate tax law, both from a national and international perspective. In recent years in particular, the optimal compensation of losses has been the focus of many companies' tax planning due to the global political environment suffering multiple crises. This raises the question of the extent to which losses can be used at all for tax planning purposes. What regulatory system does Austrian income tax law provide for corporate losses in an international context and is there a necessity for the Austrian legislature to rethink the system for corporate loss utilization? This article is based on the Austrian national report on “*Sharing and shifting of corporate losses – The new profit shifting?*”, which was written by the authors of this article on the occasion of the 75th Congress of the *International Fiscal Association 2023* in Cancún, Mexico.

I. Überblick

Verluste und deren Verwertung gehören seit jeher zu den zentralen Fragestellungen nicht nur des nationalen, sondern auch des internationalen Steuerrechts.¹⁾ Insbesondere in den letzten Jahren stand die optimale Verlustverwertung aufgrund multipler weltweiter Krisensituationen im Mittelpunkt der Steuergestaltung vieler Unternehmen. Dabei stellt sich die Frage, inwieweit Verluste für Steuerplanungszwecke überhaupt genutzt werden können. Welches Regelungssystem sieht das österreichische Ertragsteuerrecht für Verluste von Körperschaften im internationalen Kontext vor? Dieser Beitrag basiert auf dem Nationalbericht Österreichs zum Thema „*Sharing and shifting of corporate losses – The new profit shifting?*“ anlässlich des 75. Kongresses der *International Fiscal Association* in Cancún, Mexiko, den die Autoren verfasst haben.²⁾ Zunächst soll auf die grenzüberschreitende Verlustverwertung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften eingegangen werden. Im Anschluss widmet sich der Beitrag den abkommensrechtlichen Aspekten von Verlusten. Abschließend sollen etwaige rechtspolitische Optionen für den österreichischen Gesetzgeber aufgezeigt werden. Sodann soll auch noch auf österreichische Abwehrmechanismen zur künstlichen Verschiebung von Verlusten und die Auswirkungen des OECD-BEPS-Projekts auf die Möglichkeiten der steuerplanerischen Verlustverwertung eingegangen werden.

II. Grenzüberschreitende Verlustverwertung im österreichischen Außensteuerrecht

1. Verwertung ausländischer Verluste bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften

Verluste als negative Differenz zwischen Einnahmen und Aufwendungen sind im Rahmen des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs durch den Steuerpflichtigen verwertbar.³⁾ Während die Verlustverwertung von inländischen Verlusten im Rechtsrahmen weitgehend

*) Mag. Dr. Valentin Bendlinger, MSc., LL.B. ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Dr. Martin Klokar, MSc (WU) LL.B. (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Vgl. dazu zB Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2009); Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Einkommensteuerrecht (2010); Thiemann, Verluste im Steuerrecht (2020); Kofler, Verlustverwertung und Verfassungsrecht, in Kofler/Lang/Rusti/Schuch/Spies/Staringer, Steuerpolitik und Verfassungsrecht (2023) 71 (71 ff).

2) V. Bendlinger/Klokar, Sharing and shifting of corporate losses – The new profit shifting? Austrian Branch Report, in IFA, Cahiers de Droit Fiscal International, No 107a, in Druck.

3) Ausführlich dazu Klokar, Die Zeit im Ertragsteuerrecht (2023) in Druck.

klar ist, führen insbesondere ausländische Verluste von Körperschaften zu Diskussionen. International tätige Unternehmen sind nämlich daran bestrebt, Verluste optimal zu verwerten, um ihre Steuerlast zu minimieren. Die grenzüberschreitende Verlustverwertung führt daher seit jeher zu Fragestellungen sowohl im nationalen und europäischen Recht als auch im DBA-Recht. Zunächst soll auf das nationale Recht näher eingegangen werden.

Die Berücksichtigung ausländischer Verluste ist maßgeblich durch § 2 Abs 8 EStG bestimmt.⁴⁾ Demnach sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen.⁵⁾ Um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden und eine Einmalbesteuerung sicherzustellen, werden Doppelverlustverwertungen durch ein System der Nachversteuerungspflicht ausgeschlossen.⁶⁾

Mit „*ausländischen Verlusten*“ iSd § 2 Abs 8 Z 3 EStG sind solche gemeint, die von unbeschränkt Steuerpflichtigen in ausländischen Betriebsstätten oder Betrieben erzielt werden.⁷⁾ Ausgleichsfähig sind ausländische Verluste dann, wenn sie im Ausland infolge der Verlustsituation nicht berücksichtigt werden oder im Ausland gar nicht ausgleichsfähig sind.⁸⁾ Die negativen Einkünfte sind durch Umrechnung auf das inländische Recht anhand der inländischen Regelungen für die Gewinnermittlung zu adaptieren, was zu betragsmäßigen Abweichungen führen kann.⁹⁾ Der im Inland anzusetzende ausländische Verlust darf allerdings der Höhe nach nicht über den nach ausländischem Recht ermittelten Verlust hinausgehen.¹⁰⁾ Dieser doppelte „*Verlustdeckel*“ soll die nach § 2 Abs 8 Z 4 EStG vorgeschriebene Nachversteuerung absichern. Der ausländische Verlust ist zwingend¹¹⁾ in der Verlustentstehungsperiode anzusetzen (Nachholverbot).¹²⁾

Inländische wie ausländische Verluste dürfen nur einmal steuerlich verwertet werden. Um eine Mehrfachverwertung derselben ausländischen Verluste auszuschließen, erhöhen die nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG angesetzten ausländischen Verluste in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten (zB durch einen Verlustvortrag).¹³⁾ Angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, erhöhen jedoch spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte.¹⁴⁾ Es kommt also zu einer Nachversteuerung in jenem Ausmaß, in dem der ausländische Verlust zuvor die inländische Bemessungsgrundlage gemindert hat.¹⁵⁾ Die Nachversteuerung von ausländischen, im Inland angesetzten Verlusten kommt nur im Fall der Befreiungsmethode nach einem DBA, der Doppelbesteuerungs-VO¹⁶⁾ oder einer Einzelmaßnahme nach § 48 BAO zur Anwendung.¹⁷⁾ Wird in einem

⁴⁾ § 2 Abs 8 EStG gilt nicht nur für natürliche Personen iSd § 1 EStG, sondern über die Regelung des § 7 Abs 2 letzter Satz KStG auch für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs 2 KStG. Die Rechtsprechung des VwGH (insbesondere 25. 9. 2001, 99/14/0217) bildete die Grundlage für die Regelung.

⁵⁾ § 2 Abs 8 Z 3 EStG.

⁶⁾ Ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 355 ff.

⁷⁾ Vgl ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 11. Von der Regelung sind nicht nur betriebliche Verluste umfasst, sondern auch außerbetriebliche Verluste (zB aus Vermietung und Verpachtung).

⁸⁾ Siehe *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg, 2018) § 2 Tz 197.

⁹⁾ Vgl für Details zB *Jakom/Ehgartner*, EStG¹⁶ (2023) § 2 Rz 190 ff.

¹⁰⁾ Damit sind ausländische Betriebsstätten und Gruppenmitglieder gleichgestellt. Siehe *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012, 308 (308 ff).

¹¹⁾ Nach der Regelung des § 2 Abs 8 EStG herrscht eine Verwertungspflicht der ausländischen Verluste.

¹²⁾ Vgl *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg, 2018) § 2 Tz 199.

¹³⁾ Vgl § 2 Abs 8 Z 4 Satz 1 EStG. Zur Regelung siehe zB *Kofler/Marschner*, Änderungen im Außensteuerrecht, SWK 9/2014, 455 (456 ff).

¹⁴⁾ § 2 Abs 8 Z 4 Satz 2 EStG. Vgl dazu zB S. *Bendlinger/Kofler*, RuSt 2014: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2014, 607 (607 f).

¹⁵⁾ Zur Nachversteuerung im internationalen Kontext siehe zB *Hohenwarter-Mayr*, Die Nachversteuerung ausländischer Verluste im Lichte des DBA-Rechts, RdW 2014, 295 (295 ff).

¹⁶⁾ BGBl II 2002/474.

¹⁷⁾ ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 1.

DBA die Anrechnungsmethode vorgeschrieben, ist eine Nachversteuerung obsolet, weil der nochmals im Ausland verwertete Verlust notwendigerweise dann auch die anzurechnende Steuer im Ansässigkeitsstaat in den Folgejahren vermindert.

2. Verwertung inländischer Verluste bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften

Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG unterliegen gemäß § 21 Abs 1 KStG mit den in § 98 EStG aufgezählten Einkünften der beschränkt Körperschaftsteuerpflicht in Österreich. Inländische Verluste einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft können also von vornherein nur dann in Österreich verwertet werden, wenn die entsprechenden Aufwendungen zum Ersten (i) im Rahmen der nach § 98 EStG steuerbaren Einkünfte anfallen und zum Zweiten (ii) nach den nationalen Vorgaben der Einkünfteermittlung tatsächlich zum Abzug zugelassen sind.

Erzielt eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft in Österreich nun einen Verlust, stellt sich die Frage, ob und vor allem wo diese Verluste verwertet werden können. Sofern Österreich nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft tatsächlich ein Besteuerungsrecht zukommt, obliegt es kraft dem DBA-Methodenartikel dem Ansässigkeitsstaat der Körperschaft, diese zu entlasten und den Verlustausgleich zuzulassen. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode wird dies in der Regel unproblematisch sein, da der Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat Österreich erlittenen Verluste ohnehin in die Welteinkünfte der Körperschaft einbeziehen wird. Nur wenn das Welteinkommen der Körperschaft insgesamt negativ ist, ist eine Verwertung der Verluste unsicher, weil die Verluste aus österreichischen Quellen nur dann verwertet werden können, wenn das nationale Recht des Ansässigkeitsstaates einen Verlustvortrag zulässt. Wendet der Ansässigkeitsstaat hingegen die Befreiungsmethode an, ist eine Verwertung der inländischen Verluste generell unsicher, weil der Ansässigkeitsstaat dann die Verluste befreit und zumindest abkommensrechtlich nicht zum Abzug zulassen muss.

Die Verwertbarkeit inländischer Verluste im Ansässigkeitsstaat ist sohin, unabhängig von der in einem DBA vorgesehenen Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, unsicher. Dadurch ergeben sich Risiken der Schlechterstellung von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die erlittene Verluste in Österreich jedenfalls vortragen können. Als Mitgliedstaat der OECD und der EU sind Österreichs Abkommenspolitik und das österreichische Außensteuerrecht traditionellerweise stark auf die Vermeidung von Diskriminierungen ausgerichtet, hat sich doch Österreich völkerrechtlich an umfassende Verpflichtungen zur Beseitigung von diskriminierenden Rechtsvorschriften gebunden. Für die Quellenbesteuerung beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften sind vor allem die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit¹⁸⁾ und das abkommensrechtliche Betriebsstätten-diskriminierungsverbot¹⁹⁾ relevant. Gerade aus Letzterem ergibt sich ausdrücklich, dass nichtansässige Körperschaften hinsichtlich ihrer Betriebsstätten einer in Österreich ansässigen Körperschaft steuerlich gleichgestellt werden müssen. Aufgrund dieser unions- und völkerrechtlichen Vorgaben ist das Besteuerungsregime für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften in § 21 Abs 1 KStG stark auf die Vermeidung etwaiger Diskriminierungen ausgerichtet.

Die grenzüberschreitende Verlustverwertung birgt für den Fiskus allerdings auch das Risiko, dass die Verluste doppelt verwertet werden können. Da primär der Ansässigkeitsstaat für die Entlastung zuständig ist,²⁰⁾ soll der Verlustabzug in Österreich nur sub-

¹⁸⁾ Art 49 AEUV.

¹⁹⁾ Art 24 Abs 3 OECD-MA.

²⁰⁾ Zu diesem Argument siehe auch *Kofler*, Der Verlustvortrag für beschränkt Steuerpflichtige nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG, SWI 2009, 477 (477 ff.).

sidiär²¹⁾ zur Entlastung im Ansässigkeitsstaat gewährt werden. Kraft Verweises in § 21 Abs 1 Z 1 letzter Satz KStG ist für den Verlustvortrag beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften § 102 Abs 2 Z 2 EStG einschlägig, der den Verlustabzug für beschränkt Steuerpflichtige in zweifacher Hinsicht beschränkt:

1. Nur Verluste, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, Verluste iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG und Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen iSd ersten Satzes von § 98 Abs 1 Z 3 EStG stammen, sind vortragsfähig (§ 102 Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG) und müssen auch sobald als möglich abgezogen werden.
2. Der Verlust wird nur zum Vortrag zugelassen, wenn der inländische Verlust die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte – das ist das Welteinkommen ohne die Verluste aus österreichischen Quellen – überstiegen hat (sogenanntes Erfordernis eines negativen Welteinkommens – § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG).

Vor allem bezüglich letzterer Beschränkung bestehen beträchtliche unions- und völkerrechtliche Bedenken, besonders dann, wenn im Inland eine Betriebsstätte besteht.²²⁾ Eine inländische Körperschaft kann Verluste unbeschränkt vortragen, während der Betriebsstätte ein Vortrag nur gewährt wird, wenn die weltweiten Einkünfte der Hauptniederlassung negativ sind. Bereits im Jahr 2006 hat der VwGH entschieden, dass § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG zumindest dann nicht zur Anwendung gelangen kann, wenn Österreich mit dem Ansässigkeitsstaat der beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft ein DBA mit einem Betriebsstättendiskriminierungsverbot nach Vorbild von Art 24 Abs 3 OECD-MA abgeschlossen hat.²³⁾ Auch im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit muss selbiges gelten.²⁴⁾ Die Rechtswirkungen von § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG können sich demgemäß nur noch in Nicht-DBA-Fällen oder bei DBA ohne Betriebsstättendiskriminierungsverbot (zB DBA Australien)²⁵⁾ entfalten.

Bei der Vortragsbeschränkung des zweiten Satzes von § 102 Abs 2 Z 2 EStG sind Spannungen mit Unions- und Völkerrecht zwar weniger offensichtlich, aber dennoch nicht ausgeschlossen. So legt die österreichische Finanzverwaltung²⁶⁾ den zweiten Satz von § 102 Abs 2 Z 2 EStG so aus, dass ein verschiedene Betriebsstätten übergreifender Verlustabzug zwischen zwei in Österreich belegenen Betriebsstätten derselben beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft nicht zulässig sein soll.²⁷⁾ Zudem ist in der Literatur hervorgehoben worden, dass die Beschränkung auf „inländische“ Verluste auch dann gegen das Betriebsstättendiskriminierungsverbot verstoßen kann, wenn zwar eine abkommensrechtliche Betriebsstätte besteht, jedoch nicht auch eine Betriebsstätte nach § 29 BAO

²¹⁾ Siehe etwa Jakom/Marschner, EStG¹⁶, § 102 Rz 14.

²²⁾ Zur unionsrechtlichen Kritik insbesondere Klokár, Die Zeit im Ertragsteuerrecht, in Druck. Kritisch auch zB Zöchling, Die Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige – Österreich auf dem Weg zur „Unitary Taxation“? ÖSTZ 1990, 50 (50 ff); Zöchling, Zur Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten, FJ 1990, 127 (127 ff); Konezny, Die Sonderregelung für in österreichischen Betriebsstätten erlittene Verluste nach dem neuen DBA Österreich-Deutschland, in Gassner/Lang/Lechner, Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Deutschland (1999) 293 (297); Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 334 ff; Lang/Loukota, Die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger, in Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer, Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2004) 303 (316).

²³⁾ VwGH 16. 2. 2006, 2005/14/0036; ebenso VwGH 28. 11. 2007, 2007/14/0048. Siehe auch Rz 8059 EStR.

²⁴⁾ Siehe auch mwN Kofler, SWI 2009, 477 (477 ff).

²⁵⁾ BGBl 1988/480. Das Fehlen eines Diskriminierungsverbots im DBA Australien geht auf eine mittlerweile aufgegebene DBA-Politik Australiens zurück, wonach generell keine DBA mit Diskriminierungsverboten abgeschlossen worden sind.

²⁶⁾ Siehe etwa EAS 1397 vom 18. 2. 1999 betreffend eine Schweizer AG, die Verluste aus einer Schweizer Kommanditbeteiligung nach Einbringung in eine österreichische Tochter vortragen wollte; aber auch EAS 2460 vom 17. 5. 2004, wo eine deutsche Baufirma einen Verlust aus einer Bau- und Montagebetriebsstätte mit einem vier Jahre später erzielten Gewinn in einer anderen Betriebsstätte verrechnen wollte. Umfassend zur Position der Finanzverwaltung Oberrader, Der Verlustabzug und das Betriebsstättendiskriminierungsverbot, SWI 2021, 73 (73 ff).

²⁷⁾ Zu Recht kritisch Oberrader, SWI 2021, 73 (73 ff).

vorliegt (etwa weil österreichisches Recht das Vorliegen einer Betriebsstätte überhaupt negiert, zB § 30 BAO).²⁸⁾

3. Verwertung ausländischer Verluste bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften

Die Bestimmung des § 2 Abs 8 Z 3 EStG lässt bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften die Berücksichtigung von Auslandsverlusten grundsätzlich zu.²⁹⁾ Aufgrund der Einschränkung der beschränkten Steuerpflicht auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkunftsquellen ist dies allerdings nur in Ausnahmefällen denkbar.³⁰⁾ Die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft müsste im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht zunächst ausländische Einkünfte erzielen, die der sachlichen Steuerpflicht iSd § 98 EStG unterliegen.³¹⁾ Denkbar wäre dies etwa, wenn einer österreichischen Betriebsstätte Verluste aus einem ausländischen Grundstück zugerechnet werden können. Auch diesfalls wäre ein Abzug der ausländischen Verluste auf Ebene der österreichischen Betriebsstätte also grundsätzlich zulässig. Fraglich wäre dann auch, ob dieser Verlust vorgetragen werden könnte. Da der Verlust dann in einer „inländischen Betriebsstätte“ nach § 102 Abs 2 Z 2 Satz 2 EStG entstanden wäre, wäre auch der ausländische Verlust auf Ebene der Betriebsstätte vortragsfähig. Eine gegenteilige Auslegung wäre auch im Lichte des Betriebsstättendiskriminierungsverbots problematisch, als eine inländische Körperschaft den ausländischen Verlust jedenfalls auch vortragen könnte. Da der Katalog der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte in § 98 EStG hauptsächlich Einkünfte mit starkem territorialem Bezug zum Inland erfasst, kommt der Frage der Einbeziehung „ausländischer“ Verluste in die inländische beschränkte Steuerpflicht außerhalb von Betriebsstättensituationen allerdings kaum Bedeutung zu.

4. Grenzüberschreitende Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe

Das österreichische Steuerrecht ermöglicht es nicht nur, Verluste ausländischer, abkommensrechtlich befreiter Betriebsstätten (§ 2 Abs 8 EStG) gewinnmindernd zu verwerten, sondern auch Verluste ausländischer Tochtergesellschaften können im Rahmen der Gruppenbesteuerung ausgeglichen und abgezogen werden (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG). Die fakultative Gruppenbesteuerungsregelung nach § 9 KStG gewährt den Mitgliedern einer Unternehmensgruppe, Gewinne und Verluste auf der Ebene des Gruppenträgers zu konsolidieren.³²⁾ Dies hat zur Folge, dass nur der Gruppenträger die Steuer auf das Gesamteinkommen der Gruppe zu entrichten hat. Dementsprechend können in einer Situation, in der insgesamt Verluste erwirtschaftet werden, die Verluste auch nur auf der Ebene des Gruppenträgers auf nachfolgende Steuerjahre vorgetragen werden. Der Hauptvorteil der Gruppenbesteuerung ist der Liquiditätsvorteil, der sich aus der sofortigen Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen mehreren Körperschaften ergibt, die ansonsten isoliert besteuert würden.

Bei inländischen Gruppenmitgliedern werden Gewinne und Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung in der Regel – unabhängig von der Höhe der Beteiligung – in vollem Umfang zugerechnet. Hinsichtlich der Verluste gibt es zwei Einschränkungen: Erstens können Verluste, die einem Gruppenmitglied entstanden sind, bevor es Teil der Gruppe wurde („Vorgruppenverluste“), oder die außerhalb der Gruppe entstanden sind und im Zuge einer Umstrukturierung auf ein Gruppenmitglied übertragen wurden („Außergruppenverluste“), nur mit den individuellen Gewinnen verrechnet werden, die das be-

²⁸⁾ Siehe *Haslehner*, Betriebsstättendiskriminierungsverbot (2009) 325.

²⁹⁾ Ausführlich dazu *Klokar*, Die Zeit im Ertragsteuerrecht, in Druck.

³⁰⁾ § 1 Abs 3 Z 1 KStG iVm § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 EStG.

³¹⁾ Vgl dazu *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 356.

³²⁾ Siehe zuletzt *Hohenwarter-Mayr/Zolles*, Austrian Branch Report – Subject 1 – Group approach and separate entity approach in domestic and international tax law, in *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International*, No 106 (2022).

treffende Gruppenmitglied auf eigenständiger Basis erzielt.³³⁾ Um einen doppelten Abzug von Verlusten innerhalb einer Gruppe zu vermeiden, sind zweitens Abschreibungen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern und Verluste aus der Veräußerung solcher Beteiligungen steuerneutral.³⁴⁾

Für die Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds gelten mehrere Einschränkungen:³⁵⁾ Im Allgemeinen sind dem inländischen Gruppenträger nur Verluste zuzurechnen. Diese Verluste werden sowohl nach den österreichischen Einkünfteermittlungsregeln als auch nach den Regeln des Staates, in dem das ausländische Gruppenmitglied ansässig ist, berechnet. Im Verhältnis zur Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied ist nur der niedrigere der beiden Beträge zuzurechnen. Darüber hinaus ist der Abzug von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder auf 75 % des Gesamteinkommens aller gebietsansässigen Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers beschränkt, wobei der Restbetrag auf Ebene des Gruppenträgers vorgetragen wird. Die doppelte Nutzung solcher ausländischen Verluste wird durch ein Nachversteuerungssystem verhindert: Wenn die (zuvor abgezogenen) Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds mit ausländischen Gewinnen im Ausland verrechnet werden können, wird der zuvor abgezogene Betrag dem Gruppeneinkommen hinzugerechnet. Dieses Nachversteuerungssystem wird durch eine „finale“ Nachversteuerung für den Fall ergänzt, dass das ausländische Gruppenmitglied (wirtschaftlich) aus dem Gruppenbesteuerungssystem ausscheidet oder die Gruppe als solche aufgelöst wird.³⁶⁾

Das österreichische Gruppenbesteuerungssystem wurde auch durch die Rechtsprechung des EuGH beeinflusst. Von besonderer Bedeutung für Österreich ist die Rs *Papillon*, in der der Gerichtshof festgestellt hat, dass eine inländische Tochtergesellschaft nicht allein deshalb aus der steuerlichen Gruppe ausgeschlossen werden darf, weil sie von einem ausländischen Gruppenmitglied gehalten wird (sogenannte „Sandwich-Situation“).³⁷⁾ Obwohl der österreichische Gesetzgeber den Wortlaut von § 9 KStG noch nicht überarbeitet hat, ist ständige Übung, dass die Bestimmung im Einklang mit dieser Rechtsprechung ausgelegt werden muss. Darüber hinaus ist derzeit höchstgerichtlich³⁸⁾ noch nicht geklärt, ob die Rechtsprechung des EuGH die Bildung von horizontalen Gruppen in Fällen verlangt, in denen zwei oder mehr inländische Unternehmen nur durch ausländische Mutterunternehmen verbunden sind.³⁹⁾ Neben dem letztgenannten Fall der horizontalen Gruppenbildung geht das österreichische Gruppenbesteuerungssystem über die Anforderungen des Unionsrechts hinaus, indem es den sofortigen Abzug ausländischer Verluste ermöglicht.

III. Verluste und DBA-Recht

1. Abkommensrechtlicher Einkommensbegriff und seine Implikationen für Verluste

Der Begriff „Einkommen“ wird im OECD-MA nicht gesondert definiert. Ganz allgemein wird im OECD-MA nicht auf die steuerliche Bemessungsgrundlage eingegangen. Dies

³³⁾ § 9 Abs 6 Z 4 KStG.

³⁴⁾ § 9 Abs 7 KStG.

³⁵⁾ § 9 Abs 6 Z 6 KStG. Eine Gruppenzugehörigkeit einer ausländischen Körperschaft setzt voraus, dass diese zu mehr als 50 % von einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger gehalten wird (§ 9 Abs 2 TS 4 KStG). Verluste von Tochtergesellschaften ausländischer Tochtergesellschaften können daher im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung nicht abgezogen werden, es sei denn, dass nur in Österreich ansässige Körperschaften direkt oder indirekt zu mehr als 50 % an den jeweiligen Einzelgesellschaften beteiligt sind.

³⁶⁾ Vgl im Detail *Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ (2022) § 9 Rz 247 ff und 280 ff.

³⁷⁾ EuGH 17. 11. 2008, *Société Papillon*, C-418/07.

³⁸⁾ Das BFG hat die horizontale Gruppenbildung in einem Erkenntnis vom 31. 3. 2022, RV/7104573/2020, bejaht. Das Erkenntnis wurde aber mittlerweile wegen eines Verfahrensfehlers vom VwGH aufgehoben, siehe VwGH 1. 3. 2023, Ro 2022/13/0015.

³⁹⁾ Vgl *Knotzer/Lawson*, Die horizontale Unternehmensgruppe im Spannungsverhältnis zwischen nationaler Rechtsgrundlage und Niederlassungsfreiheit, *ecolex* 2022, 650 (650 ff).

obliegt somit einzig und allein dem jeweiligen nationalen Recht beider Vertragsstaaten. Daraus lässt sich aber gerade nicht schließen, dass es nicht auch einen abkommensrechtlichen Einkommensbegriff gibt: Zunächst knüpft schon der sachliche Anwendungsbereich in Art 2 OECD-MA unmittelbar an den Begriff der „*Steuern vom Einkommen*“ an. Der genaue Umfang des Begriffs „*Einkommen*“ wird also durch den im nationalen Steuerrecht festgeschriebenen Steuergegenstand einer nach Art 2 OECD-MA erfassten Steuer definiert. Der abkommensrechtliche Einkommensbegriff ergibt sich dann aus der Summe aller Verteilungsnormen. Da Art 21 OECD-MA (Andere Einkünfte) klarstellt, dass alle Einkünfte vom Abkommen erfasst werden,⁴⁰⁾ lässt sich daraus auch ableiten, dass das OECD-MA als „*Einkommen*“ sämtliche Steuergegenstände aller erfassten „*Steuern vom Einkommen*“ iSd Art 2 OECD-MA erfassen möchte. Das OECD-MA kommt daher auf sämtliche Einkünfte zur Anwendung, die im Steuergegenstand einer erfassten Steuer in zumindest einem der Vertragsstaaten umfasst werden.⁴¹⁾ Im Ergebnis leitet sich der abkommensrechtliche Einkommensbegriff sohin von Art 2 OECD-MA und der Summe aller Verteilungsnormen ab.⁴²⁾

Wie sich also zeigt, lässt sich schon der Begriff „*Einkommen*“ nur indirekt aus der Systematik des OECD-MA ableiten. Der Begriff „*Verlust*“ kommt in DBA überhaupt nicht vor. Vereinzelt wurde in den Anfängen des DBA-Rechts daraus sogar geschlossen, dass DBA auf Verluste überhaupt keine Anwendung fänden.⁴³⁾ Freilich erwies sich diese Position als nicht haltbar: Verluste sind lediglich der Überhang von nach nationalem Recht zulässigen Abzügen über die Einnahmen. Wenn also eine erfasste Steuer nach Art 2 OECD-MA Abzüge zulässt und diese Abzüge die Einnahmen übersteigen, ergibt sich nach nationalem Recht ein „negatives“ Einkommen, das gleichermaßen durch die Summe der Verteilungsnormen des Abkommens erfasst wird.

2. Abzüge von der Bemessungsgrundlage und die Verteilungsnormen

Wie auch Einkunftsquellen sind sohin auch Abzüge einzelnen Verteilungsnormen zuzuordnen.⁴⁴⁾ Das bedeutet aber gerade nicht, dass das DBA dem nationalen Recht vorschreiben könnte, welche Ausgaben zum Abzug zugelassen werden. Es obliegt einzig und allein dem nationalen Recht, welche Abzüge die nationale Bemessungsgrundlage zulässt oder ob überhaupt Abzüge zugelassen werden.⁴⁵⁾ Auch bedeutet ein generelles Abzugsverbot sämtlicher Ausgaben nicht, dass es sich dann um keine „*Steuer vom Einkommen*“ iSd Art 2 OECD-MA handeln kann.⁴⁶⁾ Nun stellt sich die Frage, warum dann die Verteilung von „*Besteuerungsrechten*“ an Abzügen überhaupt relevant sein kann, wenn Abzüge ja nicht „*besteuert*“ werden und ohnehin beide Vertragsstaaten frei entscheiden können, ob sie einen Abzug überhaupt zulassen.

Die abkommensrechtliche Verteilung von Abzügen ist vor allem für die Anwendung des Methodenartikels relevant. Wendet ein Staat etwa die Befreiungsmethode an und tätigt die steuerpflichtige Körperschaft in einer ausländischen Betriebsstätte eine nach dem nationalen Recht dieses Staates grundsätzlich abzugsfähige Ausgabe, so ist die Aus-

⁴⁰⁾ *Bosman*, Other Income under Tax Treaties (2015) 78.

⁴¹⁾ Siehe etwa *Schuch*, Der Anrechnungshöchstbetrag, in *Gassner/Lang/Lechner*, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Freistellungsmethode (1995) 22; und *V. Bendlinger*, Credit Method and Maximum Tax Credit, in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method (2022) 148.

⁴²⁾ Umfassend zur Herleitung des abkommensrechtlichen Einkommensbegriffs siehe *V. Bendlinger* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method, 143 ff.

⁴³⁾ Siehe nur *Knauer*, Verlustausgleich und Doppelbesteuerungsabkommen, *StuW* 1964, 155 (155 ff).

⁴⁴⁾ Grundlegend auch *Lang*, Die Zuordnung von Finanzierungsaufwendungen im DBA-Recht, *SWI* 1995, 289 (289 ff).

⁴⁵⁾ *V. Bendlinger* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method, 168.

⁴⁶⁾ *V. Bendlinger* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method, 166 ff.

gabe nach Art 7 OECD-MA dem Betriebsstättenstaat zuzuordnen. Der Ansässigkeitsstaat könnte den Abzug der Ausgabe dann verweigern, weil er sie dem anderen Staat zuordnet. Umgekehrt würden der Betriebsstätte nicht zurechenbare Abzüge nach Art 7 OECD-MA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zuzuordnen sein, und der Ansässigkeitsstaat müsste den Abzug, sofern in seinem nationalen Recht zugelassen, sehr wohl gewähren.

Aber auch bei der Anrechnungsmethode ist die abkommensrechtliche Zuordnung von Abzügen für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags von entscheidender Bedeutung. Der Ansässigkeitsstaat muss nämlich in der Regel nur jenen Betrag anrechnen, der auf jene Einkünfte entfällt, die im anderen Staat „besteuert werden können“.⁴⁷⁾ Je geringer das ausländische Einkommen im Verhältnis zum weltweiten Einkommen, desto geringer der Anrechnungshöchstbetrag und *vice versa*. Für den anzurechnenden Betrag macht es daher einen Unterschied, ob eine bestimmte Aufwendung etwa einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte oder einem im Ansässigkeitsstaat gelegenen Betrieb zugeordnet werden kann. Ist die Aufwendung der Betriebsstätte nämlich nicht zurechenbar, ordnet Art 7 OECD-MA den Aufwand dem Ansässigkeitsstaat zu. Der Aufwand kürzt damit zwar das Welteinkommen, nicht aber das ausländische Einkommen, und der Anrechnungshöchstbetrag erhöht sich.⁴⁸⁾ Demgegenüber verringert sich der anzurechnende Betrag, je mehr Abzüge das im Ausland steuerbare Einkommen vermindern.⁴⁹⁾

3. Verluste und Methodenartikel

Wie sich also zeigt, ist die Zuordnung von Aufwendungen für die Anwendung der Methodenartikel schon für sich genommen von entscheidender Bedeutung. Wenn aber insgesamt in einem der beiden Vertragsstaaten aufgrund des Überhangs von Abzügen aus der Sicht des Ansässigkeitsstaates ein Verlust entsteht, werden vor allem auch die Gegensätze von Befreiungs- und Anrechnungsmethode deutlich, führen doch beide Methoden zu diametral gegensätzlichen Ergebnissen, je nachdem, in welchem der beiden Vertragsstaaten ein Verlust erzielt wird: Erzielt eine steuerpflichtige Körperschaft Verluste im Quellenstaat, so wäre der Verlust nach der Befreiungsmethode im Ansässigkeitsstaat befreit und damit nicht verwertbar, während der Verlust bei der Anrechnungsmethode vollständig in das Welteinkommen fließen würde und damit auch in voller Höhe verwertbar wäre. Wenn umgekehrt im Ansässigkeitsstaat ein Verlust entsteht, wäre dies bei der Befreiungsmethode unproblematisch, da etwaige im Quellenstaat erzielte Gewinne ohnehin befreit und damit entlastet wären. Demgegenüber könnte die Körperschaft bei Anwendung der Anrechnungsmethode überhaupt keine Entlastung von etwaigen im Quellenstaat erhobenen Gewinnsteuern begehren, weil eine Anrechnung mangels anfallender Steuer im Ansässigkeitsstaat überhaupt nicht möglich ist. Bereits Mitte der 1960er-Jahre hat diese Diskrepanz *Alfred Philipp* zu folgendem Schluss bewogen: „*Beim Befreiungssystem sind es ausländische Verluste, beim Anrechnungsverfahren die inländischen Verluste, die das System stören und ungleichmäßige Ergebnisse bringen.*“⁵⁰⁾ Mehr als ein halbes Jahrhundert später ist dem nichts hinzuzufügen.⁵¹⁾

⁴⁷⁾ Siehe letzter Satz von Art 23B Abs 1 OECD-MA und Art 23A Abs 2 OECD-MA.

⁴⁸⁾ Erst kürzlich befasste sich auch der BFH mit der Frage der wirtschaftlichen Zuordnung von Entwicklungskosten für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags iZm einer von einer deutschen Körperschaft vereinnahmten chinesischen Lizenzgebühr (BFH 17. 8. 2022, I R 14/19); umfassend zu dieser Entscheidung, v. *Bendlinger/Klokar/Knotzer*, BFH-Update – Steuerrecht, ecolex 2023, 529 (530 f).

⁴⁹⁾ Mit umfassenden Berechnungsbeispielen zu Auswirkungen von Abzügen von der Bemessungsgrundlage auf den Anrechnungshöchstbetrag, siehe v. *Bendlinger* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuchl/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method, 168 ff.

⁵⁰⁾ *Philipp*, Probleme der Doppelbesteuerung auf Grund der Verschiedenheit der Steuersysteme der Vertragsstaaten und der Verschiedenheit von Vertragstypen, DSiZ 1967, 245 (249).

⁵¹⁾ Siehe zu diesem Vergleich der beiden Methoden v. *Bendlinger* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuchl/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method, 173.

Der österreichische Gesetzgeber hat die von *Alfred Philipp* erkannte – durch die Befreiungsmethode bewirkte – „Störung“ identifiziert und lässt daher in § 2 Abs 8 Z 3 EStG auch den Abzug im Quellenstaat erzielter und damit befreiter Verluste grundsätzlich zu. Demgegenüber wird eine in Österreich ansässige verlustträchtige Körperschaft bei Anwendung der Anrechnungsmethode nicht entlastet, obwohl dadurch eine intertemporale Doppelbesteuerung bewirkt sein kann: Wird nämlich in folgenden Geschäftsjahren wieder ein Gewinn erzielt, kann eine in den Vorjahren im Quellenstaat angefallene Steuer – nach derzeitiger Rechtslage – nämlich nicht auf die österreichische Körperschaftsteuer späterer Veranlagungsjahre angerechnet werden. Entgegen überzeugenden rechtlichen wie auch steuerpolitischen Argumenten wird ein Vortrag von nicht nutzbarem Anrechnungssubstrat in Österreich von der Rechtsprechung⁵²⁾ und der Finanzverwaltung⁵³⁾ ausdrücklich nicht zugelassen.⁵⁴⁾

IV. Rechtspolitische Erwägungen zur bestehenden Rechtslage hinsichtlich grenzüberschreitender Verluste

Obwohl das österreichische Regime zur Verwertung grenzüberschreitender Verluste gesamthaft sehr ausgewogen erscheint, ist vor allem das Fehlen eines Anrechnungsvortrags zu bedauern. Ist das Welteinkommen insgesamt negativ, geht eine Anrechnung ausländischer Steuern immer ins Leere, und die Anwendung der Anrechnungsmethode bewirkt intertemporale Doppelbesteuerung: Denn selbst wenn die Körperschaft in den Folgejahren wieder Gewinne erzielt, kann sie etwaige im Quellenstaat erhobene Steuern nicht mehr anrechnen. In der Literatur wurde bereits umfassend diskutiert, ob sich eine Verpflichtung zur Gewährung eines Anrechnungsvortrags schon aus Art 23B OECD-MA selbst ergeben könnte. Die Anrechnungsverpflichtung des Ansässigkeitsstaates ist nämlich nur hinsichtlich der Höhe, nicht aber zeitlich beschränkt. Es lässt sich uE daher schon aus dem Methodenartikel ableiten, dass zeitliche Aspekte der Steuererhebung den Ansässigkeitsstaat nicht von seiner grundsätzlich bestehenden Anrechnungsverpflichtung befreien können.⁵⁵⁾ Doch selbst wenn man den Methodenartikel nicht als ausreichende Rechtsgrundlage für einen solchen Anrechnungsvortrag anerkennen möchte, wäre die Gewährung eines solchen aus steuerpolitischen Gesichtspunkten höchst wünschenswert: Ein Anrechnungsvortrag ermöglicht eine Entlastung von intertemporal entstehender Doppelbesteuerung von in Österreich ansässigen Körperschaften und käme somit vor allem in Österreich ansässigen Unternehmen zum Vorteil. Die Schaffung eines Anrechnungsvortrags würde somit zu einem attraktiveren Wirtschaftsstandort Österreich beitragen. Zudem würde ein solcher Steuervorteil gerade jenen Unternehmern zukommen, die sich wieder aus der Verlustzone manövriert haben und künftig wieder ein Mehr an Steueraufkommen erwarten lassen.

Zudem wäre wünschenswert, das Verlustausgleichs- und -vortragsregime für beschränkt Steuerpflichtige – nach mittlerweile jahrzehntelangen Forderungen⁵⁶⁾ – endlich an die Vorgaben von Unions- und Abkommensrecht anzugleichen. In Bezug auf den Verlustabzug erscheint es merkwürdig, dass dieser zwischen mehreren im Inland gelegenen

⁵²⁾ Siehe zuletzt etwa VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002; grundlegend allerdings VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012, kritisch und grundlegend zu dieser Entscheidung siehe *Schuch*, VwGH verneint Anrechnungsvortrag, SWI 1999, 469 (469 ff).

⁵³⁾ Siehe etwa *Loukota*, Gebietet EU-Recht einen DBA-Anrechnungsvortrag? SWI 2006, 250 (253).

⁵⁴⁾ Umfassend zu Rechtsprechung wie auch zur Position der Finanzverwaltung und der zwischenzeitlichen Gewährung von Anrechnungsvorträgen auf Grundlage von § 48 BAO siehe S. *Bendlinger*, DBA als Rechtsgrundlage für den Anrechnungsvortrag, SWI 2015, 168 (168 ff).

⁵⁵⁾ Siehe auch *Schuch*, Verluste im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (1998) 166 f; S. *Bendlinger*, SWI 2015, 168 (168 ff); wie in jüngerer Zeit auch V. *Bendlinger* in *Kofler/Lang/Pistone/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, Exemption Method and Credit Method, 168.

⁵⁶⁾ So etwa *Zöchling*, DBA-Auslandsverluste: Handlungsbedarf für den Gesetzgeber, ÖStZ 2002, 14 (15); ebenfalls kritisch *Kofler*, SWI 2009, 477 (477 ff).

Betriebsstätten – wie vom BMF in mehreren EAS vertreten⁵⁷⁾ – nicht zulässig sein soll. Diese Ansicht ist uE mit der Systematik der beschränkten Steuerpflicht für Körperschaften nicht vereinbar. Aus § 21 Abs 1 Z 2 und Z 3 KStG ergibt sich, dass die Gewinnermittlung von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften in Bezug auf ihre Betriebsstätten im Gleichlauf mit jener von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zu erfolgen hat. Auch wenn ein Verlust in einer anderen Betriebsstätte erzielt wird als die Gewinne, mit denen sie in Folgejahren verrechnet werden, ändert dies nichts daran, dass die Verluste innerhalb desselben Steuersubjekts – das ist nach § 1 Abs 3 Z 1 KStG die beschränkt steuerpflichtige Körperschaft⁵⁸⁾ – anfallen. Auch inländische Körperschaften können daher Verluste unbegrenzt zwischen ihren Betrieben ausgleichen und – entgegen der Position der Finanzverwaltung – auch vortragen.

Ganz generell steht aber fest, dass der aktuelle Wortlaut von § 102 Abs 2 Z 2 EStG nicht mit unions- und völkerrechtlichen Verpflichtungen vereinbar ist. Vor allem die in § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG verankerte Voraussetzung, dass der Verlustabzug ein negatives Welteinkommen erfordert, ist durch die Grundfreiheiten und umfassende DBA-Diskriminierungsverbote längst obsolet geworden und sollte – entsprechend der von Zöchling⁵⁹⁾ vehement verbreiteten Forderung – ersatzlos aus dem Gesetz gestrichen werden.

V. „Shifting of Losses“ – grenzüberschreitende Verlustverwertung aus steuerplanerischen Gesichtspunkten

Wenn von Verlustverwertung aus steuerplanerischen Gesichtspunkten die Rede ist, dann führt im österreichischen Körperschaftsteuerrecht an dem in § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG verankerten Mantelkaufatbestand kein Weg vorbei. Diese Regelung schränkt den körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag – der im Körperschaftsteuerrecht generell nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte möglich ist⁶⁰⁾ – in Hinblick auf verschiedene Tatbestandsmerkmale ein, indem sie den Verlustvortrag an die wirtschaftliche Identität des verlustleidenden Steuersubjekts bindet.⁶¹⁾ Obwohl es sich beim Mantelkaufatbestand um eine rein innerstaatliche Rechtsvorschrift handelt, ist diese Beschränkung des Verlustvortrags auch im grenzüberschreitenden Kontext höchst relevant: Die Bestimmung findet kraft Verweises in § 21 Abs 1 Z 1 letzter Satz KStG auf den Sonderausgabenkatalog des § 8 Abs 4 KStG nämlich auch auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften Anwendung.⁶²⁾ Konkret steht der Verlustabzug der Körperschaft, ob beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig, ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur iZm einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist.⁶³⁾ Die Änderungen dieser drei Kriterien müssen kumulativ erfüllt und miteinander verknüpft sein.⁶⁴⁾ Indirekte Änderungen der Eigentumsverhältnisse (in einer mehrstufigen Struktur) sind davon nicht erfasst, weil die Vorschrift

⁵⁷⁾ So etwa EAS 1397 vom 18. 2. 1999; EAS 1880 vom 23. 7. 2001; EAS 2460 vom 17. 5. 2004. Umfassend kritisch und überzeugend *Oberrader*, SWI 2021, 73 (73 ff). In anderen Stellungnahmen hat sich das BMF wieder etwas von diesen EAS distanziert, siehe etwa EAS 1690 vom 17. 7. 2000. In EAS 1880 vom 13. 7. 2001 heißt es überdies: „das BM für Finanzen [wäre] bereit, Artikel 24 in einem weitergehenden Sinn auszulegen, soweit eine solche Auslegung nur dem Ziele dient, eine doppelte Besteuerung (die auch in einer doppelten Nichtabzugsfähigkeit von Verlusten bestehen kann) zu vermeiden“.

⁵⁸⁾ *Moldaschl* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³, § 21 Rz 37.

⁵⁹⁾ *Zöchling*, ÖStZ 2002, 14 (15).

⁶⁰⁾ § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG.

⁶¹⁾ Zum Mantelkauf im Detail *Massoner*, *Der Mantelkauf im Abgabenrecht* (2007); vgl auch *Ressler/Rohm* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³, § 8 Rz 242 ff.

⁶²⁾ Siehe auch *Moldaschl* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³, § 21 Rz 55.

⁶³⁾ § 8 Abs 4 Z 2 lit c Satz 1 KStG.

⁶⁴⁾ Vgl VwGH 26. 7. 2005, 2001/14/0135.

keine unternehmensübergreifende Perspektive vorsieht.⁶⁵⁾ Bei Unternehmensumstrukturierungen, die darauf abzielen, einen wesentlichen Teil der bestehenden Arbeitsplätze des jeweiligen Unternehmens zu sichern (Sanierung), gelten die Rechtsfolgen der Mantelkaufbestimmung, nämlich die Versagung des Verlustvortrags, hingegen nicht („*Escape-Klausel*“).⁶⁶⁾ Der Zweck der Mantelkaufregelung besteht also darin, rechtsgeschäftliche Verlustverwertungen außerhalb wirtschaftlich begründbarer Fälle zu unterbinden.⁶⁷⁾ In anderen Worten soll ein Zusammenführen von Verlusten mit dem Gewinnpotenzial aus anderen wirtschaftlichen Aktivitäten, die neue Gesellschafter in die Mantelgesellschaft verlagern, unterbunden werden.⁶⁸⁾

Das UmgrStG verweist ebenfalls auf die Körperschaftsteuerliche Mantelkaufbestimmung und erweitert diese im Sinne einer sowohl die übertragende als auch die übernehmende Körperschaft umfassenden Gesamtbetrachtung.⁶⁹⁾ Aus diesem Grund liegt ein schädlicher Mantelkauf auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen.⁷⁰⁾ Ziel dieser Vorschriften ist es, zu verhindern, dass ein Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG nur deshalb nicht wirksam wird, weil er mit einer Umgründung kombiniert wird.⁷¹⁾ Darüber hinaus sieht das UmgrStG mit der Verankerung der objektverknüpften Verlustverwertung in § 4 Z 1 lit a bis c UmgrStG sowie durch eine Bestimmung zur Verhinderung von Doppelverlustverwertungen weitere Sondervorschriften für die Verlustverwertung vor, die auch im grenzüberschreitenden Kontext relevant sein können.⁷²⁾

Neben diesen Regelungen stellen § 22 BAO und § 44 UmgrStG als generelle Anti-Missbrauchsbestimmungen (GAAR) weitere Möglichkeiten für die Finanzverwaltung dar, einer missbräuchlichen grenzüberschreitenden Verlustverwertung entgegenzutreten.⁷³⁾ Der Anwendungsbereich der GAARs ist jedoch sehr unbestimmt. In der Literatur wird daher aus überzeugenden Gründen befürchtet, dass die österreichischen GAARs in einem Spannungsverhältnis zur verfassungsmäßigen Rechtsstaatlichkeit stehen.⁷⁴⁾ Seit der Änderung des § 22 BAO durch das JStG 2018⁷⁵⁾ liegt die finale Deutungshoheit über die Bestimmung – zumindest in körperschaftsteuerlichen Belangen im Anwendungsbereich der ATAD⁷⁶⁾ – aber ohnehin beim EuGH.⁷⁷⁾

Neben diesen GAARs und SAARs kennt das österreichische Steuerrecht auch den Grundsatz „*substance over form*“, der in den §§ 21 ff BAO vage formuliert ist.⁷⁸⁾ Bei der

⁶⁵⁾ Vgl VwGH 13. 9. 2017, Ro 2015/13/0007; 15. 12. 2021, Ro 2019/13/0008.

⁶⁶⁾ § 8 Abs 4 Z 2 lit c Satz 2 KStG.

⁶⁷⁾ EriRV 622 BlgNR 17. GP.

⁶⁸⁾ Siehe *Hügel*, Verlustvortrag bei Verschmelzungen in- und außerhalb von Unternehmensgruppen – Zugleich eine steuersystematische und rechtspolitische Kritik der Antiverlustverwertungs-Gesetzgebung, in *König/Wallentin/Wiesner*, Privatstiftungen und Umgründungen, GS Helbich (2014) 189 (204).

⁶⁹⁾ Dazu ausführlich *Hohenwarter-Mayr*, Verlustnutzung und Missbrauchsabwehr bei Umgründungen aus österreichischer Sicht, in *Hennrichs*, Umstrukturierungen im Steuerrecht, DStJG 43 (2020) 421 (449 ff).

⁷⁰⁾ Vgl § 4 Z 2 UmgrStG. Die Bestimmung des § 4 Z 2 Satz 2 UmgrStG erweitert auch die *Escape-Klausel* des körperschaftsteuerlichen Mantelkaufatbestands auf Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft.

⁷¹⁾ Siehe *Peyerl*, Die Verlagerung von Einkünften: Einkünftezurechnung im nationalen und internationalen Steuerrecht (2015) 662 f.

⁷²⁾ § 4 Z 1 lit a bis d sowie Z 2 UmgrStG.

⁷³⁾ Zur Auslegung des § 22 BAO siehe *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (419 ff).

⁷⁴⁾ Siehe grundlegend *Gassner*, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung? ÖStZ 1981, 262 (262 ff).

⁷⁵⁾ BGBl I 2018/62.

⁷⁶⁾ Art 1 iVm Art 6 ATAD.

⁷⁷⁾ Vgl nur *Lang*, ÖStZ 2018, 419 (434).

⁷⁸⁾ Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausführlich *Lang*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht, in *WiR – Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise (2020) 33 (33 ff).

in § 21 BAO verankerten „*wirtschaftlichen Betrachtungsweise*“ handelt es sich jedoch – wie von *Lang* überzeugend argumentiert – um einen bloßen Interpretationshinweis, „*der in Erinnerung ruft, dass zahlreiche steuerrechtliche Vorschriften wirtschaftlich anknüpfen und dass dies bei deren Interpretation zu berücksichtigen ist*“.⁷⁹⁾ Jedenfalls hat dieser Interpretationshinweis zur Folge, dass die nationalen Bestimmungen betreffend den Verlustausgleich oder Verlustabzug bei Fehlen wirtschaftlicher Substanz häufig nicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden können: So können etwa durch konstruierte Finanzinstrumente entstandene Verluste nicht absichtlich auf andere Steuerpflichtige verlagert und dort ausgeglichen oder vorgetragen werden. Zu betonen ist in diesem Zusammenhang, dass der Grundsatz „*substance over form*“ sehr unbestimmt ist und daher keine noch so weit entwickelte Steuergesetzgebung die Steuerplanung vollständig ausschalten kann. Vielmehr ist es ein legitimes Interesse von Kapitalgesellschaften, den ihnen durch die Steuergesetze eingeräumten Spielraum zu nutzen, solange das Gesetz nicht verletzt wird. Dennoch sind derartige Gestaltungen in Österreich aufgrund umfassender Abzugsbeschränkungen und umfangreicher Missbrauchsbekämpfungsvorschriften ein seltenes Phänomen. Daran haben auch die COVID-19-spezifischen Steuerregelungen nichts geändert.

Es zeigt sich, dass etliche Bestimmungen zur Verhinderung der „*missbräuchlichen*“ Nutzung von Verlusten für Steuerplanungszwecke in Österreich bereits vor dem BEPS-Projekt in Kraft waren. Generell standen aus Sicht der Autoren mögliche Regelungen, die die Verlagerung von Verlusten im grenzüberschreitenden Kontext begünstigen, nach den BEPS-Empfehlungen weder auf der Agenda des europäischen noch auf jener des österreichischen Gesetzgebers. Die Umsetzung der BEPS-Empfehlungen in Österreich erfolgte in erster Linie durch die Umsetzung der Europäischen Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken (ATAD) und der Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden (DAC), die allerdings beide keinen unmittelbaren Einfluss auf die grenzüberschreitende Verwertung von Verlusten genommen haben, sondern vielmehr die künstliche Verlagerung von Gewinnen im Fokus hatten. In Österreich gab es bereits vor der Implementierung der BEPS-Maßnahmen diverse Bestimmungen zur Verhinderung der missbräuchlichen Nutzung von Verlusten für Steuerplanungszwecke. Österreich hat als OECD- und EU-Mitgliedstaat die internationalen Steuertrends sowohl beeinflusst als auch mitgetragen. Aus all diesen Gründen hatte BEPS nur sehr begrenzte Auswirkungen auf die österreichischen Vorschriften zur Verlustnutzung von Körperschaften.

VI. Fazit

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht hat ein ausbalanciertes System zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung geschaffen. § 2 Abs 8 Z 3 EStG ermöglicht es unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, im Ausland nicht verwertbare Verluste unabhängig davon, ob die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode zur Anwendung zu bringen ist, großzügig zu verrechnen und diese nach Maßgabe von § 18 Abs 6 EStG auch vorzutragen. Auch beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG steht im Regime des § 21 KStG iVm § 102 Abs 2 Z 2 EStG ein gleichlaufendes System zur Verfügung. Nichtsdestoweniger hat sich gezeigt, dass es für den Gesetzgeber durchaus Anlass gäbe, das Regime zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung zu überarbeiten. Wünschenswert ist vor allem die Gewährung eines Anrechnungsvortrags von im Quellenstaat erhobenen Steuern, wenn eine Anrechnung in Österreich scheitert, weil sich die ansässige Körperschaft in einer Verlustsituation befindet. Ebenso bedarf es gesetzlicher Anpassungen in § 102 Abs 2 Z 2 EStG, um den Wortlaut des Gesetzes mit unions- und völkerrechtlichen Vorgaben in Einklang zu bringen und überschießende Verlustverwertungsschranken zu beseitigen.

⁷⁹⁾ So *Lang* in *WiR*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, 33 (51).

Im internationalen Vergleich sind die österreichischen Regelungen zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung jedenfalls sehr entwickelt. Die grenzüberschreitende Verlustverwertung steht einem fortschrittlichen und missbrauchssicheren Rechtsrahmen gegenüber, der steuerneutrale Umgründungen ermöglicht, aber gleichzeitig künstliche Verlustverschiebungen weitgehend verhindert. Verschiedene Adaptierungen des EStG, KStG und des UmgrStG sowie eine umfangreiche Rechtsprechung zu gesellschafts- und umgründungssteuerlichen Fragen haben in den letzten Jahrzehnten dazu beigetragen, dass massenfähige Verlustverlagerungsmodelle – anders als in vielen anderen Staaten – in Österreich kaum umsetzbar sind. Sowohl EStG und KStG als auch das UmgrStG sehen zahlreiche Bestimmungen vor, die sich mit Verlusten befassen. Darüber hinaus sieht die österreichische Steuerrechtsordnung mit § 22 BAO eine Anti-Missbrauchsbestimmung vor, die notwendigerweise auch Verlustverrechnungsmodelle abdeckt und von der Finanzverwaltung in Steuerverfahren gerne als Ultima-ratio-Argument herangezogen wird. Aus all diesen Gründen sind Verlustverwertungsmodelle in Österreich ein seltenes Phänomen. Auch die COVID-19-spezifischen Rechtsvorschriften haben in dieser Hinsicht nichts geändert.

Erlass betreffend Zinsanpassung bei Stundungs-, Anspruchs-, Aussetzungs- Beschwerde- und Umsatzsteuerzinsen

Erlass des BMF vom 16. 6. 2023, 2023-0.433.685, BMF-AV 2023/72.

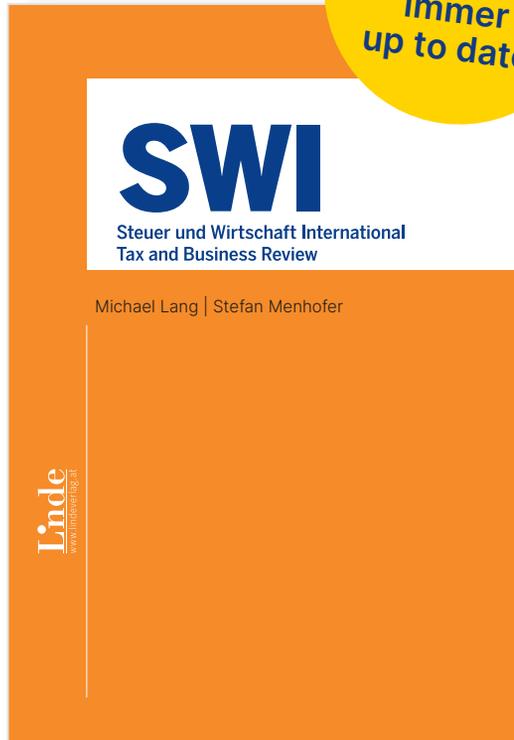
Die Höhe der Stundungs-, Aussetzungs-, Anspruchs- Beschwerde- und Umsatzsteuerzinsen ist vom jeweils geltenden Basiszinssatz abhängig (§§ 212 Abs 2, 212a Abs 9, 205 Abs 2, 205a Abs 4, 205c Abs 5 BAO).

Der Basiszinssatz vom 1. 1. 1999 (= Diskontsatz vom 31. 12. 1998) betrug 2,5 %. Mit BGBl II 2002/309 (Änderung der Basis- und ReferenzzinssatzVO) wurde die Bezugsgröße für den Basiszinssatz (bisher: Einlagenfazilität) auf die Veränderungen des Zinssatzes der Hauptrefinanzierungsoperationen umgestellt. Der Basiszinssatz verändert sich gemäß § 1 Basis- und Referenzzinssatzverordnung idF BGBl II 2002/309, entsprechend dem von der Europäischen Zentralbank auf ihre Hauptrefinanzierungsoperationen angewendeten Zinssatz. Veränderungen von insgesamt weniger als 0,5 Prozentpunkten seit der jeweils letzten Änderung des Basiszinssatzes bleiben dabei außer Betracht (§ 1 Bundesgesetz, mit dem im Zivilrecht begleitende Maßnahmen für die Einführung des Euro getroffen werden, BGBl I 1998/125). Seither ergaben sich aufgrund der vom EZB-Rat beschlossenen Zinssatzänderungen folgende Änderungen des Basiszinssatzes:

Wirksamkeit ab	Basiszinssatz	Stundungszinsen	Aussetzungszinsen	Anspruchszinsen	Beschwerdezinsen	Umsatzsteuerzinsen
14. 9. 2022	0,63 %	2,63 %	2,63 %	2,63 %	2,63 %	2,63 %
2. 11. 2022	1,38 %	3,38 %	3,38 %	3,38 %	3,38 %	3,38 %
21. 12. 2022	1,88 %	3,88 %	3,88 %	3,88 %	3,88 %	3,88 %
8. 2. 2023	2,38 %	4,38 %	4,38 %	4,38 %	4,38 %	4,38 %
22. 3. 2023	2,88 %	4,88 %	4,88 %	4,88 %	4,88 %	4,88 %
21. 6. 2023	3,38 %	5,38 %	5,38 %	5,38 %	5,38 %	5,38 %

Dieser Erlass ersetzt den Erlass des BMF vom 13. 3. 2023, 2023-0.192.676.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

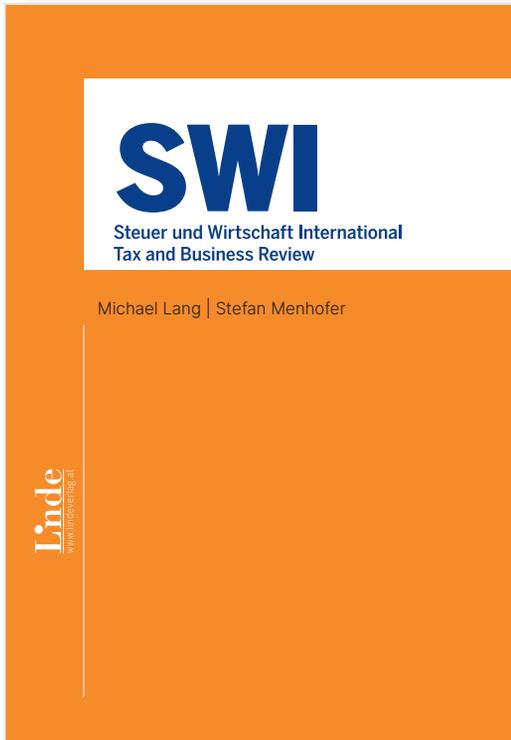
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 412,-**
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swi