

„Verlustspreizung“ und Nachversteuerung von Auslandsverlusten

Bisweilen ergeben sich aus dem Zusammenwirken einzelner Normen oder aus der Perspektive einer steuerübergreifenden Betrachtung überraschende oder gar unverständliche Ergebnisse, die durchaus als Systembrüche angesehen werden können und zumindest aus rechtspolitischer Sicht überdacht werden sollten. So wurden im Schrifttum in einzelnen Aspekten der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG bereits „Steuerfallen“ identifiziert.¹ Dieser Beitrag geht einer weiteren systematischen Schwäche im Bereich der Nutzung ausländischer Verluste nach: Denn aus der im Einkommensteuerrecht vorgesehenen 75%-Verwertungsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG resultiert allenfalls eine Verlustverteilung auf mehrere Jahre („Verlustspreizung“), die wiederum zu der systematisch unbefriedigenden Situation führen kann, in der Auslandsverluste, die nach § 2 Abs 8 EStG oder § 9 Abs 6 KStG in das Inland „hereingerechnet“ wurden, nachversteuert werden müssen, bevor sie überhaupt genutzt werden konnten.

Von Dietmar Aigner / Georg Kofler /
Michael Tumpel

1. Einleitung

Das Steuerrecht enthält an mehreren Stellen „Spreizungsvorschriften“, bei denen grundsätzlich – von den Einkünften oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte – abzugsfähige Positionen nur zeitlich verteilt berücksichtigt werden können. Neben der „Siebentelung“ nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG von beteiligungsbezogenen Teilwertabschreibungen und Verlusten ist vor allem die Vortragsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG für Verlustvorträge von besonderer Bedeutung. So sieht für Sonderausgabenverluste (Verlustvorträge) die Vortragsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG eine eingeschränkte Abzugsfähigkeit im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte vor, so dass jedenfalls ein Viertel des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte des Steuerpflichtigen ertragsteuerlich zu erfassen ist; nicht verwertete Verlustvorträge verbleiben – wiederum unter Beachtung der Vortragsgrenze – für den Abzug in Folgejahren.

Bei dieser „Spreizung“ der Berücksichtigung ist dem Gesetzgeber offenbar das Bild vor Augen geschwebt, dass zwar eine vollständige, aber eben zeitlich gestaffelte bzw

„gestreckte“ Berücksichtigung erfolgen kann. Dies kommt wohl auch in den Materialien zum Ausdruck: Ziel der durch das BBG 2001² eingeführten Regelung des § 2 Abs 2b Z 2 EStG Regelung war die stärkere Orientierung der Ertragsbesteuerung „an der aktuellen Liquidität von Unternehmen“,³ nicht aber eine betragsmäßige Einschränkung des in der Totalperiode verwertbaren Verlustes. Nun kann es – wie im Folgenden zu zeigen sein wird – durchaus zu Situationen kommen, in denen diese „Spreizungsvorschriften“ im Zusammenhalt mit anderen Steuernormen zumindest rechtspolitische und systematische Bedenken aufwerfen. Ob diese Probleme im Einzelfall in die Verfassungssphäre reichen können, ist nicht abschließend geklärt.⁴ Die Rechtsprechung des VwGH geht zumindest zu § 2 Abs 2b Z 2 EStG davon aus, dass die Begrenzung der Abzugsfähigkeit vortragsfähiger Verluste mit einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte für ein bestimmtes Jahr nicht davon abhängig sei, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte in den nachfolgenden Veranlagungsjahren positiv ist.⁵ Auch nach dem VfGH ist der Gesetzgeber „von Verfassungs wegen nicht gehindert, die Abzugsfähigkeit vortragsfähiger Verluste jährlich mit einem bestimmten Prozentsatz der Einkünfte zu begrenzen, wenn die Abzugsfähigkeit des gesamten Verlustes in einem überschaubaren Zeitraum typischerweise gesichert ist“.⁶

Systematische Probleme aus der Verlustspreizung des § 2 Abs 2b Z 2 EStG können sich insbesondere im Hinblick

1 Siehe insbesondere *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen! SWK 2004, S 952 (S 952 ff); *Wilpinger*, Die „Fallen“ der Gruppenbesteuerung, FJ 2006, 457 (457); *Heffermann/Wimpfissinger*, Steuerfalle Gruppenbesteuerung, GES 2013, 137 (137 ff).
2 BGBl I 2000/142.

3 ErlRV 311 BlgNR XXI. GP (zu § 2 Abs 2b EStG); siehe auch *BZ Doralt/Toifl*, EStG¹⁵ § 2 Tz 177/13.

4 Siehe für einen Überblick zu den verfassungsrechtlichen Fragestellungen insbesondere *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 158 ff mwN.

5 VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0072, ÖStZB 2009/541, 601.

6 Siehe den Ablehnungsbeschluss des VfGH 26. 2. 2007, B 789/06.

auf die Nachversteuerung von Auslandsverlusten ergeben.⁷ Diesen Problemen und möglichen Lösungsmöglichkeiten soll im Folgenden nachgegangen werden.⁸

2. Nachversteuerung vor Verlustberücksichtigung

Die systematischen Probleme der Verlustspreizung des § 2 Abs 2b Z 2 EStG im Hinblick auf die Nachversteuerung von Auslandsverlusten liegen auf der Hand: Entsteht oder erhöht sich beispielsweise beim Gruppenträger durch Zurechnung von Auslandsverlusten nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG ein negatives steuerliches Ergebnis,⁹ kann dieses vom Gruppenträger vorgetragen und im Wege des Verlustabzuges in Zukunft genutzt werden.¹⁰ Unstrittig erlaubt § 2 Abs 2b Z 2 EStG jedoch nur den Abzug vortragsfähiger Verluste bis 75% des positiven Gesamtbetrages der Einkünfte pro Jahr. Nicht genutzte Verlustvorträge können in den Folgejahren wiederum unter Beachtung der 75%-Grenze mit einem positiven Gesamtbetrag der (eigenen und zugerechneten) Einkünfte des Gruppenträgers verrechnet werden.¹¹ § 9 Abs 6 Z 6 KStG sieht überdies – wie § 2 Abs 8 EStG im Hinblick auf ausländische Betriebsstätten – eine Nachversteuerung für den Fall vor, dass der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte. Die Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG unterscheidet sich von der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs 8 EStG aber insofern, als in der Unternehmensgruppe die Berücksichtigung von Verlusten selbständiger ausländischer

Gesellschaften den inländischen Fiskus nicht endgültig belasten soll.¹² Es kommt damit sowohl beim Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds (§ 9 Abs 6 Z 6 S 3 KStG)¹³ als auch nach hA¹⁴ bei der Verminderung der Beteiligungsquote am ausländischen Gruppenmitglied zur (anteiligen) Nachversteuerung. Die Nachversteuerung erfolgt nach dem Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 KStG dergestalt, dass „im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen“ ist.¹⁵

Das Gesetz enthält jedoch keine explizite Regelung für den Fall, dass nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG „hereinverrechnete“ Auslandsverluste in den inländischen Verlustvortrag eingingen und nur unter den Beschränkungen des § 2 Abs 2b Z 2 EStG verwertbar sind, aber eine Nachversteuerung (zB aufgrund des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitgliedes) erfolgen soll. Auf den Punkt gebracht: Unklar ist, ob die Nachversteuerung auch dann in voller Höhe greifen kann, wenn die korrespondierenden Auslandsverluste – etwa wegen § 2 Abs 2b Z 2 EStG – noch nicht (zur Gänze) steuermindernd berücksichtigt werden konnten. Bejahte man diese Frage, würde es aufgrund der zugerechneten Auslandsverluste im Zeitpunkt ihrer Nachversteuerung im Inland zu einer Steuerbelastung kommen, der nur im Falle von späteren positiven Ergebnissen des Gruppenträgers der entsprechende Steuerentlastungseffekt – zeitversetzt – folgte; es würde damit – je nach der wirtschaftlichen Situation: permanent oder zumindest vorübergehend – künstlich Besteuerungssubstrat geschaffen. Es käme solcherart zu

7 Siehe zu dieser Problematik bereits *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen! SWK 2004, S 952 (S 952 f); *Stefaner/Weninger*, Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (187 ff); *Wilplinger*, Die „Fallen“ der Gruppenbesteuerung, FJ 2006, 457 (457); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 430 ff; *Kofler*, Bruchstellen im Konzernsteuerrecht, ÖST IV/2 (2013) 56 (63 ff).

8 Lediglich hinzuweisen ist auf einen anderen Effekt der Vortragsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG: So verbleiben aufgrund der 75%-Grenze nicht verwertete Verlustvorträge – wiederum unter Beachtung der Vortragsgrenze – zwar für den Abzug in Folgejahren. Aber auch solche Verlustvorträge unterliegen nach dem Gesetzeswortlaut den Verlustverwertungseinschränkungen zB des § 4 UmgrStG, selbst wenn sie – ohne die 75%-Grenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG – bereits vollständig hätten verwertet werden können. Insofern kann diese steuertechnische Verlustspreizung zu einer unsystematischen Einschränkung der Verlustverwertbarkeit führen; dazu *Kofler* in *Kofler*, UmgrStG² (2013) § 4 Rz 8.

9 Ausführlich zur ab der Veranlagung 2012 neu geregelten „Hereinahme“ von Auslandsverlusten Rz 1079 ff KStR 2013; *Haslehner/Kofler*, Auslandsverluste und ausländisches Steuerrecht: Neuregelung durch das 1. StabG 2012, GES 2012, 350 (350 ff).

10 *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Rz 266.

11 Siehe zB ErlRV 451 BgNR 22. GP, 23, wonach in dem Fall, dass die „Summierung oder Saldierung aller Ergebnisse einen (Gesamt)

Verlust“ ergibt, „dieser als vortragsfähiger Verlust im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu werten und in den Folgejahren beim Gruppenträger unter Beachtung des nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 maßgeblichen § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu verrechnen“ ist. Dies ist auch im Schrifttum unstrittig; siehe zB *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen! SWK 2004, S 952 (S 952 f); *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Rz 266 mwN.

12 Rz 1092 KStR 2013 (früher Rz 434 KStR 2001).

13 Gem § 9 Abs 6 Z 6 Satz 5 KStG ist im „Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds [...] bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen“. Dem tatsächlichen Ausscheiden wird nach § 9 Abs 6 Z 6 Satz 4 KStG – unter Bezugnahme auf § 4 Z 1 lit c UmgrStG – das wirtschaftliche Ausscheiden gleichgehalten, das eintritt, wenn beim ausländischen Gruppenmitglied eine qualifizierte Umfangsminderung der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75% erfolgt; siehe dazu zB Rz 1096 KStR 2013 (früher Rz 437a KStR 2001).

14 Rz 1092 f KStR 2013 (früher Rz 434 f KStR 2001); ausführlich *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 483 f.

15 Siehe aber zum unionsrechtlich gebotenen Verzicht auf eine Nachversteuerung bei finalen Verlusten zB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2008) K38c; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Rz 19 mwN.

einer – permanenten oder zumindest vorübergehenden – Mehrbelastung bzw leistungsfähigkeitswidersprechenden Überbesteuerung, die im Schrifttum auch als „Steuerfalle“ bezeichnet wird.¹⁶ Überschießend erschiene diese Rechtsfolge schon deshalb, weil die Nachversteuerung sowohl nach § 2 Abs 8 Z 3 EStG als auch nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG lediglich dazu dienen sollte, einer doppelten Verlustverwertung vorzubeugen, nicht aber dazu, einen fiktiven Gewinn zu erfassen.¹⁷

Verwaltungspraxis zu dieser Frage besteht – soweit ersichtlich – lediglich für den Fall der Nachversteuerung von Betriebsstättenverlusten nach § 2 Abs 8 EStG. Hier wird davon ausgegangen, dass die Nachversteuerung unabhängig davon zu erfolgen habe, ob die zuvor zugerechneten ausländischen Verluste im Inland bereits berücksichtigt wurden oder sich noch im Verlustvortrag befinden; befinden sich die ausländischen Verluste noch im Verlustvortrag, erhöhe der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte und es könne unter Berücksichtigung des § 2 Abs 2b EStG zu einem Verlustabzug kommen.¹⁸ Diese Auslegung kann sich vorderhand auch auf den Wortlaut des § 2 Abs 8 Z 3 EStG stützen, wonach der Nachversteuerungsbetrag den „Gesamtbetrag der Einkünfte“ erhöht und umgekehrt nach § 2 Abs 2b Z 2 EStG vortragsfähige Verluste nur im Ausmaß von 75% des „Gesamtbetrages der Einkünfte“ abgezogen werden dürfen (Vortragsgrenze), zumal mit dem Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ in beiden Absätzen des § 2 EStG wohl dasselbe gemeint ist.¹⁹ Hinzu tritt, dass sich auch den Materialien nicht entnehmen lässt, dass eine Nachversteuerung nur insoweit erfolgen könne, als sich Auslandsverluste bereits steuer- und nicht bloß bemessungsgrundlagenmindernd im Inland ausgewirkt hätten.²⁰ Schließlich ist zu bemerken, dass für den Fall der Nachversteuerung von Auslandsverlusten in § 2 Abs 2b Z 3 EStG gerade keine Ausnahme von der Anwendung der 75%-Vortragsgrenze normiert wurde.²¹

3. Mögliche Lösungsansätze

Allerdings gibt es auch Argumente gegen die Sichtweise der Verwaltungspraxis.²² Zunächst lässt sich aus teleologischer Sicht einwenden, dass es Sinn und Zweck der Nachversteuerung widerspricht, wenn durch die Anwendung der 75%-Verrechnungsgrenze eine zeitliche Verzögerung dieser Korrektur verursacht und dadurch – permanent oder zumindest vorübergehend – Besteuerungssubstrat geschaffen würde, da dadurch der periodenübergreifend Neutralitätsgedanke konterkariert würde.²³ So war es beispielsweise zur Nachversteuerung aufgrund der früheren deutschen Parallelvorschrift des § 2a Abs 4 dEStG hA im Schrifttum, dass das Zusammentreffen von Verlustvortrag und Nachversteuerung bloß den Effekt einer Neutralisierung haben solle; demnach habe für den Fall, dass für einen durch die Berücksichtigung von Auslandsverlusten entstandenen Verlustvortrag eine Nachversteuerung vorzunehmen wäre, eine Saldierung dergestalt einzutreten, dass insoweit sowohl der Verlustabzug als auch die Hinzurechnung entfallen.²⁴ Technisch ließe sich ein solches Ergebnis – auch für das österreichische Recht – damit begründen, dass die Saldierung von Verlustvortrag und Nachversteuerungsbetrag bereits auf Ebene der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte erfolgen würde, also rechtslogisch eine Ebene vor der Ermittlung des Einkommens, bei dem die Sonderausgaben einschließlich des – nach § 2 Abs 2b Z 2 EStG gekürzten – Verlustvortrages nach § 18 Abs 6 EStG relevant werden.²⁵ Es besteht allerdings – soweit ersichtlich – noch keine Judikatur zu der Frage, ob dieser Auslegung der Wortlaut des § 2 Abs 8 Z 3 EStG iVm § 2 Abs 2b Z 2 EStG entgegensteht.²⁶

Vergleichbare Für- und Wider-Argumente lassen sich auch im Hinblick auf die Nachversteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG ins Treffen führen. Auch hier ist eine Zurechnung des Nach-

16 So *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen! SWK 2004, S 952 (S 952 f); siehe auch *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG¹⁴ (2009) § 9 Rz 656.

17 Siehe auch *Stefaner/Weninger*, Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (187 ff); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 432.

18 Siehe Rz 204 EStR 2000.

19 Siehe zu dem Auslegungsgrundsatz, wonach „in ein und demselben Gesetz“ mit ein und demselben Ausdruck „jeweils der selbe Begriffsinhalt verbunden ist“, zB VwGH 19. 2. 1991, 91/14/0031, ÖStZB 1991, 554.

20 So führen die ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 10, aus, dass die Nachversteuerung in jenem Maße eintreten solle, „in dem der sodann im Ausland verwertete oder verwertbar gewordene Verlust zuvor in Österreich die Besteuerungsgrundlage vermindert hat“.

21 Dazu *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 433.

22 Siehe zu möglichen Kritikpunkten auch unter Heranziehung des deutschen Schrifttums *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 430 ff.

23 *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 432.

24 Siehe die Nachweise bei *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 431.

25 Siehe auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 431 f.

26 Siehe aber *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 432 f, die an der Nichtanwendung der Verrechnungsgrenze auf Basis des Wortlauts des § 2 Abs 8 Z 3 EStG iVm § 2 Abs 2b Z 2 EStG deshalb zweifelt, weil mit dem Begriff „Gesamtbetrag der Einkünfte“ in beiden Normen der um den Hinzurechnungsbetrag „erhöhte“ Gesamtbetrag der Einkünfte angesprochen sei.

versteuerungsbetrages, also der zugerechneten, im Ausland nicht verrechneten Verluste, zum „Gewinn“ vorgesehen, was in grammatikalisch-technischer Auslegung auch die Verwertungsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG (iVm § 7 Abs 2 KStG) eingreifen lassen könnte. Dieses Ergebnis wird daher auch in Teilen des Schrifttums vertreten,²⁷ während dem von anderen Teilen des Schrifttums teleologische, aber vor allem abkommens- und unionsrechtliche Argumente entgegengehalten werden.²⁸ Aus abkommensrechtlicher Sicht wird argumentiert, dass gegen eine Besteuerung eines fiktiven Gewinnes die Beschränkung des Besteuerungsrechts bei nicht ansässigen Steuerpflichtigen auf Einkünfte mit einem Bezug zum steuernden Staat spreche, was in Art 7 Abs 1 OECD-MA darin Ausdruck findet, dass dem Ansässigkeitsstaat einer Gesellschaft das alleinige Besteuerungsrecht zusteht.²⁹ Aus unionsrechtlicher Sicht wird geltend gemacht, dass es trotz der weiteren Vortragsfähigkeit der ausländischen Verluste beim Gruppenträger die zusätzliche Steuerbelastung beim Gruppenträger zu einer nicht gerechtfertigten Diskriminierung komme, zumal einerseits ein späterer Ausgleich – zB auf Grund fehlender Gewinne im Inland – nicht gesichert sei und andererseits auch der Liquiditätsnachteil und der daraus resultierende Zinseffekt ein unionsrechtlich relevantes Problem darstelle.³⁰ Hinzu treten wohl verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schaffung von originärem Besteuerungssubstrat durch eine volle Nachversteuerung: Da nämlich sowohl der Verlustvortrag als auch das korrespondierende Nachversteuerungspotential in Wahrheit auf ein und derselben Grundlage – nämlich der ursprünglichen He-

reinnahme von Auslandsverlusten – beruhen, würde es dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, wenn durch ein technisches Zusammenwirken von Normen künstlich Besteuerungssubstrat geschaffen würde. Auch eine leistungsfähigkeitsorientierte Auslegung unterstützt daher die teleologischen Erwägungen. Aus diesen Gründen wird im Schrifttum auch überzeugend vorgeschlagen, dass der Gewinnanteil aufgrund der Nachversteuerung gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG zur Gänze die im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthaltenen zugerechneten Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds kürzen soll.³¹

Dieses Ergebnis entspräche auch der Lösung des Gesetzgebers für das nahezu analoge Problem der (steuerwirksamen) Zuschreibung nach Vornahme einer nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu spreizenden Teilwertabschreibung: Denn Zuschreibungen sind nach der Verwaltungspraxis gem § 12 Abs 3 Z 2 TS 1 KStG vorrangig mit dem laufenden Teilwertabschreibungssiebel zu verrechnen, wobei es für den Fall, dass die Zuschreibung das laufende Siebel übersteigt, im Zuschreibungsjahr zu einer „Zusatzabschreibung“ und insoweit zu einem Vorziehen noch nicht abgesetzter Siebel kommt, wobei eine Verrechnung beginnend mit dem zeitlich letzten und schließlich mit den vorausgegangenen Siebel erfolgt.³² Insofern könnte auch die gesetzliche Wertung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG hinsichtlich des Zusammentreffens von gespreizten Abzugspositionen mit Aufholungssachverhalten für das Problem der Nachversteuerung von noch nicht verwerteten Verlusten fruchtbar gemacht werden.

27 Zöchling, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen! SWK 2004, S 952 (S 952 f); Wilplinger, Die „Fallen“ der Gruppenbesteuerung, FJ 2006, 457 (457); Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 9 Rz 344; wohl auch Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009) K289, wonach es – wenn auch ohne Bezugnahme auf § 2 Abs 2b EStG – für die Nachversteuerung nicht darauf ankomme, „ob die im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechneten Verluste im Inland tatsächlich verwertet worden“ oder „in den Verlustvortrag des Gruppenträgers eingegangen“ sind.

28 Stefaner/Weninger, Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (187 ff); Staringer, Die „Qual der Wahl“ – Neue Herausforderungen an die Vorstandspflicht zur Steuergestaltung im Konzern, ecolx 2006, 461 (464); Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG¹⁴ (2009) § 9 Rz 656 f; offen bei Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009) § 9 Rz 179.

29 Stefaner/Weninger, Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (190 f); anders im Hinblick auf Betriebsstätten-situationen aber Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010) 433 (Rückgängigmachung des ursprünglichen Verlustansatzes).

30 Stefaner/Weninger, Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (189 f); siehe zu Zweifeln am Vorliegen einer tatbestandlichen Diskriminierung Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 9 Rz 344, und zu Zweifeln an der Relevanz des Liquiditätsnachteils Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010) 433 f.

31 Stefaner/Weninger, Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (187 ff); Staringer, Die „Qual der Wahl“ – Neue Herausforderungen an die Vorstandspflicht zur Steuergestaltung im Konzern, ecolx 2006, 461 (464); siehe auch Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG¹⁴ (2009) § 9 Rz 656 f.

32 UFS 5. 12. 2012, RV/1387-W/06; Rz 1319 KStR 2013 (früher Rz 1234 KStR 2001); BMF 28. 10. 1999, ÖStZ 2000/132, 53 = RdW 1999, 818 = SWK 1999, S 780; siehe auch Plansky in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009) § 12 Rz 137 ff mwN. Es kommt also nach der Verwaltungspraxis – entgegen der hA im Schrifttum – aber auch nicht zu einem Vorziehen der Absetzbarkeit von offenen Siebel zusätzlich zum laufenden Siebel (siehe für die hA aber zB Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 12 Tz 294 mwN). Der Verteilungszeitraum verkürzt in jenem Ausmaß, in dem noch nicht abgesetzte Siebelbeträge in der Zuschreibung Deckung finden (Rz 1319 KStR 2013, früher Rz 1234 KStR 2001).

Zusammenfassung

Schon nach allgemeinem Ertragsteuerrecht ist für Sonderausgabenverluste (Verlustvorträge) nur eine eingeschränkte Abzugsfähigkeit im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte vorgesehen, so dass jedenfalls ein Viertel des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte ertragsteuerlich zu erfassen ist; nicht verwertete Verlustvorträge verbleiben – wiederum unter Beachtung der Vortragsgrenze – für den Abzug in Folgejahren. Im Zusammenhalt mit den Nachversteuerungsregeln für hereingekommene Verluste ausländischer Betriebsstätten oder ausländischer Gruppenmitglieder kann dies zu massiven Verzerrungen insofern führen, als nach der Verwaltungspraxis eine Nachversteuerung unter Umständen die Mög-

lichkeit zur Verlustverwertung „überholen“ kann. Wenngleich gegen dieses Auslegungsergebnis erhebliche Bedenken und gute Argumente sprechen, ist im Grunde der Gesetzgeber aufgerufen, diese systematische Bruchstelle zu beseitigen. Er könnte sich für diesen Fall zB an den schon bestehenden Ausnahmen der 75%-Vortragsgrenze nach § 2 Abs 2b Z 3 EStG orientieren oder sich Anleihen an der Lösung der parallelen Problematik durch die „Vorziehung“ von Teilwertabschreibungssiebeln im Zuschreibungsfall nach § 12 Abs 3 Z 2 TS 1 KStG nehmen. Systematisch am „schönsten“ wäre natürlich eine gänzliche Aufgabe sämtlicher Verlustspreizungsbestimmungen.

Einstufung der ImmoESt als allgemeine Masseforderung

1. Bereits die in § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22) geregelte Spekulationssteuer zählte nicht zu den Sondermassekosten.
2. Personen-Subjektsteuern, wie die ESt oder die KSt, sind grundsätzlich der allgemeinen Masse zuzurechnen, weil sie auch nach den allgemeinen Einkommensverhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu bezahlen sind und dabei zahlreiche auf die gesamte Masse bezughabende Momente Bedeutung haben.
3. Der grundsätzliche Charakter einer Personen-Subjektsteuer geht bei der ImmoESt durch die geänderte Einhebungsart und den fixen Steuersatz iHv 25% noch nicht verloren, weil die Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs 2 EStG) nach wie vor offensteht. Der Umstand, dass gegenüber der vormaligen Spekulationssteuer nunmehr keine allgemeine Steuerbefreiung durch Zeitablauf mehr besteht, bildet keinen substantiellen Unterschied zur früheren Rechtslage, der eine andere Qualifikation der Steuerforderung im Insolvenzverfahren rechtfertigen könnte.

OGH 28.05.2013, 8 Ob 141/12m

Anmerkung

Von Thomas Bieber

Der OGH bestätigt in der vorliegenden Entscheidung die Einstufung der ImmoESt als allgemeine Masseforderung. Vor dem Hintergrund der OGH-Rechtsprechung zur vormaligen Spekulationssteuer, die ebenfalls nicht als Sondermasseforderung sondern als allgemeine Masseforderung eingestuft wurde, ist diese Qualifikationsentscheidung wenig überraschend.

Die insolvenzrechtliche Einstufung der Spekulationssteuer bzw der ImmoESt war und ist in der Literatur strittig (siehe auszugsweise *Riel*, ÖBA 2010, 183; *Kanduth-Kristen*, ZIK 2011, 162 ff; *Weissel*, ZIK 2012, 52 ff; zur ImmoESt bereits *Hämmerle*, ZIK 2012, 178; *Kanduth-Kristen*, ZIK 2012, 87 ff; *Reckenzaun*, ZIK 2012, 208 f; *Weissel*, ZIK 2013, 11 ff). Eine Analyse der vorliegenden Literaturansichten wurde anlässlich des Beschlusses des OLG Graz vom 10.01.2013, 3 R 2/13 h in der vorangegangenen Ausgabe der GES von *Bieber* vorgenommen (siehe GES 2013/5, 45 ff).