



# Verwertung von Auslandsverlusten im Unternehmenssteuerrecht



**Prof. Dr. Stefan Bendlinger, StB**

Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz und Wien

**Wirtschaftlich schwierige Rahmenbedingungen zwingen Unternehmen dazu, ihre Organisation, ihre Standorte und Geschäftsmodelle zu überdenken. Bei der internationalen Unternehmenstätigkeit österreichischer Unternehmen haben auch Fragen iZm der grenzüberschreitenden Verlustverwertung eine besondere Bedeutung. Deshalb lohnt sich ein Blick auf die aktuellen, im österreichischen Unternehmenssteuerrecht vorgesehenen Mechanismen der grenzüberschreitenden Verlustverwertung.**

## 1. Die Rechtsgrundlagen in Österreich

Zwei Entscheidungen des VwGH<sup>1</sup> aus dem Jahr 2001 haben bewirkt, dass auch im Ausland erwirtschaftete Verluste in Österreich bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt werden können. Im Rahmen des StRefG 2005<sup>2</sup> wurde die Behandlung von Auslandsverlusten in § 2 Abs. 8 Z 3 und 4 EStG neu geregelt. Mit dem BBG 2009<sup>3</sup> wurde die Verpflichtung eingeführt, Auslandsverluste in der Steuererklärung anzugeben. Mit Wirkung ab 2021 wurde durch das 1. StabG 2012<sup>4</sup> ein Verlustdeckel eingeführt. Schließlich wurde im AbgÄG 2014<sup>5</sup> vorgesehen, dass Verluste aus Staaten, mit denen keine Amtshilfe besteht, spätestens nach dem dritten Jahr ihres Ansatzes nachzuversteuern sind. § 2 Abs. 8 Z 3 EStG ermöglicht es, in Abkehr von der „Symmetriethese“ im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens zum Ansatz zu bringen, selbst wenn Gewinne in Österreich steuerfrei zu stellen wären. Die Möglichkeit, im jeweiligen Veranlagungszeitraum erlittene Auslandsverluste in Österreich zum Ansatz zu bringen, gilt für *einkommen- (ESt) oder körperschaftsteuerpflichtige (KöSt) Personen* und sowohl für *betriebliche* als auch *außerbetriebliche* Einkünfte.<sup>6</sup>

Die aktuellen Vorgaben der grenzüberschreitenden Verlustverwertung in Österreich sind in dem folgenden Beitrag zusammengefasst.

## 2. Ermittlung von Auslandsverlusten

### nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften

Gemäß § 2 Abs. 8 Z 1 EStG iVm § 7 Abs. 2 KStG sind zur Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 ff. EStG heranzuziehen.<sup>7</sup> Auslandseinkünfte sind also stets nach den Regelungen des österreichischen Steuerrechts zu berechnen. So sind zB Steuerbefreiungen, die ein anderer Staat gewährt und die es im österreichischen Steuerrecht nicht gibt, nicht relevant. Umgekehrt kommen inländische Regelungen zur Anwendung, auch wenn es dazu im Ausland keine Entsprechung gibt.

Unterschiede iZm der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nach österreichischem und ausländischem Steuerrecht bestehen in der Praxis zB iZm der Absetzung für Abnutzung, bei der Bildung von Rückstellungen, bei fiktiven Betriebsausgaben, Instandsetzungsaufwendungen, bei Vermietung und Verpachtung, bei Steuerbegünstigungen, Abzugsverböten oder Steuerbefreiungen. Auch die Frage etwaiger Liebhaberei ist hinsichtlich der Auslandseinkünfte nach inländischem Steuerrecht zu entscheiden.<sup>8</sup> Einkünfte in Fremdwährungen sind nach Ansicht des BMF<sup>9</sup> mit dem durchschnittlichen EZB-Referenzkurs des (Wirtschafts-)Jahres, in dem sie bezogen worden sind, in Euro anzugeben.



Liegt eine nach ausländischem Recht erstellte Betriebsstättenbuchhaltung vor, bedarf es einer Anpassung an die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG. Die Umrechnung ist im Rahmen der den Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten treffenden erhöhten Mitwirkungspflicht zu dokumentieren und glaubhaft zu machen (§ 115 Abs. 1 BAO). Den Steuerpflichtigen trifft die Pflicht, das ausländische Ergebnis (zB durch Vorlage einer ausländischen Betriebsstätten-Ergebnisermittlung) zu dokumentieren, dessen Umrechnung darzustellen und das Auslandsergebnis unter Anwendung österreichischer Gewinnermittlungsvorschriften im Rahmen einer Mehr-Weniger-Rechnung zu dokumentieren. Die bloße Vorlage von ausländischen Steuerbescheiden ist nicht ausreichend.<sup>10</sup> Bei der Anpassung der ausländischen Betriebsstätteinkünfte an österreichische Rechtsgrundlagen werden aber *keine überspitzten Anforderungen* zu stellen sein und es ist auf die Verhältnismäßigkeit der Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen zu achten.<sup>11</sup>

### 3. Betriebliche Auslandsverluste

Aufgrund der bei Betrieben (Betriebsstätten) notwendigen Einheitsbetrachtung<sup>12</sup> ist für alle Unternehmensteile die *Gewinnermittlungsart des Gesamtbetriebes* relevant. Das ist in § 2 Abs. 8 Z 2 EStG festgeschrieben, wonach der ausländische Gewinn (oder Verlust) nach jener Gewinnermittlungsart zu ermitteln ist, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre (*Inlandsfiktion*).<sup>13</sup> Werden die Buchführungsgrenzen des § 189 UGB von inländischen Betrieben und ausländischer Betriebsstätte gemeinsam überschritten, haben Betrieb und Betriebsstätte den Gewinn durch Bilanzierung nach Maßgabe des § 5 Abs. 1 EStG zu ermitteln.<sup>14</sup> Wird der Gewinn des Betriebes (im In- oder Ausland) nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – auch für das Inland maßgebend (§ 2 Abs. 8 Z 2 EStG).<sup>15</sup> Für die Bestimmung des Wirtschaftsjahres ist der inländische Betriebsteil maßgeblich.

Diese Grundsätze gelten auch für betrieblich oder außerbetrieblich gehaltene Anteile an ausländischen *Personengesellschaften* bzw für ausländische Betriebsstätten inländischer Mitunternehmenschaften, deren Betrieb im internationalen Steuerrecht als anteilige Betriebsstätte der Gesellschafter der Personengesellschaft zu qualifizieren ist.<sup>16</sup>

### 4. Leitlinien der Berücksichtigung von Auslandsverlusten

Werden Auslandsverluste in die österreichischen<sup>17</sup> ESt- oder KöSt-Erklärungen aufgenommen, gelten die folgenden Grundsätze:

1. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind im *Entstehungsjahr* anzusetzen.<sup>18</sup> Eine Nachholung ist nicht möglich.<sup>19</sup> Ist allerdings die Verwertung zu Unrecht unterblieben, findet auch keine Nachversteuerung statt.<sup>20</sup>
2. Auslandsverluste sind zu berücksichtigen. Es besteht diesbezüglich kein Wahlrecht. In § 2 Abs. 8 EStG heißt es: „*Soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind ...*“.
3. Gehen Auslandsverluste mangels positiver Inlandseinkünfte in den inländischen Verlustvortrag ein und ist in einem

Folgejahr aufgrund einer Verlustverwertung im Ausland (zB Gewinne im Ausland) eine Nachversteuerung vorzunehmen ist, erfolgt diese unabhängig davon, ob diese zuvor zugerechneten ausländischen Verluste im Inland bereits durch eine Verrechnung mit Gewinnen berücksichtigt worden sind oder sich noch im Verlustvortrag befinden. Ist Letzteres der Fall, *erhöht der Nachversteuerungsbetrag den Gesamtbetrag der Einkünfte*. Bei Körperschaften kann der Verlustabzug nur unter Berücksichtigung der *75 %igen Verlustvortragsgrenze* des § 2 Abs. 4 Z 2 lit a KStG vorgenommen werden. Diese Grenze ist auch auf die gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG nachzuversteuernden Beträge anzuwenden.<sup>21</sup> Ausländische Verluste können allerdings nur insoweit in den Verlustvortrag ergehen, als diese nach österreichischem Steuerrecht vortragsfähig sind (§ 18 Abs. 6 EStG). So können zB ausländische Verluste aus Vermietung und Verpachtung so wie inländische Verluste zwar ausgeglichen, nicht jedoch vorgetragen werden. Ist eine Verwertung in Österreich ausgeschlossen, kann es auch zu keiner Nachversteuerung kommen.<sup>22</sup>

4. In der *Einkommensteuerklärung 2025* (E 1-PDF-2025) sind Auslandsverluste in den KZ 746 auszuweisen, wenn diese aus Staaten stammen, mit denen eine *umfassende Amtshilfe* besteht und in KZ 944, wenn mit dem Staat, aus dem diese stammen, *keine umfassende Amtshilfe* besteht. Die nachzuversteuernden Verluste sind in KZ 792 auszuweisen. In der Körperschaftsteuerklärung (K1-PDF-2025) sind dafür die KZ 746, 944 und 9393 vorgesehen. Werden diese Angaben unterlassen, sind die Verluste zwar dennoch berücksichtigungsfähig, es liegt aber eine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs. 1 lit a FinStrG vor.<sup>23</sup> Die Ermittlung der ausländischen Einkünfte (Verluste) bzw deren Anpassung an österreichische Gewinnermittlungsvorschriften ist nachzuweisen.
5. Der Verlustausgleich ist *unabhängig davon* möglich, ob mit dem Staat, aus dem die Verluste stammen, ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht oder nicht. Allerdings ist eine Nachversteuerung nur dann vorzunehmen, wenn die ausländischen Einkünfte von der Besteuerung nach der *Befreiungsmethode* im Inland ausgenommen wurden (gemäß den Art. 23A Abs. 1 iVm Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten Methodenartikeln der österreichischen DBA, der Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung<sup>24</sup> oder eines Bescheides gem. § 48 Abs. 5 BAO).
6. Können Verluste im Ausland Wege eines *Verlustrücktrags* verwertet werden, liegt iSd § 2 Abs. 8 Z 3 erster Satz EStG von vorneherein eine Berücksichtigung im Ausland vor. Ein Ansatz der so verwerteten Auslandsverluste ist in diesem Fall nicht möglich und es ist folglich auch keine Nachversteuerung vorzunehmen.<sup>25</sup> Von einer ausländischen Verlustverwertung iSd § 2 Abs. 8 Z 3 und Z 4 EStG ist auch auszugehen, wenn nach österreichischen Grundsätzen der Einkünftezurechnung der ausländische Verlust einer in Österreich ansässigen Person zuzurechnen wäre, nach ausländischem Steuerrecht jedoch einer anderen Person. Der Auslandsverlust kann dann von der in Österreich ansässigen Person nicht einkommensmindernd geltend gemacht werden.<sup>26</sup>



7. Verluste, die unter das *Verlustverwertungsverbot* nach § 2 Abs. 2a EStG (Steuroptimierungsmodelle, Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder gewerbliche Vermietung) fallen, können nur mit späteren Gewinnen aus dieser Betätigung verrechnet werden und sind nicht ausgleichsfähig.
8. Eine die Nachversteuerung auslösende *gänzliche oder teilweise Berücksichtigung* ausländischer Verluste iSd § 2 Abs. 8 Z 4 erster Satz EStG liegt insbesondere dann vor, wenn diese im Ausland im Wege eines Verlustvortrages mit Gewinnen verrechnet werden oder hätten verrechnet werden können.
9. Bei *Mitunternehmenschaften* (Personengesellschaften) sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bereits im Rahmen der *einheitlichen und gesonderten Feststellung* der Einkünfte zu berücksichtigen. Von Körperschaftsteuersubjekten erwirtschaftete Verluste müssen deshalb bereits im steuerlichen Ergebnis laut Feststellungsbescheid (§ 188 BAO) enthalten sein, damit diese von den Gesellschaftern geltend gemacht werden können.<sup>27</sup>
10. Bei *Zuzug nach Österreich* und damit eintretender unbeschränkter Steuerpflicht können zuvor angefallene ausländische Verluste weder ausgeglichen noch vorgetragen werden. Im umgekehrten Fall kommt es bei ausländischen Verlusten, die während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht berücksichtigt worden sind, bei deren Verwertung im Ausland zu einer Nachversteuerung in Österreich.<sup>28</sup>

### 5. Der Verlustdeckel

§ 2 Abs. 8 Z 3 EStG lässt im Ausland nicht berücksichtigte Verluste höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres zum Abzug zu.<sup>29</sup> Durch diesen Verlustdeckel werden faktisch ausländische Gewinnermittlungsvorschriften in nationales Steuerrecht übernommen. Das bedeutet, dass die österreichische Finanzverwaltung auch die Richtigkeit des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes prüfen müsste. In der Praxis verweist die Betriebsprüfung diesbezüglich jedoch auf die in § 115 BAO vorgesehen *erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten*. Dieser Verlustdeckel soll jene ausländischen Verluste von der Verwertung in Österreich ausschließen, die sich erst aus einer Umrechnung ergeben und mangels eines nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes erst bei Ausscheiden der ausländischen Gesellschaft aus der Unternehmensgruppe nachversteuert würden. Das ändert aber nichts daran, dass die Auslandsverluste nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG zu berechnen sind. Sie dürfen aber höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste von der österreichischen Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Ausländische Gewinnermittlungsvorschriften umfassen auch jene, die aufgrund völkerrechtlicher Steuerrechtsnormen in die ausländische Rechtsordnung einfließen.<sup>30</sup> Für die Deckelung ist hingegen der nach ausländischem Recht ermittelte Verlust maßgeblich.<sup>31</sup> Damit sollen jene Fälle von der Berücksichtigung ausgeschlossen werden, in denen sich umrechnungsbedingt nach inländischen Vorschriften ein höherer Verlust ergibt bzw. in denen ein ausländischer Gewinn umrechnungsbedingt zum Verlust wird. In solchen Fällen wäre eine Nachversteuerung

der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste von vornherein nicht möglich, sodass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebendem Verlust begrenzt wird.

Beispiel:

Auslandsverlust		
Nach österr. Steuerrecht	Nach ausl. Steuerrecht	Abzugsfähig
-1.000	-800	-800
-800	-1000	-800
-800	+100	0

Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten ist daher *doppelt gedeckelt*.<sup>32</sup> Es muss sich nach der Umrechnung der ausländischen Einkünfte nach Maßgabe der österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften ein Verlust ergeben, der nicht höher sein darf als der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust.

### 6. Ausschluss der Verlustverwertung

In den folgenden Fällen will das BMF die Verwertung von Auslandsverlusten nicht zulassen:

- Wenn ausländische Einkünfte nach ausländischem Steuerrecht *generell steuerfrei sind*, weil zB ein Staat für einen gewissen Zeitraum „*Tax Holidays*“ gewährt, soll aufgrund des Verlustdeckels eine Verlustberücksichtigung in Österreich unterbleiben.<sup>33</sup> Begründet damit, dass es in solchen Fällen niemals zu einer Nachversteuerung der Auslandsverluste in Österreich kommen kann.
- In Fällen einer in Ausland vorgenommenen *Pauschalbesteuerung* (zB durch *Gewinnschätzungen*). Denn es sei davon auszugehen, dass mit einer ausländischen Pauschalbesteuerung ausgleichend nicht nur die aus der Auslandstätigkeit erzielten Gewinne, sondern auch die hierbei erlittenen Verluste berücksichtigt werden. Auch bei einer begünstigenden Besteuerung des Abgabepflichtigen (zB *Tonnagebesteuerung* in Deutschland) wird unterstellt, dass damit auftretende Verlustsituationen mitberücksichtigt werden.<sup>34</sup> In diesen Fällen darf ein Auslandsverlust nicht berücksichtigt werden, wodurch natürlich auch eine spätere Nachversteuerung hinfällig wird.<sup>35</sup>
- Verluste eines *unbeschränkt steuerpflichtigen Kommanditisten*, die nach ausländischem Recht dem Komplementär zuzurechnen sind, können von dem Kommanditisten in Österreich nicht abgezogen werden, weil es durch die Zurechnung zum Komplementär nicht noch einmal zur Berücksichtigung in Österreich kommen kann.

Wird ein österreichisches Unternehmen im Ausland auf Grundlage einer *Gewinnschätzung* („*deemed profit taxation*“) besteuert, ergibt sich jedoch nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften berechnet ein Verlust, kann dieser weder im In- noch im Ausland verwertet werden. Im Ausland wegen der dort vorgenommenen Pauschalbesteuerung, in Österreich wegen des Verlustdeckels. Ziel und Zweck des § 2 Abs. 8 EStG ist es aber,



dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entsprechend die von einem Steuerpflichtigen tatsächlich erlittenen Verluste *zumindest ein einziges Mal* steuerwirksam werden zu lassen und gleichzeitig eine doppelte Verwertung zu verhindern. Der in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG vorgesehene Verlustdeckel führt daher in solchen Fällen zu unsachlichen und den Vorgaben des VwGH nicht entsprechenden Ergebnissen, zumal damit selbst die Einmalverwertung von Auslandsverlusten verhindert wird.

Auch *unterschiedliche Zeitpunkte der Gewinnrealisierung* nach österreichischem und ausländischem Steuerrecht können eine *Keinmalverwertung* von Verlusten zur Folge haben. Das sei anhand des folgenden Beispiels dargestellt:

Beispiel:

Die in Österreich ansässige Glasbau GmbH wird von einem australischen Auftraggeber mit der Verkleidung einer Hochhausfassade beauftragt und begründet damit gemäß Art. 5 Abs. 2 lit h DBA-AUS<sup>36</sup> eine Betriebsstätte, deren Einkünfte gemäß Art. 7 DBA-AUS in Australien besteuert werden dürfen. Die Projektdauer beträgt 3 Jahre. Australisches Steuerrecht fordert eine am Leistungsfortschritt zu bemessende Teilgewinnrealisierung, während in Österreich unternehmens- und steuerrechtlich das Projektergebnis erst im Jahr 3 ausgewiesen wird. In den Jahren 1 und 2 ergeben sich nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften Verluste, während in Australien in den ersten zwei Jahren Gewinne zu versteuern sind.

Steuerjahr	Gewinne / Verluste	
	Österreich	Australien
1	-200	+120
2	-200	+130
3	+200	-450
Gesamt	-200	-200

In Österreich können die sich in den Jahren 1 und 2 nach nationalem Steuerrecht berechneten Verluste wegen des Verlustdeckels nicht berücksichtigt werden. Denn in diesen beiden Jahren sind in Australien Gewinne zu versteuern. Der bei Projektende im Jahr 3 in Australien ausgewiesene Verlust darf in Österreich deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sich nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften im Jahr 3 ein Gewinn ergibt. Geht man davon aus, dass nach Ende des Projektes der Verlust in Australien nicht mehr verwertet werden kann (keine Folgeaufträge), bleibt der durch das Fassadenprojekt in Australien erlittene Totalverlust von -200 gänzlich unberücksichtigt.

Das Problem könnte nur dadurch gelöst werden, dass es in solchen Fällen zugelassen wird, die Differenz zwischen dem nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Totalverlust (-200) abzüglich der bis dahin – unter Berücksichtigung des Verlustdeckels – abgezogenen Verluste (0) im Jahr der Aufgabe der Betriebsstätte geltend zu machen. Im konkreten Beispiel wäre der

australischen Betriebsstätte im Jahr 4 ein Verlust von -200 zuzuordnen. Im Schrifttum wird als alternative Lösung angedacht, eine Nachversteuerung dann vorzusehen, wenn nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften wieder ein Gewinn entsteht.<sup>37</sup> Vertretern des BMF ist diese nachteilige Wirkung des Verlustdeckels sehr wohl bewusst. Eine Lösung des Problems wurde bislang jedoch noch nicht angeboten.<sup>38</sup>

## 7. Nachversteuerung von Auslandsverlusten

### 7.1. Verlustberücksichtigung im Ausland

Gemäß § 2 Abs. 8 Z 4 EStG ist dann, wenn ausländische Einkünfte von der Besteuerung im Inland ausgenommen sind, der Gesamtbetrag der Einkünfte im Inland in jenem Jahr um den im Ausland berücksichtigten Betrag zu erhöhen, in dem der Verlust im Ausland nach ausländischem Steuerrecht ganz oder teilweise berücksichtigt wird oder hätte berücksichtigt werden könnte. Dadurch soll eine doppelte Verlustverwertung im In- und im Ausland vermieden und eine Einmalverwertung sichergestellt werden. *Wettbewerbsverzerrungen* sollen damit *verhindert* werden.<sup>39</sup> Ist der Verlust im Ausland (zB mangels Verlustvortragsmöglichkeit) endgültig nicht verwertbar, kommt es im Verhältnis zu einem Staat, mit dem eine *umfassende Amtshilfe* besteht, zu keiner Nachversteuerung. Die Berücksichtigung im Inland ist damit endgültig.

Eine endgültige Verwertung im Inland erfolgt auch dann, wenn im Ausland die Möglichkeit eines Verlustvortrages *zeitlich begrenzt* ist und innerhalb dieses Zeitraumes keine Verlustverwertungsmöglichkeit besteht. Eine Nachversteuerung ist jedoch dann vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige trotz im Ausland gegebener Verwertungsmöglichkeit auf die steuermindernde Geltendmachung des Verlustes *verzichtet* oder die Möglichkeit des Verlustvortrages *nicht gänzlich ausschöpft*, weil zB damit im Ausland nur vergleichsweise geringe steuerliche Vorteile verbunden sind. Der Steuerpflichtige soll also nicht wählen können, wo er seinen Verlust verwertet.<sup>40</sup> Der Nachversteuerungsbetrag errechnet sich wie folgt:<sup>41</sup>

1	Gesamtausmaß des im Inland unter Berücksichtigung des Verlustdeckels berücksichtigten (berücksichtigungsfähigen) noch nicht nachversteuerten umgerechneten ausländischen Verlustes	1. zu 2.: der niedrigere Betrag bestimmt das Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung und den Nachversteuerungsbetrag
2	Ausmaß des im betreffenden Jahr im Ausland verwerteten (verwertungsfähigen) nicht umgerechneten ausländischen Verlustes	

Wurden ausländische Verluste infolge der Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht in niedrigerer Höhe als nach ausländischem Steuerrecht berücksichtigt und kam es in den Folgejahren zu einer teilweisen Verwertung dieser Verluste im Ausland, ist der volle im Ausland verwertete Betrag die Basis für die Nachversteuerung im Inland. Nachzuversteuern ist maximal bis zur Höhe des in Österreich abgezogenen Betrages. Eine *anteilige Nachversteuerung ist nicht geboten*.



Beispiel:<sup>42</sup>

Im Jahr 01 beträgt der einer DBA-befreiten Betriebsstätte zuzurechnende Verlust nach inländischem Steuerrecht 100, der in dieser Höhe in Österreich berücksichtigt wird. Nach ausländischem Recht entspricht dies einem Verlust von 300. Im Jahr 02 kann der Verlust in Höhe von 150 im Ausland verwertet werden. Im Jahr 02 sind 100 nachzuersteuern. Eine anteilige Nachversteuerung (zB in Höhe von  $50 = 100 \cdot 150 / 300$ ) ist nicht möglich.

In Zusammenhang mit der gem. § 2 Abs. 8 Z 4 EStG gebotenen Nachversteuerung zuvor geltend gemachter Auslandsverluste sind folgende Grundsätze zu beachten:

- Sind die im Ausland erzielten *positiven umgerechneten Einkünfte höher* als der Nachsteuerungsbetrag, ist bei Anwendbarkeit einer Befreiungsmethode der *übersteigende Betrag steuerfrei*. Die positiven Auslandseinkünfte sind jedoch in jenem Ausmaß, in dem sie den Nachsteuerungsbetrag übersteigen, für Zwecke des *Progressionsvorbehalts* anzusetzen.
- Sind die im Ausland erzielten positiven Einkünfte *niedriger als der Nachsteuerungsbetrag*, ist der Nachsteuerungsbetrag in Höhe des im Ausland tatsächlich verwerteten Verlustes (unabhängig von allenfalls umgerechneten niedrigeren Einkünften) voll anzusetzen und erhöht den Gesamtbetrag der Einkünfte.
- Sollten die nach ausländischem Recht ermittelten Gewinne nach österreichischem Recht einen Verlust ergeben, kann dieser aufgrund des Verlustdeckels nicht berücksichtigt werden.
- Die Nachversteuerung hat im Sinne eines „*first in – first out-Verfahrens*“ zu erfolgen. Bei Verlustverwertung im Ausland sind also die ältesten Verluste zuerst nachzuersteuern.<sup>43</sup>

Soweit eine Nachversteuerung erfolgt, werden ausländische Gewinne *im Rahmen des Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt*.<sup>44</sup> Die Verpflichtung zur Nachversteuerung entfällt, wenn die Auslandstätigkeit eingestellt wird und damit im Ausland eine Verlustverwertung definitiv nicht mehr möglich ist.

Die in § 8 Abs. 4 Z 1 KStG vorgesehene Begrenzung des Verlustabzugs im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte ist auch bei einer notwendigen Nachversteuerung ausländischer Verluste zu berücksichtigen.<sup>45</sup>

Eine Verpflichtung zur Nachversteuerung besteht auch dann, wenn zB eine ausländische Betriebsstätte unter Übernahme von Verlustvorträgen *steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft umgegründet* wird und die Kapitalgesellschaft die Betriebsstättenverluste verwerten kann. Auch bei der Veräußerung einer umgründungsbezogenen ausländischen oder inländischen Beteiligung ist eine Nachversteuerung vorzunehmen. Die Nachversteuerung hat bei jenem Steuerpflichtigen zu erfolgen, bei dem die Verluste seinerzeit einkommensmindernd abgesetzt worden sind oder bei seinem Gesamtrechtsnachfolger (bzw Umgründungsrechtsnachfolger).<sup>46</sup> Bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen, zB bei Erbschaften oder Schenkungen, geht die Nachversteuerungsverpflichtung auf den Rechtsnachfolger über.<sup>47</sup>

Die Nachversteuerung kann auch beschränkt Steuerpflichtige treffen, wenn diese von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht gewechselt sind und vorher gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtige Personen, Auslandsverluste verwertet haben.<sup>48</sup>

## 7.2. Verlustberücksichtigung nach Zeitablauf

Stammen die zum Ansatz gebrachten Auslandsverluste aus Staaten, mit denen *keine umfassende Amtshilfe* besteht, erhöhen diese *spätestens im dritten Jahr* nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte. Erfolgt in den auf den Ansatz der Verluste im Inland folgenden zwei Jahren keine oder eine nur teilweise Nachversteuerung im Inland, ist die Nachversteuerung des (Rest-)Betrages *spätestens im dritten Jahr* vorzunehmen. Die Notwendigkeit der umfassenden Amtshilfe wird mit dem Fehlen von Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung als sachlich gerechtfertigt argumentiert.<sup>49</sup> Für Auslandsverluste, die bis zur Veranlagung 2014 berücksichtigt worden sind, ist in § 124b Z 249 lit b EStG eine *Übergangsregelung* vorgesehen.<sup>50</sup>

Das BMF veröffentlicht jährlich eine Liste aller Staaten und Territorien, mit denen Vereinbarungen zur umfassenden Amtshilfe bestehen.<sup>51</sup> Bezüglich des Vorliegens umfassender Amtshilfe ist jenes Jahr maßgeblich, *in dem die Verluste angesetzt worden sind*. So sind zB Verluste aus einem Staat, mit dem für den Veranlagungszeitraum 2025 keine umfassende Amtshilfe bestanden hat, *spätestens im Jahr 2028* nachzuersteuern, selbst wenn ab 2026 die Möglichkeit der Amtshilfe geschaffen worden ist.<sup>52</sup> Auch bei der Nachversteuerung durch Zeitablauf sind die ältesten Verluste zuerst nachzuersteuern („*first in – first out-Verfahren*“).<sup>53</sup> Eine Verpflichtung zur Nachversteuerung besteht auch dann, wenn die Verlustverwertungsmöglichkeit im Ausland auf einen Rechtsnachfolger übergegangen ist.

Die Nachversteuerung durch Zeitablauf hat *spätestens im drittfolgenden Jahr* nach Verlustansatz zu erfolgen, wobei eine frühere freiwillige gänzliche oder teilweise Nachversteuerung möglich ist, sodass in einem solchen Fall nur mehr der verbleibende Rest von der Nachversteuerung im drittfolgenden Jahr betroffen wäre.<sup>54</sup>

## 8. Verlustdeckel und Anrechnungsmethode

Die Verpflichtung zur Nachversteuerung im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigter Verluste trifft nur jene Einkünfte, die auf innerstaatlicher oder abkommensrechtlicher Grundlage in Österreich steuerfrei sind. Das ergibt sich aus § 2 Abs. 8 Z 4 erster Satz EStG („*Sind ausländische Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen ...*“). Das bedeutet, dass es für Auslandseinkünfte, für die Doppelbesteuerung durch die Anrechnungsmethode iSd Art. 23A Abs. 2 OECD-MA bzw Art. 23B OECD-MA vermieden wird, keine Nachversteuerung von Verlusten und auch keinen Verlustdeckel geben kann.<sup>55</sup> In diesen Fällen kommt es durch die spätere Besteuerung der Gewinne in Österreich ohnehin automatisch zu einer Nachversteuerung.<sup>56</sup>



### 9. Auslandsverluste bei beschränkter Steuerpflicht

Auch *beschränkt steuerpflichtigen* natürlichen oder juristischen Personen iSd § 1 Abs. 3 EStG bzw § 1 Abs. 3 Z 1 KStG steht im Regime des § 21 KStG iVm § 102 Abs. 2 Z 2 EStG ein gleichlaufendes System zur Verfügung.<sup>57</sup> Auch Personen, die nach österreichischem Steuerrecht nur beschränkt steuerpflichtig wären, jedoch gem. § 1 Abs. 4 EStG beantragen, wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt zu werden, können Auslandsverluste in Abzug bringen. In diesem Sinne hat der VwGH<sup>58</sup> entschieden, dass ein in Belgien ansässiger Unternehmer berechtigt ist, von den Gewinnen seiner österreichischen KG, die an einer deutschen KG beteiligt war, die in Deutschland angefallenen Verluste in Abzug zu bringen. Sollte der Unternehmer die in Österreich steuermindernd angesetzten Verlust der deutschen KG jedoch in Deutschland verwerten können, wäre gemäß § 2 Abs. 8 Z 3 iVm § 98 Abs. 3 EStG eine Nachversteuerung vorzunehmen.<sup>59</sup>

Auslandsverluste, die einer natürlichen oder juristischen Person *vor Begründung ihrer unbeschränkten Steuerpflicht* entstanden sind, also während sie in Österreich entweder mit einer Betriebsstätte nur beschränkt steuerpflichtig war oder gar keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt hatte, können nicht ab der nachfolgenden Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht verwertet werden.<sup>60</sup>

### 10. Europarechtliche Aspekte der grenzüberschreitenden Verlustverwertung

Der deutsche BFH hat in einer Vielzahl von Fällen den EuGH mit der Frage beschäftigt, ob aus unionsrechtlicher Sicht im Ausland erwirtschaftete Verluste, insbesondere „*finale Betriebsstättenverluste*“ in Deutschland berücksichtigt werden müssen.<sup>61</sup> In Deutschland konnten nur bis 1998 – ähnlich wie in Österreich in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG vorgesehen – Auslandsverluste steuermindernd geltend gemacht werden. Seither folgt Deutschland der *Symmetriethese*. Trotz kritischer Reaktionen im Schrifttum<sup>62</sup> leitet die Finanzverwaltung aus der Rechtsprechung des EuGH jedoch ab, dass keine unionsrechtliche Verpflichtung des Ansässigkeitsstaates besteht, Verluste – auch nicht finale Verluste einer ausländischen Betriebsstätte – zu berücksichtigen, wenn dieser abkommensrechtlich auf seine Befugnisse zur Besteuerung der Gewinne (und Verluste) der ausländischen Betriebsstätte verzichtet hat.<sup>63</sup>

### 11. Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung

Die Grundsätze des § 2 Abs. 8 EStG gelten auch im Bereich der Gruppenbesteuerung.<sup>64</sup> § 9 KStG ermöglicht es unter anderem, auch Verluste ausländischer (nicht unbeschränkt steuerpflichtiger) Gruppenmitglieder beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger zu berücksichtigen, wenn diese in einem EU-Mitgliedstaat oder in einem Staat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht und die ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (§ 9 Abs. 2 erster TS KStG). Die (gedeckelten<sup>65</sup>) und entsprechend dokumentierten<sup>66</sup> ausländischen Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres sind in diesem Fall dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger *im Ausmaß der Beteiligungen aller*

*beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers* zuzurechnen.<sup>67</sup>

Anders als in den Fällen des § 2 Abs. 8 EStG kann jedoch auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen (ausländischen) Gruppenmitglieds zur Gänze *verzichtet werden*. Die Verlustzurechnung ist im Ausmaß von 75 % *der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers begrenzt*. Die durch das AbgÄG 2014<sup>68</sup> eingeführte Grenze sollte verhindern, dass im Extremfall das zusammengefasste Ergebnis einer Unternehmensgruppe trotz inländischer Gewinne negativ wird.<sup>69</sup> Können Verluste des laufenden Jahres nicht berücksichtigt werden, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG).

In Jahren, in denen ein zugerechneter ausländischer Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder hätte verrechnet werden können, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. Bei Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten, im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit iSd § 4 Abs. 1 lit c UmrStG gleichzuhalten. Bei Untergang (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen (§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG). ■

## Resümee

Gestützt auf die richtungsweisenden Entscheidungen des VwGH hat sich der österreichische Steuergesetzgeber vor inzwischen 25 Jahren entschlossen, dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen zu ermöglichen, im Ausland erlittene Verluste in Österreich ertragsteuerlich geltend zu machen. Im betrieblichen, im außerbetrieblichen Bereich, auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung, hier selbst im Verhältnis zwischen Mutter- und rechtlich selbständigen Tochtergesellschaften. Aus standortpolitischer Sicht eine weise Entscheidung, zumal selbst innerhalb der EU nur eine begrenzte Anzahl von Staaten vergleichbare Regelungen kennt. Auch angesichts der nicht enden wollenden Verfahren, vor allem dem vom deutschen BFH eingeleiteten Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH zur Frage der Verwertung originärer oder zumindest finaler Verluste, darf gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten an den in § 2 Abs. 8 EStG und § 9 KStG vorgesehenen Regelungen nicht gerüttelt werden.



- 1 VwGH 25.9.2001, 99/14/0217; 25.10.2001, 99/15/0149; EStR 2000, Rz 190.
- 2 BGBl 47/2004.
- 3 BGBl I 2009/52.
- 4 BGBl I 2012/22.
- 5 BGBl 2014/13.
- 6 EStR 2000, Rz 199.
- 7 EStR 2000, Rz 191.
- 8 EStR 2000, Rz 192; *Kanduth-Kristen* in *S. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015), VI/12.
- 9 EStR 2000, Rz 191.
- 10 EStR 2000, Rz 191.
- 11 VPR 2021, Rz 314 mit Verweis auf EAS 1893 und 2114.
- 12 EStR 2000, Rz 196, 198b.
- 13 EStR 2000, Rz 193.
- 14 EStR 2000, Rz 196.
- 15 EStR 2000, Rz 195.
- 16 EStR 2000, Rz 197; *S. Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021), 589 ff.
- 17 *Ludwig*, Die Geltendmachung ausländischer Verluste gem § 2 Abs 8 Z 3 EStG muss gesondert beantragt werden, taxlex 2013, 415 (415); *Gonter*, Auslandsverlustverwertung – bei Anwendung der DBA-Befreiungsmethode, RDB 2014, 401 (401 ff).
- 18 EStR 2000, Rz 198b.
- 19 UFS 18.7.2013, RV/0075-S/12.
- 20 EStR 2000, Rz 198b.
- 21 BFG 5.2.2019, RV/7103985/2014.
- 22 EStR 2000, Rz 204.
- 23 EStR 2000, Rz 198b.
- 24 BGBl 2002/474.
- 25 EStR 2000, Rz 204.
- 26 VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0016; *Siller/Zolles*, SWI-Jahrestagung: Verwertung und Nachversteuerung von Auslandsverlusten, SWI 2018, 430 (430 ff).
- 27 VwGH 17.9.2015, Ro 2014/15/0015.
- 28 EStR 2000, Rz 208.
- 29 EStR 2000, Rz 198a, 206.
- 30 Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021), BMF 2025-0.159.492 (11.3.2025), Rz 315; EAS 3410 v. 5.2.2019.
- 31 EStR 2000, Rz 198 idF Wartungserlass 2012/13.
- 32 *Stürzlinger*, Einschränkung bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (188); *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, RdW 2012, 308 (308); *S. Bendlinger*, Auslandsverluste im StabG 2011, WT 3/2012, 146 (146 ff).
- 33 EStR 2000, Rz 211 und 213.
- 34 EStR 2000, Rz 210 iVm Rz 198a.
- 35 EStR 2000, Rz 210.
- 36 BGBl III 1988/480.
- 37 *Plott*, Neue Schranke bei der Auslandsverlustverwertung, SWK-Spezial, Stabilitätsgesetz 2012, 89. *S. Bendlinger/Kofler*, RuSt 2012: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2012, 615 (615 ff).
- 38 *Mayr*, Gruppenbesteuerung, taxlex 2012, 310.
- 39 *Zorn*, Verwertung von Auslandsverlusten bei DBA mit Befreiungsmethode, SWI 2001, 456 (464).
- 40 *S. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015), VI/77.
- 41 EStR 2000, Rz 203.
- 42 *Jirousek*, Änderung der ESt-Richtlinien betreffend die Verwertung von Auslandsverlusten, ÖStZ 2002, 116 (116).
- 43 EStR 2000, 202a.
- 44 EStR 2000, Rz 203a.
- 45 BFH 8.3.2018, RV/7102026/2013.
- 46 EStR 2000, Rz 207.
- 47 *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 2 Anm 103.
- 48 *Kanduth-Kristen* in *S. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht (2015), VI/84.
- 49 BFG 14.12.2015, RV/7101426/2015.
- 50 EStR 2000, Rz 200a und Rz 2017.
- 51 EStR 2000, Rz 215. Zuletzt aktualisierte Liste: BMF 2025-1.044.717 v. 18.12.2025, Umfassende Amtshilfe im Bereich Steuern vom Einkommen (1.1.2026).
- 52 EStR 2000, Rz 215.
- 53 EStR 2000, Rz 202a und 212.
- 54 EStR 2000, Rz 216.
- 55 EStR 2000, Rz 198c.
- 56 *Mayr*, Gruppenbesteuerung, RdW 2012, 308 (311); *Stürzlinger*, Einschränkung bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, taxlex 2012, 188 (190). Zu unionsrechtlichen Aspekten: EuGH 17.7.2014, C-48/13, *Noredea Bank Danmark A/S*.
- 57 *V. Bendlinger/Klokar*, „Shifting of Losses“ – Gedanken zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung im Körperschaftsteuerrecht, SWI 2023, 368 (379).
- 58 VwGH 25.9.2012, 2008/13/0201; *Weninger*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht, VwGH zur Option auf die unbeschränkte Steuerpflicht bei Auslandsverlusten, SWI 2013, 91 (91).
- 59 *Ohne Verfasser*, VwGH zur Verrechnung von Auslandsverlusten bei Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 4 EStG, RdW 2012, 686 (688).
- 60 VwGH 29.3.2017, Ro 2015/15/0004.
- 61 EuGH 18.7.2007 – C-231/05, *Oy AA*; EuGH 15.5.2008 – C-414/06, *Lidl Belgium*; EuGH 23.10.2008 – C-157/07, *Krankenheim Wannsee*; EuGH 7.11.2013 – C-322/11, *K*; EuGH 25.2.2010 – C-337/08, *X Holding*; EuGH 17.7.2014 – C-48/13, *Nordea Bank*; EuGH 3.2.2015 – C-172/13, *Kommission/UK (Marks & Spencer II)*; EuGH 17.12.2015 – C-388/14, *Timac Agro*; EuGH 10.1.2019 – C-607/17, *Memira Holding AB*; EuGH 10.1.2019 – C-608/17, *Holmen AB*; EuGH 17.10.2019 – C-405/18, *Aures Holdings*; EuGH 22.9.2022 – C 538/20, *W AG*.
- 62 *Kollruss*, Abzug finaler Verluste bei natürlichen Personen in DBA-Freistellungsfällen, IStR 2025, 542 (542 ff.); *Kollruss/Brylka/EI-Eblesch*, (Kein) Abzug finaler Verluste aus Freistellungsbetriebsstätten, RIW 2022, 728 (732); *Kollruss/Euskirchen/Lang/Brylka*, Finales Ende der finalen Verluste durch (unvollständige) EuGH-Vorlagen? Wurde der EuGH auf eine falsche Spur geführt?, ÖStZ 2024, 459 (459 ff).
- 63 *Schilcher*, Keine unionsrechtliche Pflicht zur Berücksichtigung finaler Verluste ausländischer DBA-Freistellungsbetriebsstätten, SWK 2022, 1260 (1260 ff).
- 64 KStR 2013, Rz 1082a.
- 65 BFG 1.12.2025, RV/1100090/2024 zur Verlustdeckelung bei Kürzung ausländischer Verlustvorträge in Folge einer Steueramnestie.
- 66 KStR 2013, Rz 1082.
- 67 *Knotzer/Pinetz* in *Kofler et al.*, KStG Kommentar3 (2022), § 9 Rz 227 ff.
- 68 BGBl I 2014/13.
- 69 ErläutRV 24 der Beilagen XXV. GP, 12.