

JUDIKATUR

Kein Verlustübergang bei Hereinverschmelzung

1. Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, sind zufolge § 21 Abs 1 Z 1 KStG für die Bemessung der Körperschaftsteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen; das Gleiche gilt für Verluste, die weder für einen Verlustausgleich nach § 7 Abs 2 noch für einen Verlustabzug nach § 8 Abs 4 KStG in Betracht kommen. Das gilt auch dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in den Folgejahren unbeschränkt steuerpflichtig wird.
2. Eine Verpflichtung zur „Hereinnahme“ ausländischer, vor dem Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht entstandener Verluste ergibt sich auch nicht aus dem Unionsrecht. Die gegenständlich strittigen Verluste wurden in einer deutschen Betriebsstätte von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft zu einem Zeitpunkt erzielt, zu dem Österreich keinerlei Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zukam. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit in Inland in dem Zeitraum, zu dem der steuerpflichtige Verlust entstanden ist, ist Österreich nicht gehalten, die vor Begründung seiner Besteuerungshoheit entstandenen Verluste zu berücksichtigen.

VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0004 (vorgehend BFG 24. 10. 2014, RV/1100358/2012)
 Deskriptoren: Verlustübergang, „finale Verluste“, Hereinverschmelzung.

Normen: § 8 Abs 4 KStG, § 21 Abs 1 Z 1 KStG.

Problemstellung

Die deutsche S-GmbH mit deutschen Betriebsstättenverlusten der Jahre 2002 und 2003 (Einstellung der Tätigkeit im Jahr 2004) wurde im April 2004 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig und schließlich 2011 auf eine österreichische GmbH grenzüberschreitend verschmolzen. Strittig war, ob die im Jahr 2002 und 2003, also vor dem Eintritt in die unbeschränkten Steuerpflicht¹ entstandenen ausländische Verluste in den Streitjahren 2008 und 2009 (den Jahren, in denen erstmals ein Gewinn erzielt wurde) verwertbar sind.

Das BFG verneinte dies und betonte unter Hinweis auf das Schrifttum, dass „[d]ie Frage, ob ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich verwertet werden können“, „zu Recht allgemein verneint“ werde.² Die Frage, ob es sich bei den deutschen Verlusten um solche handelt, die sodann durch die Hereinverschmelzung „final“ (iS der Judikatur des EuGH zB in *Marks & Spencer*³) geworden und allenfalls zu berücksichtigen seien, behandelte das BFG nicht materiell: Das BFG lehnte implizit die – in der älteren Rechtsprechung des BFH⁴ vertretene – Ansicht ab, dass bereits die Schließung der deutschen Betriebsstätte im Jahr 2004 zur (faktischen) Finalität der Verluste geführt habe. Denn bis zur Verschmelzung im Jahr 2011 sei eben nicht definitiv festgestanden, was mit der deutschen GmbH passiert (der Alleingesellschafter wollte sich alle Optionen – einschließlich Reaktivierung der Tätigkeit in Deutschland – offenhal-

1 Weder das BFG noch der VwGH haben sich inhaltlich mit der Frage beschäftigt, ob der Eintritt der deutschen Gesellschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht (konkret aufgrund der Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung ins Inland) aus sitztheoretischer Sicht (§§ 10, 12 IPRG; dazu zB *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ [2007] Einl Rz 17 ff) den Bestand der deutschen Gesellschaft als Körperschaft iSd § 1 KStG gefährdet hat (ausführlich *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht [2004]). Aus deutscher Sicht wurde die Sitztheorie nämlich

erst in den späten 2000ern durch § 5 AktG und § 4a GmbHG idF MoMiG, dBGBl 2008 I 2026, insofern „aufgeweicht“, als es einer deutschen Kapitalgesellschaft seither sachrechtlich möglich ist, ihren Sitz der Hauptverwaltung (entspricht im Wesentlichen dem steuerlichen Ort der Geschäftsleitung) ins Ausland zu verlegen.

2 BFG 24.10.2014, RV/1100358/2012, uHa *Kofler/Tumpel* in *Achaz/Kirchmair* (Hrsg), KStG (2011) § 21 Tz 144 mwN.

3 EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

4 BFH 9.6.2010, I R 107/09, BFHE 230, 35.

ten) und die in Deutschland aufgelaufenen Verluste seien daher erst im Jahr 2011 (allenfalls) „final“ geworden; eine Verlustberücksichtigung in den Streitjahren 2008 und 2009 scheide daher jedenfalls aus, da die Verluste in diesen Jahren eben noch nicht final geworden waren. Der VwGH bestätigte dieses Ergebnis und wies die Revision – ohne Vorlage an den EuGH – als unbegründet ab, erläuterte aber zudem, warum selbst im „Finalitätsfalle“ keine Berücksichtigung der ausländischen Verluste erforderlich wäre.

Aus den Entscheidungsgründen:⁵

Keine Verlusthereinnahme auf Grundlage des nationalen Steuerrechts ...

„13 Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988.“

14 Bei Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, erstreckt sich die Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 EStG 1988. Der inländische Besteuerungsanspruch wird – abgesehen von hier nicht in Betracht kommenden Sondertatbeständen – bei Einkünften aus Gewerbebetrieb auf die Fälle eingeschränkt, in denen eine intensive sachliche oder personelle Beziehung zum Inland durch eine Betriebsstätte, einen ständigen Vertreter oder unbewegliches Vermögen besteht (vgl. *Kofler/Tumpel* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 21 Tz 76).

15 Nach § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988, auf den § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 verweist, steht der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) bei beschränkter Steuerpflicht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen, oder für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

16 Einkünfte, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich bezogen worden sind, sind zufolge § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 für die Bemessung der Körperschaftsteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen; das Gleiche gilt für Verluste, die weder für einen Verlustausgleich nach § 7 Abs. 2 noch für einen Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG 1988 in Betracht kommen. Das gilt auch dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in den Folgejahren unbeschränkt steuer-

pflichtig wird (vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 7 Tz 101).

17 Die Revisionswerberin wendet sich nicht gegen die Feststellung des Bundesfinanzgerichtes, wonach die S GmbH in den Jahren 2002 und 2003 in Österreich weder über Sitz noch Geschäftsleitung verfügt hat und daher in Österreich lediglich beschränkt körperschaftsteuerpflichtig war. Unstrittig ist auch, dass die S GmbH die streitgegenständlichen Verluste der Jahre 2002 und 2003 durch ihre deutsche Betriebsstätte erzielt hat und erst 2004 in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig wurde. 18 Einkünfte, die die S GmbH in den Jahren 2003 und davor bezogen hat, waren nach § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 für die Bemessung der Körperschaftsteuer in Österreich nicht zu berücksichtigen. Daher stehen die in den Jahren 2003 und davor in Deutschland erzielten Verluste für einen Verlustabzug nach § 8 Abs. 4 KStG 1988 nicht zur Verfügung.“

... und auch nicht auf Basis des Unionsrechts

„19 Die Revisionswerberin sieht in den genannten innerstaatlichen Bestimmungen einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV in Verbindung mit Art. 54 AEUV.“

20 Zu Unrecht stützt sich die Revision in diesem Zusammenhang auf das Urteil des EuGH vom 17. Juli 2014, C-48/13, *Nordea Bank Danmark A/S*. Der EuGH bejahte in dem Urteil einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn anlässlich der Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte die zuvor für die veräußerte Betriebsstätte abgezogenen Verluste nachbesteuert werden, während bei einer unter den gleichen Bedingungen erfolgenden Veräußerung von im Inland gelegenen Betriebsstätten keine Nachbesteuerung erfolgt. Eine derartige Regelung gehe über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der notwendigen Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse erforderlich sei, sofern der Mitgliedstaat die von der (ausländischen) Betriebsstätte vor ihrer Veräußerung realisierten Gewinne einschließlich der Gewinne besteuert, die aus dem bei der Veräußerung erzielten Wertzuwachs resultieren. In Rn. 24 des angeführten Urteils betont der EuGH, dass das Königreich Dänemark dadurch, dass es die Gewinne der in Finnland, Schweden und Norwegen gelegenen Betriebsstätten der dänischen Besteuerung unterzogen habe, diese Betriebsstätten den gebietsansässigen Betriebsstätten im Hinblick auf den Verlustabzug gleichgestellt habe. 21 Im Revisionsfall fehlte es an dieser Gleichstellung, weil die von der S GmbH in Deutschland erzielten Gewinne nicht der österreichischen Besteuerung unterlagen. Im Urteil vom 15. Mai 1997, C-250/95, *Futura Participations*

⁵ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

SA und Singer, hat der EuGH ausgesprochen, dass es nicht gegen Art. 52 EG-Vertrag (nunmehr Art. 49 AEUV) verstößt, wenn ein Mitgliedstaat den Verlustvortrag aus früheren Jahren bei einem Steuerpflichtigen, der in seinem Gebiet eine Zweigniederlassung, nicht aber seinen Sitz hat, davon abhängig macht, dass die Verluste in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, die der Steuerpflichtige in diesem Staat erzielt (Rn. 43). Nichts anderes kann für die streitgegenständlichen Verluste gelten, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem von der S GmbH in Österreich erzielten Einkünften stehen (vgl. VwGH vom 28. Mai 2009, 2008/15/0034).

22 Eine Bestätigung findet diese Ansicht im Urteil vom 17. Dezember 2015, C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH*, in dem der EuGH unter Rn. 48 ausführt, dass die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen Mitgliedstaaten darauf abziele, die Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit des Abzugs von Verlusten zu wahren. Die Niederlassungsfreiheit stehe einer nationalen Regelung nicht entgegen, die Verluste einer ausländischen Betriebsstätte unberücksichtigt lässt, sofern nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen die Betriebsstättenergebnisse ausschließlich im Betriebsstättenstaat der Besteuerung unterliegen. Unter diesen Umständen sei eine nationale Regelung zulässig, die Verluste der im anderen Mitgliedstaat gelegenen Betriebsstätte in die Bemessungsgrundlage der Steuer nicht einbezieht (Rn. 66).

23 Da der EuGH bereits die objektive Vergleichbarkeit einer im EU-Ausland belegenen Betriebsstätte mit einer inländischen Betriebsstätte verneint, wenn weder auf-

grund des originär nationalen Rechts noch aufgrund von DBA Verluste ausländischer Betriebsstätten im Inland berücksichtigt werden, stellen sich Fragen der Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Beschränkung des Verlustabzuges nicht mehr. Folglich kommt es auf die in den Rechtssachen *Marks & Spencer*, C-446/03, EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2005, und *A Oy*, C-123/11, EuGH-Urteil vom 21. Februar 2013, behandelte Frage der ausnahmsweisen steuerlichen Berücksichtigung von finalen Verlusten unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht an.

24 Die gegenständlich strittigen Verluste wurden in einer deutschen Betriebsstätte von einer in Deutschland ansässigen Gesellschaft zu einem Zeitpunkt erzielt, zu dem Österreich keinerlei Besteuerungsrecht an diesen Einkünften zukam. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit im Inland [in] dem Zeitraum, zu dem der steuerpflichtige Verlust entstanden ist, ist Österreich nicht gehalten, die vor Begründung seiner Besteuerungshoheit entstandenen Verluste zu berücksichtigen (vgl. zum Fall des Verlustes der Besteuerungshoheit durch Sitzverlegung zwischen Mitgliedstaaten das Urteil des EuGH vom 29. November 2011, C-371/10, *National Grid Indus BV*, Rn. 58). Im Hinblick auf die bereits vorliegenden Urteile des EuGH sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht veranlasst, der Anregung der Revisionswerberin, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten, nachzukommen.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Der VwGH bestätigt zunächst eindrücklich die hA: Nach allgemeinem Steuerrecht können ausländische Verluste, die vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich entstanden sind, nach dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich nicht verwertet werden.⁶ Auch eine generelle grundfreiheitsrechtliche Verpflichtung zur Verlustthe-

reinnahme beim Ansässigkeitswechsel wurde schon bisher auf Basis des Territorialitätsprinzips abgelehnt.⁷

2. Im Raum stand sodann aber ein möglicher Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit nach Art 49, 54 AEUV und die Frage, ob diese dennoch die Hereinnahme der – womöglich – final gewordenen Verluste im

6 Siehe zB Rz 208 u 8059 EStR 2000; BMF 8.5.2000, EAS 1553 = SWI 2000, 285 = ÖStZ 2000/868, 435; BMF 22.7.2002, EAS 2097 = SWI 2002, 472; so bereits VwGH 10.2.1950, 1864/48, VwSlg 192 F/1950; siehe zB auch *Aigner/Kofler*, Grenzen der grenzenlosen Verlustverwertung – Überlegungen zum Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht –, in: *BMF/JKU* (Hrsg.), Einkommensteuer – Körperschaftsteuer – Steuerpolitik, GedS Quantschnigg (2010) 17 (23); zur möglichen rechtspolitischen Kri-

tik siehe *Kaufa/Kofler/König/Tumpel*, Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft, taxlex 2005, 323 (324 f).

7 Siehe allgemein zur Verweigerung des Verlustimports VwGH 28.5.2009, 2008/15/0034, ÖStZB 2009/539, 597, und dazu *Wiesner*, Verluste vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, RWZ 2009/59, 204 (204 f); *Bendlinger/Kofler*, Highlights

Lichte der *Marks & Spencer*-Rechtsprechung⁸ erfordere. Ohne auf den möglichen Zeitpunkt der Finalität abzustellen, lehnte der VwGH einen Rückgriff auf die zur Anrechnungs methode ergangene Entscheidung in *Nordea Bank Danmark*⁹ ab und rekurierte auf die Judikatur des EuGH in *Futura Participations*¹⁰ und *Timac Agro*¹¹: Aus *Futura Participations* und der verwaltungsgerichtlichen Vorjudikatur¹² ergebe sich, dass kein Grundfreiheitsver stoß vorliege, wenn – wie im gegenständlichen Fall – die fraglichen ausländischen Verluste „in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem von der S GmbH in Österreich erzielten Einkünften stehen“. Dies werde, so der VwGH, auch durch *Timac Agro* bestätigt. Dem ist wohl zuzustimmen, wenngleich nicht schon wegen der vom VwGH betonten,¹³ auf der Rechtfertigungsebene angesiedelten (und daher dem *Marks & Spencer*-Verhältnismäßigkeitstest unterliegenden¹⁴) Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit des Abzugs von Verlusten, sondern vielmehr wegen der – vom VwGH ebenfalls herangezogenen – Überlegung des

EuGH, dass sich in- und ausländische Betriebsstätten in Freistellungsfällen bei symmetrischen Systemen (keine Hereinnahme ausländischer Betriebsstättenverluste, keine Besteuerung ausländischer Betriebsstättengewinne) nicht in einer vergleichbaren Situation befinden; mangels Vergleichbarkeit von Inlands- und Auslandsbetriebsstätte bestehe daher von vornherein keine Diskriminierung.¹⁵ Schon mangels Diskriminierung bedürfe es daher weder Rechtfertigungs- noch Verhältnismäßigkeitstestsprüfung; es komme daher im vorliegenden Fall auf die in *Marks & Spencer*¹⁶ und *A Oy*¹⁷ behandelte Frage „der ausnahmsweisen steuerlichen Berücksichtigung von finalen Verlusten unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht an“.¹⁸ Wenngleich durchaus unklar und umstritten ist, wie sich *Timac Agro* etwa zu den Grundsätzen von *Marks & Spencer* und auch *Lidl Belgium*¹⁹ verhält (bei denen der EuGH die Vergleichbarkeit von Inlands- und Auslandssachverhalt zumindest unterstellt hat),²⁰ hielt der VwGH diese Rechtslage für so klar, dass er sich „nicht

aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“ („RuSt 2009“), RdW 2009/692, 676 (677); *Kofler/Tumpel* in *Achätz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 21 Tz 142; ebenso zuvor zB UFS 24.2.2004, RV/0408-I/03; aa zu Umgründungen zB *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 4 Rz 30.

8 EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.
9 EuGH 17.7.2014, C-48/13, *Nordea Bank Danmark*, EU:C:2014: 2087.

10 EuGH 15.5.1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, EU:C:1997: 239.

11 EuGH 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro*, EU:C:2015:829.

12 VwGH 28.5.2009, 2008/15/0034, ÖStZB 2009/539, 597.

13 So auch der Hinweis des VwGH auf Rn 48 in EuGH 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro*, EU:C:2015:829.

14 EuGH 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro*, EU:C:2015:829, Rn 52 f.

15 Siehe EuGH 17.12.2015, C-388/14, *Timac Agro*, EU:C:2015:829, Rn 65 f. Ebenso nunmehr BFH 22.2.2017, IR 2/15.

16 EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763.

17 EuGH 21.2.2013, C-123/11, *A Oy*, EU:C:2013:84.

18 Damit brauchte letztlich auch die Frage nicht angesprochen werden, wann denn nun „finale Verluste“ vorliegen. Gerade die jüngere Rsp des EuGH in *Kommission/Großbritannien* (EuGH 3.2.2015, C-172/13, EU:C:2015:50) scheint hier nämlich nahezulegen, dass „finale Verluste“ überhaupt nur jene des letzten Jahres vor der Verlustverwertung, nicht aber auch aufgelaufene Verlustvorträge sein können. Ausführlich *Lachmayer*, ÖStZ 2015/211, 168 (168 ff); siehe auch *CFE ECJ Task Force*, Opinion Statement ECJ-TF 2/2015 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in Case C-172/13, *European Commission v. United Kingdom* („Final Losses“), concerning the „*Marks & Spencer* exception“ ET 2016, 87 (87 ff).

19 EuGH 15.5.2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278.

20 Dazu aus jüngerer Zeit zB *Niemann/Dodos*, Verrechnung von „finalen“ Auslandsverlusten – auch nach „*Timac Agro*“! IStR 2016, 1057 (1057 ff) (*Timac Agro* stelle keine Abkehr von der Finalitätsrechtsprechung des EuGH dar); *Schiefer*, *Timac Agro*: Verluste der österreichischen Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft – *Timac Agro Deutschland* GmbH/FA Sankt Augustin, IStR 2016, 74 (79 f) (nach *Timac Agro* müsse kritisch hinterfragt werden, ob die *Marks & Spencer*-Ausnahme bei verbundenen Kapitalgesellschaften weiterhin Gültigkeit besitzt); *Benecke/Staats*, *Timac Agro*: Verluste der österreichischen Betriebsstätte einer deutschen Kapitalgesellschaft – *Timac Agro Deutschland* GmbH/FA Sankt Augustin, IStR 2016, 74 (81 ff) (Spannungsverhältnis zu den weiteren EuGH-Urteilen zu finalen Verlusten, die allesamt trotz fehlender Vergleichbarkeit der Sachverhalte im Sinne einer symmetrischen Nichterfassung von Auslandsgewinnen und -verlusten dennoch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit unterstellt haben); *Schnitger*, EuGH in der Rs. *Timac Agro* zu finalen ausländischen Betriebsstättenverlusten – War es das bei der Freistellungsmethode? IStR 2016, 72 (72 ff) (unklar, ob mit den in *Timac Agro* entwickelten Grundsätzen nicht auch die Verpflichtung zur Berücksichtigung finaler Verluste durch eine grenzüberschreitende Organschaft nach *Marks & Spencer* faktisch aufgegeben wurde); *Schumacher*, Das EuGH-Urteil *Timac Agro* – Was bleibt von der Rechtsfigur der finalen Verluste übrig? IStR 2016, 473 (473 ff) (ausgehend von *Timac Agro* bleibe für die Verlustberücksichtigung von gebietsfremden Tochterkapitalgesellschaften kein Raum mehr). Siehe zusammenfassend zB auch *Eisendle*, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Jahre 11 nach *Marks & Spencer* – Status quo der EuGH-Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten kraft Unionsrecht, ISR 2016, 37 (37 ff).

veranlasst“ sah, „der Anregung der Revisionswerberin, ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten, nachzukommen“.

3. Man könnte schließlich noch die Frage aufwerfen, ob der Fall anders ausgegangen wäre, wenn die deutsche S GmbH zB bereits im Jahr 2004 unmittelbar auf eine österreichische Gesellschaft hereinverschmolzen wäre. Früher zeigte nämlich die Verwaltungspraxis auf Basis von Nichtdiskriminierungsüberlegungen durchaus Sympathie für eine Verlusthereinnahme bei Umgründungen, wenn eine Verlustdoppelverwertung ausgeschlossen werden konnte.²¹ Diese Ansicht wurde aber mit der Einführung der Gruppenbesteuerung aufgegeben.²² Seither lehnt die Verwaltungspraxis eine sofortige Hereinnahmeverpflichtung von Auslandsverlusten anlässlich einer Import-Verschmelzung deutlich ab.²³ Zwar lässt sich dem Wortlaut des § 4 UmgrStG zunächst nicht zwingend entnehmen, dass ausländische Verluste der übertragenden Körperschaft (also Verluste aus in Österreich nicht der sachlichen Steuerpflicht unterliegendem Vermögen), die

bis zur Verschmelzung angefallen und nicht verwertet worden sind, nicht unter den gleichen Voraussetzungen übergehen wie inländische Verluste. Die Verwaltungspraxis legt den Einleitungssatz, wonach „§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 [...] nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden“ ist, aber so aus, dass davon nur inländische Verluste erfasst sein könnten, also ausländische Verluste nicht die Eigenschaft von Verlusten iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG besitzen und daher nicht auf die inländische übernehmende Körperschaft übergehen können.²⁴ Der VwGH gibt diesem Verständnis nunmehr Rückenwind und entkräftet letztlich – trotz der Unklarheiten des Verhältnisses zwischen *Timac Agro* und *Marks & Spencer* – auch jene Überlegungen, die sich mit der Verpflichtung zur Hereinnahme von Auslandsverlusten bei EU-Importverschmelzungen im Falle „finaler Verluste“ befasst haben.²⁵ Klar scheint schließlich, dass sich eine Verlusthereinnahmeverpflichtung im Fall der Import-Verschmelzung auch nicht aus Art 6 FRL ableiten lässt.²⁶

21 So zur verschmelzenden Umwandlung (zB BMF 4.2.2002, EAS 1992 = SWI 2002, 166 = ÖStZ 2002/474, 282; BMF 18.11.2002, EAS 2110 = SWI 2003, 199 = ÖStZ 2003/505, 269; BMF 24.7.2003, EAS 2339 = SWI 2003, 442 = ÖStZ 2004/86, 34) und zur Einbringung (BMF 27.10.2003, EAS 2365 = SWI 2003, 535). Dazu etwa *Achatz/Kofler*, Internationale Verschmelzungen, in: *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (58).

22 Siehe BMF 21.12.2006, BMF-010221/0666-IV/4/2006 = ARD 5740/7/2007, und zuvor *Wiesner/Mayr*, Aktuelle Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2005/652, 566 (571 ff); kritisch dazu *Grau/Stefaner*, Nutzung ausländischer Verluste durch Umgründungen, SWI 2007, 217 (217 ff); *Kornberger/Rödler*, Verwertung von Auslandsverlusten durch Umgründungen, in: *Quantschnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg), Steuern im Gemeinschaftsrecht, FS Nolz (2008) 97 (99 ff).

23 Siehe zB Rz 160a u 194 UmgrStR 2002 idF WE 2006/07; dazu *Bruckner/Kolienz*, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Neuerungen beim Verlustabzug, ÖStZ 2007/997, 474 (478); *Wiesner/Mayr*, UmgrStG: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2007/447, 435 (437); *Kornberger/Rödler* in FS Nolz (2008) 97 (104 ff); *Aigner/Kofler* in GedS *Quantschnigg* (2010) 17 (23 ff); *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁶ (2017) § 4 Rz 32 ff.

24 Rz 194 UmgrStR 2002; *Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ (2015) § 4 Rz 8; kritisch *Hügel*, Grenzüberschrei-

tende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 4 Rz 29.

25 Wenngleich bisher durchaus überlegt wurde, ob der Grundsatz der Hereinnahme „finaler“ Verluste bei Hereinverschmelzungen bedeutsam sein könnte, wurde gleichermaßen betont, dass dieser Grundsatz für das österreichische Steuerrecht mangels Diskriminierung nur in Randbereichen bedeutsam sein könne (zusammenfassend *Kofler/Six* in *Kofler* [Hrsg], UmgrStG⁶ (2017) § 4 Rz 33 mwN); dies deshalb, weil § 4 UmgrStG auch im Inlandsfall sowohl das tatsächliche und vergleichbare Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens fordert (also den Übergang von Verlustvorträgen aus einer bereits eingestellten Betriebsstätte auch im Inlandsfall ausschließt) als auch die Buchwertfortführung voraussetzt, also schon angesichts der zwingenden Neubewertung nach § 3 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG eine Verlustverwertung oftmals ausgeschlossen wäre.

26 Siehe Schlussanträge GA *Kokott* 19.7.2012, C-123/11, A Oy, EU:C:2012:488, Rn 24 ff; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 4 Rz 31; *Hirschler*, Grenzüberschreitende Umgründungen – Harmonisierung und deren Grenzen, in: *Vienna Law Inauguration Lectures – Antrittsvorlesungen an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien*, Bd 3 (2014) 1 (18 ff).