

Die Missbrauchsbestimmungen des § 44 Umgründungssteuergesetz

Der EuGH wird in der Rechtssache *Zwijnenburg*¹⁾ die Gelegenheit haben, die Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie²⁾ weiter zu konkretisieren. Nach Art 11 Fusions-RL können Mitgliedstaaten die Vorteile der Fusionsrichtlinie versagen oder rückgängig machen, wenn der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung ist. Von einem solchen Beweggrund ist auszugehen, wenn die Restrukturierung nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruht. Diese sekundärrechtliche Missbrauchsbestimmung wurde in Österreich in § 44 Umgründungssteuergesetz implementiert.³⁾ § 44 UmgrStG enthält zwei Verweise – einerseits auf Art 11 Fusions-RL und andererseits auf § 22 BAO.

Wie diese beiden Verweise des § 44 UmgrStG jedoch zu verstehen sind, ist nicht klar: Zum einen lässt der Wortlaut des § 44 UmgrStG gegensätzliche Interpretationen zu. Zum anderen kennt das österreichische UmgrStG auch Umgründungen außerhalb des unmittelbaren Anwendungsbereichs der Fusionsrichtlinie. Als praktisches Beispiel für die nachfolgenden Ausführungen, soll die beim EuGH anhängige Rechtssache *Zwijnenburg* dienen. Nachdem der dem EuGH-Fall zugrunde liegende Sachverhalt vorgestellt wurde, werden die Missbrauchsbestimmungen des § 44 UmgrStG erläutert, um im Anschluss mögliche Interpretationsvarianten zur Diskussion zu stellen.

1. Der Sachverhalt der Rs *Zwijnenburg*

Der Rs *Zwijnenburg* liegt der folgende Sachverhalt zugrunde:⁴⁾ Herr und Frau *Zwijnenburg* sind Eigentümer der Mode-BV, die sie über eine Holdinggesellschaft besitzen. Die für das Modegeschäft benutzten Räumlichkeiten befinden sich in der Tolstraat 17 und dem angrenzenden Nachbarhaus Tolstraat 19. Während die Mode-BV Eigentümerin des Gebäudes Tolstraat 19 ist, mietet die Mode-BV das Gebäude Tolstraat 17 von der Beheer-BV, deren Eigentümer die Eltern von Herrn *Zwijnenburg* sind. Die Beheer-BV hat außer der Verwaltung des Vermögens der Familie *Zwijnenburg* keine weiteren Tätigkeitsbereiche. Im Jahr 2004 wollte die Familie *Zwijnenburg* den Betriebsübergang vom Vater auf den Sohn endgültig abschließen und damit gleichzeitig die beiden Gebäude Tolstraat 17 und 19 in einer einzigen Gesellschaft zusammenführen. Dafür war geplant, den Betrieb und das Gebäude Tolstraat 19 der Mode-BV gegen Gewährung von Anteilen in die Beheer-BV einzubringen. Für die restlichen Anteile, die nach der Einbringung noch von den Eltern des Herrn *Zwijnenburg* gehalten werden, wurde eine Kaufoption zugunsten der Mode-BV vereinbart. Die Einbringung des Betriebs mit dem zugehörigen Gebäude Tolstraat 19 wird in den Niederlanden als Betriebsfusion bezeichnet.⁵⁾ Nach Art 14 des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes ist die Betriebsfusion körperschaftsteuerrechtlich nicht zu berücksichtigen, außer es wird mit der Betriebsfusion überwiegend bezweckt, die Besteuerung zu vermeiden oder hinauszuschieben. Von einer solchen Steuerumgehung ist insbesondere dann auszugehen, wenn die Restrukturierung

nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruht. Diese niederländische Regelung zur Steuerumgehung basiert willentlich auf der Missbrauchsbestimmung des Art 11 Fusions-RL. Ein weiterer Vorteil, abgesehen von der Körperschaftsteuerbefreiung, ist die Befreiung von der niederländischen Verkehrssteuer. Während für die Einbringung des Gebäudes Tolstraat 17 eine 6%ige Verkehrssteuer zu entrichten wäre, wird ein Befreiungstatbestand des niederländischen Verkehrssteuergesetzes erfüllt, wenn ein eigenständiger Betriebsteil oder die Gesamtheit eines Unternehmens von einer anderen Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen von einer anderen Gesellschaft erworben wird. Die Steuerbehörden verneinten jedoch die Befreiung von der niederländischen Körperschaftsteuer und der Verkehrssteuer mit der Begründung, dass die geplante Betriebsfusion überwiegend darauf gerichtet sei, die Besteuerung zu vermeiden oder hinauszuschieben. Die Zusammenführung beider Gebäude stelle zwar einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund dar, nicht aber der gewählte Weg der Betriebsfusion. Dieser sei nach Ansicht der niederländischen Steuerbehörden nur steuerlich motiviert und stelle somit keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund dar. Die niederländische Finanzverwaltung beurteilte den gewählten Weg der Zusammenführung der Gebäude mittels Betriebsfusion als Umgehung der 6%igen niederländischen Verkehrssteuer. Der Hoge Raad der Niederlande setzte das Verfahren aus und legte die folgende Frage dem EuGH vor:⁶⁾ „Ist Art 11 Abs 1 lit a der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 dahin auszulegen, dass die Vergünstigungen dieser Richtlinie dem Steuerpflichtigen versagt werden können, wenn eine Gesamtheit von Rechtshandlungen darauf gerichtet ist, die Erhebung einer anderen Steuer als derjenigen Steuern, auf die sich die in dieser Richtlinie enthaltenen Vergünstigungen beziehen, zu vermeiden?“

1) EuGH, C-352/08, *Zwijnenburg*, noch nicht in Slg.
2) Richtlinie des Rates 90/434/EWG vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.
3) Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl 2005/161. Ein Verweis auf Art 11 Fusions-RL wäre aber nicht nötig gewesen, weil Art 11 Fusions-RL ein Umsetzungswahlrecht beinhaltet.
4) SA *Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijnenburg*, RN 10-24.
5) Im österreichischen Steuerrecht: Einbringung eines Betriebs nach § 12 Abs 1 und Abs 2 Z 1 UmgrStG.

6) EuGH, C-352/08, *Zwijnenburg*.

2. Verweise auf die Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie und die allgemeine österreichische Missbrauchsbestimmung

2.1. Die Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie

Im *Leur-Bloem-Urteil*⁷⁾ hielt der EuGH fest, dass sich die nationalen Behörden bei der Prüfung, ob der beabsichtigte Vorgang als den hauptsächlichen oder einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder Steuerumgehung hat, nicht darauf beschränken dürfen, von der Finanzbehörde vorgegebene, allgemeine Kriterien anzuwenden. Vielmehr haben die nationalen Behörden eine Untersuchung des Einzelfalls durchzuführen, die in der Folge auch einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich sein muss.⁸⁾ Der Wortlaut des Art 11 Abs 1 lit a Fusions-RL stellt die Umgehungsabsicht einer Steuer in den Mittelpunkt. Da eine Umgehungsabsicht jedoch nur schwer von den Finanzbehörden nachgewiesen werden kann, ermächtigt die Fusionsrichtlinie die Finanzbehörden, die Absicht des Steuerpflichtigen zur Umgehung einer Steuer zu vermuten.⁹⁾ Art 11 Fusions-RL stellt somit im Gegensatz zu anderen sekundärrechtlichen Missbrauchsbestimmungen eine Missbrauchsvermutung auf.¹⁰⁾ Im Ergebnis kommt es damit zu einer Beweislastumkehr. Der Steuerpflichtige kann¹¹⁾ durch das Vorbringen von vernünftigen wirtschaftlichen Gründen die Vermutung der Umgehungsabsicht entkräften. Der Begriff der „vernünftigen wirtschaftlichen Gründe“ ist weit zu verstehen. Der Richtlinientext qualifiziert bereits die Rationalisierung und Umstrukturierung als vernünftige wirtschaftliche Gründe.¹²⁾ Ein einziger vernünftiger wirtschaftlicher Grund ist ausreichend, um die Missbrauchsvermutung des Art 11 Fusions-RL zu entkräften.¹³⁾ Der EuGH stellt jedoch klar, dass ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund mehr verlangt als das Streben nach einem rein steuerlichen Vorteil.¹⁴⁾ Eine generelle Regelung, die

automatisch gewisse Gruppen von Vorgängen, unabhängig davon, ob tatsächlich Steuerumgehung vorliegt, vom Steuervorteil der Fusionsrichtlinie ausschließt, widerspricht der unionsrechtlich geforderten Verhältnismäßigkeit.¹⁵⁾ Als eine unverhältnismäßige Regelung ist bspw eine unwiderlegbare Vermutung der Umgehungsabsicht zu sehen. Aufgrund der unionsrechtlich gebotenen Verhältnismäßigkeitsprüfung muss die nationale Missbrauchsvermutung den Gegenbeweis im Einzelfall zulassen.¹⁶⁾ Art 11 Fusions-RL ist somit als widerlegbare Vermutung zu verstehen.¹⁷⁾

Das *Kofoed-Urteil*¹⁸⁾ erläutert Art 11 Fusions-RL nicht näher. Bemerkenswert ist, dass sich der EuGH in dieser Rs explizit auf den allgemeinen Grundsatz des Rechtsmissbrauchs bezieht, obwohl die Fusionsrichtlinie eine spezielle Missbrauchsbestimmung enthält.¹⁹⁾ Offenbar vertritt der EuGH die Auffassung, dass bei sekundärrechtlichen Missbrauchsbestimmungen der gleiche Prüfungsmaßstab anzusetzen ist, wie bei dem vom EuGH entwickelten allgemeinen Missbrauchsverbot.²⁰⁾

Die Entscheidung des EuGH zur Rs *Zwijnenburg* ist noch ausständig. Im Schlussantrag²¹⁾ stellte sich die Frage, ob eine Umgehung einer Verkehrssteuer überhaupt zu einer Versagung oder Rückgängigmachung der Vorteile der Fusionsrichtlinie führen kann. Aus dem Wortlaut des Art 11 Fusions-RL ist keine Einschränkung auf eine bestimmte Art einer Steuer erkennbar, weil Art 11 Fusions-RL pauschal die „Steuerumgehung“ anführt.²²⁾ Die Interpretation des Wortlauts allein kann jedoch nicht den Anspruch erheben, vollständig zu sein.²³⁾ Sie bezieht auch Ziel und Zweck der Richtlinie sowie die Systematik der Norm in die Interpretation mit ein.²⁴⁾ Die Ziele der Richtlinie liegen darin, einerseits grenzüberschreitende Restrukturierungen nicht durch steuerliche Vorschriften zu beschränken und andererseits die finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten zu wahren.²⁵⁾ Art 11 Fusions-RL trägt diesem letztgenannten Ziel Rechnung, indem die Vorteile der Fusionsrichtlinie im Fall von Missbrauch von den Mitgliedstaaten verneint oder rückgängig gemacht werden können. Die Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie kann sich somit nur auf jene Vorteile beziehen, welche die Richtlinie selbst bietet.²⁶⁾ Aus dem Zusammenhang mit Art 4 Abs 1 Fusions-RL, wonach es im Zeitpunkt der Restrukturierung zu keiner Besteuerung des Differenzbetrags zwischen dem tat-

7) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161.

8) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, RN 41.

9) Vgl *Züger*, Mißbrauch im europäischen Unternehmensteuerrecht, in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen (1998) 549 (564).

10) Anders Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie des Rates 90/435/EWG vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten); Art 5 Zinsen- und Lizenzen-Richtlinie (Richtlinie des Rates 2003/49/EG vom 3. 6. 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten). Art 11 Abs 1 lit a Fusions-RL enthält hingegen eine Definition von Missbrauch, die im Kern auf einen commercial-purpose-Test hinausläuft. Vgl *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 563.

11) Dieses „können“ wurde durch den EuGH in der Rs *Leur-Bloem* zu einer Verpflichtung der Finanzbehörden Gegenbeweise zuzulassen. *Marschner*, Missbrauch und Gemeinschaftsrecht: Das Urteil im Fall „Cadbury Schweppes“, FJ 2007, 17 (21); *Lang*, Die Verordnungsermächtigung des § 10 Abs 3 KStG, in Rill (Hrsg), Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts (1995) 93 (99 ff).

12) Wobei der Begriff der Umstrukturierung einen verfehlten Hinweis der Fusionsrichtlinie darstellt, denn jede Restrukturierung iSd Fusionsrichtlinie stellt auch eine Umstrukturierung dar. Alleine die Tatsache, dass es sich um einen Umgründungsvorgang handelt, könnte demnach schon einen Gegenbeweis des Steuerpflichtigen darstellen. Vgl *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 564.

13) Art 11 Abs 1 lit a Fusions-RL enthält den Wortlaut „vernünftigen wirtschaftlichen Gründen“. Durch die Verwendung des Plurals könnte vermutet werden, dass mehrere Gründe vorliegen müssen, um die Anwendung des Art 11 Abs 1 lit a Fusions-RL zu vermeiden. Durch die Wortwahl „hauptsächlicher“ ist jedoch ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund ausreichend. Auf das Überwiegen dieses vernünftigen wirtschaftlichen Grunds kommt es nach *Züger* nicht an (*Züger* in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 565). Ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund ist daher ausreichend, um den Missbrauchsverdacht zu entkräften.

14) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, RN 47.

15) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, RN 44; *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 565.

16) Vgl *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 566.

17) Vgl *Thömmes*, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-rechtlicher Sicht, in Glocke/Gosch/Lang (Hrsg), Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung (2005) 230 (230 ff).

18) EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795.

19) EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 38.

20) EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, Slg 1999, I-1459, RN 24; EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 68 f; EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, Slg 2006, I-7995; EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 38; aA *SA Kokott* 8. 2. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 67; vgl auch *Precht/Tumpel*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Sekundärrecht, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 67 (72 ff); *Tüchler/Staringer*, Die Quellensteuerfreiheit nach der Mutter-Tochter-Richtlinie und nach der Zinsen und Lizenzgebühren-Richtlinie und ihre Umsetzung in Österreich, in Lang/Schuch/Staringer, Quellensteuern – Der Steuerabzug bei Zahlungen an ausländische Empfänger, in Druck.

21) *SA Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijnenburg*.

22) *SA Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijnenburg*, RN 49.

23) Vgl anstatt vieler EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 29 und 32.

24) EuGH 17. 11. 1983, C-292/82, *Merck*, Slg 1983, 3781, RN 12; EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 29 und 32.

25) Vgl Fusionsrichtlinie (FN 2), Präambel.

26) *SA Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijnenburg*, RN 53.

sächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert kommen darf, lässt sich der aus der Fusionsrichtlinie zu gewährende Vorteil erkennen. Da die Fusionsrichtlinie nur diese eine Vergünstigung anspricht, kann Art 11 Fusions-RL auch nur diese eine Vergünstigung untersagen oder rückgängig machen.²⁷⁾ Für die Rs *Zwijenburg* ergibt sich aus dem Schlussantrag, dass es im Fall der bloß intendierten Umgehung der Verkehrssteuer nicht zur Versagung oder Rückgängigmachung der Richtlinienvergünstigungen kommen darf, weil die niederländische Verkehrssteuer nicht am Differenzbetrag zwischen tatsächlichem und steuerlichem Wert, sondern am Verkehrswert der Immobilie anknüpft.²⁸⁾

Folgt man *Züger*, ergibt sich dieses Interpretationsergebnis – Umgehung einer Verkehrssteuer führt nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Restrukturierung – bereits aus dem Wortlaut des Art 11 Fusions-RL. Für *Züger* muss sich die Steuerhinterziehung oder -umgehung auf den Restrukturierungsvorgang selbst beziehen. Die Richtlinienbegünstigung kann daher nicht wegen irgendeiner Steuerumgehung untersagt werden, die in keinem Zusammenhang mit der Restrukturierung steht.²⁹⁾ Sollte der EuGH nun tatsächlich den Ausführungen im Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* folgen, lässt sich folgern, dass Art 11 Fusions-RL nicht in der Lage ist, eine Umgehung einer Steuer zu ahnden, welche nicht am Unterschiedsbetrag zwischen tatsächlichem und steuerlichem Wert anknüpft.

Art 11 Fusions-RL kann ein eigener Anwendungsbereich nicht abgesprochen werden.³⁰⁾ *Herzig/Dautzenberg/Heyeres* gehen bei der Interpretation des Art 11 Fusions-RL sogar noch weiter und leiten ein subjektives und objektives Kriterium als Tatbestandselemente für die Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie ab. Das subjektive Kriterium liegt in der Umgehungsabsicht des Steuerpflichtigen.³¹⁾ Das objektive Kriterium, das sie aus dem Ziel und Zweck der Richtlinienbestimmung ableiten, sehen *Herzig/Dautzenberg/Heyeres* in einem unangemessenen Steuervorteil. Der Steuervorteil ist objektiv unangemessen, sofern sich eine völlige Steuerfreiheit der stillen Reserven ergibt. Dieses objektive Kriterium wird zwar nicht ausdrücklich von Art 11 Fusions-RL gefordert, doch sei es zur Abgrenzung zwischen Steuerumgehung und der legalen Steuerplanung nötig.³²⁾ Dieses Abstellen auf subjektive und objektive Kriterien wird durch die EuGH-Rechtsprechung zum allgemeinen Rechtsmissbrauch, auf den der EuGH auch im Kontext der Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie verwiesen hat,³³⁾ mE bestätigt.³⁴⁾

2.2. Die allgemeine österreichische Missbrauchsbestimmung

Zur österreichischen Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO gibt es unterschiedliche Auffassungen. Nach der Innentheorie kommt

§ 22 BAO keine normative Bedeutung zu. Durch Interpretation ist der Anwendungsbereich der gesetzlichen Norm – für das UmgrStG vor allem der Anwendungsbereich der Umgründungsmaßnahme – zu eruieren und zu ermitteln, ob der zugrunde liegende Sachverhalt noch von der gesetzlichen Bestimmung erfasst ist oder nicht.³⁵⁾ § 44 UmgrStG stellt damit nur einen Interpretationshinweis dar. Die Interpretation hat grundsätzlich im Lichte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen.³⁶⁾ Im Fall einer grenzüberschreitenden, EU-internen Umgründung ist auch eine richtlinienkonforme und eine primärrechtskonforme Interpretation zu beachten.³⁷⁾ Steuerumgehung ist somit nichts anderes als ein Problem des Wirkungsbereichs einer gesetzlichen Regelung. Fällt ein Sachverhalt in den Anwendungsbereich des UmgrStG, so sind die Vergünstigungen zu gewähren, selbst wenn das hauptsächliche Motiv der Steuerspareffekt dieser Gestaltung war. Auf objektive oder subjektive Merkmale kommt es nicht an. Alleine ausschlaggebend ist der durch Interpretation ermittelte Anwendungsbereich der gesetzlichen Norm.³⁸⁾

Nach der Außentheorie kommt § 22 BAO hingegen normative Bedeutung zu und tritt so als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu jeder gesetzlichen Norm hinzu.³⁹⁾ Folgt man der außentheoretischen Sichtweise, so kann nicht nur eine einzelne Maßnahme, sondern auch ein mehrstufiger Weg dazu führen, dass eine Umgründung missbräuchlich ist.⁴⁰⁾ „Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten iSd § 22 BAO liegt dann vor, wenn eine mehrstufige Umgründungsmaßnahme ausschließlich oder fast ausschließlich der Umgehung oder Minderung der Abgabepflicht dient, ohne dass für diese Maßnahme außersteuerliche Gründe vorliegen.“⁴¹⁾ Gelingt es den Finanzbehörden, eine (mehrstufige) Gestaltung aufzuzeigen, die unangemessen und ungewöhnlich ist sowie in der Absicht beschränkt wird, einen Steuervorteil zu erzielen,⁴²⁾ liegt Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor. Für mehrgliedrige Gestaltungen gilt dies selbst dann, wenn jede einzelne Maßnahme wirtschaftlich gerechtfertigt ist. Nach der Außentheorie führt die Anwendung des § 22 BAO dazu, dass der unangemessene Sachverhalt durch einen angemess-

27) SA *Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijenburg*, RN 55.
 28) SA *Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijenburg*, RN 56-59.
 29) Vgl *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 565; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung (1994) 200.
 30) Vgl *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung von international tätigen Unternehmen, 563.
 31) Vgl *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, System und Schwächen der Fusionsrichtlinie, DB 1991, Beilage 12, 1 (1 ff).
 32) Vgl *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB 1991, Beilage 12, 18.
 33) EuGH 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795.
 34) So bereits EuGH 16. 3. 2006, C-94/05, *Emsland-Stärke*, Slg 2006, I-2619; EuGH 12. 12. 2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg 2002, I-11779; EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes and Overseas*, Slg 2006, I-7995.

35) Grundlegend dazu *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 115 ff; *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (178 ff); *Kaufmann*, Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts: Unvereinbarkeit der Innentheorie mit der Rechtsprechung von VwGH und VfGH, ÖStZ 2000, 695 (695 ff); *Lang*, Rechtsmissbrauch im Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 (273 ff); *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 ff.
 36) Vgl *Lang*, ÖStZ 1994, 173.
 37) Vgl *Klamert*, Richtlinienkonforme Auslegung und unmittelbare Wirkung von EG-Richtlinien in der Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte, JBl 2008, 158 (160).
 38) Grundlegend *Gassner*, Interpretation, 115 ff; *Gassner*, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?, ÖStZ 1981, 262 (263 ff); *Lang*, ÖStZ 1994, 178 f.
 39) Vgl *Ellinger*, Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?“, ÖStZ 1975, 202 (202 ff); *Loukota*, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1999, 164 (166).
 40) RV 1187 BlgNR 22. GP, 16 ff. Nach außentheoretischer Sichtweise ist § 44 UmgrStG inhaltlich mit § 22 BAO gleichzusetzen. Vgl *Bruckner/Sulz* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, § 44 Rn 2.
 41) Die UmgrStR 2002, Rz 1907 nennen zwei Kategorien als missbrauchsverdächtig. Einerseits sind dies Veräußerungen sofort nach einer Umgründungsmaßnahme und andererseits mehrfache Umgründungen. Die erstgenannte Kategorie kann jedoch nach außentheoretischer Betrachtung nicht zu Missbrauch führen, da die Veräußerung von Beteiligungen nach einer Umgründung einen gewöhnlichen Vorgang darstellt. Das Kriterium der Ungewöhnlichkeit wird daher nicht mehr erfüllt. UmgrStR 2002, Rz 1908; *Bruckner/Sulz* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, § 44 Rn 2 und 16; *Stoll*, BAO, 248; *Hügel/Mühllehner/Hirschler*, UmgrStG, § 44 Rz 2; VwGH 22. 9. 2000, 96/15/0207, 0208.
 42) Siehe VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188; *Lang*, 13. ÖJT III/2, Steuerrecht (1998) 21.

sen ersetzt wird. Auf diesen fingierten Sachverhalt werden sodann die Abgabenvorschriften angewendet.⁴³⁾ Der Steuerpflichtige kann durch Vorbringen von außersteuerlichen Gründen diese fiktive Besteuerung eines angemessenen Sachverhalts vermeiden. Die Akzeptanz des vorgebrachten vernünftigen wirtschaftlichen Grunds liegt jedoch im Ermessen der Finanzbehörde.⁴⁴⁾

3. Mögliche Normhypothesen zu § 44 UmgrStG

3.1. § 44 UmgrStG

Mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union wurde die Fusionsrichtlinie ohne Übergangsfrist umgesetzt.⁴⁵⁾ Das österreichische UmgrStG kannte jedoch bereits vor Umsetzung der Fusionsrichtlinie eine eigene Missbrauchsbestimmung für Umgründungen in § 44 UmgrStG.⁴⁶⁾ Bis zum Jahr 2005 wurde Missbrauch im UmgrStG iSd § 22 BAO verstanden, womit inhaltlich § 44 UmgrStG mit § 22 BAO im Einklang stand. Innen- als auch außenrechtlich war dieser Verweis von § 44 UmgrStG auf § 22 BAO unnötig, denn nach innentheoretischem Verständnis kommt § 22 BAO keine selbständige normative Bedeutung zu und nach außenrechtlicher Ansicht ist § 22 BAO auf das gesamte Abgabenrecht anzuwenden, womit sich die Missbrauchsbestimmung des § 44 UmgrStG erübrigte. Eine Wiederholung des allgemeinen Missbrauchsverbots hätte somit unterbleiben können.⁴⁷⁾ Seit 2005 enthält § 44 UmgrStG jedoch zwei Verweise: Einerseits auf die allgemeine österreichische Missbrauchsbestimmung, andererseits auf die Missbrauchsbestimmung des Art 11 Fusions-RL. Diese beiden Verweise werden mit einem „oder“ verknüpft.

Sollte der Gerichtshof in der Rs *Zwijenburg* tatsächlich dem hier vorgestellten Schlussantrag zu Art 11 Fusions-RL folgen,⁴⁸⁾ so ist Art 11 Fusions-RL nicht in der Lage, die Umgehung einer Verkehrssteuer zu ahnden, denn eine Steuerumgehung führt nur dann zur Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Umgründung, wenn die umgangene Steuer den Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert und Buchwert als Bemessungsgrundlage heranzieht.⁴⁹⁾ In Österreich ist dies für Verkehrssteuern nicht der Fall.⁵⁰⁾ Das UmgrStG kennt nicht nur den Vorteil der Nicht-Aufdeckung der stillen Reserven, sondern auch steuerliche Erleichterungen im Bereich der Verkehrssteuern.⁵¹⁾ Es stellt sich daher die Frage, ob § 44 UmgrStG iZm § 22 BAO die Umgehung einer Verkehrssteuer wie in der Rs *Zwijenburg* verhindern kann.

Die Generalanwältin stellte zum allgemeinen Missbrauchsverbot, sollte der EuGH es für anwendbar halten, die folgende

Überlegung an:⁵²⁾ „[...] *Hält man* das allgemeine Missbrauchsverbot für anwendbar, darf es nicht nach dem Motto ‚*fraus omnia corrumpit*‘ als Grundlage dafür dienen, dem Steuerpflichtigen im Fall der Umgehung einer Verkehrssteuer ohne Weiteres sämtliche Vergünstigungen der Richtlinie 90/434 vorzuenthalten, also auch jene, die ihn [...] vor der Aufdeckung der stillen Reserven bewahren.“⁵³⁾ Der Verhältnismäßigkeit wird bereits „dadurch Genüge getan, dass der Steuerpflichtige zur Zahlung der Verkehrssteuer herangezogen wird, und nicht etwa dadurch, dass er völlig andere Steuern entrichten muss, namentlich die Körperschaftsteuer. Es würde über dasjenige hinausgehen, was zum Schutz des finanziellen Interesses des Mitgliedstaats erforderlich ist, wenn die nationalen Steuerbehörden dem Steuerpflichtigen die Vergünstigungen der Richtlinie 90/434 auch im Hinblick auf alle anderen Steuerarten pauschal verweigerten und ihn in diesem Zusammenhang zur Aufdeckung stiller Reserven zwingen“.⁵⁴⁾

Diese Aussage zum vom EuGH entwickelten allgemeinen Missbrauchsverbot kann auf § 22 BAO übertragen werden, weil § 22 BAO eine allgemeine Missbrauchsbestimmung darstellt, die dem unionsrechtlichen Missbrauchsverbot in grenzüberschreitenden Sachverhalten zu entsprechen hat. Auf Grundlage der Auffassung der Generalanwältin kann eine nationale allgemeine Missbrauchsbestimmung wie § 22 BAO angewendet werden, wenn diese in der Lage ist, die Verkehrssteuerumgehung zu versagen oder rückgängig zu machen. Um die vom EuGH geforderte Verhältnismäßigkeit jedoch zu wahren, darf durch § 22 BAO die Rechtsfolge der Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Umgründung gerade nicht eintreten. Gerade aber diese Rechtsfolge scheint auf ersten Blick durch § 44 UmgrStG nicht gesichert, denn § 44 UmgrStG enthält auch den Verweis auf § 22 BAO, dessen Anwendung die Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Umgründung zur Folge haben kann. Aus dem Zusammenspiel dieser beider Normverweise lassen sich dabei verschiedene Normhypothesen aufstellen, die mE alle von der Wortlautinterpretation gedeckt sind.

3.2. „Normhypothesen“ zu Art 11 Fusions-RL und § 22 BAO iSd Innentheorie

3.2.1. Verweis auf den unmittelbaren Anwendungsbereich der Richtlinie?

Da in der Folge Normhypothesen gebildet werden, könnte ein weiteres Eingehen auf § 22 BAO iSd Innentheorie unterbleiben, weil die Innentheorie § 22 BAO keinerlei normative Bedeutung beimisst. Eine Normkonkurrenz zwischen Art 11 Fusions-RL und § 22 BAO ist somit nicht möglich. Da aber Art 11 Fusions-RL mE eine, wie oben ausgeführt wurde, normative Bedeutung zukommt, ist der Anwendungsbereich dieser Norm für das UmgrStG abzugrenzen. So könnte man vertreten, dass Art 11 Fusions-RL bloß auf den unmittelbaren Anwendungsbereich der Richtlinie – nämlich Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen – anzuwenden ist. Denn die Fusionsrichtlinie be-

43) *Lang/Massoner* in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 32.

44) *Lang/Massoner* in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 28. Das alleinige Ermessen der Steuerbehörden ist auch gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Vgl EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg 1997, I-4161, RN 44.

45) *Marte*, Einbringung und Anteilstausch nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung in Österreich, ÖStZ 1996, 247 (247 ff).

46) Umsetzung der Fusionsrichtlinie mit Beitritt Österreichs zur Europäischen Union 1995. Erst durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl 2005/161, wurde die Missbrauchsvorschrift des § 44 UmgrStG um den Verweis auf Art 11 Fusions-RL erweitert.

47) *Bruckner/Sulz* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen (Stand Oktober 2008) § 44 Rn 2.

48) SA Kokott 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijenburg*.

49) SA Kokott 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijenburg*, RN 59.

50) § 4 ff GrESt: Wert der Gegenleistung oder Wert des Grundstücks; § 7 KVG: Wert der Gegenleistung oder Wert der Leistung/Gesellschaftsrechte/Anlage- oder Betriebskapital; § 4 UStG: Entgelt; sowie § 33 GebG.

51) §§ 6, 11, 22, 26, 31, 38 UmgrStG jeweils mit dem Titel „Sonstige Rechtsfolgen [...]“.

52) Dies obwohl Generalanwältin Kokott das allgemeine Missbrauchsverbot nicht für anwendbar hält. Sie erachtet eine Unterscheidung zwischen speziellem und allgemeinem Missbrauch für notwendig. Für die unterschiedliche Auffassung vgl SA Kokott 8. 2. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 76 und EuGH 5. 7. 2005, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795, RN 38.

53) SA Kokott 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijenburg*, RN 63.

54) SA Kokott 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijenburg*, RN 66.

stimmt ihren eigenen Anwendungsbereich.⁵⁵⁾ Insbesondere sind von der Richtlinie keine Fälle umfasst, die rein innerstaatliche Sachverhalte oder Sachverhalte mit Bezug zu einem Drittstaat aufweisen. Insofern müsste Art 11 Fusions-RL bei Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen in innerunionsrechtlichen grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung kommen. Außerhalb der unmittelbaren Richtlinienanwendung ist der Anwendungsbereich der nationalen Vorschrift durch Interpretation zu ermitteln und zu eruieren, ob der gegebene Sachverhalt unter diese Vorschrift zu subsumieren ist oder nicht.

3.2.2. Verweis auf den Sinn und Zweck der Fusionsrichtlinie?

Der Verweis des § 44 UmgrStG auf Art 11 Fusions-RL könnte jedoch auch einen allgemeinen Verweis auf den Sinn und Zweck der Vorschrift und somit auf den Sinn und Zweck der Richtlinie darstellen. Durch die Aufnahme des Art 11 Fusions-RL in § 44 UmgrStG importierte man somit auch den Sinn und Zweck der Richtlinie. Sinn und Zweck der Fusionsrichtlinie ist eine Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Umstrukturierung mit Bezug zu einem anderen Mitgliedstaat zu vermeiden.⁵⁶⁾ Diesem Sinn und Zweck des Aufschubs der Besteuerung der stillen Reserven wird jedoch auch in Umgründungen entsprochen, die nicht unter den unmittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen. Wird das Steuerrecht Österreichs durch eine Umgründungsmaßnahme eingeschränkt, kommt es zwar grundsätzlich zur Aufdeckung der stillen Reserven, aber für Umgründungen in einen Mitgliedstaat der EU kann auf Antrag die Festsetzung der stillen Reserven unterbleiben. Ein solcher Aufschub der Besteuerung ist jedoch bei Umgründungen in Bezug zu Drittstaaten nicht möglich. Dem Sinn und Zweck der Richtlinie wird bei Verlust des österreichischen Steuerrechts im Bezug zu Drittstaaten nicht entsprochen.⁵⁷⁾ Art 11 Fusions-RL kann somit im Bereich von Umgründungen mit Drittstaatenbezug keine normative Kraft entfalten, da Sinn und Zweck der Richtlinie in diesen Fällen nicht auf die nationale Regelung übertragbar sind.

Das nationale Recht sieht auch keine gesonderte Antragsmöglichkeit auf Nichtfestsetzung für Spaltungen in einen anderen Mitgliedstaat vor, weil diese gesellschaftsrechtlich noch nicht möglich sind.⁵⁸⁾ MM sind jedoch Verschmelzung und Spaltung grenzüberschreitend in einen anderen Mitgliedstaat analog zu behandeln, womit ein Antrag auf Nichtfestsetzung zu gewähren wäre.⁵⁹⁾ Für Spaltungen mit Drittstaatenbezug ist auch hier nicht von einem Antrag auf Nichtfestsetzung auszugehen. Alle anderen Umgründungsformen mit Bezug zu einem anderen Mitgliedstaat gehen mit dem Sinn und Zweck der Richtlinie konform. Die Folge ist die Anwendbarkeit des Art 11 Fusions-RL.

Der EuGH hat auf Grundlage der *Dzodzi*-Rechtsprechung⁶⁰⁾ entschieden, dass der Gerichtshof auch dann für die Interpretation

von Unionsrecht zuständig ist, selbst wenn der Rechtssache ein „bloß“ rein innerstaatlicher Sachverhalt zugrunde liegt, die zu interpretierende Regelung sich aber vom Unionsrecht ableiten lässt oder die unionsrechtliche Regelung als Basis der nationalen Regelung zu verstehen ist.⁶¹⁾ Dabei ist es aber alleine Sache der nationalen Gerichte⁶²⁾ über die Erforderlichkeit der Vorabentscheidungsfrage zu befinden. Sind die nationalen Gerichte der Auffassung, dass die Frage die Auslegung des Unionsrechts betrifft, so hat der EuGH über die Vorabentscheidungsfrage zu erwägen.⁶³⁾ Das Vorlageersuchen kann vom EuGH nur dann zurückgewiesen werden, wenn das Vorabentscheidungsverfahren zweckentfremdet wurde oder das Unionsrecht auf den konkreten Sachverhalt weder unmittelbar noch mittelbar Anwendung findet.⁶⁴⁾ Der Verweis des § 44 UmgrStG auf Art 11 Fusions-RL könnte durchaus als solch ein unmittelbarer Verweis auf das Unionsrecht interpretiert werden.⁶⁵⁾ Wird Art 11 Fusions-RL als ein Verweis auf den Sinn und Zweck der Richtlinie interpretiert, ist Art 11 Fusions-RL auch auf rein innerstaatliche Sachverhalte anzuwenden. Dabei ist unter Berücksichtigung der *Dzodzi*-Rechtsprechung das Auslegungsergebnis des EuGH zu Art 11 Fusions-RL verbindlich.⁶⁶⁾ Art 11 Fusions-RL ist demnach für alle Umgründungen anzuwenden, sofern diese keinen Bezug zu Drittstaaten aufweisen. Sollte sich der EuGH der Meinung der Generalanwältin zur Rs *Zwijnenburg* tatsächlich anschließen, ist Art 11 Fusions-RL bei innerstaatlichen und innergemeinschaftlichen Umgründungen nicht in der Lage, eine Verkehrssteuerumgehung zu verhindern.

2.3. Normhypothesen zu Art 11 Fusions-RL und § 22 BAO iSd Außentheorie

2.3.1. Ein Verweis auf einander ausschließende Normen?

Die Außentheorie gesteht § 22 BAO einen eigenen normativen Gehalt zu, weshalb eine Normenkonkurrenz zu Art 11 Fusions-RL bestehen kann. Einerseits könnte man annehmen, dass Art 11 Fusions-RL und § 22 BAO unterschiedliche Anwendungsbereiche innerhalb des österreichischen UmgrStG haben, weil der österreichische Gesetzgeber beide Normenweise mit einem „oder“ verknüpft hat. Außerdem wurde der Verweis auf Art 11 Fusions-RL im Jahr 2005 zusätzlich aufgenommen. Der Anwendungsbereich des Art 11 Fusions-RL könnte demnach im österreichischen UmgrStG auf den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie begrenzt sein. § 22 BAO würde eine Restgröße darstellen und auf jene Umgründungen anzuwenden sein, die außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie liegen. Die

61) Vgl. EuGH 28. 3. 1995, C-346/93, *Kleinwort*, Slg. 1995, I-00615, RN 16 und 19 zur negativen Abgrenzung der *Dzodzi*-Rechtsprechung. Siehe dazu *Lang*, Die Auswirkung der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung, FJ 1998, 159 (161); *Schuch*, Die Zuständigkeit des EuGH für Vorabentscheidungsersuchen nach Art 177 EGV im Bilanzsteuerrecht, SWI 1999, 459 (459 ff.) bejahen die Bindungswirkung des EuGH-Urteils für rein nationale Sachverhalte; aA *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Zuständigkeit für die Auslegung bei mittelbar anwendbarem Gemeinschaftsrecht, SWI 1997, 472 (472 ff.).

62) Gericht im Sinne des Art 267 Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (VAEU) (ehem Art 234 EGV).

63) EuGH, 18. 10. 1990, C-297/88 und C-197/89, *Dzodzi*, Slg. 1990, I-3763, RN 33 ff.; EuGH 8. 11. 1990, C-231/89, *Gmurzynska*, Slg. 1990, I-04003, 18 ff.

64) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1997, I-4161, RN 26.

65) EuGH 28. 3. 1995, C-346/93, *Kleinwort*, Slg. 1995, I-00615.

66) „[...] soweit diese gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen durch nationale Rechtsvorschriften übernommen worden sind und auf einen Sachverhalt angewendet werden, der offensichtlich außerhalb des Geltungsbereichs dieser Vorschrift und damit jenseits ihrer beabsichtigten Tragweite liegt“. SA *Jacobs*, Rs C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1997, I-4161, Rz 64; *Lang*, Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht, in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg.), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht (2002) 199 (206).

55) Vgl. dazu auch EuGH 4. 6. 2009, C-439/07 und C-499/07, *KBC und Bleggen*, noch nicht in Slg.

56) Vgl. Fusionsrichtlinie (FN 2), Präambel sowie Art 4.

57) Vgl. bspw. § 1 Abs 2 UmgrStG.

58) § 32 UmgrStG regelt nicht die grenzüberschreitende Spaltung, sondern nur die Inlandsspaltung und die Auslandsspaltung. UmgrStR 2002, Rz 1644, 1646 ff., 1653 ff. Anders hingegen die Steuerspaltung gem § 38a ff UmgrStG.

59) Analoge Anwendung des § 1 Abs 2 UmgrStG auf die Spaltung in einen anderen Mitgliedstaat, weil die Spaltung das Gegenstück zur Fusion darstellt.

60) EuGH 18. 10. 1990, C-297/88 und C-197/89, *Dzodzi*, Slg. 1990, I-03763; EuGH, 8. 11. 1990, C-231/89, *Gmurzynska*, Slg. 1990, I-04003; EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Slg. 1997, I-4161; EuGH, C-352/08, *Zwijnenburg*. Vgl. auch *Kaleda*, Extension of the preliminary rulings procedure outside the scope of Community law: 'The Dzodzi line of case' (part I), European Integration online Papers (EIoP) 2000, Vol 4, No 11.

Anwendung von Art 11 Fusions-RL schließt somit die Anwendung von § 22 BAO aus.⁶⁷⁾ Die Missbrauchsbestimmung des Art 11 Fusions-RL ist, wenn man diesem ausschließenden Ansatz folgt, auf den unmittelbaren oder den mittelbaren Anwendungsbereich der Richtlinie anzuwenden.⁶⁸⁾ § 22 BAO iSd Außentheorie hingegen erfasst sodann alle Fallkonstellationen, in denen Art 11 Fusions-RL keine Anwendung findet.

Hinsichtlich des konkreten Anwendungsbereichs des Art 11 Fusions-RL muss man jedoch wiederum die Unterscheidung zwischen dem unmittelbaren und mittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie treffen.⁶⁹⁾ Interpretiert man den Verweis des § 44 UmgrStG auf Art 11 Fusions-RL als Verweis auf den Sinn und Zweck der Fusionsrichtlinie, so kann der Anwendungsbereich des Art 11 Fusions-RL auf alle Umgründungen erstreckt werden, deren Folge die Nichtfestsetzung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Umgründung ist. Ein wesentlicher Unterschied im österreichischen UmgrStG besteht im Bereich der Drittstaaten, weil hier ein Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld nicht vorgesehen ist, sofern Österreich das Besteuerungsrecht verliert. Versteht man den Verweis auf Art 11 Fusions-RL jedoch als einen Verweis auf die unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie, so ist für grenzüberschreitende Umgründungen, die nicht dem unmittelbaren Anwendungsbereich der Richtlinie unterliegen,⁷⁰⁾ auf die Rechtsprechung des EuGH zum allgemeinen Rechtsmissbrauchsverbot Bedacht zu nehmen.⁷¹⁾

Dieser Ansatz einander ausschließender Normen hat weitere Konsequenzen. Sollte der EuGH tatsächlich dem Schlussantrag der Generalanwältin *Kokott* folgen, so ist Art 11 Fusions-RL im unmittelbaren als auch im mittelbaren Anwendungsbereich nicht in der Lage, eine Verkehrssteuerumgehung einer Umgründung zu versagen oder rückgängig zu machen, da die Interpretation des EuGH durch die freiwillige Umsetzung des Art 11 Fusions-RL verbindlich wird. Bei missbräuchlicher Anwendung des UmgrStG kann § 22 BAO jedoch die Vorteile des UmgrStG gänzlich oder teilweise versagen.⁷²⁾

2.3.2. Ein Verweis auf nebeneinander bestehende Normen?

Andererseits kann man vertreten, dass Art 11 Fusions-RL und § 22 BAO nebeneinander auf alle Umgründungsformen des österreichischen UmgrStG anzuwenden sind, denn § 44 UmgrStG versagt „die Anwendung der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes“, wenn Missbrauch iSd § 22 BAO oder iSd Art 11 Fusions-RL vorliegt.⁷³⁾ Es besteht zwar keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten Art 11 Fusions-RL in nationales Recht umzusetzen, da die Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht zur Umsetzung gewährt. Durch die freiwillige Umsetzung einer unionsrechtlichen Bestimmung übernimmt der

Mitgliedstaat jedoch die Interpretation des EuGH, denn nur der EuGH ist für die Interpretation von sekundärrechtlichen Bestimmungen zuständig.⁷⁴⁾ Alle Umgründungen, gleichgültig ob grenzüberschreitend, rein national, mit Bezug zu Drittstaaten oder in einer nicht in der Fusionsrichtlinie angeführten Form,⁷⁵⁾ sind dieser Normhypothese folgend von Art 11 Fusions-RL sowie von § 22 BAO erfasst.⁷⁶⁾ Eine Unterscheidung zwischen dem unmittelbaren und mittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie kann unterbleiben. Für alle österreichischen Umgründungsmaßnahmen liegt Missbrauch im Sinne des § 44 UmgrStG bereits dann vor, wenn eine der beiden Missbrauchsbestimmungen Missbrauch in einer Gestaltung erkennt.

3. Würdigung

Alle hier vorgestellten Ansätze sind mM vom Wortlaut des § 44 UmgrStG gedeckt. Auch unionsrechtlich sind die Wortlautinterpretationen mit der EuGH-Rechtsprechung und mit den Ausführungen der Generalanwältin *Kokott* zur Rs *Zwijnenburg* konform. Denn während Art 11 Fusions-RL nur Missbrauch hinsichtlich der österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuer erfasst, verhindert § 22 BAO iSd Außentheorie Missbrauch, indem der ganze Sachverhalt oder der missbräuchliche Teil des Sachverhalts durch eine angemessene Gestaltung ersetzt wird. Auch mit der allgemeinen österreichischen Missbrauchsbestimmung ist eine ausschließliche Ahndung der Verkehrssteuerumgehung in grenzüberschreitenden Sachverhalten möglich und aufgrund der unionsrechtlich geforderten Verhältnismäßigkeit auch geboten.⁷⁷⁾ Die Wortlautinterpretation ist jedoch nicht ausreichend. Auch Historie, Ziel und Zweck sowie die Systematik einer Norm sind in die Interpretation miteinzubeziehen.⁷⁸⁾ Die teleologische Interpretation kann meist weiteren Aufschluss über § 44 UmgrStG geben. Sinn und Zweck des § 44 UmgrStG ist es, missbräuchliche Gestaltungen im UmgrStG zu unterbinden. Dabei ist es fraglich, ob der österreichische Gesetzgeber Umgründungen, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fallen, hinsichtlich des Missbrauchs anders behandeln wollte als Umgründungen, die keine Deckung im mittelbaren oder unmittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie finden. Die Gesetzesmaterialien sprechen sich dafür aus, dass Art 11 Fusions-RL zusätzlich zu § 22 BAO Missbrauch vermeiden soll.⁷⁹⁾ *Hirschler* spricht in diesem Zusammenhang gar von einer Erweiterung der österreichischen allgemeinen Missbrauchsbestimmung.⁸⁰⁾ Eine solche Erweiterung ist mE nicht sicher zu erkennen.⁸¹⁾

MM ist die Interpretation des § 44 UmgrStG durch die Aufnahme des Art 11 Fusions-RL komplex, denn für Umgründungsmaßnahmen, die nicht dem unmittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie unterliegen, hat der Rechtsanwender den

67) Aufgrund des Prinzips des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts ist hier der Missbrauchsbestimmung der Fusionsrichtlinie ein Vorrang einzuräumen.

68) Der Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts wurde abgeleitet aus EuGH 3. 6. 1964, 6/64, *Costa/E.N.E.L.*, Slg 1964, I-1194; vgl *Kucsko-Stadlmayer*, Der Vorrang des EU-Rechts vor österreichischem Recht, *ecolx* 1995, 338 (338 ff); *Lang*, FJ 1998, 161; *Schuch*, SWI 1999, 459 ff; aA *Hauhold/Tumpel/Widhalm*, SWI 1997, 472 ff; *Lang* in Bertl/Egger/Gassner/Lang/Nowotny (Hrsg), Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht, 206.

69) Vgl dazu die Ausführungen zu Innentheorie unter 2.2. dieses Beitrags.

70) Die Umwandlung gem § 7 UmgrStG, der Zusammenschluss gem § 23 ff UmgrStG oder die Realteilung gem § 27 ff UmgrStG.

71) Vor allem EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609 und EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, Slg 2006, I-7995.

72) VwGH 1. 3. 2007, 2006/15/0070; VwGH 2. 8. 2000, 98/13/0152.

73) Vgl § 44 UmgrStG erster Satz.

74) Zu den Auslegungsgrundsätzen des EuGH siehe *Posch*, Auslegung von Gemeinschaftsrecht und umgesetztem Richtlinienrecht, *AnwBl* 1995, 703 (703 ff); vgl auch *Klamert*, JBl 2008, 160.

75) Nicht Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder Austausch von Anteilen.

76) Vgl *Klamert*, JBl 2008, 160.

77) Vgl SA *Kokott* 16. 7. 2009, C-352/08, *Zwijnenburg*, RN 63-66.

78) Grundlegend dazu *Gassner*, Interpretation, 12 ff.

79) „Entsprechend eindeutig sind auch die Missbrauchsbestimmungen in der Präambel und in Artikel 11 der Fusionsbesteuerungsrichtlinie; an diesen Missbrauchsabschluss soll auch in § 44 – zusätzlich zu § 22 der Bundesabgabenordnung – angeknüpft werden“. RV 1187 BlgNR 22. GP, 17.

80) Vgl *Hirschler*, Geplante Änderungen im UmgrStG durch das AbgÄG 2005, *taxlex* 2005, 605 (605).

81) So auch *Wolf*, Aktuelle Neuerungen bei Umgründungen, *SKW* 2006, S 355 (FN 52). Für *Wolf* ist diese Erweiterung unverständlich, „da die Missbrauchsbestimmungen der Fusions-RL sich wohl kaum wesentlich von den innerstaatlichen Regelungen unterscheiden haben, und zudem der Fusions-RL bei Auslegungsdifferenzen wohl ohnehin Anwendungsvorrang zukommt“.

Verweis auf Art 11 Fusions-RL zu interpretieren. Verweist Art 11 Fusions-RL nur auf den unmittelbaren Anwendungsbereich der Richtlinie, so ist auch für Umwandlungen, Zusammenschlüsse und Realteilungen § 22 BAO anzuwenden. Sieht man den Verweis jedoch auf den Sinn und Zweck der Richtlinie, so können auch Umgründungen mit Bezug zu Personengesellschaften von Art 11 Fusions-RL gedeckt sein.

Der österreichische Gesetzgeber hätte die Unionskonformität des § 44 UmgrStG auch ohne die Aufnahme des Verweises auf Art 11 Fusions-RL erreichen können. § 22 BAO als allgemeiner Missbrauchstatbestand hätte je nach Anwendungsfall in Konformität mit der Richtlinie oder dem Primärrecht ausgelegt werden können. Für rein nationale Sachverhalte, Sachverhalte mit Dritt-

staatenbezug und Umgründungssachverhalte mit Personengesellschaften wäre sodann, folgt man der außentheoretischen Ansicht, § 22 BAO als allgemeine österreichische Missbrauchsbestimmung anzuwenden. Nach innentheoretischer Auffassung wären jeweils die anzuwendenden Umgründungsvoraussetzungen zu interpretieren, in innergemeinschaftlichen Sachverhalten sind die Anwendungsvoraussetzungen zusätzlich richtlinienkonform und primärrechtskonform zu interpretieren.⁸²⁾

82) Richtlinienkonformität für Sachverhalte, die dem unmittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie unterliegen. Richtlinienkonformität für Sachverhalte, die dem mittelbaren Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie unterliegen, sofern man auf den Sinn und Zweck der Richtlinie abstellt. Grundsätzlich ist jedoch immer eine Konformität mit den Grundfreiheiten herzustellen.



Die Autorin:

Mag. Martina Gruber ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang für die kritische Durchsicht des Manuskripts und für die Diskussionen sowie Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr und MMag. Thomas Ecker für fachliche Diskussion.

Buchtipp:

Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg)
Handbuch der Umgründungen
 Dezember 2009, Loseblattwerk
 Preis: 370,-
 Bestellnummer: 20.15.00
 ISBN: 978-3-7007-4439-9



Artikelrundschau

Dr. Eva Drauschbacher/Dr. Christa Lattner

Zeitraum: Februar 2010 – Teil 1

Allgemeines – national, Gesetzesentwürfe, Steuerpolitik

■ ÖStZ 2010/315, 163

Die Novellierung des Verbrauchsteuerrechts durch das Abgabenänderungsgesetz 2009

(Sopp, ÖStZ 2010/160, S. 80)

Mit 1. 4. 2010 entfalten die wesentlichen Änderungen durch die neue SystemRL und die Novellierung des Verbrauchsteuerrechts durch das AbgÄG 2009 ihre Wirkung. Kernstück ist die Einführung des Excise Movement and Control Systems (EMCS) zur EDV-gestützten Überwachung der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung, um eine ordnungsgemäße Besteuerung zu gewährleisten. Die Autorin gibt einen Überblick über diese und weitere mit dem AbgÄG 2009 einhergehende Neuerungen im österr Verbrauchsteuerrecht.

■ ÖStZ 2010/316, 163

Übersicht über den Stand wichtiger aktueller Gesetzesvorhaben

(RdW, S. IV)

Tabellarische Auflistung von im BGBl verlautbarten Gesetzen, von Gesetzesvorschlägen und Begutachtungsentwürfen – Stand 2. 2. 2010.

■ ÖStZ 2010/317, 163

Die Steuererklärungen für 2009

(SWK 4/5/2010, S 89)

Das SWK-Doppelheft enthält Erläuterungen der abzugebenden Steuererklärungen mit ausgefüllten Musterformularen für die häufigsten Steuererklärungen (Einkommensteuererklärung, Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung, Körperschaftsteuererklärung, Umsatzsteuererklärung) und basiert auf der seit Jahren bewährten Ausgabe, in welche die die Veranlagung 2009 betreffenden Änderungen eingearbeitet wurden.

■ ÖStZ 2010/318, 163

Kapitalaufbringung durch Immaterialgüterrechte bei Kapitalgesellschaften (I)

(Herzog/Fehringer/Buchtela, ecolex 2/2010, S. 160)

Die Gründung einer Kapitalgesellschaft unterliegt dem grundsätzlichen gesetzlichen Leitbild, dass das Kapital in bar aufgebracht wird. Es bestehe jedoch ein reelles wirtschaftliches Bedürfnis, etwa bei Start-ups in technologieorientierten Branchen, anstelle von Bareinlagen das Kapital durch Sacheinlagen, insb durch Immaterialgüterrechte, oder aus einer Kombination von Geld- und Sacheinlagen aufzubringen.

■ ÖStZ 2010/319, 163

Steuervereinfachung

(Kirchmayr-Schliesselberger/Achatz, taxlex 2/2010, S. 45)

Im Beitrag werden Überlegungen zum Thema Steuervereinfachung, die zurzeit in aller Munde ist, angestellt.

■ ÖStZ 2010/320, 163

Neuerungen bei der Auftraggeberhaftung

(Steiger, taxlex 2/2010, S. 79)