

■ RdW 2006/670, 725

Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005

Teil II: DBA- und Gemeinschaftsrechtliche Betrachtung

Im Zuge des AbgÄG 2005 wurden internationale Einbringungen iSd Art III UmgrStG teilweise neu geregelt. Während sich Teil I des Beitrages (RdW 9/2006) mit dem geänderten Anwendungsbereich von § 16 UmgrStG und den dadurch aufgeworfenen Zweifelsfragen beschäftigte, soll nun in Teil II eine Betrachtung aus dem Blickwinkel des DBA- und Gemeinschaftsrechts erfolgen.

Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M.
Wirtschaftsuniversität Wien

Gliederung:

- 1 Einleitung
- 2 § 16 Abs 1 UmgrStG bei internationalen Einbringungen
- 3 Wechselwirkungen zwischen § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG
- 4 Wechselwirkungen zwischen § 16 Abs 1 und § 20 Abs 2 und 7 UmgrStG
- 5 § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG im Lichte des DBA-Rechts
- 6 § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG und die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts
- 7 Zusammenfassende Würdigung

5. § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG im Lichte des DBA-Rechts

5.1 Sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Zuge der Einbringung

Umgründungen mit internationalem Bezug werfen eine Reihe spezifisch DBA-rechtlicher Fragen auf. Da die überwiegende Mehrzahl der von Österreich abgeschlossenen DBA, insbesondere jene, die dem OECD-MA nachgebildet sind, keine expliziten Vorschriften für die steuerliche Behandlung von Umgründungen enthalten¹⁾, sind derartige Vorgänge nach allgemeinem DBA-Recht zu beurteilen. Dies betrifft vor allem die Einordnung der originär innerstaatlichen Besteuerungstatbestände unter eine abkommensrechtliche Verteilungsnorm.

Nach den Grundsätzen des österreichischen Ertragsteuerrechts gilt die Einbringung als Tausch, bei dem das eingebrachte Objekt gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft getauscht wird²⁾. Zur Tauschbesteuerung iSd § 6 Z 14 EStG kommt es bei Einbringungen, die unter die Bestimmungen des UmgrStG fallen, allerdings nur dann, wenn dies das UmgrStG selbst anordnet³⁾. Letzteres ist nach § 16 Abs 1 zweiter Satz und Abs 2 UmgrStG grundsätzlich der Fall, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven bei der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt wird und/oder kein Besteuerungs-

recht an den stillen Reserven in den einbringungsgeborenen Anteilen besteht⁴⁾. Erfolgt nun aufgrund dieser Bestimmungen eine sofortige Besteuerung beim Einbringenden⁵⁾, stellt sich die Frage, unter welche abkommensrechtliche Verteilungsnorm dieser Besteuerungstatbestand fällt und ob eine Besteuerung überhaupt zulässig ist.

Als einschlägige Verteilungsnorm kommt in erster Linie Art 13 OECD-MA in Betracht. Art 13 OECD-MA umfasst die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen, wobei das Musterabkommen selbst den Begriff der „Veräußerung“ nicht definiert. Eine abkommensautonome Interpretation ergibt jedoch, dass dieser Ausdruck den Wechsel in der wirtschaftlichen Zurechnung eines Vermögenswertes zu einer anderen Person als dem „Veräußerer“ beinhaltet⁶⁾. Schon allein aus dieser Umschreibung lässt sich ableiten, dass Einbringungen vom Tatbestand der Veräußerung iSd Art 13 OECD-MA erfasst sind. Der Kommentar zum OECD-MA bestätigt dieses Ergebnis, wonach die Wortfolge „Veräußerung von Vermögen“ insbesondere auch den Tausch, die Einbringung in eine Gesellschaft und selbst die unentgeltliche Übertragung erfassen soll⁷⁾.

Solange Österreich daher nach einer Art 13 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm in einem DBA das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen hat⁸⁾, wird eine sofortige Besteuerung der einbringungsbedingt aufgedeckten stillen

1) Solche Ausnahmen finden sich zB in Art 13 Abs 3 lit b DBA Österreich-Frankreich (BGBl 1994/613) und Art 13 Abs 7 DBA Österreich-USA (BGBl III 1998/6).

2) Vgl Huber, in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun* (Hrsg), UmgrStG³ (2001) § 12 Rz 14; Rabel, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (1. Lfg 2002) Art III § 12 Rz 8 ff; kritisch Staringer, Einlagen und Umgründungen (1994) 122 ff.

3) § 6 Z 14 lit b EStG; vgl Staringer, Einlagen, 181; ders, in *Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts – GS Gassner (2006) 429 (433 ff).

4) Zu den verschiedenen Fallkonstellationen siehe ausführlich Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (597 ff).

5) Entweder mangels sinngemäßer Anwendbarkeit von § 1 Abs 2 UmgrStG oder bei (freiwilligem) Unterlassen des Antrags auf Nichtfestsetzung gem § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG.

6) Ausführlich dazu Lang, *Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht* (1991) 102; Burgstaller, *Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2006) 127 ff mwN.

7) Kommentar zum OECD-MA 2005, Art 13 Tz 5.

8) Vgl dazu Wassermeyer, in *Schaumburg/Piltz* (Hrsg), *Internationales Umwandlungsrecht* (1997) 118 (119 ff).

Reserven nach § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG grundsätzlich in Einklang mit dieser Norm stehen⁹⁾.

5.2 Aufgeschobene Besteuerung unter Nichtfestsetzung der Steuerschuld

Allerdings führt nach § 16 Abs 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs 2 UmgrStG nicht jeder Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen zur sofortigen Besteuerung. Erfolgt die Einschränkung im Verhältnis zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat¹⁰⁾, hat der Einbringende die Möglichkeit, die Nichtfestsetzung der einbringungsbedingt entstandenen Steuerschuld zu beantragen, um so die Erhebung der Steuer hinauszuschieben¹¹⁾. Das Konzept ähnelt daher in seinen Grundsätzen der Wegzugsbesteuerung nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG. Diese soll daher auch Ausgangspunkt für die nachfolgenden Überlegungen sein.

Nach hA stehen DBA, die dem OECD-MA nachgebildet sind, einer sofortigen Besteuerung als Folge von nationalen Wegzugsbesteuerungsregelungen nicht entgegen¹²⁾. Im Zuge der Neukonzeption von § 31 Abs 2 Z 2 EStG wurde allerdings die Frage aufgeworfen, ob sich an diesem Ergebnis aus abkommensrechtlicher Sicht etwas ändert, wenn die Steuerschuld zwar im Zeitpunkt des Wegzugs entsteht, jedoch bis zur tatsächlichen Realisierung nicht festgesetzt und erhoben wird. Dies wird in der Literatur deshalb verneint, weil nicht die nach dem Wegzug in einen anderen DBA-Staat erfolgende Beteiligungsveräußerung besteuert wird, sondern lediglich eine Steuer erhoben wird, der eine Steuerschuld zugrunde liegt, die in DBA-rechtlich zulässiger Weise durch den Ansässigkeitswechsel entstanden ist¹³⁾. Da die Steuerschuld somit zu einem Zeitpunkt entstanden ist, zu dem das Besteuerungsrecht abkommensrechtlich Österreich zugewiesen wurde, bleibt dieser Anspruch aber auch im Rahmen eines Aufschubs der Besteuerung aufrecht¹⁴⁾. Denn zu welchem Zeitpunkt die Vertragsstaaten ein ihnen zugewiesenes Besteuerungsrecht wahrnehmen, wird von DBA nicht geregelt¹⁵⁾. Folglich steht auch eine zeitlich bis zur tatsächlichen Veräußerung aufgeschobene Wegzugsbesteuerung den Vorschriften der DBA nicht entgegen.

Diese Begründung lässt sich auch auf internationale Einbringungen übertragen. Aus abkommensrechtlicher Sicht wird die Einbringung als solche besteuert, wobei die Festsetzung der dadurch nach originär innerstaatlichem Recht entstehenden Steuerschuld zeitlich vom Eintreten eines weiteren Ereignisses, nämlich der Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft, abhängig gemacht wird. Für Zwecke der DBA-Anwendung ist daher auf die Gegebenheiten

im Zeitpunkt der Einbringung abzustellen. Hat Österreich zu diesem Zeitpunkt nach der Art 13 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm des anwendbaren DBA das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen, kann dieses auch durch eine aufgeschobene Besteuerung abkommensrechtlich aufrechterhalten werden.

Teilweise erkennt man im Schrifttum in der aufgeschobenen Wegzugsbesteuerung jedoch einen Widerspruch zu den abkommensrechtlichen Verpflichtungen (insbesondere zu Art 13 Abs 5 OECD-MA)¹⁶⁾. Indem die tatsächliche Steuererhebung von der späteren Veräußerung der Beteiligung abhängig gemacht werde, sei auch die spätere Veräußerung und nicht der Wegzug für die abkommensrechtliche Beurteilung entscheidend¹⁷⁾. Zu diesem Zeitpunkt fehle dem Wegzugsstaat das Besteuerungsrecht. Vertreten werden könnte jedoch ebenso, dass bei der aufgeschobenen Wegzugsbesteuerung nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG neben der tatsächlichen Veräußerung der Wegzug des Steuerpflichtigen zumindest gleich entscheidend für das Auslösen des innerstaatlichen Besteuerungsanspruches ist und es sich letzten Endes um eine Wertungsentscheidung handelt, ob der Wegzug oder die spätere Veräußerung stärker gewichtet wird. Der Umstand, dass der Besteuerungsaufschub nur auf Antrag des Steuerpflichtigen gewährt wird, spricht durchaus dafür, die Besteuerung des Wegzugs in den Vordergrund zu stellen. Übertragen auf internationale Einbringungen ist demnach auf die Einbringung als solche, somit einen Veräußerungsvorgang iSd Art 13 OECD-MA, abzustellen. Dementsprechend dürfte Art 13 OECD-MA der aufgeschobenen Besteuerung iSd § 16 Abs 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs 2 UmgrStG nicht entgegenstehen.

5.3 Neuregelung zur Einbringung von Kapitalanteilen

Im Unterschied zum Nichtfestsetzungskonzept iSd § 16 Abs 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs 2 UmgrStG, kommt es nach § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG erst bei einer Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Gesellschaft „in weiterer Folge“ zum Entstehen der Steuerschuld beim Einbringenden. Abgesehen davon entspricht das Ergebnis der Besteuerung nach § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG von der Belastungswirkung her aber im Wesentlichen dem Nichtfestsetzungskonzept¹⁸⁾. Fraglich ist jedoch, ob die unterschiedliche Ausgestaltung im originär innerstaatlichen Recht einen Einfluss auf die abkommensrechtliche Beurteilung haben kann.

Selbst wenn die Steuerschuld in den Fällen des § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG erst durch die spätere Veräußerung entsteht, lässt sich auch hier vertreten, dass der Einbringungsvorgang – lediglich zu einem späteren Zeitpunkt – besteuert wird. Demzufolge wäre für Zwecke des Abkommensrechts ebenfalls auf die Gegebenheiten zum Zeitpunkt der Einbringung abzustellen¹⁹⁾. Für dieses Ergebnis spricht auch hier der Umstand, dass die Besteuerung beim Einbringenden und nicht bei der veräußernden übernehmenden Gesellschaft erfolgt. Zudem werden maximal die bis zum Zeitpunkt der Einbringung, also während der österreichischen Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven erfasst. Schön plädiert in Zusammenhang mit

9) Hinterfragt werden könnte allerdings, ob eine Zwangsaufwertung nach § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG bei Einbringung einer inländischen Betriebsstätte einem im DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Einbringenden enthaltenen Betriebsstätdiskriminierungsverbot iSd Art 24 Abs 3 OECD-MA entspricht. Verneinend H Loukota, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 369 (373 ff).

10) Bei Bestehen einer umfassenden Amts- und Vollstreckungshilfe (§ 1 Abs 2 UmgrStG).

11) Ausführlich dazu Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (597 mwN).

12) Vgl Toifl, Die Wegzugsbesteuerung (1996) 128 ff mwN; Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 213 ff; ders, SWI 1999, 399 (400); Kofler, ÖStZ 2003, 262 (265); Kluge, Das internationale Steuerrecht⁴ (2000) 5 262; De Kort, intertax 2003, 102 (104); Schindler, IStR 2004, 300 (306).

13) Vgl Van Lishaut, FR 2004, 1301 (1304); Kofler, ÖStZ 2003, 262 (265 ff); Schindler, IStR 2004, 300 (308); H. Loukota/Nolz, SWI 2006, 397 (389); im Ergebnis wohl auch Hügel, in König/Schwarzinger (Hrsg), FS Wiesner (2004) 177 (191 f und 195).

14) Vgl Kofler, ÖStZ 2003, 262 (266); Schindler, IStR 2004, 300 (308).

15) Vgl nur Staringer, Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften, 214; ders, SWI 1999, 399 (400); Kofler, ÖStZ 2003, 262 (266).

16) Vgl De Broe, in Arendonk/Engelen/Jansen (Hrsg), A Tax Globalist (2005) 211 (234 ff); Lang, SWI 2006, 213 (224).

17) Ohne Veräußerung komme es nämlich zu gar keiner Besteuerung. Lang, SWI 2006, 213 (224).

18) Vgl dazu Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (599 ff).

19) Vgl Kapitel 5.2.

Wegzugsbesteuerungsregelungen für eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung von Art 13 OECD-MA in dem Sinne, dass dem Wegzugsstaat das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven zukommen soll, die während seiner Steuerhoheit entstanden sind²⁰⁾. Dies entspricht offenbar auch dem nunmehr vom EuGH²¹⁾ vertretenen Ansatz, wonach für Zwecke der abkommensrechtlichen Beurteilung auf das zeitliche Element des Entstehens der stillen Reserven abzustellen ist²²⁾. Folgt man dieser Argumentation, spricht einiges dafür, auch § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG als DBA-konform zu beurteilen.

Aber auch wenn man ausschließlich die spätere Veräußerung durch die übernehmende Gesellschaft als entscheidend erachte, ergäbe dies nicht in jedem Fall, dass eine Besteuerung der bis zur Einbringung entstandenen stillen Reserven im Zeitpunkt der Veräußerung des eingebrachten Vermögens abkommensrechtlich unzulässig wäre. Denn im Unterschied zur klassischen Wegzugbesteuerung erfolgt die Besteuerung im Rahmen von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG bei unterschiedlichen Personen. Es wird nicht die Veräußerung der übernehmenden Gesellschaft besteuert, sondern dieser Vorgang löst lediglich die Besteuerung des Einbringenden aus. Da § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG im Regelfall in Österreich ansässige Steuerpflichtige betrifft, wird das Abkommensrecht einer solchen Besteuerung aber gewöhnlich nicht entgegenstehen²³⁾. Fraglich könnte bei dieser Auslegungsvariante allerdings sein, ob Art 13 OECD-MA überhaupt (noch) anwendbar ist, denn im Zeitpunkt der Veräußerung des eingebrachten Vermögens findet bei der einbringenden Gesellschaft kein Zurechnungswechsel iSd Art 13 OECD-MA statt²⁴⁾. Sieht man dies als Ausschlussgrund für die Anwendbarkeit von Art 13 OECD-MA, käme als Alternative die Auffangklausel des Art 21 OECD-MA²⁵⁾ in Betracht, was im Ergebnis jedoch regelmäßig keinen Unterschied bedeuteten würde.

Insgesamt betrachtet scheinen daher die Vorschriften des § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG weitgehend den Vorgaben des DBA-Rechts zu entsprechen.

6. § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG und die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts

6.1 Beurteilung aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten

In ihrer Ausgestaltung als Diskriminierungsverbote verbieten die Grundfreiheiten der Art 39 ff EG generell Benachteiligungen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Vorgänge innerhalb des Binnenmarktes der EU²⁶⁾. Eine Sonderstellung nimmt die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 EG insofern ein, als sich ihre Schutzwirkung auch auf den Kapitalverkehr zwischen den

Mitgliedstaaten und dritten Ländern erstreckt²⁷⁾. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH liegt eine Diskriminierung dann vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewendet werden oder vice versa²⁸⁾, und die durch den Vergleichsprozess identifizierte Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt werden kann²⁹⁾.

An diesen Grundsätzen sind auch § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG zu messen. Dabei sollen zunächst jene Einbringungsfälle beleuchtet werden, bei denen die Besteuerung sofort oder nach dem Nichtfestsetzungskonzept iSd § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG erfolgt, während die Vorschrift des § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG in Kapitel 6.2 behandelt wird.

6.1.1 Anwendbare Grundfreiheiten

Auf den ersten Blick scheinen internationale Einbringungen sowohl von der Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 EG als auch von der Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 EG erfasst zu sein. Bei rein innerschweizerischen Sachverhalten kommt der Frage nach der gegenseitigen Abgrenzung der beiden Grundfreiheiten zueinander aufgrund deren Konvergenz allerdings wenig Bedeutung zu, weil beide Grundfreiheiten in ihrem jeweiligen Anwendungsbereich ein einheitliches Schutzniveau beinhalten³⁰⁾. Mehr Bedeutung könnte dieser Frage jedoch bei Einbringungen mit Drittstaatsbezug zukommen.

Bislang ist das Schrifttum aus guten Gründen überwiegend von der parallelen Anwendbarkeit der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit ausgegangen³¹⁾, welche sich in Drittstaatsfällen in eine ausschließliche Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit wandelt³²⁾. Allerdings deuten mehrere jüngere Schlussanträge von Generalanwalt Geelhoed³³⁾ und das Urteil in der Rs *Cadbury Schweppes*³⁴⁾ in die entgegengesetzte Richtung. Demnach soll die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsfreiheit in jenen Fällen ausgeschlossen sein, die unmittelbar vom sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit erfasst sind. Folglich hat Art 43 EG Vorrang, wenn als mittelbare Folge der Ausübung der Niederlassungsfreiheit auch Kapitalverkehrsvorgänge betroffen sind. Unklar ist indessen, ob man daraus schon ableiten kann, dass auch in Drittstaatsfällen der Erwerb und das Halten von Mehrheitsbeteiligungen an Gesellschaften³⁵⁾

20) Schön, Tax Notes International 2004, 197 (202); ähnlich Schindler, GeS 2004, 184 (188).

21) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 N, RN 46.

22) Ähnlich De Kort, intertax 2003, 102 (103 ff); weiters Schindler, GeS 2004, 184 (188).

23) Bei in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften weist Art 13 Abs 5 oder Art 21 Abs 1 OECD-MA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat (Österreich) das Besteuerungsrecht zu. Für die Anwendungsfälle siehe Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (599 f).

24) Vgl dazu Kapitel 5.1.

25) Vgl Lehner, in Vogel/Lehner (Hrsg), DBA⁴, Art 21 Rz 2 ff.

26) Für einen zusammenfassenden Überblick der Diskussion um die Wirkung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote oder als Beschränkungsverbote siehe Hohenwarter/Weninger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, 231 (238 f).

27) Vgl dazu Hohenwarter, SWI 2005, 225 (225 ff mwN); weiters Plan-sky, The Impact of the Fundamental Freedoms on Tax Treaties with Third Countries, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), DTC and EC Law, in Druck.

28) Beispielsweise EuGH 14. 2. 1995, C-297/93 Schumacker, RN 30; 11. 8. 1995, C-80/94 Wielockx, RN 17; 27. 6. 1996, C-107/94 Asscher, RN 40; 29. 4. 1999, C-311/97 Royal Bank of Scotland, RN 26.

29) Vgl Hohenwarter/Weninger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), DBA-Diskriminierungsverbote, 239 ff mwN.

30) Für viele Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002) 103 ff.

31) Beispielsweise Ressler/Ukrow, in Grabitz/Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (19. EL 2002) Art 56 Rz 28, Art 58 Rz 44; Rohde, Freier Kapitalverkehr in der Europäischen Gemeinschaft (1999) 97; Schön, in Schön (Hrsg), GS Knobbe-Keuk (1997) 743 (749 ff); Stähl, EC Tax Review 2004, 47 (48 f); Staringer, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2006) 9 (18).

32) Vgl Spengel/Golücke, RIW 2003, 333 (339); Prinz/Cordewener, GmbHR 2003, 80 (83).

33) SA des GA Geelhoed 6. 4. 2006, C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, RN 31; SA des GA Geelhoed 27. 4. 2006, C-170/05 Denavit II, RN 12; SA des GA Geelhoed 29. 6. 2006, C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, RN 36; aA SA der GA Kokott 12. 9. 2006, C-231/05 Oy AA, RN 16.

34) EuGH 12. 9. 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, RN 33.

35) Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit liegt nach Ansicht des EuGH vor, wenn nationale Maßnahmen geeignet sind Gemeinschaftsangehörige davon abzuhalten, eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedsstaat zu gründen, zu erwerben oder zu behalten, vorausgesetzt, die Beteiligung ermöglicht es ihm einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Tochtergesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit

bzw die Ausübung anderer Niederlassungsformen³⁶⁾ nicht in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit fallen³⁷⁾. Dies mit der Konsequenz, dass diese Fälle überhaupt nicht vor Diskriminierungen geschützt wären³⁸⁾. Eine derartige Auslegung lässt sich jedoch aus dem Gesamtzusammenhang der Vorschriften der Art 56 ff EG nur schwer ableiten³⁹⁾ und erscheint vor allem im Hinblick auf die Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG⁴⁰⁾ als fragwürdig⁴¹⁾.

Nun stellt sich aber bei internationalen Einbringungen nicht nur die Frage nach der Abgrenzung der Niederlassungs- von der Kapitalverkehrsfreiheit, sondern zusätzlich auch die Frage, wie mit den verschiedenen Ebenen, die im Rahmen von Einbringungen gleichzeitig betroffen sind, umzugehen ist. Erste Anhaltspunkte dafür liefert die Rs *X und Y*⁴²⁾, in der der EuGH unter anderem den fehlenden Steueraufschub bei der Anteilsübertragung eines in Schweden ansässigen Steuerpflichtigen auf eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft, an der der Übertragende beteiligt war, zu beurteilen hatte. Bei der Beantwortung der Frage nach der anwendbaren Grundfreiheit stellt der EuGH in diesem Urteil primär auf den Umfang der Beteiligung des Übertragenden an der übernehmenden Gesellschaft ab. Verfügt dieser über eine Beteiligung, die ihm einen Einfluss auf die Entscheidungen der übernehmenden Gesellschaft und deren Tätigkeit ermöglicht, liegt ein Fall der Niederlassungsfreiheit vor⁴³⁾. Ist der Umfang der Beteiligung jedoch nicht so hoch, um deren Entscheidungen beeinflussen zu können, soll hingegen die Kapitalverkehrsfreiheit anzuwenden sein⁴⁴⁾.

Direkt übertragen lassen sich die Aussagen des EuGH jedoch nur auf jene Einbringungen, bei denen unbeschränkt steuerpflichtige Einbringende Vermögen in eine ausländische Gesellschaft übertragen, an denen sie bereits beteiligt sind. Verallgemeinert man aber die vom EuGH in der Rs *X und Y* ins Treffen geführten Argumente im Lichte seiner späteren Judikatur, erscheint ein Abstellen auf mehrere im Rahmen der Einbringung stattfindende Vorgänge und nicht bloß den Erwerb der Beteiligung an der (später) übernehmenden Gesellschaft zur Frage, welche Grundfreiheit anwendbar ist, denkbar. Zunächst könnte ganz allgemein auf den einbringungsbedingten Erwerb oder die Erweiterung einer bestehenden Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft abgestellt werden, wodurch vor allem das Verhältnis zwischen Einbringendem und überneh-

mender Gesellschaft in den Vordergrund gerückt wird. Ebenso erscheint es in bestimmten Fällen denkbar, auf die ursprüngliche Investition in das (spätere) Einbringungsvermögen abzustellen. Was der EuGH zumindest in der Rs *X und Y* noch nicht in Betracht gezogen hat, aber genauso möglich erscheint, ist der Umstand, dass die übernehmende Gesellschaft im Rahmen der Einbringung ebenfalls einen Erwerbsvorgang tätigt. Ist dieser Erwerb in dem Sinne „grenzüberschreitend“, dass es sich um „ausländisches“ Vermögen handelt, scheint der Schutzbereich der Niederlassungs- oder Kapitalverkehrsfreiheit geöffnet zu sein.

Bei rein innergemeinschaftlichen Einbringungen⁴⁵⁾ ist die Zerlegung in einzelne Vorgänge entbehrlich, weil unabhängig von der Perspektive eine der beiden Grundfreiheiten greift. Bei reinen Drittstaatsfällen kommt dieser Abgrenzung größere Bedeutung zu, vor allem dann, wenn man die parallele Anwendbarkeit der Grundfreiheiten verneint. So stellt sich beispielsweise bei der Einbringung einer inländischen Betriebsstätte oder einer maßgeblichen steuerhängigen Beteiligung durch einen Drittstaatsangehörigen in eine inländische oder in einem Drittstaat ansässige übernehmende Körperschaft gegen die Gewährung einer maßgeblichen Beteiligung die Frage, ob dieser Vorgang nur von der sachlich, aber persönlich nicht anwendbaren Niederlassungsfreiheit erfasst wird, oder ob auch ein Rückgriff auf die Kapitalverkehrsfreiheit möglich ist. Wird eine Betriebsstätte oder eine maßgebliche Beteiligung eingebracht, stellen die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft aber nur eine Minderheitsbeteiligung dar, ist unklar, wie hier die Niederlassungsfreiheit von der Kapitalverkehrsfreiheit abgegrenzt werden kann⁴⁶⁾.

Noch komplexer werden diese Fälle, wenn sowohl EU- als auch Drittstaatsangehörige beteiligt sind, weil dann bei besonderer Betrachtung der einzelnen Teilschritte der Einbringung gleichzeitig rein innergemeinschaftliche Sachverhalte und Drittstaatsverhältnisse verwirklicht werden. Dazu braucht man sich nur jenen Sachverhalt vor Augen führen, bei dem ein Drittstaatsangehöriger eine inländische Betriebsstätte oder eine (steuerhängige) maßgebliche Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft in eine übernehme EU-Gesellschaft einbringt. Aus dem Blickwinkel der übernehmenden Gesellschaft stellt sich der Erwerb als Niederlassungsvorgang dar, während der Einbringende – wenn überhaupt – nur vom Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst sein kann.

Eine abschließende Antwort auf die Frage nach der konkret anwendbaren Grundfreiheit bei internationalen Einbringungen ist daher schwierig, es sollte jedoch in vielen Fällen zumindest eine der beiden Grundfreiheiten greifen.

6.1.2 Diskriminierungsprüfung

Hinsichtlich des Interesses an der Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung befinden sich an einer internationalen Einbringung beteiligte Steuerpflichtige und Steuerpflichtige

zu bestimmen. EuGH 12. 9. 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, RN 31 und 46 iVm EuGH 12. 4. 2000, C-251/98 *Baars*, RN 22; 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 37.

36) Wie der Erwerb oder die Gründung einer Agentur oder Zweigniederlassung nach Art 43 Abs 1 EG.

37) Vgl *Kofler*, ÖStZ 2006, 48 (55), der in Art 58 Abs 2 EG eine mögliche Begründung für dieses Ergebnis sieht; ebenso *Ohler*, Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit (2002) Art 56 Rz 130.

38) Ausführlich dazu *Plansky*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), DTC and EC Law, in Druck. Das Urteil des EuGH in der (außersteuerlichen) Rs *Fidium Finanz AG*, in dem der EuGH erstmals in einem Drittstaatsfall über die Abgrenzung der Dienstleistungsfreiheit zur Kapitalverkehrsfreiheit zu entscheiden hatte, deutet allerdings ebenfalls in diese Richtung (EuGH 3. 10. 2006, C-452/04 *Fidium Finanz AG*, RN 48 ff).

39) Vgl *Stähl*, EC Tax Review 2004, 47 (48 ff); *Schön*, in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg), FS Wassermeyer (2005) 489 (498 ff).

40) Art 57 Abs 1 EG: „Artikel 56 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen [...] mit der Niederlassung, [...] bestehen.“

41) Ausführlich dazu *Plansky*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), DTC and EC Law, in Druck; weiters *Hohenwarter*, SWI 2005, 225 (227 und 231 f).

42) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 30.

43) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 37.

44) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 74.

45) Sachverhalte, bei denen sowohl der Einbringende als auch die übernehmende Körperschaft als Gemeinschaftsangehörige iSd EGV gelten und es sich beim eingebrachten Vermögen um Anteile an einer innerhalb der EU ansässigen Körperschaft oder um einen innerhalb der EU gelegenen (Teil-)Betrieb handelt.

46) Ähnliche Abgrenzungsfragen stellen sich allerdings auch iZm der Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG, wenn es darum geht, die Kriterien der „Direktinvestitionen“ oder der „Niederlassung“ zu bestimmen. Diese Frage könnte aber für die Beurteilung von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG relevant sein, da die Zwangsaufwertung bei Einbringenden aus Drittstaaten bereits zum 31. 12. 1993 (§ 16 Abs 2 UmgrStG idF BGBl 1991/699) bestand und somit von der Stillstandsklausel erfasst sein könnte.

bei rein innerstaatlichen Einbringungen in einer vergleichbaren Lage⁴⁷⁾. Auch der Umstand, dass es bei grenzüberschreitenden Einbringungen im Unterschied zu rein innerstaatlichen nicht zwingend zur Verdoppelung der stillen Reserven kommt, weil das eingebrachte Vermögen aus der österreichischen Steuerhoheit ausscheidet und damit die Bewertungsvorschriften des Ansässigkeitsstaates der übernehmenden Gesellschaft zur Anwendung kommen, kann nicht als Grund für eine mangelnde Vergleichbarkeit der Sachverhalte herangezogen werden⁴⁸⁾. Denn nach der Ausgestaltung der Regelung zu internationalen Einbringungen kommt es dem Gesetzgeber darauf nicht an⁴⁹⁾.

Wie der EuGH bereits in der Rs *X und Y* festgestellt hat, besteht die durch eine nationale Regelung, die bei Anteilsübertragungen an ausländische übernehmende Gesellschaften die sofortige Besteuerung der stillen Reserven anordnet, während eine Besteuerung im reinen Inlandsfall erst bei Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft durch den Übertragenden erfolgt, verursachte Ungleichbehandlung in einem „Nachteil geringerer liquider Mittel“⁵⁰⁾. Das Ausmaß dieses Zins- und Liquiditätsnachteils ist natürlich umso gravierender, je länger der Zeitraum zwischen der Einbringung und einer tatsächlicher Veräußerung der Anteile durch den Einbringenden ist. Im Hinblick auf die österreichische Rechtslage wird die sofortige Besteuerung unter bestimmten Voraussetzungen insofern abgemildert, als die Besteuerung des Einbringenden bis zur Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft hinausgeschoben wird. Im Vergleich zum reinen Inlandsfall bleibt, zumindest bei einer Veräußerung des eingebrachten Vermögens innerhalb der zehnjährigen absoluten Verjährungsfrist, ein Zins- und Liquiditätsnachteil trotzdem weiterhin bestehen. Ein derartiger Nachteil ist durchaus geeignet, einen Einbringenden von der Einbringung und damit von der Ausübung seiner Grundfreiheiten abzuhalten⁵¹⁾. Weiters können die derzeitigen Regelungen auch indirekt nachteilig für die übernehmende (ausländische) Körperschaft wirken, weil eine Einbringung in sie, in Abhängigkeit von ihrer Ansässigkeit, ungünstiger behandelt wird. Dadurch kann auch die übernehmende Körperschaft in der Wahrnehmung ihrer Grundfreiheiten beschränkt werden.

Eine gemeinschaftsrechtlich relevante Ungleichbehandlung wird sich daher in den von der sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung erfassten Fällen, vorbehaltlich der weiteren Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH zu den Drittstaatsfällen, im Regelfall festmachen lassen. Allerdings gilt es zu prüfen, ob mit der durch die sofortige bzw. aufgeschobene Besteuerung verursachten Ungleichbehandlung ein mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird, das durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann und zudem nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung dieses Zieles notwendig ist⁵²⁾.

47) Ähnlich SA der GA *Kokott* 12. 9. 2006, C-231/05 *Oy AA*, RN 41.

48) Vgl. EuGH 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, RN 36 iVm 40; ähnlich SA der GA *Kokott* 12. 9. 2006, C-231/05 *Oy AA*, RN 26 f; siehe auch *Vanistendael*, *European Taxation* 2006, 413 (414); *Doumal/Naumburg*, *European Taxation* 2006, 431 (432 mwN).

49) So sieht der österreichische Gesetzgeber im Unterschied zur deutschen Rechtslage gerade keine Buchwertverknüpfung über die Grenze vor. Vgl. § 23 Abs 1 und 4 iVm § 20 Abs 4 Satz 1 dUmwStG, *Schmitt*, in *Schmitt/Hörtnagl/Stranz* (Hrsg.), *UmwG – UmwStG*⁴ (2006) D UmwStG § 23 Rz 48 ff.

50) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 36.

51) Ähnlich EuGH 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 70.

52) EuGH 15. 5. 1997, C-250/95 *Futura Participations*, RN 26; 11. 3. 2004, C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, RN 49; 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, RN 35.

6.1.3 Rechtfertigung

Sinn und Zweck der Regelung des § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG ist grundsätzlich die Sicherung bestehender Besteuerungsansprüche an den stillen Reserven im Einbringungsvermögen⁵³⁾. Das Gemeinschaftsrecht – so impliziert dies vor allem die jüngste Rechtsprechung des EuGH⁵⁴⁾ – erkennt dieses Ziel als Rechtfertigungsgrund an⁵⁵⁾. So hielt der EuGH in der Rs *N* zur niederländischen Wegzugsbesteuerung fest, dass das Ziel der Sicherung der Besteuerung des Wertzuwachses von Gesellschaftsanteilen, die während des Inlandsaufenthaltes des Steuerpflichtigen entstanden sind, als Ausdruck des steuerlichen Territorialitätsprinzips im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht steht⁵⁶⁾. Um allerdings auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen, darf die im Wegzugszeitpunkt festgesetzte Steuer erst bei tatsächlicher Veräußerung erhoben werden⁵⁷⁾, wobei der Besteuerungsaufschub vor dem Hintergrund der innerhalb der EU geltenden Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie⁵⁸⁾ nicht von der Leistung von Sicherheiten abhängig gemacht werden darf⁵⁹⁾. Zudem müssen Wertminderungen, die nach der Verlegung des Wohnsitzes eingetreten sind und die nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind, vollständig im Wegzugsstaat berücksichtigt werden können⁶⁰⁾.

Übertragen auf die österreichische Rechtslage zu internationalen Einbringungen scheint das Konzept der aufgeschobenen Besteuerung iSd § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG auf den ersten Blick weitgehend dem Gemeinschaftsrecht zu entsprechen⁶¹⁾. Allerdings löst nicht die spätere Realisierung durch den Einbringenden selbst dessen Besteuerung aus, sondern die Veräußerung des eingebrachten Vermögens durch die übernehmende Körperschaft, wodurch es aufgrund des zeitlichen Auseinanderfallens der beiden Realisierungsvorgänge immer noch zu mitunter erheblichen Zins- und Liquiditätsnachteilen kommen kann. Unklar ist in diesem Zusammenhang, ob es das Gemeinschaftsrecht erfordert, dass die Realisierung auf Ebene desjenigen stattfindet, dem auch der Besteuerungsaufschub gewährt wurde.

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Marks & Spencer*⁶²⁾ könnte diese Forderung möglicherweise bezweifelt werden. Denn der EuGH nimmt dort den durch den Ausschluss einer grenzüberschreitenden Verlustverrechnung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften entstehenden Liquiditätsnachteil in jedem Fall hin. Auch in den Ausnahmesituationen, in denen der EuGH eine Verlustverrechnung aus Gründen der Verhältnismäßigkeit einfordert, geschieht dies im Regelfall Jahre nach tatsächlichem Entstehen der Verluste⁶³⁾.

53) Vgl. Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (597 ff).

54) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 41 iVm 47.

55) Ausführlich dazu *Achatz/Kofler*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), *Internationale Umgründungen*, 25 (40 f mwN).

56) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 41-47.

57) So ausdrücklich SA der GA *Kokott* 30. 3. 2006, C-470/04 *N*, RN 149; im Ergebnis auch EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 46 und 50.

58) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 (ABl L 336, 15), geändert durch die Richtlinie 2004/106/EG des Rates vom 16. 11. 2004 (ABl L 359, 30); Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 (ABl L 73, 18) geändert durch die Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 (ABl L 175, 17), die nunmehr auch die Beitreibung von Steuern auf Einkommen und Vermögen umfasst.

59) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 51-53.

60) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 55.

61) In Bezug auf § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG idF BGBl I 2004/180 (AbgÄG 2004), dessen Anwendungsbereich allerdings sehr beschränkt war, *D Aigner*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), *Umgründungen*, 103 (112 ff).

62) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*.

63) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, RN 32 iVm 55. Dies kann im Extremfall erst im Zeitpunkt der Liquidation der Tochtergesellschaft sein; vgl. dazu *Kofler*, *ÖStZ* 2006, 48 (53).

Der Vergleich mit der Rs *Marks & Spencer* erscheint vor allem deshalb interessant, weil der EuGH in seiner Argumentation in der Rs *N* auf die Rs *Marks & Spencer* verweist⁶⁴. Zudem dürfte der EuGH in der Rs *Marks & Spencer* den Umstand akzeptieren, dass die steuerliche Behandlung einer Gesellschaft zu einem gewissen Grad vom Verhalten ihrer Tochtergesellschaft oder sogar von einem unabhängigen Dritten abhängt⁶⁵.

Allerdings hat der EuGH in seinen Urteilen zur Wegzugsbesteuerung bei einer sofortigen Besteuerung deshalb Bedenken ausgesprochen, weil der Steuerpflichtige mit einem Einkommen steuerpflichtig wird, über das er nicht verfügt⁶⁶, womit dem Aspekt des Mittelzuflusses besondere Gewichtung beigemessen wird⁶⁷. Überträgt man diesen Gedanken auf Einbringungen, so kann daraus abgeleitet werden, dass ein Besteueraufschub bis zur Realisierung der einbringungsgeborenen Anteile durch den Einbringenden selbst gewährt werden müsste⁶⁸.

Vor diesem Hintergrund scheint daher die derzeitige Konzeption der aufgeschobenen Besteuerung bei rein innergemeinschaftlichen Einbringungen aufgrund der weiterhin bestehenden Benachteiligungen unverhältnismäßig zu sein. Dies müsste vor allem für jene Fälle gelten, in denen das österreichische Besteuerungsrecht an den stillen Reserven im eingebrachten Vermögen in den einbringungsgeborenen Anteilen ohnedies gesichert bleibt⁶⁹. Aber auch in solchen Situationen, in denen die Einbringung zu einem vollständigen Verlust des Besteuerungsrechts Österreichs führt, was regelmäßig bei der Einbringung steuerhängiger Kapitalanteile in ausländische übernehmende Körperschaften durch beschränkt Steuerpflichtige der Fall ist⁷⁰, dürfte das Auslösen der Besteuerung des Einbringenden durch die Veräußerung des eingebrachten Vermögens vor dem Hintergrund der innerhalb der EU bestehenden Amtshilfe- und Beitreibungsmöglichkeiten unverhältnismäßig sein und müsste daher bis zur Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile durch den Einbringenden aufgeschoben werden⁷¹.

Was hingegen Einbringungen durch Drittstaatsansässige betrifft, müsste man bei dieser Sichtweise weiter differenzieren. In jenen Einbringungsfällen, in denen eine sofortige Besteuerung einsetzt, obwohl es durch die Einbringung zu gar keinem Verlust der Besteuerungsrechte am eingebrachten Vermögen kommt⁷², wird man wohl (zumindest) von der Unverhältnismäßigkeit dieser Maßnahme ausgehen können. Zu diesem Ergebnis könnte man auch in jenen Fällen kommen, in denen die bestehenden

Besteuerungsrechte in den einbringungsgeborenen Anteilen gesichert werden. Davon zu unterscheiden sind jedoch jene Fälle, in denen die Einbringung zu einem vollständigen Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts führt. In diesem Zusammenhang ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der EuGH der Notwendigkeit, die Beitreibung von Steueransprüchen sicherzustellen, bereits in rein innergemeinschaftlichen Sachverhalten zunehmend mehr Bedeutung beimisst und dementsprechend auch die Möglichkeiten der gegenseitigen Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen betont⁷³. Gerade diese Möglichkeiten bestehen aber im Verhältnis zu Drittstaaten nicht oder nur beschränkt. Geht man nun davon aus, dass aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht grundsätzlich ein Besteueraufschub bis zur späteren Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile geboten ist, müsste daher entscheidend sein, ob der Einbringende in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Drittstaat mit vergleichbarer Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig ist. Da die spätere Besteuerung beim Einbringenden einsetzt, muss auch im Verhältnis zu dessen Ansässigkeitsstaat eine entsprechende Amts- und Vollstreckungshilfe bestehen. Besteht eine solche jedoch nicht, scheint die sofortige Besteuerung der Einbringung daher gerechtfertigt zu sein.

6.2 Beurteilung aus dem Blickwinkel von Art 8 der Fusionsrichtlinie

In der Literatur wurden Bedenken dahin gehend geäußert, dass Teilbereiche der Neuregelungen des § 16 UmgrStG gegen die Vorgaben des Art 8 der FusionsRL⁷⁴ zum Anteilstausch, der weitgehend der Einbringung von Kapitalanteilen nach Art III UmgrStG entspricht, verstoßen⁷⁵. Art 8 Abs 1 der FusionsRL verbietet nämlich die Besteuerung des Anteilstausches „für sich allein“⁷⁶ auf Ebene des Einbringenden⁷⁷. Die Anwendung der aufgeschobenen Besteuerung iSd § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG auf die Einbringung von Kapitalanteilen⁷⁸ wird daher mit dem Argument abgelehnt, dass – wenn auch zeitlich hinausgeschoben bis zur Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Körperschaft – der Anteilstausch als solcher besteuert wird⁷⁹. Ein Rückgriff auf Art 8 Abs 6 der FusionsRL, der die Mitgliedstaaten berechtigt, einen Gewinn aus einer späteren Veräußerung der „erworbenen Anteile“ in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile, hilft in diesem Zusammenhang nicht weiter. Denn aus der Systematik des Art 8 der FusionsRL ergibt sich – trotz des missverständlichen Wortlauts⁸⁰ –, dass Abs 6 auf die Veräußerung der einbringungsbedingt entstehenden oder erweiterten Anteile an der übernehmenden Kör-

64) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 42 iVm 47.

65) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, RN 55; vgl. dazu *Staringer/Hohenwarter*, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, in Druck.

66) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 35, 11. 3. 2004, C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, RN 46.

67) Ähnlich EuGH 21. 11. 2002, C-436/00 *X und Y*, RN 31, 36 und 38.

68) Zu einem anderen Ergebnis könnte man bei Anstellen einer Gesamtbetrachtung dann gelangen, wenn der Einbringende nach der Einbringung eine maßgebliche Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft hält. Denn damit verfügt er zumindest indirekt über die Mittel, die bei der Veräußerung lukriert werden, und er hat es aufgrund seiner Kontrollmöglichkeiten auch in der Hand, den Zeitpunkt der Veräußerung zu bestimmen.

69) Was bei Einbringungen durch unbeschränkt Steuerpflichtige im Regelfall gegeben ist. Vgl. *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, QZ Rz 54.

70) Vgl. Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (600, Fn 45).

71) DBA-rechtlich dürfte diese Vorgehensweise dann kein Problem darstellen, wenn man der Auffassung folgt, dass eine aufgeschobene Besteuerung auch mit den Vorgaben des DBA-Rechts in Einlang steht. Vgl. Kapitel 5.2.

72) Wie beispielsweise die Einbringung einer inländischen Betriebsstätte (ohne dass es dabei zur Überführung von Wirtschaftsgütern kommt) durch einen beschränkt steuerpflichtigen Einbringenden, der in einem Drittstaat ansässig ist. Vgl. *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, QZ Rz 62.

73) EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 *FKP Scorpio*, RN 35 ff; 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 53.

74) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 (Abl L 225/1 ff vom 20. 8. 1990), geändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. 2. 2005 (Abl L 58/19 ff vom 4. 3. 2005).

75) Vgl. *Hirschler*, taxlex 2005, 605 (607); *Krickl*, taxlex 2006, 259 (259 ff); *Furherr*, taxlex 2006, 309 (309 ff).

76) „Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der [...] erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der [...] erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund [...] des Austauschs von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes dieses Gesellschafters auslösen“.

77) Vgl. für viele *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 193 f; *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 400 (403 ff); *Damböck*, SWI 1999, 339 (343).

78) Zu den Anwendungsfällen siehe Teil I des Beitrages, RdW 2006, 596 (598 f).

79) Vgl. *Furherr*, taxlex 2006, 309 (311 ff); *Krickl*, taxlex 2006, 259 (261 f).

80) Vgl. *Tumpel*, Harmonisierung, 192 f; *Damböck*, SWI 1999, 339 (343).

perschaft abstellt⁸¹⁾. Demnach dürfen die Mitgliedstaaten zwar deren spätere Veräußerung so besteuern, wie sie auch die Veräußerung der eingebrachten Anteile besteuert hätten, sie dürfen jedoch nicht die Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Körperschaft als Anlass für die Besteuerung des Einbringenden nehmen⁸²⁾. Aus ebendiesen Gründen ist aber auch zu bezweifeln, ob § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG der FusionsRL entspricht. Denn ob eine derartige Besteuerung als aufgeschobene Besteuerung oder als eigener Realisierungstatbestand konzipiert ist, ist letztlich eine Frage der Gesetzestchnik und müsste somit unbeachtlich sein⁸³⁾.

Was zunächst die Einbringung von steuerhängigen Kapitalanteilen durch einen innerhalb der EU ansässigen beschränkt steuerpflichtigen Einbringenden betrifft, so wurde in der Literatur als Ergebnis einer richtlinienkonformen Interpretation der Verzicht auf das Besteuerungsrecht gefordert⁸⁴⁾. Im Lichte einer stärker am „Schutz der Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten“⁸⁵⁾ orientierten Auslegung der Richtlinie ließe sich allerdings auch hier die Anwendung einer bis zur Veräußerung der einbringungsgelobenen Anteile aufgeschobenen Besteuerung vertreten. Eine derartige Vorgehensweise dürfte sowohl mit Art 8 Abs 1 iVm Abs 6 der FusionsRL⁸⁶⁾ als auch mit den Anforderungen des Primärrechts in Einklang stehen⁸⁷⁾. Entsprechendes könnte auch für die Einbringung steuerhängiger Kapitalanteile durch Drittstaatsansässige in übernehmende EU-Körperschaften gelten, die zu einem vollständigen Verlust der inländischen Besteuerungsrechte führen; dies jedoch unter der Voraussetzung, dass mit dem betroffenen Drittstaat eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht⁸⁸⁾. Denn ob man aus der FusionsRL in diesen Drittstaatsfällen einen zwingenden Verzicht auf Besteuerungsrechte ableiten kann, mag bezweifelt werden⁸⁹⁾. Hinsichtlich der Einbringung von Kapitalanteilen durch unbeschränkt Steuerpflichtige ist weiter zu differenzieren in die Fälle, die unter § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG fallen und jene, die von § 16 Abs 1 dritter bis letzter Satz UmgrStG

erfasst sind. In den erstgenannten Fällen geht das derzeitige Konzept der aufgeschobenen Besteuerung aus dem Blickwinkel der FusionsRL zu weit, da im Gegensatz zu den von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 erfassten Fällen eine Gefahr des Missbrauchs der Begünstigungen durch steuerfreies Rückausschütten der im Ausland lukrierten Gewinne aus der Veräußerung des steuerneutral eingebrachten Vermögens kaum besteht.

6.2.1 § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG als pauschale Missbrauchsvorschrift

Vergleichbare Regelungen wie § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG, die bei einer „nachfolgenden“⁹⁰⁾ Veräußerung der eingebrachten Anteile zur rückwirkenden Versagung der Steuerneutralität auf Ebene der einbringenden Gesellschaft führen, sind auch anderen Rechtsordnungen innerhalb der EU nicht fremd⁹¹⁾. Zur Rechtfertigung dieser Maßnahmen stützen sich die Mitgliedstaaten regelmäßig auf Art 11 Abs 1 lit a der FusionsRL, dem zufolge sie die Anwendung der Begünstigungen der Richtlinie ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen können, wenn der Anteilstausch „als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat“⁹²⁾. Hinzu kommt, dass dem unveröffentlichten Ratsprotokoll Nr 9a zur FusionsRL⁹³⁾ zufolge eine Weiterveräußerung der eingebrachten Anteile „in rascher Zeitfolge“ als Missbrauch iSd Art 11 der FusionsRL gelten solle⁹⁴⁾.

Allerdings ist nach Art 11 Abs 1 lit a Satz 2 der FusionsRL von einer Umgehungsabsicht iSd ersten Satzes nur dann auszugehen, wenn der Umgründungsvorgang nicht auf „vernünftigen wirtschaftlichen Gründen [...] beruht“, wobei das bloße Streben nach einem rein steuerlichen Vorteil nach der Rechtsprechung des EuGH nicht als vernünftiger wirtschaftlicher Grund gilt⁹⁵⁾. Kein vernünftiger wirtschaftlicher Grund soll beispielsweise dann vorliegen, wenn ein an sich rein innerstaatlich steuerbelasteter Vorgang „internationalisiert“ wird, um mit Hilfe der Begünstigungen der FusionsRL die Besteuerung zu vermeiden⁹⁶⁾. Angewendet auf Einbringungen könnte daraus abgeleitet werden, dass eine rückwirkende Versagung der Steuerneutralität dann von Art 11 Abs 1 lit a der FusionsRL gedeckt zu sein scheint, wenn sich aus dem Gesamtplan des Einbringenden erkennen lässt, dass die Einbringung hauptsächlich im Hinblick auf eine spätere Veräußerung der eingebrachten Anteile erfolgt und die Vorgänge insgesamt hauptsächlich der Steuerersparnis dienen⁹⁷⁾.

Nach der Rsp des EuGH muss die Missbrauchsklausel aber so in das nationale Recht umgesetzt werden, dass sie eine Einzelfallbetrachtung ermöglicht. Generelle Missbrauchsvermutungen für typisierende Fallgruppen sind daher nur dann zulässig,

81) Vgl *Tumpel*, Harmonisierung, 193 mwN; *Damböck*, SWI 1999, 339 (344); *Furherr*, taxlex 2006, 309 (312).

82) Vgl *Europäische Kommission*, KOM(2001) 582 endgültig, Tz 341; so bereits *Tumpel*, Harmonisierung, 194.

83) Vgl *Furherr*, taxlex 2006, 309 (311).

84) Vgl *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 400 (406 f); zustimmend *Hügel*, ÖStZ 1996, 74 (82); *Damböck*, SWI 1999, 339 (347).

85) Begründungserwägungen der ÄnderungsRL 2005/19/EG, Rz 2; ähnlich auch die Begründungserwägungen der RL 90/434/EG.

86) So offenbar auch *Betten/Bouzoraal/Wheeler*, Survey of the Implementation of the EC Corporate Tax Directives (IBFD 1995) 67.

87) DBA-rechtlich dürfte diese Vorgehensweise kein Problem darstellen, wenn man der Auffassung folgt, dass eine aufgeschobene Besteuerung auch mit den Vorgaben des DBA-Rechts in Einlang steht. Vgl Kapitel 5.2.

88) Vgl Kapitel 6.1.3.

89) Mit der ÄnderungsRL hätte Art 8 (klarstellend) dahin gehend geändert werden sollen, dass die Drittstaatsansässigkeit des einbringenden Anteilseigners der Anwendung von Art 8 FusionsRL nicht entgegenstehen soll. Dazu kam es jedoch nicht, weil der entsprechende Kommissionsvorschlag nicht übernommen wurde. Aus einem Ratsdokument zur ÄnderungsRL ergibt sich zwar ein ähnliches Ergebnis, fraglich ist jedoch, ob damit die intendierte „Klarstellung“ auch rechtlich abgesichert ist (ausführlich dazu *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 559 [561 f mwN]). Interessant erscheint in diesem Zusammenhang die legislative Entschliebung des Europäischen Parlaments über den Kommissionsvorschlag zur ÄnderungsRL, denn das Parlament wollte der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs in Art 8 nur folgen, „soweit nicht erheblich in die Besteuerungsrechte der Mitgliedstaaten in Bezug auf Gesellschafter aus Drittstaaten eingegriffen wird“ (Abänderung 4 der legislativen Entschliebung vom 10. 3. 2004, P5_TA[2004]0159 [noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht]). Derartige Entschliebungen sind nicht rechtsverbindlich; sie können jedoch erhebliche politische Bedeutung haben (vgl *Hölscheidt*, in *Grabitz/Hilf* [Hrsg], Das Recht der Europäischen Union [EL 23, 2004] Art 192 EGV Rz 16). Der Kern dieser Bedenken spiegelt sich auch in den allgemeinen Begründungserwägungen der Richtlinie wider.

90) Vgl *Europäische Kommission*, KOM(2001) 592 endg, Rz 341.

91) Vgl *Thömmes*, in *IBFD* (Hrsg) EC Corporate Tax Law (EL 28, 2004) Tz 296 ff; sowie die dort ebenfalls veröffentlichten Nationalberichte der Mitgliedstaaten.

92) Vgl *Europäische Kommission*, KOM(2001) 592 endg, Rz 341.

93) Während der Ratsverhandlungen dargelegte Rechtsansichten haben nach der Rechtsprechung des EuGH rechtliche Wirkung, wenn sie in den Rechtsvorschriften keinen Ausdruck gefunden haben. EuGH 17. 10. 1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94 *Denkavit ua*, RN 29; vgl *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 599 (562).

94) Vgl *Wassermeyer*, DStR 1992, 57 (61); *Tumpel*, Harmonisierung, 200; *Züger*, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 549 (566) mwN.

95) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95 *Leur-Bloem*, RN 48 und 48 c.

96) Vgl *Staringer*, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und Europäische Integration (1992) 129 (135); *Herzig/Dautzenberg/Heyer*, DB 1991 Beilage 12, 18.

97) Vgl *Furherr*, taxlex 2006, 309 (314).

wenn sie im Einzelfall einen Gegenbeweis zulassen und somit widerlegbar sind⁹⁸⁾. Dies ist bei § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG aber nicht der Fall. Weiters könnte hinterfragt werden, ob die Tatbestandsmerkmale von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG auf jene Fälle zugeschnitten sind, in denen die Missbrauchsgefahr auch „am wahrscheinlichsten“⁹⁹⁾ ist. So kommt diese Vorschrift unabhängig von der Höhe der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft zur Anwendung und greift daher auch dann, wenn die einbringende Gesellschaft keinerlei Einfluss auf deren Entscheidungen hat (zB auf die Veräußerung der eingebrachten Anteile). Zudem wird auch nicht auf die Höhe der Besteuerung der Veräußerung der eingebrachten Anteile abgestellt. Gerade diese Umstände stellen jedoch in Verbindung mit einer Veräußerung relativ kurz nach der Einbringung¹⁰⁰⁾ Indizien für eine erhöhte Missbrauchsgefahr dar. In dieser Hinsicht, insbesondere was die Unwiderlegbarkeit der Missbrauchsvermutung betrifft, besteht daher noch Nachbesserungsbedarf des österreichischen Gesetzgebers; denn in seiner derzeitigen Fassung ist davon auszugehen, dass § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG als pauschale Missbrauchsvorschrift

98) EuGH 17. 7. 1997, C-28/95, *Leur-Boem*, 41 ff; 12. 9. 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes*, RN 59 ff und 70 ff; vgl dazu *Züger*, in *Gassner/Lang* (Hrsg), *International tätige Unternehmen*, 549 (566); *Thömmes*, in *Gockel/Gosch/Lang* (Hrsg), *FS Wassermeyer*, 207 (229 ff); *Lang*, *SWI* 2006, 273 (274 ff).

99) SA des GA Léger 2. 5. 2006, C- 196/04 *Cadbury Schweppes*, RN 137.

100) Auch in seinem Urteil in der Rs *Leur Bloem* gibt der EuGH zu erkennen, dass die Schaffung einer zeitlich begrenzten Struktur durch einen Anteilstausch einen Anhaltspunkt für eine Steuerumgehung darstellen kann. EuGH 17. 7. 1997, C-28/95 *Leur-Bloem*, RN 42.

dem vom EuGH geforderten Verhältnismäßigkeitsgrundsatz nicht gerecht wird.

7. Zusammenfassende Würdigung

Aus dem Blickwinkel des Abkommensrechts scheint § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG weitgehend unproblematisch zu sein. Ob dies für das Gemeinschaftsrecht gleichermaßen gilt, ist fraglich. Bei rein innergemeinschaftlichen Einbringungsfällen scheint die Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts in seiner derzeitigen Ausgestaltung nicht mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar zu sein. Inwieweit § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG jedoch in Drittstaatsfällen den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entspricht, lässt sich zum jetzigen Zeitpunkt schwer abschätzen. Gesetzlicher Anpassungsbedarf besteht auch für die Missbrauchsregelung des § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG, die in ihrer aktuellen Fassung wohl als typisierend und folglich als unverhältnismäßig zu bewerten ist.



Die Autorin:

Mag. Daniela Hohenwarther, LL.M., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin und Lehrbeauftragte am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

■ RdW 2006/671, 732

Das Territorialitätsprinzip im Lichte der EuGH-Rechtsprechung*

Im Folgeurteil zur Wegzugsbesteuerung hat der EuGH unlängst wieder auf das „Territorialitätsprinzip“ abgestellt. Dieses – im bisherigen steuerlichen Sprachgebrauch nicht ganz klare – Territorialitätsprinzip besticht nicht nur als Aufteilungsschlüssel unter den Mitgliedstaaten, sondern ermöglicht auch eine konsequente Einmalbesteuerung.

Univ.-Doz. DDR. Gunter Mayr
Bundesministerium für Finanzen

1. Ausgangslage

In seinem Folgeurteil zu „*Hugh de Lasteyrie du Saillant*“⁽¹⁾ (französische Wegzugsbesteuerung) hat der EuGH jüngst in der Rechtssache *N*⁽²⁾ nicht nur das neue österreichische „Weg-

zugsbesteuerungs- bzw Nichtfestsetzungskonzept⁽³⁾ bestätigt, sondern – aufbauend auf dem Urteil „*Marks & Spencer*“ – sehr interessante Ausführungen zum „Territorialitätsprinzip“ getroffen, die weitere Schlüsse zu einer gemeinschaftsrechtskonforme Aufteilung von stillen Reserven zulassen.

2. EuGH-Urteil „N“

2.1 Sachverhalt

Ähnlich wie das österreichische Steuerrecht stellt auch das niederländische Steuerrecht bei im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen den Wegzug einer Veräußerung gleich. Im Jahre 1997

*) Der Beitrag beruht auf einem am 25. 10. 2006 am Bundesfinanzhof in München gehaltenen Vortrag zur „EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern und ihren Auswirkungen auf Österreich und Deutschland“. Weitere Vortragsschwerpunkte waren die (fehlende) Europarechtstauglichkeit der deutschen Organschaft, die „Entstrickungsregelungen“ im betrieblichen Bereich, die Frage der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste (zwei aktuelle Vorlagen des I. Senats des BFH) und ein Ausblick auf die EuGH-Rechtsprechung.

1) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02.

2) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04; zu den Schlussanträgen von GA *Kokott* vgl *Lang*, *SWI* 2006, 213.

3) Eingeführt als Reaktion auf das „*Lasteyrie-Urteil*“; vgl dazu zB *Atzmüller/Herzog/Mayr*, *RdW* 2004, 621, und *EstR* 2000 Rz 6677 ff.