

Gebrauchtwagenpreis von 40.000 € schließen lassen könnte. Ein solcher Schluss überzeugt allerdings nicht.

3. Verhältnisrechnung auch bei Gebrauchtwagenleasing

Gebrauchtwagenleasing ist keine Seltenheit: Das reicht vom Leasing von Vorführ- und „Einjahreswagen“ und geht bis zum „klassischen“ Gebrauchtwagenleasing. Dennoch hat der Wortlaut von § 3 AngemessenheitsVO offenkundig nur das Neuwagenleasing vor Augen.

Dies ändert aber nichts daran, dass es sich bei einem geleasten Gebrauchtwagen sowohl um ein Leasingfahrzeug als auch um einen Gebrauchtwagen handelt, sodass § 3 der AngemessenheitsVO iVm der Gebrauchtwagenregelung des § 2 zur Anwendung gelangt. Alles andere wäre nicht sachgerecht und würde zu widersprüchlichen Ergebnissen führen.

Wird der im oben angeführten Beispiel zwei Jahre alte PKW (Neupreis 60.000 €) gebraucht um 36.000 € nicht angeschafft, sondern geleast, macht dies bei der Luxustangente keinen Unterschied. Die Höhe der Luxustangente hängt nicht von der Art der Finanzierung ab. Ob gekauft oder geleast, die Luxustangente eines PKW bleibt grundsätzlich gleich. Dies ergibt sich aus der AngemessenheitsVO, die gerade keinen Unterschied hinsichtlich der Finanzierungsform sehen will und daher auch

das Leasing einschließt. Eine Differenzierung hinsichtlich der Finanzierungsform liefe sowohl dem Sinn und Zweck der AngemessenheitsVO als auch ihrer gesetzlichen Grundlage (§ 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG) zuwider.

Würde man das anders sehen und beim Gebrauchtwagenleasing strikt auf den Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung des Fahrzeugs abstellen, wäre bei Gebrauchtwagen nicht nur das Leasing gegenüber dem Kauf willkürlich besser gestellt, sondern auch innerhalb des Gebrauchtwagenleasings ergäben sich Widersprüche: Denn beim Gebrauchtwagenleasing eines bereits zuvor verleaste PKW wäre wiederum auf den ersten Leasingnehmer („Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung“) abzustellen. Doch die Luxustangente beim Gebrauchtwagenleasing kann auch nicht von der Finanzierungsform des Rechtsvorgängers abhängen. Die Luxustangente des Leasingnehmers eines Gebrauchtwagens hängt nicht davon ab, ob der Rechtsvorgänger geleast oder gekauft hat.

4. Ergebnis

Bei geleasten Gebrauchtwagen ist wie bei gekauften Gebrauchtwagen eine Verhältnisrechnung anzustellen, weil die Luxustangente nicht von der Finanzierungsform abhängt. Eine Differenzierung hinsichtlich der Finanzierungsform lässt sich aus der PKW-AngemessenheitsVO nicht ableiten.

Gunter Mayr

■ RdW 2006/564, 596

Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005

Teil I: Der Anwendungsbereich von § 16 UmgrStG

Mit dem AbgÄG 2005 wurden internationale Einbringungen zum Teil neu geregelt. Diese Neuregelungen werfen auch Zweifelsfragen auf, die im Beitrag näher beleuchtet werden sollen. Eine Betrachtung aus dem Blickwinkel des Gemeinschafts- und DBA-Rechts wird in einem weiteren Beitrag folgen.

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

1. Einleitung

Art III UmgrStG ist schon seit seinem In-Kraft-Treten¹⁾ international ausgelegt. Erfasst sind Einbringungen von Steuerinländern und Steuerausländern, unabhängig von deren Rechtsform und unabhängig davon, ob das Einbringungsvermögen iSd § 12

Abs 2 UmgrStG in- oder ausländisches Vermögen darstellt. Als übernehmende Körperschaften kommen sowohl inländische als auch vergleichbare ausländische Körperschaften in Betracht, wobei letztere in einem Staat ansässig sein müssen, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat²⁾; es sei denn es handelt sich bei der ausländischen Körperschaft um eine Gesellschaft

1) BGBl 1991/699, anwendbar auf Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 zugrunde gelegt wird.

2) Kritisch zu diesem Erfordernis bereits *Lechner*, Internationale Einbringungen nach dem Umgründungssteuergesetz, SWI 1992, 132 (133).

eines EU-Mitgliedstaates³⁾. Unterschiede zwischen rein inländischen und internationalen Einbringungen – verstanden als Vorgänge, die zumindest eine Auslandskomponente aufweisen – ergeben sich allerdings insbesondere bei der Bewertung des eingebrachten Vermögens⁴⁾. Das AbgÄG 2005⁵⁾ hat in diesem Zusammenhang Neuerungen bewirkt, woraus sich auch Zweifelsfragen ergeben. Einige dieser Zweifelsfragen sollen im Beitrag näher beleuchtet werden, wobei die Betrachtung aus dem Blickwinkel des Gemeinschafts- und DBA-Rechts in einem zweiten Teil folgt.

2. § 16 Abs 1 UmgrStG bei internationalen Einbringungen

2.1 Ausdehnung des „Wegzugsbesteuerungskonzepts“ auf Einbringungen

Bis zum AbgÄG 2004 sah § 16 Abs 1 UmgrStG für Einbringungen grundsätzlich die Buchwerteinbringung ohne Aufdeckung der im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven vor. Dies galt nach § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG idF vor AbgÄG 2004 auch dann, wenn das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der in den einbringungsgeborenen Anteilen⁶⁾, die der Einbringende als Gegenleistung für die Vermögensübertragung von der übernehmenden Gesellschaft erhält, bzw hinsichtlich ihres „Surrogates“ bei Unterbleiben einer Gewährung neuer Anteile⁷⁾ im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der EU eingeschränkt wurde⁸⁾. Ohne Bedeutung für die Bewertung des Einbringungsvermögens war daher dessen (weitere) Steuerverstrickung in Österreich⁹⁾. Wurde hingegen das Besteuerungsrecht Österreichs im Verhältnis zu Drittstaaten

eingeschränkt, ordnete § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG zwingend die Aufwertung des eingebrachten Vermögens an¹⁰⁾.

Im Zuge der Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹¹⁾ zur Wegzugsbesteuerung wurde mit dem AbgÄG 2004 erstmals auch in § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG ein eigener Entstrickungstatbestand für einbringungsbedingt „wegziehendes“ Vermögen normiert¹²⁾. Grundsätzlich sollte dadurch das „Wegzugsbesteuerungskonzept“ des § 31 Abs 2 Z 2 EStG analog zu Verschmelzungen¹³⁾ und Umwandlungen¹⁴⁾ auch auf Einbringungen iSd Art III UmgrStG ausgedehnt werden. Die Positionierung dieses Entstrickungstatbestandes in § 16 Abs 2 UmgrStG wurde allerdings inhaltlich wie systematisch als „nicht optimal“ erachtet, weil sich diese Bestimmung lediglich auf jene Fälle beziehe, bei denen das österreichische Besteuerungsrecht an den einbringungsbedingt entstehenden oder erweiterten Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft eingeschränkt sei¹⁵⁾. Nicht erfasst waren daher insbesondere Einbringungen von Steuerinländern, bei denen im Regelfall auch bei Einbringungen mit internationalem Bezug ein Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen besteht¹⁶⁾. Durch die Neustrukturierung des § 16 Abs 1 UmgrStG im Rahmen des AbgÄG 2005 wurde dies jedoch geändert.

Sinn und Zweck von § 16 Abs 1 UmgrStG ist grundsätzlich die Steuerhängigkeit der in Österreich entstandenen stillen Reserven im eingebrachten Vermögen sicherzustellen. Dazu ordnet § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG die sinngemäße Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG an¹⁷⁾. Dies setzt nach § 16 Abs 1 UmgrStG allerdings eine „Überführung“ der Vermögensteile im Rahmen der Einbringung auf eine ausländische Körperschaft voraus, die – bei sinngemäßer Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG – einen Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts bewirkt. § 1 Abs 2 UmgrStG stellt hingegen lediglich auf die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich bei der übernehmenden Gesellschaft ab. Dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal suggeriert auf den ersten Blick die Notwendigkeit einer (körperlichen) Verbringung des Einbringungsvermögens¹⁸⁾. Daher

3) § 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG; vgl für viele *Wiesner*, Internationale Umgründungen, in *Gassner/Lang* (Hrsg) Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 501 (511 ff); *Staringer*, Internationale Umgründungen im Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Handbuch der Umgründungen (1. Lfg. 2002) Q2 Rz 50 ff; *D. Aigner*, Internationale Einbringungen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen (2005) 101 (106 ff).

4) Vgl zB *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Umgründungen, Q2 Rz 54 ff; *D. Aigner*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 111 ff; *Hügel*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg) Umgründungssteuergesetz (2000) § 16 Rz 46 ff und § 17 Rz 4 ff; *Rabel*, Art III Einbringung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Umgründungen, § 16 Rz 4 ff und § 17 Rz 4 ff, *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁶ (2006) Rz 397 ff.

5) BGBl I 2005/161.

6) Der Wortlaut ließe mehrere Deutungen zu, allerdings ist nach hA unumstritten, dass mit dem Begriff der „Kapitalanteile“ in § 16 Abs 2 UmgrStG die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gemeint sind. Vgl ErlRV 266 BlgNR XVIII GP 24; ebenso zB *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, Umgründungssteuergesetz³ (2001) § 16 Rz 13; *Lechner*, SWI 1992, 135; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 197 f; *ders*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Umgründungen, Q2 Rz 54; *Hügel*, Verstrickung und Entstrickung stiller Reserven bei internationalen Einbringungen, ÖStZ 1996, 74 (76).

7) Vgl *Rabel*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Umgründungen, § 19 Rz 21 ff mwN.

8) Zu den unterschiedlichen Interpretationsansätzen in Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu anderen Staaten siehe *Bach/Staringer*, Der Anteilstausch nach der EU-Fusionsrichtlinie im österreichischen Umgründungssteuerrecht, SWI 1994, 400 (404 ff); *Tumpel*, Beteiligungseinbringung in eine EU-Gesellschaft durch einen ausländischen Einbringenden, ÖStZ 1995, 334 (335); *Hügel*, ÖStZ 1996, 82; *Marte*, Einbringungen und Anteilstausch nach der Fusionsrichtlinie und ihre Umsetzung in Österreich, ÖStZ 1996, 247 (251); *Damböck*, Anteilstausch mit österreichischen Kapitalanteilen bei Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts, SWI 1999, 339 (345 f); weiters *Huber*, Internationale Kapitalbeteiligungen im Umgründungssteuerrecht, SWI 2000, 121 (122).

9) Vgl zB BMF 22. 3. 1995, ÖStZ 1995, 218; ausführlich dazu *Hügel*, ÖStZ 1996, 79; weiters *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Umgründungen, Q2 Rz 55 ff; *D. Aigner*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 117.

10) Materielle Besteuerungsfolgen können sich in Österreich aus dem Aufwertungszwang nur dann ergeben, wenn es sich beim eingebrachten Vermögen um inländisches, steuerverstricktes Vermögen handelt. Vgl *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, Q2 Rz 62.

11) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02 *Hughes des Lasteyrie du Saillant*, Slg 2004, I-2409; ausführlich zur Umsetzung im UmgrStG *Achatz/Kofler*, Internationale Verschmelzungen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 24 (40 ff) mwN.

12) Vgl *Hirschler*, Änderungen des Umgründungssteuergesetzes durch das AbgÄG 2004 (Teil II), taxlex 2005, 52 (52 ff); *D. Aigner*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 112 ff.

13) § 1 Abs 2 UmgrStG.

14) § 7 Abs 2 UmgrStG.

15) Vgl *Mayr*, AbgÄG 2005: § 16 UmgrStG wesentlich geändert, RdW 2005, 779 (779); *Wiesner/Mayr*, Einbringungen nach dem AbgÄG 2005, RdW 2006, 363 (365).

16) Vgl *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg) Umgründungen, Q2 Rz 54 f.

17) Zu § 1 Abs 2 UmgrStG vgl *Achatz/Kofler*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 42 ff.

18) Das Tatbestandsmerkmal des „Überführens“ des Vermögens in § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG ist mit § 6 Z 6 EStG vergleichbar. Als Überführung iSd § 6 Z 6 EStG gilt nach hM das Verbringen körperlicher und unkörperlicher Wirtschaftsgüter aus dem Inland in das Ausland. Darunter versteht man im Wesentlichen die Veränderung der örtlichen Position der Wirtschaftsgüter vom Inland ins Ausland. Daneben können aber auch unkörperliche Wirtschaftsgüter überführt werden, indem sie dem ausländischen Betrieb dienen und dort verwendet oder veräußert werden. Davon zu unterscheiden ist die „Verlegung“ eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) in das Ausland iSd § 6 Z 6 EStG. Damit es in diesen Fällen zu den Rechtsfolgen des § 6 Z 6 EStG kommt, müssen die Wirtschaftsgüter dem verlegten Betrieb (Betriebsstätte) zuzurechnen sein; eine tatsächliche Überführung ist hingegen nicht notwendig. Ausführlich dazu *Lechner*, Gewinnaufteilung zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten (1982) 73 ff; *Staringer*, Besteuerung

scheint der Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen jedenfalls dann erfasst zu sein, wenn es im Rahmen der Einbringung eines (Teil-)Betriebs zur tatsächlichen Verbringung der Wirtschaftsgüter in eine ausländische übernehmende Gesellschaft kommt.

Beispiel 1: Ein Steuerinländer bringt einen inländischen Teilbetrieb in eine ausländische übernehmende Körperschaft ein und erhält dafür Anteile an dieser. Das österreichische Besteuerungsrecht an den gewährten Anteilen wird nach dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Gesellschaft nicht eingeschränkt. Im Zuge der Einbringung wird das Betriebsvermögen körperlich ins Ausland überführt. Dies bedingt einen Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts an den im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven, was zur sinngemäßen Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG führt. Je nachdem, ob die übernehmende Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR mit vergleichbarer Amts- und Vollstreckungshilfe ansässig ist, kommt es zur sofortigen Besteuerung der stillen Reserven oder zur Nichtfestsetzung der Steuer¹⁹⁾.

Ob allerdings auch der Verlust des Besteuerungsrechts im Zuge der Einbringung eines ausländischen (Teil-)Betriebs durch einen Steuerinländer bei DBA-Anrechnungsmethode oder im DBA-losen Zustand auf eine ausländische übernehmende Gesellschaft von § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG erfasst ist, ist fraglich. Eine Verbringung des Vermögens findet nicht statt; trotzdem wird das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des eingebrachten (Teil-)Betriebs bei der übernehmenden Gesellschaft eingeschränkt²⁰⁾.

Beispiel 2: Ein Steuerinländer bringt seinen ausländischen Betrieb in eine ebenfalls ausländische übernehmende Gesellschaft gegen die Gewährung von Anteilen ein. Zwischen Österreich und dem Staat, in dem der Betrieb liegt, besteht ein DBA mit Anrechnungsmethode. Das Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen ist beim einbringenden Steuerinländer auch nach den Regelungen des DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Gesellschaft gegeben. Durch die Einbringung verliert Österreich sein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven im Einbringungsvermögen²¹⁾.

Eine ähnliche Fragestellung wirft auch die Einbringung eines inländischen (Teil-)Betriebs durch einen beschränkt Steuerpflichtigen im Dreieckssachverhalt auf, wo es durch einen Wechsel des anwendbaren DBA zu einem Entfall der Betriebsstättenqualifikation und somit zu einem Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts kommt²²⁾.

Allerdings sprechen die Entstehungsgeschichte von § 16 Abs 1 zweiter Satz (vorher § 16 Abs 2 Z 2) UmgrStG im Zuge der

Anpassung sämtlicher Entstrickungstatbestände des UmgrStG und wohl auch dessen Sinn und Zweck gegen eine so enge Auslegung. Trotzdem drängt sich die Frage auf, warum dann der Gesetzgeber einen von § 1 Abs 2 UmgrStG abweichenden Wortlaut wählte. Sofern also tatsächlich ein analoger Anwendungsbereich beider Normen angestrebt wurde, erscheint eine § 1 Abs 2 UmgrStG entsprechende Anpassung des Wortlautes von § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG zweckmäßig.

2.2 Einbringung von Kapitalanteilen

Bei der Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG geht das Schrifttum einhellig davon aus, dass diese Fälle grundsätzlich unter § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG zu subsumieren sind²³⁾. Handelt es sich bei den eingebrachten Kapitalanteilen um steuerhängige Anteile²⁴⁾ und ist die übernehmende Gesellschaft eine ausländische, zu deren Ansässigkeitsstaat das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt wird, kommt die sofortige Entstrickungsbesteuerung bzw die aufgeschobene Besteuerung unter Nichtfestsetzungskonzept bei einer übernehmenden EU/EWR-Gesellschaft iSd § 1 Abs 2 UmgrStG zur Anwendung.

Eine Ausnahme davon sieht allerdings § 16 Abs 1 dritter Satz UmgrStG für die Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft in eine in der Anlage zum UmgrStG aufgezählte Gesellschaft eines (anderen)²⁵⁾ EU-Mitgliedstaates vor. Nach TS 1 soll die Einbringung eines solchen Kapitalanteils zu Buchwerten, also steuerneutral, erfolgen. Entsteht bei der einbringenden Körperschaft im Zuge der Einbringung allerdings eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG oder wird eine solche erweitert, löst eine Veräußerung der eingebrachten Beteiligung oder deren sonstiges Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen²⁶⁾ der übernehmenden Gesellschaft „in weiterer Folge“ die Besteuerung der in der eingebrachten Beteiligung bis zum Einbringungsstichtag entstandenen stillen Reserven²⁷⁾ bei der einbringenden Körperschaft aus²⁸⁾. Dadurch ergibt sich ein Unterschied zwischen „Wegzugsbesteuerungskonzept“ iSd § 16 Abs 1 zweiter Satz und § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG. Während im ersten Fall die Steuerschuld im Zeitpunkt der Einbringung entsteht und bei Antrag auf Nichtfestsetzung bis zur tatsächlichen Realisierung innerhalb der zehnjährigen

doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 193 ff; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht (2004) 98 ff jeweils mwN.

19) Vgl *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁶, Rz 403e.

20) Bejahend *Huber*, Internationale Umgründungen im UmgrStG idF AbgÄG 2005 – Teil 2, ÖStZ 2006, 211 (211); wohl auch *Hirschler*, taxlex 2005, 52 f, der die Voraussetzung des „Überführens“ mit „Übertragung“ des Vermögens gleichsetzt, die bei einer Einbringung stets stattfindet.

21) Zu einem ähnlichen Fall im Rahmen einer Exportverschmelzung und den sich daraus ergebenden Fragestellung siehe *Achatz/Kofler*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 50 f.

22) Zu einem ähnlichen Fall im Rahmen einer Auslandsverschmelzung mit Inlandsbezug siehe *Achatz/Kofler*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 33.

23) Vgl *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁶, Rz 403j; *Wiesner/Mayr*, RdW 2006, 366; *Hirschler*, Geplante Änderungen im UmgrStG durch das AbgÄG 2005, 605 (606); *Krickl*, Widerspruch § 16 Abs 1 UmgrStG idF AbgÄG 2005 der Fusionsrichtlinie?, taxlex 2006, 259 (260). Zur Überführung unkörperlicher Wirtschaftsgüter iSd § 6 Z 6 siehe Fn 18.

24) Dies betrifft Kapitalanteile, die im Betriebsvermögen des Einbringenden gehalten werden, sowie aufgrund des Verweises in § 17 Abs 1 auf § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG auch Kapitalanteile, die nicht zu einem inländischen Betriebsvermögen gehören.

25) *Mayr*, RdW 2005, 779.

26) Analog zur bisher in Zusammenhang mit § 1 Abs 2 UmgrStG vertretenen Meinung soll eine steuerneutrale Folgeumgründung innerhalb des EU-/EWR Raumes nicht als sonstiges Ausscheiden iSd § 16 Abs 1 gelten. Vgl dazu *Wiesner/Mayr*, RdW 2006, 366, in Zusammenhang mit § 1 Abs 2 UmgrStG bereits *Achatz/Kofler*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 49; *Wiesner*, Die Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaft nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, RWZ 2004, 353 (358).

27) Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert zum Einbringungsstichtag.

28) Aufgrund des systematischen Zusammenhangs ist von der Besteuerungsfolge die einbringende (unbeschränkt steuerpflichtige) Körperschaft betroffen. Vgl *Hirschler*, taxlex 2005, 607; *Furherr*, taxlex 2006, 309; *Walter*, Umgründungssteuergesetz², Rz 304k.

absoluten Verjährungsfrist²⁹⁾ hinausgeschoben wird, entsteht die Steuerschuld im Fall von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG erst im Zeitpunkt der Realisierung in „weiterer Folge“, was auf einen kürzeren Zeitraum hindeutet³⁰⁾. In beiden Fällen werden aber Wertminderungen, die zwischen dem Einbringungsstichtag und der Veräußerung (Ausscheiden) entstanden sind, berücksichtigt³¹⁾. Als Begründung für das Abweichen vom „Wegzugsbesteuerungskonzept“ wird in den Gesetzesmaterialien ausgeführt, dass hiermit eine dem Art 8 der FusionsRL³²⁾ entsprechende Regelung geschaffen werden sollte³³⁾.

Auslöser für die Neuregelung dürfte die von den Gesetzesmaterialien als missbräuchlich angesehene Ausnutzung der bisher geltenden Rechtsvorschriften bei grenzüberschreitenden Einbringungen iVm dem internationalen Schachtelprivileg des § 10 KStG gewesen sein³⁴⁾. Diese ermöglichten zunächst die steuerneutrale Einbringung von Kapitalanteilen in ausländische übernehmende Körperschaften; wurden die Anteile von der übernehmenden Körperschaft im Anschluss an die Einbringung steuerfrei³⁵⁾ veräußert, konnten die dadurch lukrierten Veräußerungsgewinne steuerfrei an die einbringende Körperschaft in Österreich ausgeschüttet werden. Durch diese Vorgehensweise konnte die bei direkter Veräußerung der Kapitalanteile – also ohne Zwischenschaltung einer grenzüberschreitenden Einbringung – sonst anfallende Gewinnbesteuerung vermieden werden³⁶⁾.

2.3 Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung bei der Einbringung von Kapitalanteilen nach § 16 Abs 1 dritter Satz UmgrStG

Vorrangig sollten durch die Neuregelung des § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG Einbringungen von inländischen Beteiligungen in EU-Gesellschaften durch unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erfasst werden, sofern dadurch bei der einbringenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht oder erweitert wird. Der Wortlaut von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG und wohl auch dessen Sinn und Zweck erfassen jedoch auch internationale Schachtelbeteiligungen, für die in die Steuerwirksamkeit nach § 10 Abs 3 Z 1 KStG optiert wurde³⁷⁾,

sowie Portfoliobeteiligungen an ausländischen Gesellschaften, für die die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 10 Abs 3 KStG nicht gilt³⁸⁾.

Von der Bestimmung nicht erfasst, auch wenn es der Wortlaut zuließe, sind (nicht optierte) internationale Schachtelbeteiligungen. Dies ergibt sich aus einer teleologischen Reduktion von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG. Denn damit bei einer grenzüberschreitenden Einbringung überhaupt eine Missbrauchsgefahr bestehen kann, muss im Zuge der Einbringung eine Steuerentstrickung der eingebrachten Kapitalanteile in Österreich stattfinden. Im Gegensatz zu ausländischen Portfoliobeteiligungen oder in die Steuerwirksamkeit optierten internationalen Schachtelbeteiligungen ist dies jedoch bei der Einbringung einer internationalen Schachtelbeteiligung in eine ausländische übernehmende Gesellschaft nicht möglich, weil bereits vor der Einbringung aufgrund von § 10 Abs 3 KStG kein Besteuerungsanspruch an den Veräußerungsgewinnen bestand³⁹⁾. Bestätigt wird dies auch durch § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG, welcher iVm § 1 Abs 2 UmgrStG die Anwendung des Nichtfestsetzungskonzepts ebenfalls von einem Verlust eines bestehenden inländischen Besteuerungsrechts hinsichtlich des eingebrachten Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft abhängig macht.

Ebenso wenig wie die Einbringung von steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligungen sollten von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG auch jene Fälle erfasst sein, in denen ein österreichisches Besteuerungsrecht an den eingebrachten Kapitalanteilen nach der Einbringung bei der (beschränkt steuerpflichtigen) übernehmenden EU-Gesellschaft fortbesteht⁴⁰⁾. Die Anwendung von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG würde nämlich dazu führen, dass eine Veräußerung der eingebrachten Anteile „in weiterer Folge“ die Besteuerung zumindest hinsichtlich der bis zur Einbringung entstandenen stillen Reserven beim Einbringenden nach sich zieht. Da der gesamte Veräußerungsgewinn ohnehin bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht besteuert werden dürfte, wäre ein solches Ergebnis jedoch sinnwidrig.

Beispiel 3: Eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft bringt Kapitalanteile iSv § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG an einer ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft, deren Vermögen überwiegend aus im Inland belegenem, unbeweglichem Aktivvermögen besteht, in eine deutsche übernehmende Gesellschaft gegen die Gewährung von Anteilen ein. Die Anteilsgewähr führt bei der einbringenden Gesellschaft zum Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung. Kurz nach der Einbringung wird die Beteiligung durch die deutsche Gesellschaft veräußert. Da Österreich gem Art 13 Abs 2 DBA Österreich-Deutschland ohnehin das Besteuerungsrecht am Veräußerungsgewinn hat, sollte im Rahmen einer teleologischen Interpretation in jedem Fall von der Anwendung von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG abgesehen werden; denn eine Missbrauchsgefahr besteht in diesen Konstellationen nicht.

29) § 295a iVm § 209 Abs 3 BAO, dazu *Ritz*, Bundesabgabenordnung³ (2005) § 209 Rz 36.

30) Dieses Ergebnis stützt sich vor allem auf die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts – und hier insbesondere der FusionsRL – an Missbrauchsregelungen. Vgl *Furherr*, Grenzüberschreitende Einbringung von Kapitalanteilen und entstrickungsbedingte Gewinnrealisierung, taxlex 2006, 309 (314), näher dazu in Teil 2.

31) § 16 Abs 1 dritter Satz TS 3 und § 16 Abs 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs 2 UmgrStG.

32) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, Abl L 225/1 ff (20. 8. 1990) geändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. 2. 2005, Abl L 58/19 ff (4. 3. 2005).

33) ErIRV 1187 BlgNR XXII. GP 16, näher dazu in Teil 2.

34) ErIRV 1187 BlgNR XXII. GP 17, siehe auch *Walter*, Umgründungssteuergesetz², Rz 403g; *Mayr*, RdW 2005, 779.

35) In Österreich steuerfrei, wenn das Besteuerungsrecht nach § 98 Abs 1 Z 8 EStG durch ein Art 13 Abs 5 OECD-MA entsprechendes DBA eingeschränkt wird (es sei denn bei der eingebrachten Beteiligung handelt es sich um Anteile an einer „Immobilien-gesellschaft“ iSd Art 13 Abs 4 OECD-MA) und im Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft steuerfrei, wenn bei dieser eine § 18 Abs 1 Z 3 UmgrStG entsprechende steuerneutrale Neubewertung des übernommenen Vermögens stattfindet oder die Gewinne aus der Beteiligungsveräußerung sonst freigestellt sind.

36) Sofern nicht Missbrauch iSd § 22 BAO angenommen wurde; siehe dazu BMF 27. 11. 2002, EAS 2165, SWI 2003, 51.

37) Ebenso *Wiesner/Mayr*, RdW 2006, 367.

38) Sofern es sich bei den eingebrachten Anteilen um Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG handelt.

39) Ebenso *Wiesner/Mayr*, RdW 2006, 367.

40) Dies gilt insbesondere für Anteile an „Immobilien-gesellschaften“ zB Art 13 Abs 2 DBA Deutschland (BGBl III 2002/182); Art 13 Abs 1 DBA Estland (BGBl III 2003/11); Art 13 Abs 2 DBA Finnland (BGBl III 2002/42); Art 13 Abs 2 und 3 DBA Frankreich (BGBl 1994/613); Art 11 Abs 2 DBA Irland (BGBl 1968/66 idF BGBl 1989/12); Art 13 Abs 2 DBA Polen (BGBl III 2005/12); Art 13 Abs 1 DBA Zypern (BGBl 1990/709).

Die Rechtsfolgen von § 16 Abs 1 dritter Satz TS 2 UmgrStG treten nur dann ein, wenn durch die Einbringung bei der einbringenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG entsteht. Ist dies nicht der Fall, bleibt es selbst bei Verlust des inländischen Besteuerungsrechts an den eingebrachten Anteilen bei der Buchwerteinbringung⁴¹⁾. Dadurch ergeben sich allerdings Differenzierungen: Denn andere Einbringende – als (unbeschränkt steuerpflichtige)⁴²⁾ Kapitalgesellschaften – unterliegen bei einem Verlust des Besteuerungsrechts an den eingebrachten Anteilen im Verhältnis zu EU-Staaten dem Wegzugsbesteuerungskonzept (mit Nichtfestsetzung der Steuerschuld im Zeitpunkt der Einbringung)⁴³⁾.

Bringt daher beispielsweise eine unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person eine zu ihrem Betriebsvermögen gehörende inländische Kapitalbeteiligung in eine EU-Gesellschaft ein, so führt die Einbringung im Regelfall zu einem Verlust des Besteuerungsrechts an den bis zum Einbringungstichtag entstandenen stillen Reserven⁴⁴⁾ und daher zur aufgeschobenen Besteuerung nach dem Nichtfestsetzungskonzept iSd § 1 Abs 2 UmgrStG. Gleiches gilt aufgrund von § 17 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG auch für steuerhängige Kapitalanteile im Privatvermögen eines Steuerinländers, die in eine EU-Gesellschaft eingebracht werden. Ebenso fällt die Einbringung eines im Inland steuerhängigen Kapitalanteils durch eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige natürliche Person in eine Gesellschaft, die in einem dritten EU-Mitgliedstaat ansässig ist, unter die aufgeschobene Besteuerung iSd § 1 Abs 2 UmgrStG, sofern es durch die Einbringung zu einem Verlust des Besteuerungsrechts an der eingebrachten Beteiligung kommt⁴⁵⁾.

3. Wechselwirkungen zwischen § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG

3.1 Einbringende aus EU/EWR-Mitgliedstaaten

Bei Einbringenden aus EU/EWR-Mitgliedstaaten mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe hat § 16 Abs 1 UmgrStG durch das AbgÄG 2005 weitgehend die Funktionen von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG übernommen, ohne dass es allerdings zu einer entsprechenden Feinabstimmung der betroffenen Normen gekommen wäre. Dieser Umstand kann zu unstimmen Ergebnissen führen:

Eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft mit österreichischer Betriebsstätte bringt einen inländischen Kapitalanteil, der der Betriebsstätte zuzurechnen ist, in eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft ein. In

der Literatur geht man hier von einem Anwendungsfall des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG aus⁴⁶⁾. Dies würde zur sinngemäßen Anwendung von § 16 Abs 1 dritter Satz UmgrStG und somit grundsätzlich zur Buchwerteinbringung führen. Kommt es im inländischen Betriebsstättenvermögen nach § 21 Abs 1 Z 2 lit a iVm § 10 Abs 2 KStG zum Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung an der übernehmenden EU-Gesellschaft, würde nur eine Veräußerung der eingebrachten Anteile durch die übernehmende Gesellschaft „in weiterer Folge“ zur Besteuerung der stillen Reserven bei der einbringenden Gesellschaft führen.

Stellt man hingegen auf das konkrete Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen an der übernehmenden EU-Gesellschaft ab, könnte allerdings schon die Anwendbarkeit von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG bezweifelt werden. Sind nämlich die einbringungsgeborenen Anteile auch der inländischen Betriebsstätte zurechenbar, lässt sich argumentieren, dass das Besteuerungsrecht an den Kapitalanteilen nicht eingeschränkt ist, was jedoch die tatbestandliche Anwendungsvoraussetzung von § 16 Abs 2 UmgrStG ist⁴⁷⁾. Folglich wäre (nur) § 16 Abs 1 UmgrStG anwendbar. Da die einbringende Gesellschaft jedoch keine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ist, würde § 16 Abs 1 dritter Satz UmgrStG nicht zur Anwendung kommen, sondern nach § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG die aufgeschobene Besteuerung iSd § 1 Abs 2 UmgrStG. Sowohl Sinn und Zweck der Regelung als auch der systematische Zusammenhang der Absätze 1 und 2 von § 16 UmgrStG sprechen jedoch für eine analoge Anwendung von § 16 Abs 1 dritter Satz UmgrStG, so wie dies auch von § 16 Abs 2 Z 1 letzter Satz UmgrStG vorgesehen ist. Die Voraussetzung, dass die einbringende Kapitalgesellschaft eine unbeschränkt steuerpflichtige sein muss, wäre sinngemäß auf EU/EWR-Körperschaften zu erweitern⁴⁸⁾.

Insgesamt ist festzustellen, dass § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG durch das AbgÄG 2005 an Bedeutung verloren hat und kaum noch einen eigenständigen Anwendungsbereich hat. Für § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG gilt dies jedoch nur beschränkt.

3.2 Einbringende aus Drittstaaten

§ 16 Abs 1 UmgrStG hat die Funktion von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG für jene Fälle übernommen, bei denen es durch die Einbringung zur Steuerentstrickung des eingebrachten Vermögens im Verhältnis zu Drittstaaten kommt. Die Besteuerung der durch die Zwangsaufwertung aufgedeckten stillen Reserven erfolgt nunmehr bereits aufgrund von § 16 Abs 1 zweiter Satz iVm § 1 Abs 2 UmgrStG, ohne dass es dafür § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG bedürfte. Dies gilt nach § 17 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG ebenso für die Einbringung eines steuerhängigen Kapitalanteils durch einen in einem Drittstaat ansässigen Steuerausländer in eine übernehmende Gesellschaft, die in einem anderen Drittstaat ansässig ist, und es durch die Einbringung zur Steuerentstrickung der Anteile kommt⁴⁹⁾. In den Fällen, in denen das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten

41) § 16 Abs 1 dritter Satz TS 1 iVm § 16 Abs 1 erster Satz UmgrStG.

42) Bringt eine beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaft einen steuerhängigen Kapitalanteil in eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft ein und kommt es dadurch zum Verlust des Besteuerungsrechts an den stillen Reserven des Anteils, ist aufgrund des Verweises von § 17 Abs 1 zweiter Satz auf § 16 Abs 2 Z 1, § 16 Abs 1 dritter Satz UmgrStG sinngemäß anzuwenden. Da es aber in diesen Konstellationen weder zu einem Entstehen noch zu einer Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG kommen kann, findet in jedem Fall eine Buchwerteinbringung statt.

43) Vgl *Hirschler*, taxlex 2005, 606; *Huber*, ÖStZ 2006, 211 f; *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁶, Rz 403k.

44) Zu den Ausnahmen siehe Fn 40.

45) Beispiel: Eine in Polen ansässige natürliche Person hält Anteile an einer österreichischen Gesellschaft, deren Vermögen überwiegend aus im Inland belegenem, unbeweglichem Vermögen besteht. Diese Anteile werden in eine in einem dritten EU-Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft eingebracht, mit deren Ansässigkeitsstaat eine Art 13 Abs 4 OECD-MA konforme Klausel nicht besteht. In diesem Fall greift § 17 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG, der auf die Bewertungsvorschriften des § 16 Abs 1 zweiter Satz, Abs 2 und 3 UmgrStG verweist und somit zur sinngemäßen Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG führt. § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG bestätigt dieses Ergebnis lediglich.

46) Vgl *Mayr*, RdW 2005, 779; *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁶, Rz 403i; *Huber*, ÖStZ 2006, 211 f.

47) Vgl *Hügel*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz, § 16 Rz 64 und 70; *D. Aigner*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 121.

48) Vgl *Huber*, ÖStZ 2006, 212, Fn 16.

49) Durch die Einbringung verliert Österreich das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven, sodass aufgrund von § 17 Abs 1 UmgrStG § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG zur Anwendung kommt, der bei sinngemäßer Anwendung von § 1 Abs 2 UmgrStG die sofortige Aufdeckung der stillen Reserven im eingebrachten Kapitalanteil anordnet. § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG bestätigt dieses Ergebnis lediglich.

Vermögen bei der übernehmenden Gesellschaft nach der Einbringung unverändert fortbesteht, führt das Fehlen eines Besteuerungsrechts an den einbringungsgeborenen Anteilen nach § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG nach wie vor zur sofortigen Steuerentstrickung. Diese Regelung wurde seit ihrer Einführung als zu weitgehend kritisiert⁵⁰⁾. An dieser Kritik ändert auch die Neuregelung durch das AbgÄG 2005 nichts.

Eine interessante Frage – insbesondere auch aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts⁵¹⁾ – ergibt sich hinsichtlich des Zusammenwirkens von § 16 Abs 1 und Abs 2 Z 2 UmgrStG bei folgendem Sachverhalt: Ein in einem Drittstaat ansässiger Steuerausländer bringt einen steuerverstrickten Kapitalanteil in eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige übernehmende Gesellschaft ein. Kommt es durch die Einbringung zu einem Verlust des Besteuerungsrechts an den eingebrachten Anteilen, würde aufgrund des Verweises von § 17 Abs 1 zweiter Satz auf § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG grundsätzlich die aufgeschobene Besteuerung iSd § 1 Abs 2 UmgrStG zur Anwendung kommen, da das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen im Verhältnis zu einem EU-Mitgliedstaat eingeschränkt wird. Allerdings ordnet hier § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG – bei bloßem Abstellen auf die Ansässigkeit des Einbringenden⁵²⁾ – die sofortige Besteuerung der stillen Reserven an. Folgt man hingegen der Auffassung von *Bachl/Staringer*⁵³⁾, wonach es lediglich auf Existenz eines innerstaatlichen Besteuerungsrechts bei der übernehmenden EU-Gesellschaft an den einbringungsgeborenen Anteilen ankommen soll, um von einer Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu einem EU-Mitgliedstaat auszugehen, hätte dies folgende Konsequenz: Es würde zur Anwendung von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG kommen, was zu einer sinngemäßen Anwendung von § 16 Abs 1 dritter Satz führte. Da es mangels Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung nicht zur Anwendung von TS 2 des dritten Satzes kommen kann, führt dies in jedem Fall zur steuerneutralen Buchwerteinbringung nach TS 1 des dritten Satzes von § 16 Abs 1 UmgrStG und somit weder zur sofortigen Besteuerung noch zur aufgeschobenen Besteuerung nach § 1 Abs 2 UmgrStG.

4. Wechselwirkungen zwischen § 16 Abs 1 und § 20 Abs 2 und 7 UmgrStG

Entsteht durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG oder wird ihr Ausmaß verändert, so bestimmt § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG, dass hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten die Differenz zwischen dem steuerlichen Einbringungskapital (Buchwerten) und dem Teilwert des eingebrachten Vermögens von der Steuerneutralität nach § 10 Abs 3 KStG ausgenommen ist⁵⁴⁾. Sinn und Zweck der Regelung ist die im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven auch in der Beteiligung an der übernehmenden ausländischen Gesellschaft steuerhängig zu halten⁵⁵⁾.

Im Rahmen des AbgÄG 2005 wurde § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG um einen Verweis auf die Neuregelung zur Einbringung von Kapitalanteilen des § 16 Abs 1 dritter Satz oder § 16 Abs 2 UmgrStG ergänzt. Soweit diese Neuregelung zur Anwendung kommt, gilt § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG nicht. Dadurch soll sichergestellt werden, dass es auf Ebene der einbringenden Körperschaft nicht zur doppelten Erfassung der stillen Reserven kommt; einmal bei der Veräußerung der Anteile durch die übernehmende Gesellschaft und ein weiteres Mal bei der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile durch die einbringende Körperschaft selbst⁵⁶⁾. Dem Wortlaut von § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG zufolge gilt dies nur für die Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG und nicht für Fälle, die zur Anwendung des Wegzugsbesteuerungskonzepts führen.

Beispiel 4: Verwirklicht eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft einen Sachverhalt wie in Beispiel 1, kann im Zuge der Anteilsgewähr eine internationale Schachtelbeteiligung bei der einbringenden Gesellschaft entstehen. Bedeutet nun der Umstand, dass § 20 Abs 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG nur auf die Einbringung von Kapitalanteilen verweist, dass es im Falle einer nachträglichen Festsetzung der Steuerschuld zur doppelten Erfassung der stillen Reserven bei der einbringenden Gesellschaft kommt?

ME lässt sich eine dem Zusatz in § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG entsprechende Rechtsfolge auch aus § 20 Abs 2 vierter Satz UmgrStG ableiten. § 20 Abs 2 vierter Satz UmgrStG normiert für jene Fälle, in denen es zu einer Festsetzung der Steuerschuld nach § 16 Abs 1 oder Abs 2 Z 1 UmgrStG kommt, dass sich rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages die Anschaffungskosten oder Buchwerte entsprechend erhöhen. Wenn nun aber der Buchwert der einbringungsgeborenen Anteile rückwirkend auf den gemeinen Wert des eingebrachten Vermögens⁵⁷⁾ erhöht wird, stellt dieser erhöhte Wert ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Tag den maßgeblichen Buchwert der Beteiligung dar. So ergibt sich allerdings für die Anwendung von § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG im Regelfall keine Differenz mehr und es erfolgt eine einfache Besteuerung der stillen Reserven.

Da § 20 Abs 2 vierter Satz UmgrStG allgemein auf Fälle der Festsetzung der Steuerschuld nach § 16 Abs 1 oder Abs 2 Z 1 UmgrStG verweist, erscheint eine entsprechende Interpretation auch für die Einbringung von Kapitalanteilen möglich. Vor diesem Hintergrund scheint § 20 Abs 7 Z 1 letzter Satz UmgrStG daher lediglich klarstellend zu sein.

(Hrsg) Internationale Umgründungen, 216; *Rabel*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, § 20 Rz 79 mwN.

50) Soweit die einbringungsgeborenen Anteile zeitlich vor den eingebrachten Anteilen veräußert werden, soll eine weitere Erfassung der stillen Reserven nach § 16 Abs 1 UmgrStG ebenfalls ausscheiden. Vgl dazu *Mayr*, RdW 2005, 780.

51) Reduziert um etwaige Wertminderungen im Ausland gem § 16 Abs 1 dritter Satz TS 3 UmgrStG.

50) Vgl zB *Lechner*, SWI 1992, 138 f; *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, Q2 Rz 62.

51) Siehe dazu Teil 2.

52) UmgrStG Richtlinienkommentar³, Rz 863.

53) *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 406 f; zustimmend *Hügel*, ÖStZ 1996, 82; *Damböck*, SWI 1999, 347.

54) Zum Entstehen und Erweitern einer internationalen Schachtelbeteiligung siehe *Hirschler/Ludwig*, Entstehen, Erweitern, Verändern und Wegfall internationaler Schachtelbeteiligungen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg) Internationale Umgründungen, 201 (209 ff).

55) Der steuerwirksame Unterschiedsbetrag ist daher teleologisch auf die im Inland steuerhängigen stillen Reserven des übertragenen Vermögens zu reduzieren. Vgl *Hirschler/Ludwig*, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*



Die Autorin:

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