

*Erfüllung der Forderung rückwirkend zum 31. 12. 03 um 40.000 auf 10.000. A erhält umwandlungsbedingt zum 1. 1. 04 einen Mitunternehmeranteil von a) 30.000 oder b) -30.000. Der Unterschiedsbetrag im Falle a) von 20.000 ist ein steuerneutraler Umwandlungsgewinn und im Falle b) von -40.000 ein steuerneutraler Umwandlungsverlust.*

**Der Autor:**

Univ.-Doz. DDr. Gunter Mayr leitet die Abteilung für Einkommen- und Körperschaftsteuer im Bundesministerium für Finanzen.

**Der Autor:**

Hon.-Prof. MR Dr. Werner Wiesner leitete die Abteilung für Einkommen- und Körperschaftsteuer im Bundesministerium für Finanzen; Honorarprofessor an der Wirtschaftsuniversität Wien, lehrt Umgründungssteuerrecht.



■ RdW 2007/518, 501

## Internationale Verschmelzungen nach dem BudBG 2007<sup>1)</sup>

### Teil I: Auswirkungen auf Gesellschaftsebene

Mit dem EU-Verschmelzungsgesetz können internationale Verschmelzungen zur tatsächlichen Praxis werden. Zwar besteht bereits seit dem Inkrafttreten der SE-Verordnung am 8. 10. 2004 eine explizite gesellschaftsrechtliche Grundlage für Teilbereiche internationaler Verschmelzungen, für kleinere und mittlere Unternehmen bietet das SE-Statut jedoch meist keine brauchbare Lösung. Diese Lücke soll nunmehr geschlossen werden. Dementsprechend ist auch ein Anstieg internationaler Verschmelzungen zu erwarten. Der Beitrag soll daher die steuerrechtlichen Konsequenzen internationaler Verschmelzungen beleuchten. Im Zentrum der Betrachtung stehen dabei einerseits die Änderungen durch das BudBG 2007 und andererseits DBA- und gemeinschaftsrechtliche Fragen. Während Teil I des Beitrags den Auswirkungen auf Gesellschaftsebene gewidmet ist, erfolgt in einem Teil II eine Auseinandersetzung mit den Implikationen des verschmelzungsbedingten Anteilstausches auf Gesellschafterebene.

Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M.  
Wirtschaftsuniversität Wien

#### Gliederung:

1. Abgrenzung des Begriffs „Internationale Verschmelzung“
2. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit internationaler Verschmelzungen
3. Internationale Verschmelzungen im UmgrStG
  - 3.1. § 1 Abs 2 UmgrStG als Grundregel
    - 3.1.1. Änderungen von § 1 Abs 2 UmgrStG durch das BudBG 2007
    - 3.1.2. Verschmelzungsbedingter Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts
      - 3.1.3. § 1 Abs 2 UmgrStG im Lichte des DBA-Rechts
      - 3.1.4. § 1 Abs 2 UmgrStG im Lichte der Fusionsrichtlinie
      - 3.1.5. § 1 Abs 2 UmgrStG im Lichte der Grundfreiheiten des EG-Vertrags
  - 3.2. Verschmelzungsbedingter Anteilstausch nach § 5 Abs 1 UmgrStG
    - 3.2.1. § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG
    - 3.2.2. § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG
    - 3.2.3. § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG
4. Zusammenfassende Würdigung

1) Dieser Beitrag beruht auf einem im Rahmen des von Univ.-Prof. Dr. Hanns F. Hügler veranstalteten Seminars am 11. 6. 2007 gehaltenen Vortrag zum Thema „Internationale Verschmelzungen und Einbringungen nach dem AbgÄG 2005 und BudBG 2007 im Spannungsfeld von Fusionsrichtlinie und Grundfreiheiten“.

## 1. Abgrenzung des Begriffs „internationale Verschmelzung“

Dem Begriff der internationalen Verschmelzung ist im Steuerrecht kein eindeutiger Inhalt zuzuordnen. Als gemeinsamer Nenner lässt sich jedoch der Auslandsbezug festmachen<sup>2)</sup>. Umfasst sind daher grenzüberschreitende Verschmelzungen von Gesellschaften mit unterschiedlichen Personalstatuten (Export- oder Importverschmelzung<sup>3)</sup>, Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug<sup>4)</sup> und Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug<sup>5)</sup>. Aus diesem weiten Begriffsverständnis ergibt sich folglich eine Vielzahl von Möglichkeiten internationaler Verschmelzungen. Die in diesem Beitrag untersuchten Fallkonstellationen und Fragestellungen beziehen sich jedoch in erster Linie auf Exportverschmelzungen, also die Verschmelzung einer inländischen übertragenden Körperschaft auf eine ausländische übernehmende Körperschaft, sowie auf Konstellationen, die in Zusammenhang mit den Neuerungen zum Anteilstausch nach § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG stehen.

## 2. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit internationaler Verschmelzungen

Nachdem § 1 Abs 1 UmgrStG explizit an gesellschaftsrechtliche Vorgänge anknüpft, ist die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit internationaler Verschmelzungen eine Vorfrage für ihre steuerrechtliche Behandlung. Aufgrund dieser Maßgeblichkeit<sup>6)</sup> fällt eine internationale Verschmelzung daher dann unter Art I UmgrStG, wenn sie durch ein inländisches Firmenbuchgericht genehmigt wird<sup>7)</sup>. Während sich Inlandsverschmelzungen mit Auslandsbezug oder Auslandsverschmelzungen mit Inlandsbezug aus gesellschaftsrechtlicher Sicht weitgehend als unproblematisch erweisen<sup>8)</sup>, werfen grenzüberschreitende Verschmelzungen traditionell Zweifelsfragen auf<sup>9)</sup>. Auch wenn

man im Schrifttum aufgrund der im EG-Vertrag verankerten Niederlassungsfreiheit und der aus dem IPR abgeleiteten „differenzierten Vereinigungstheorie“ nunmehr überwiegend von der gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit grenzüberschreitender Verschmelzungen ausgeht<sup>10)</sup>, war dies in der Vergangenheit die Mindermeinung<sup>11)</sup>. Grenzüberschreitende Verschmelzungen waren deshalb in der österreichischen Umgründungspraxis eher die Ausnahme. Daran hat auch das Inkrafttreten der Verordnung über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE) am 8. 10. 2004<sup>12)</sup> nur wenig geändert. Zwar sieht Art 2 Abs 1 der SE-Verordnung die grenzüberschreitende Verschmelzung von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten als eine Möglichkeit zur Gründung einer SE vor<sup>13)</sup>, dennoch gibt es in Österreich bisweilen nur wenig eingetragene SE<sup>14)</sup>. Der Grund dafür dürfte in den hohen Zugangsvoraussetzungen der SE-Verordnung liegen, die eine Inanspruchnahme nur für große Unternehmen sinnvoll erscheinen lässt.

Mehr Dynamik in die Diskussion über die primärrechtliche Zulässigkeit grenzüberschreitender Verschmelzungen brachte allerdings die Entscheidung des EuGH in der Rs *SEVIC Systems*<sup>15)</sup>, in der der Gerichtshof die Versagung der Eintragung der grenzüberschreitenden Verschmelzung einer luxemburgischen Gesellschaft auf eine deutsche Gesellschaft ins deutsche Handelsregister als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit wertete<sup>16)</sup>. Der endgültige Wandel vom exotischen Ausnahmefall zur Realität sollte nun aber durch die Umsetzung der Richtlinie 2005/56/EG über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in verschiedenen Mitgliedstaaten<sup>17)</sup> mit dem EU-VerschG<sup>18)</sup>

- 2) Vgl. *Herzig/Förster*, Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, DB 1994, 1 (1 ff); *Seitz*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen (1. Lfg, 2002) Q 1 Rz 3; *Achatz/Kofler*, Internationale Verschmelzungen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen (2005) 23 (25 ff).
- 3) Bei der Importverschmelzung wird eine ausländische übertragende Gesellschaft auf eine inländische übernehmende Gesellschaft verschmolzen, während im Exportfall die Verschmelzungsrichtung umgekehrt ist. Anstelle der Begriffe „Import- und Exportverschmelzungen“ werden auch die Begriffe „Hinein- und Hinausverschmelzung“ verwendet. Vgl. dazu *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg.), Internationale Umgründungen, 34 ff.
- 4) Als Inlandsverschmelzung mit Auslandsbezug sind jene Verschmelzungen zu verstehen, bei denen die beteiligten Gesellschaften inländische sind. Der Auslandsbezug wird durch ausländische Anteilseigner und/oder ausländisches Vermögen hergestellt. Vgl. *Seitz*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Q 1 Rz 3; *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg.), Internationale Umgründungen, 25.
- 5) Bei dieser Konstellation sind sowohl die übertragende als auch die übernehmende Gesellschaft ausländische, wobei entweder inländisches Vermögen übertragen wird und/oder inländische Anteilseigner an der Verschmelzung beteiligt sind. Vgl. *Seitz*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Q 1 Rz 3; *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg.), Internationale Umgründungen, 25.
- 6) Vgl. *Bruckner*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Art I Verschmelzung – Steuerrecht § 1 Rz 53; *Hügel*, in *Hügel/Mühlechner/Hirschler* (Hrsg.), Umgründungssteuergesetz (2000) § 1 Rz 1; *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg.), Internationale Umgründungen, 27.
- 7) So beispielsweise UmgrStR 2002 idF. Wartungserlass 2005/1, § 1 Rz 46 ff; weiters *Wiesner*, Internationale Umgründungen, in *Gassner/Lang* (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung internationaler tätiger Unternehmen – FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 501 (504).
- 8) Vgl. für viele *Staringer*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Q 2 Rz 2 ff.
- 9) Vgl. *Seitz*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Q 2 Rz 5 ff mwN.

- 10) Vgl. *Seitz*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, Q 2 Rz 9; *Hügel*, in *Hügel/Mühlechner/Hirschler* (Hrsg.), UmgrStG, § 1 Rz 94; *Kalss*, Verschmelzung Spaltung Umwandlung (1997) § 219 Rz 5; *Harrer*, Internationale Verschmelzung, GesRZ 1995, 141 (141 ff); *Roth*, Die Rechtsstellung ausländischer Gesellschaften in der EU, GesRZ 1995, 1 (1 ff); *Hirschler*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, RWZ 2000, 2 (2 ff); *Eckert*, die Überwindung der Palmström-Doktrin, ecolo 2002, 97 (97 ff).
- 11) Die Zulässigkeit grenzüberschreitender Verschmelzungen verneinend beispielsweise *Strasser*, in *Schiemer/Labornegg/Strasser* (Hrsg.), Kommentar zum AktG<sup>3</sup> (1993) 1102; *Reich-Rohrwig*, Das österreichische GmbH-Recht (1983) 732 jeweils mwN; weiters *Fries*, Handbuch der Verschmelzungen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen (1993) 11 f; *Helbich*, Umgründungen<sup>4</sup> (1990) 235 ff.
- 12) VO (EG) Nr 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), Abl 2001, L 294/1, im Folgenden SE-Verordnung bezeichnet.
- 13) Art 2 Abs 1 SE-VO ist der österreichische Gesetzgeber in §§ 17 ff SE-Gesetz (GesRÄG 2004, BGBl 2004/67) gefolgt. Vgl. dazu zB *Kalss*, in *Kalss/Hügel* (Hrsg.), Europäische Aktiengesellschaft SE-Kommentar (2004) vor § 17 SEG – Gründung einer SE Rz 1 ff; weiters *Ratka*, Allgemeine Strukturen und Gründungsvarianten, in *Straubel/Aicher* (Hrsg.), Handbuch zur Europäischen Aktiengesellschaft (2006) 61 (61 ff).
- 14) Vgl. dazu <http://www.seeuropa-network.org>.
- 15) EuGH 13. 12. 2005, C-411/03 *Sevic Systems*.
- 16) EuGH 13. 12. 2005, C-411/03 *Sevic Systems*, RN 22 f und 31. Ausführlich dazu *Huemer*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften (Teil I) – Auswirkungen der Entscheidung in der Rs *SEVIC Systems* AG auf das internationale Gesellschaftsrecht, RWZ 2006, 33 (33 ff); *Hirschler/Schindler*, Grenzüberschreitende Verschmelzung nationaler Kapitalgesellschaften unter Beachtung gesellschafts- und steuerrechtlicher Aspekte, RdW 2006, 607 (608); *Rieder*, EuGH-Rechtssache *Sevic*: Grenzüberschreitende Verschmelzung zulässig, GeS 2006, 4 (4 ff); *Kraft/Bron*, Grundfreiheiten und grenzüberschreitende Verschmelzung im Lichte aktueller EuGH-Rechtsprechung (*Sevic*), IStR 2006, 26 (27 ff); *Kuntz*, Internationales Umwandlungsrecht, IStR 2006, 224 (225 ff); *Meilicke/Rabback*, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Sevic* und die Folgen für das deutsche Umwandlungsrecht nach Handels- und Steuerrecht, GmbHR 2006, 123 (123 ff).
- 17) Richtlinie 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. 10. 2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, Abl 2005, L 310/1.
- 18) Siehe dazu die Regierungsvorlage zum „Bundesgesetz, mit dem ein Bundesgesetz über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union erlassen wird sowie das Firmenbuchgesetz, das Gerichtsgebührengesetz, das Rechtspflegergesetz, das GmbH-Gesetz, das Aktiengesetz 1965, das Umwandlungsgesetz,

vollzogen werden. Da vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie Kapitalgesellschaften als solche – und damit auch jene in der Rechtsform der GmbH – erfasst sind, wird nun auch eine für die österreichische Unternehmensstruktur interessante sekundärrechtlich abgesicherte Möglichkeit der grenzüberschreitenden Verschmelzung eingeräumt<sup>19)</sup>.

### 3. Internationale Verschmelzungen im UmgrStG

#### 3.1. § 1 Abs 2 UmgrStG als Grundregel

Die Grundregel der Entstrickungstatbestände im UmgrStG ist § 1 Abs 2 UmgrStG. Art I UmgrStG findet demnach nur insoweit Anwendung, als das österreichische Besteuerungsrecht hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwerts des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird. Kommt es hingegen verschmelzungsbedingt zur Steuerentstrickung des Vermögens oder Teilen davon, zieht dies insoweit die Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG nach sich. Für das weiterhin steuerhängige Vermögen bleibt Art I (partiell) anwendbar<sup>20)</sup>. Inhaltlich besteht § 1 Abs 2 UmgrStG in dieser Form bereits seit dem AbgÄG 1998<sup>21)</sup>. Im Zuge der Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant*<sup>22)</sup> wurde § 1 Abs 2 UmgrStG durch das AbgÄG 2004<sup>23)</sup> jedoch im Sinne einer „Komplettlösung“ um das sogenannte Nichtfestsetzungskonzept erweitert<sup>24)</sup>.

Dementsprechend kann die übertragende Körperschaft einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld stellen, die durch die (partielle) Liquidationsbesteuerung aufgrund der Steuerentstrickung am Verschmelzungstichtag entsteht. Eine Nichtfestsetzung ist aber nur dann möglich, wenn die übernehmende Körperschaft eine in der Anlage genannte Gesellschaft eines EU-Mitgliedstaats oder eine vergleichbare Gesellschaft eines EWR-Mitgliedstaats mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ist<sup>25)</sup>, die zudem in dem betreffenden Mitgliedstaat steuerlich ansässig ist. Die Steuerschuld entsteht danach zwar mit dem Umgründungstichtag, wird aber auf Antrag erst bei tatsächlicher Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden aus dem Vermögen der übernehmenden Körperschaft festgesetzt und erhoben<sup>26)</sup>, sofern die Veräußerung bzw das sonstige Ausscheiden innerhalb der absoluten Verjährungsfrist von zehn Jahren nach § 209 Abs 3 BAO erfolgt.

Indem § 1 Abs 2 UmgrStG als spezifische Anwendungsvoraussetzung für das Nichtfestsetzungskonzept vorsieht, dass die Verschmelzung auf eine ausländische EU- bzw EWR-Gesellschaft erfolgt, die in ihrem Gründungsstaat auch den Ort der Geschäftsleitung hat, werden doppelt ansässige Kapitalgesell-

schaften systematisch von dieser Begünstigung ausgeschlossen<sup>27)</sup>. Dies dürfte auf die SE-Verordnung zurückzuführen sein<sup>28)</sup>; eine sachliche Rechtfertigung dafür ist aber dennoch nicht ersichtlich. Dieses Zusatzfordernis läuft zudem Gefahr, dem Gemeinschaftsrecht zu widersprechen. Denn aus guten Gründen ist davon auszugehen, dass auch eine Verschmelzung auf eine innerhalb der EU doppelt ansässige Gesellschaft von der Niederlassungsfreiheit geschützt ist. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Centros*<sup>29)</sup>, *Überseering*<sup>30)</sup> und *Inspire Art*<sup>31)</sup>, die die Existenz doppelt ansässiger Gesellschaften geradezu bedingt, ist dies nur konsequent.

Will man hier dennoch doppelt ansässige Gesellschaften ausschließen, wäre eine Orientierung am persönlichen Anwendungsbereich der FusionsRL<sup>32)</sup> sinnvoll (gewesen). Nach Art 3 lit b der FusionsRL ist nämlich jede Gesellschaft, die eine der im Anhang zur Richtlinie angeführte Form aufweist, also in einem EU-Mitgliedstaat gegründet wurde, und die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Staat ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens als in einem dritten Staat außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird, persönlich vom Schutzbereich der FusionsRL erfasst. Dieser Bestimmung entsprechend ist es somit gerade nicht erforderlich, dass der DBA-rechtliche Ansässigkeitsstaat – solange sich dieser innerhalb der EU befindet – mit dem Mitgliedstaat der Gesellschaftsgründung zusammenfällt. Folgerichtig und sachgerechter wäre es daher, das Nichtfestsetzungskonzept nur in den Fällen auszuschließen, in denen der Ort der Geschäftsleitung einer EU- bzw EWR-Gesellschaft in einem Drittland (außerhalb der EU) liegt<sup>33)</sup>.

#### 3.1.1. Änderungen von § 1 Abs 2 UmgrStG durch das BudBG 2007

Durch das BudBG 2007 wird nunmehr klargestellt, dass der Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld von der übertra-

das Unternehmensgesetzbuch und das Übernahmegesetz geändert werden (Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2007 – GesRÄG 2007)“, 171 der Beilagen 23. GP.

19) Zur VerschmelzungsRL allgemein siehe *Hirschler/Schindler*, RdW 2006, 608 f mwN.

20) Vgl *Bruckner*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen, Art I § 1 Rz 99 ff; *Hügel*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG, § 1 Rz 29.

21) BGBl 1999/28.

22) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

23) BGBl 2004/180.

24) Siehe dazu *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Internationale Umgründungen, 40 ff mwN.

25) Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist dies derzeit nur mit Norwegen der Fall, nicht jedoch im Verhältnis zu Liechtenstein und Island. Siehe dazu EStR 2000 idF GZ BMF-010203/0145-VI/6/2007, Rz 6683b.

26) Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt dabei als rückwirkendes Ereignis iSv § 295a BAO.

27) Dazu bereits *Staringer*, Grenzüberschreitende Verschmelzung, Umwandlung und Sitzverlegung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2006, 213 (216 f); weiters *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Internationale Umgründungen, 48 f.

28) Nach Art 7 SE-Verordnung und § 5 SEG gilt das sogenannte Einheitslichkeitsgebot, wonach Sitz und Hauptverwaltung einer SE im selben Mitgliedstaat liegen müssen. Die doppelte Ansässigkeit einer SE soll somit ausgeschlossen sein. Vgl *Greda*, in *Kalls/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar, § 5 SEG Rz 6 ff mwN.

29) EuGH 9. 3. 1999, C-212/97 *Centros*.

30) EuGH 5. 11. 2002, C-208/00 *Überseering*.

31) EuGH 30. 9. 2003, C-167/01 *Inspire Art*.

32) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat. Abl 1990, L 225/1, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005, Abl 2005, L 58/19.

33) So bereits *Staringer*, SWI 2006, 217; *Achatz/Kofler* vertreten darüber hinaus, dass das Nichtfestsetzungskonzept jede übernehmende Gesellschaft erfassen sollte, die in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem Staat als ansässig angesehen wird, mit dem keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Internationale Umgründungen, 49. Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass es durchaus fraglich ist, ob die abkommensrechtliche Verankerung einer Amts- und Vollstreckungshilfe im Verhältnis zu Drittstaaten mit den sekundärrechtlichen Maßnahmen der Amtshilfe- und der Beitreibungsrichtlinie gleichgesetzt werden kann. Denn im Unterschied zum sekundären Gemeinschaftsrecht unterliegt der Vollzug abkommensrechtlicher Vereinbarungen nicht der gemeinschaftsrechtlichen Kontrolle. Vgl dazu *Plansky*, The impact of the fundamental freedoms on tax treaties with third countries, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 293 (317); *Heidenbauer/Metzler*, National Report Austria, in *Lang/Pistone* (Hrsg), EU and Third Countries: Direct Taxation (2007) 97 (107 ff).

genden Körperschaft in ihrer letzten Körperschaftsteuererklärung zu stellen ist. Die spätere Festsetzung erfolgt dann freilich bei der übernehmenden Körperschaft, die als abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolgerin iSd § 19 Abs 1 BAO der übertragenden Körperschaft<sup>34)</sup>, die am Verschmelzungstichtag entstandene Steuerschuld übernimmt.

Neu geregelt wurde im Rahmen des BudBG 2007<sup>35)</sup> auch, dass etwaige Wertminderungen, die zeitlich nach der Verschmelzung eintreten<sup>36)</sup>, nur mehr dann in Österreich berücksichtigt werden können, wenn diese nicht in einem anderen Staat (zB im Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft) berücksichtigt werden. Dadurch wird im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *N<sup>37)</sup>* eine doppelte Verwertung dieser Wertminderungen verhindert. Diese konnte bislang vor allem in Fällen eintreten, in denen der Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft, ähnlich wie Österreich, eine Neubewertung des verschmelzungsbedingt in seine Steuerhoheit eintretenden Vermögens vornimmt<sup>38)</sup>.

### 3.1.2. Verschmelzungsbedingter Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts

§ 1 Abs 2 UmgrStG umfasst nur Fälle, in denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich am übertragenen Vermögen durch die Verschmelzung als solche eingeschränkt wird; eine Überführung des Vermögens wie in § 6 Z 6 EStG ist dafür nicht erforderlich<sup>39)</sup>. Zu einem derartigen Verlust an Besteuerungsrechten kann es vor allem bei Exportverschmelzungen kommen<sup>40)</sup>. Betroffen sind dabei vor allem Anteile an inländischen Körperschaften, die nach der Verschmelzung keiner inländischen Betriebsstätte der übernehmenden Körperschaft zurechenbar sind<sup>41)</sup>. Voraussetzung für den Verlust des Besteuerungsrechts ist zudem, dass mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft ein OECD-MA konformes DBA besteht, das eine Art 13 OECD-MA nachgebildete Verteilungsnorm enthält<sup>42)</sup>. Ebenso berührt sind steuerhängige Anteile an ausländischen Körperschaften<sup>43)</sup>, die nach der Verschmelzung ebenfalls nicht zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören. In diesen Fällen besteht allerdings schon nach § 98 Abs 1 Z 8 EStG kein Besteuerungsrecht und geht daher nicht erst durch

die Anwendung eines DBA verloren. Entsprechendes gilt auch für Auslandsvermögen der übertragenden Körperschaft, für das Österreich entweder mangels eines DBA oder aufgrund eines DBA mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht hat. Hier kommt es ebenfalls aufgrund der Verschmelzung zu einem Verlust des Besteuerungsrechts.

Allerdings ist auch bei grenzüberschreitenden Auslandsverschmelzungen eine Einschränkung von Besteuerungsrechten hinsichtlich des übertragenen Inlandsvermögens möglich. Zu denken ist dabei vor allem an Fälle, in denen die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Staat der übertragenden Gesellschaft einerseits und dem Staat der übernehmenden Gesellschaft andererseits voneinander abweichen oder mit dem Staat der übertragenden Körperschaft überhaupt kein DBA besteht<sup>44)</sup>. Dies gilt vor allem für DBA, die divergierende Betriebsstättendefinitionen enthalten, oder die im Bereich des Art 13 OECD-MA hinsichtlich der Aufteilung von Besteuerungsrechten aus der Veräußerung von Kapitalanteilen unterschiedliche Regelungen vorsehen<sup>45)</sup>.

### 3.1.3. § 1 Abs 2 UmgrStG im Lichte des DBA-Rechts

Umgründungen mit internationalem Bezug werfen eine Reihe abkommensrechtlicher Fragen auf. Da die überwiegende Mehrzahl der von Österreich abgeschlossenen DBA keine ausdrücklichen Vorschriften für die steuerliche Behandlung von Umgründungen enthält<sup>46)</sup>, sind derartige Vorgänge nach allgemeinem DBA-Recht zu beurteilen. Dies betrifft vor allem die Einordnung der originär innerstaatlichen Steuertatbestände unter eine der abkommensrechtlichen Verteilungsnormen.

Eine Verschmelzung im rechtlichen Sinn stellt eine unternehmensrechtliche Strukturmaßnahme dar, bei der mehrere Rechtsträger mit eigener Rechtspersönlichkeit (Körperschaften) zu einer rechtlichen Einheit vereinigt werden. Dafür überträgt mindestens eine Körperschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ihr gesamtes Vermögen auf eine andere Körperschaft, wobei die übertragende Körperschaft in der Folge unter Ausschluss der Abwicklung aufgelöst wird<sup>47)</sup>. Nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen führt eine Verschmelzung auf Ebene der übertragenden Körperschaft zur Gewinnrealisierung durch Anwendung von § 19 KStG. Diese setzt aufgrund von § 20 Abs 1 KStG allerdings nur dann ein, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt sind oder wenn das UmgrStG dies, wie etwa in § 1 Abs 2 und § 2 Abs 2, selbst als Rechtsfolge vorsieht.

Als einschlägige Verteilungsnorm für die verschmelzungsbedingte Realisierung der stillen Reserven im übertragenen Vermögen kommt in erster Linie Art 13 OECD-MA in Betracht,

34) Vgl *Ritz*, Bundesabgabenordnung<sup>3</sup> (2005) § 19 Rz 4 ff; vgl auch *Gassner*, Die Bedeutung der Rechtsnachfolge im Steuerrecht, in *Doralt/Gassner/Lechner/Rupel/Tanzer/Werndl* (Hrsg), Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 317 (326 ff).

35) BGBl 2007/24.

36) Wertsteigerungen, die nach dem Verschmelzungstichtag eintreten, werden ohnehin nicht berücksichtigt, da die steuerliche Bemessungsgrundlage mit der Höhe der bis zum Verschmelzungstichtag entstandenen stillen Reserven begrenzt ist.

37) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*.

38) Vgl *Lang*, Die gemeinschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen für „Exit Taxes“ im Lichte der Schlussanträge von GA Kokott in der Rechtssache *N*, SWI 2006, 213 (220).

39) Vgl beispielsweise *Wiesner/Mayr*, UmgrStG: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2007, 435 (435 f).

40) Siehe weiters *Staringer*, SWI 2005, 215 f; *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Internationale Umgründungen, 31 ff.

41) Würden die Anteile zum Vermögen einer inländischen Betriebsstätte gehören, käme es aufgrund des in Art 13 Abs 2 OECD-MA verankerten Betriebsstättenprinzips zu keinem Verlust des Besteuerungsrechts.

42) Zu keinem Verlust des Besteuerungsrechts kommt es daher, wenn das konkrete DBA mit dem Staat der übernehmenden Gesellschaft vom OECD-MA abweicht und dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft, an der die Anteile gehalten werden, ein Besteuerungsrecht lässt, wie dies etwa in Art 13 Abs 3 lit a DBA Österreich-Frankreich (BGBl 1994/613) der Fall ist.

43) Dies gilt für Anteile an ausländischen Körperschaften, die entweder die Kriterien für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 2 KStG nicht erfüllen, oder für die im Jahr ihrer Anschaffung die Option zur Steuerpflicht gemäß § 10 Abs 3 KStG ausgeübt wurde.

44) Vgl auch *Achatz/Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Internationale Umgründungen, 32 f.

45) Zu denken ist hier insbesondere an Baubetriebsstätten. Während nach Art 5 Abs 3 OECD-MA eine Baubetriebsstätte bereits nach einer Dauer von zwölf Monaten vorliegt, geht Art 5 Abs 2 lit g DBA Österreich-Ungarn (BGBl 1976/52) erst bei einer Dauer von zwei Jahren vom Vorliegen einer Betriebsstätte aus. Weitere Abweichungen treten auch bei der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Anteilen an Immobiliengesellschaften auf. Da Art 13 Abs 4 erst im OECD-MA 2002 verankert wurde, sehen erst wenige bilaterale DBA (zB Art 13 Abs 2 DBA Österreich-Polen, BGBl III 2005/12) entsprechende Normen vor. In den meisten Fällen greift daher nur eine dem Art 13 Abs 5 OECD-MA nachgebildete Norm, die dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers das ausschließliche Besteuerungsrecht einräumt.

46) Ausnahmen finden sich beispielsweise in Art 13 Abs 3 lit b DBA Österreich-Frankreich (BGBl 1994/613) oder Art 13 Abs 7 DBA Österreich-USA (BGBl III 1998/6).

47) Vgl *Bruckner*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen, Art I § 1 Rz 1.

der die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Vermögen regelt. Da das Musterabkommen den Begriff der „Veräußerung“ selbst nicht definiert, ist dessen Inhalt im Auslegungsweg zu erschließen. Im Sinne einer abkommensautonomen Interpretation beinhaltet der Ausdruck „Veräußerung“ den Wechsel im wirtschaftlichen Eigentum eines Vermögenswertes<sup>48)</sup>. Schon allein aus dieser Umschreibung lässt sich ableiten, dass Verschmelzungen vom Tatbestand der Veräußerung iSd Art 13 OECD-MA erfasst sind. Dies wird auch in der Literatur so gesehen. So führt beispielsweise *Wassermeyer* aus, dass es sich bei einer Verschmelzung iSd § 2 ff dUmwG um eine Veräußerung iSd Art 13 OECD-MA handelt. Dies deshalb, weil die Verschmelzung eine Vermögensübertragung bewirkt, die grundsätzlich eine Gewinnrealisierung auslöst und die nur unter den Voraussetzungen des UmwStG steuerneutral vollzogen werden kann<sup>49)</sup>. Es wird daher zu Recht der im Rahmen der Verschmelzung stattfindende Zurechnungswechsel des übertragenen Vermögens für die DBA-rechtliche Beurteilung in den Vordergrund gestellt. Dies bestätigt auch der Kommentar zu Art 13 OECD-MA, der unter anderem den Tausch, die Einbringung in eine Gesellschaft und sogar unentgeltliche Vermögensübertragungen als „Veräußerung“ wertet<sup>50)</sup>. Solange Österreich daher nach einer dem Art 13 OECD-MA nachgebildeten Verteilungsnorm in einem konkreten DBA das Besteuerungsrecht am Vermögen hat, das im Zuge der Verschmelzung übertragen werden soll, steht dem die sofortige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven nach § 1 Abs 2 UmgrStG nicht entgegen<sup>51)</sup>.

Nun führt der umgründungsbedingte Verlust von Besteuerungsrechten nicht in allen Fällen zur sofortigen Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven, sondern es besteht die Möglichkeit des Steueraufschubs im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts. Es stellt sich daher die Frage, ob es aus abkommensrechtlicher Sicht zulässig ist, die Steuerschuld zwar im Zeitpunkt des Wegzugs entstehen zu lassen, sie jedoch bis zur tatsächlichen Realisierung nicht festzusetzen und zu erheben. Dies ist mE zu bejahen, da nicht die nach der Verschmelzung stattfindende Veräußerung des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft besteuert wird, sondern lediglich eine Steuer erhoben wird, der eine Steuerschuld zugrunde liegt, die in DBA-rechtlich zulässiger Weise bereits durch die Verschmelzung entstanden ist<sup>52)</sup>. Da die Steuerschuld zu einem Zeitpunkt entstanden ist, zu dem das Besteuerungsrecht abkommensrechtlich Österreich zugewiesen wurde, bleibt dieser Anspruch auch im Rahmen eines Aufschubs der Besteuerung aufrecht. Denn zu welchem Zeitpunkt die Vertragstaaten ein ihnen zugewiesenes

Besteuerungsrecht wahrnehmen, wird von Doppelbesteuerungsabkommen nicht geregelt<sup>53)</sup>. Aus DBA-rechtlicher Sicht wird demnach auch im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts nach § 1 Abs 2 UmgrStG die Verschmelzung als solche besteuert, wobei die Festsetzung der dadurch entstehenden Steuerschuld zeitlich nur vom Eintreten eines weiteren Ereignisses, nämlich der Veräußerung des übertragenen Vermögens durch die übernehmende Körperschaft, abhängig gemacht wird. Verdeutlicht wird dies vor allem durch den Umstand, dass maximal die stillen Reserven erfasst werden, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden sind.

In einer Gesamtwürdigung der Tatbestände des § 1 Abs 2 UmgrStG lässt sich daher festhalten, dass die Besteuerung der Verschmelzung im Vordergrund steht, die wiederum eine Subsumption unter Art 13 OECD-MA im Umgründungszeitpunkt nahe legt. Solange Österreich zu diesem Zeitpunkt das Besteuerungsrecht am übertragenen Vermögen hat, kann dieses auch durch eine aufgeschobene Besteuerung abkommensrechtlich aufrechterhalten werden. Folgt man dieser Argumentation, steht Art 13 OECD-MA auch dem Nichtfestsetzungskonzept iSd § 1 Abs 2 UmgrStG nicht entgegen<sup>54)</sup>.

### 3.1.4. § 1 Abs 2 UmgrStG im Lichte der Fusionsrichtlinie

Sind die persönlichen Anwendungsvoraussetzungen des Art 1 lit a der FusionsRL<sup>55)</sup> erfüllt, bestimmt Art 4 Abs 1 der Richtlinie, dass grenzüberschreitende Verschmelzungen<sup>56)</sup> keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns<sup>57)</sup> auslösen dürfen. Allerdings ist nach Art 4 Abs 1 lit b der Richtlinie ein Unterbleiben der Besteuerung nur dann normiert, wenn und soweit das Vermögen der übertragenden Körperschaft einer Betriebsstätte der übernehmenden Körperschaft im „Wegzugsstaat“ zugerechnet bleibt und somit weiterhin zur Erzielung des steuerlichen Ergebnisses dieser Betriebsstätte beiträgt. Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom „Betriebsstättenverhaftungserfordernis“ der FusionsRL<sup>58)</sup>, welches in der Literatur zu Recht aus zwei Gründen kritisiert wird: Sinn und Zweck dieser Bestimmung ist zweifellos, die unveränderte Steuerhängigkeit der stillen Reserven des übertragenen Vermögens zu sichern. Dazu ist es allerdings nicht zwingend erforderlich, dass das Vermögen einer Betriebsstätte zuzurechnen ist. Dies gilt vor allem für unbewegliches Vermögen<sup>59)</sup>. Viel weitreichender ist allerdings die Frage,

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

49) *Wassermeyer*, Umwandlungsvorgänge in den Doppelbesteuerungsabkommen, in *Schaumburg/Piltz* (Hrsg), Internationales Umwandlungssteuerrecht (1996) 118 (125 f); *ders*, in *Wassermeyer/Lang/Schuch* (Hrsg), Doppelbesteuerungsabkommen – OECD-Musterabkommen, DBA Österreich-Deutschland (2004) MA Art 13 Rz 22; so auch *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (1997) 17.32 ff; weiters *Prokisch*, in *Vogell/Lehner* (Hrsg), DBA<sup>4</sup> (2003) Art 13 Rz 64.

50) Kommentar zum OECD-MA 2005, Art 13 Rz 5.

51) Vgl dazu auch *Hohenwarter*, Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005 – Teil II: DBA- und Gemeinschaftsrechtliche Betrachtung, RdW 2006, 725 (725 f).

52) Ausführlich dazu *Hohenwarter*, RdW 2006, 726; zur ähnlichen Fragestellung im Rahmen der aufgeschobenen Wegzugsbesteuerung vgl *Van Lishaut*, Europarechtliche Perspektiven des Umwandlungssteuerrechts sowie der Wegzugsbesteuerung, FR 2004, 1301 (1304); *Kofler*, Hughes des Lasteyrie du Saillant: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2003, 262 (265 f); *Schindler*, Hughes des Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300 (308); *H. Loukota/Nolz*, Das Ende der schwedischen Steuerflucht nach Österreich, SWI 2006, 397 (389).

53) Vgl *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässige Kapitalgesellschaften (1999), 214; *ders*, Die Wegzugsbesteuerung für Beteiligungen nach dem Entwurf zum neuen DBA Österreich-Deutschland, SWI 1999, 399 (400); *Kofler*, ÖStZ 2003, 266.

54) Vgl dazu auch EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 N, RN 46, bejahend auch *De Kort*, Levy upon Emigration of a Substantial Participation Holder: an infringement of Art 13 of the OECD Model Convention? intertax 2003, 102 (103 ff); vgl weiters *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes des Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, GeS 2004, 184 (188); *Schön*, Tax Issues and Constraints on Reorganizations and Reincorporations in the European Union, Tax Notes International April 2004, 197 (202).

55) Art 1 lit a der FusionsRL normiert, dass die Richtlinie auf Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen anzuwenden ist, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind.

56) In der Terminologie der FusionRL „Fusionen“.

57) Der Veräußerungsgewinn ergibt sich dabei nach Art 4 Abs 1 FusionRL aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Vermögens und dessen steuerlichen Wert iSd Art 4 Abs 1 lit a FusionsRL.

58) Vgl UmgrStR 2002, Rz 72; *Hügel*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG, § 1 Rz 46.

59) *Hirschler*, Die Europäische Aktiengesellschaft – Umgründungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Gründung dieser neuen Rechtsform, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht – FS Wiesner (2004) 145 (147 f).

ob dieses Betriebsstättenverhaftungserfordernis überhaupt mit den Grundfreiheiten in Einklang zu bringen ist. Unbestritten ist, dass auch sekundäres Gemeinschaftsrecht dem primären Gemeinschaftsrecht zu entsprechen hat<sup>60</sup>. Überträgt man allerdings die Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung auf Fälle von grenzüberschreitenden Verschmelzungen, ist dies für Art 4 Abs 2 lit b der FusionsRL jedoch zu bezweifeln<sup>61</sup>. Da § 1 Abs 2 UmgrStG für Verschmelzungen innerhalb der EU bzw des EWR über die Anforderungen der FusionsRL hinausgehend gerade keine Betriebsstättenverhaftung erfordert, stellt sich die Frage in dieser Form für Österreich nicht. Umgekehrt bedeutet die Konformität einer nationalen Regelung mit dem sekundären Gemeinschaftsrecht aber nicht, dass sie auch mit den primärrechtlichen Grundfreiheiten im Einklang steht<sup>62</sup>. Aus diesem Grund ist § 1 Abs 2 UmgrStG daher auch aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten zu würdigen.

### 3.1.5. § 1 Abs 2 UmgrStG im Lichte der Grundfreiheiten des EG-Vertrags

In ihrer Ausgestaltung als Diskriminierungsverbote verbieten die für die direkten Steuern relevanten Grundfreiheiten des Art 39 ff EG Benachteiligungen grenzüberschreitender wirtschaftlicher Vorgänge innerhalb des Binnenmarkts der EU<sup>63</sup>. Eine Sonderstellung nimmt in diesem Zusammenhang die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 EG insoweit ein, als sich ihre Schutzwirkung auch auf den Kapitalverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten erstreckt. Eine verbotene Diskriminierung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dann vor, wenn unterschiedliche Vorschriften auf gleichartige Situationen angewendet werden oder vice versa<sup>64</sup> und eine durch diesen Vergleichsprozess identifizierte Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt werden kann<sup>65</sup>.

#### 3.1.5.1. Grenzüberschreitende Verschmelzungen innerhalb der EU

Für Zwecke der Überprüfung von § 1 Abs 2 UmgrStG auf seine Vereinbarkeit mit dem Primärrecht gilt es vorweg zu bestimmen, unter welche Grundfreiheit eine Verschmelzung konkret zu subsumieren ist. Aussagekräftig hierfür ist vor allem die Rs *SEVIC Systems*<sup>66</sup>, in der der EuGH eine grenzüberschreitende Verschmelzung als Anwendungsfall der Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 EG erachtete<sup>67</sup>. Obwohl das Urteil in der Rs *SEVIC*

*Systems* zum Gesellschaftsrecht erging, spricht nichts dagegen, eine Verschmelzung bei entsprechendem Auslandsbezug auch für Zwecke der direkten Steuern als Ausübung der Niederlassungsfreiheit anzusehen<sup>68</sup>.

Hinterfragt werden könnte jedoch, ob grenzüberschreitende und rein innerstaatliche Verschmelzungen aus steuerrechtlicher Sicht überhaupt vergleichbar sind. Dies ist klar zu bejahen, denn hinsichtlich des Interesses an der Möglichkeit einer steuerneutralen Umgründung befinden sich die an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung beteiligten Steuerpflichtigen und solche bei rein innerstaatlichen Verschmelzungen in einer vergleichbaren Lage<sup>69</sup>. Auch der Umstand, dass das übertragene Vermögen bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen möglicherweise aus der österreichischen Steuerhoheit ausscheidet, kann nicht als Grund für eine mangelnde Vergleichbarkeit der Sachverhalte herangezogen werden<sup>70</sup>.

Vergleicht man nun rein innerstaatliche und grenzüberschreitende Verschmelzungen innerhalb der EU, stellt man fest, dass grenzüberschreitende Verschmelzungen bei einem entsprechenden Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts im Unterschied zu rein nationalen Verschmelzungen zum Entstehen der Steuerschuld hinsichtlich der bis zum Verschmelzungstichtag entstandenen stillen Reserven führen. Einen Aufschub der Festsetzung und Einhebung dieser Steuerschuld bis zur tatsächlichen Realisierung erreicht der Steuerpflichtige nur auf Antrag, nicht jedoch von Amts wegen. Es ergibt sich daher eine geringfügige, aber dennoch gemeinschaftsrechtlich relevante Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts<sup>71</sup>. Nach der Rechtsprechung des EuGH werden nämlich sogar zusätzliche Formalitäten als geeignet erachtet, um die Ausübung der Grundfreiheiten zu behindern<sup>72</sup>.

Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit lässt sich aber dennoch nicht identifizieren, da die mit § 1 Abs 2 UmgrStG bewirkte Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Diesbezüglich ist insbesondere auf die Rechtsprechung des EuGH zur Wegzugsbesteuerung zu verweisen. Beginnend in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant*<sup>73</sup> und verstärkt in *N*<sup>74</sup> lässt sich der EuGH dabei von folgenden Grundgedanken leiten: Aus Gründen des Allgemeininteresses sind die Mitgliedstaaten berechtigt, Maßnahmen zu treffen, die es ihnen ermöglichen, jene stillen Reserven steuerlich zu erfassen, die in ihrer Steuerhoheit entstanden sind<sup>75</sup>. Um hierbei allerdings auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen, darf die Erhebung der Steuer hinsichtlich dieser stillen Reserven jedoch erst im Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Realisierung eintreten. Aufgrund der innerhalb

60) Vgl *Schön/Schindler*, Seminar D: Zur Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft, IStR 2004, 571 (574 ff mwN).

61) Vgl *Schön*, Tax Notes International, April 2004, 202 f; in Bezug auf das Betriebsstättenverhaftungserfordernis im Rahmen von grenzüberschreitenden Sitzverlegungen auch *Schön/Schindler*, IStR 2004, 576.

62) Vgl dazu ausdrücklich EuGH 23. 2. 2006, C-471/04 *Keller Holding*, RN 45.

63) Für einen zusammenfassenden Überblick der Diskussion um die Wirkung der Grundfreiheiten als Diskriminierungs- oder als Beschränkungsverbote siehe *Hohenwarter*, The Allocation of Taxing Rights in the light of the Fundamental Freedoms of EC Law, in *Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law (2007) 83 (96 ff mwN).

64) 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; jüngst auch 14. 11. 2006, C-513/04 *Kerckhaert und Morres*, RN 19.

65) Zusammenfassend *Hohenwarter/Weninger*, DBA-Diskriminierungsverbote: Auswahl der Vergleichsobjekte, Rechtfertigungsgründe und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, in *Lang/Schuchl/Staringer* (Hrsg), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 596 (599 f).

66) EuGH 13. 12. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*.

67) EuGH 13. 12. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*; dies entspricht auch der hM, zusammengefasst in *Eismayr*, Grenzüberschreitende Konzentrationsverschmelzungen (2005) 109 ff mwN.

68) So zB auch *Kraft/Bron*, IStR 2006, 27 ff.

69) Ähnlich auch GA *Kokott* in ihren SA vom 12. 9. 2006, C-231/05 *Oy AA*, RN 41.

70) Vgl EuGH 13. 12. 2005, C-446/03 *Marks & Spencer*, RN 36 iVm 40; ähnlich auch EuGH 18. 7. 2007, C-231/05 *Oy AA*, RN 38; siehe auch *Vanisten-dael*, The ECJ at the Crossroads: Balancing Tax Sovereignty against the Imperatives of the Single Market, European Taxation 2006, 413 (414); *Doumal/Naumburg*, Are National Tax Systems Éclairé? European Taxation 2006, 431 (432 mwN).

71) Anzumerken ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass nach Ablauf der absoluten Verjährungsfrist internationale Verschmelzungen aus dem Blickwinkel des österreichischen UmgrStG sogar besser gestellt werden als vergleichbare nationale Vorgänge, da es danach auch bei einer Realisierung der bis zum Verschmelzungstichtag in Österreich entstandenen stillen Reserven zu keiner Besteuerung in Österreich mehr kommt.

72) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 38. Die in Rede stehenden zusätzlichen Formalitäten entsprachen aber dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 49).

73) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02 *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

74) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*.

75) Besonders deutlich in EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 *N*, RN 41 iVm 46 f.

der EU geltenden Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie<sup>76)</sup> ist es außerdem unzulässig, den Besteuerungsaufschub von Sicherheitsleistungen und dergleichen abhängig zu machen<sup>77)</sup>. Zusätzliche Formalitäten, wie die Abgabe einer Steuererklärung<sup>78)</sup> und somit wohl auch das Stellen eines Antrags, gelten hingegen nicht als unverhältnismäßige Maßnahme. Angesichts der sachlichen Nahebeziehung lassen sich diese Argumente problemlos auch auf die Entstrickungsthematik bei internationalen Verschmelzungen übertragen. Was daher Verschmelzungen innerhalb der EU betrifft, ist aus guten Gründen davon auszugehen, dass § 1 Abs 2 UmgrStG in seiner derzeitigen Ausgestaltung gemeinschaftsrechtskonform ist.

### 3.1.5.2. Grenzüberschreitende Verschmelzungen unter Beteiligung von EWR-Gesellschaften

Zum gleichen Ergebnis wie zuvor wird man auch für Verschmelzungen unter Beteiligung von Gesellschaften kommen, die in einem Mitgliedstaat des EWR ansässig sind, mit dem im Verhältnis zur Republik Österreich eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht. Dies ist derzeit aber nur mit Norwegen der Fall<sup>79)</sup>. Zu hinterfragen gilt es in diesem Zusammenhang jedoch, ob der vollständige Ausschluss vom Nichtfestsetzungskonzept von Gesellschaften, die in Liechtenstein und Island ansässig sind nicht einen Verstoß gegen Art 31 des EWR-Abkommens darstellt<sup>80)</sup>. Im Mittelpunkt steht hierbei aber nicht die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit bzw deren Schwesternvorschrift in Art 31 des EWR-Abkommens überhaupt anwendbar ist, sondern ob es eine sachliche Rechtfertigung für die durch die sofortige Liquidationsbesteuerung bewirkte Ungleichbehandlung im Vergleich zu reinen Inlandsverschmelzungen gibt.

Als sachliche Rechtfertigung ist hier in erster Linie die fehlende Amts- und Vollstreckungshilfe mit diesen Staaten ins Treffen zu führen. Denn die im Verschmelzungszeitpunkt in Österreich entstandene Steuerschuld muss anschließend bei einer beschränkt steuerpflichtigen, in Island oder Liechtenstein ansässigen Körperschaft festgesetzt und erhoben werden. Dazu bedarf es aber sowohl der Möglichkeit des Informationsaustausches zwischen den zuständigen Behörden als auch der Vollstreckungshilfe. Wenngleich die notwendigen Informationen für die Festsetzung der Steuerschuld möglicherweise auch vom Steuerpflichtigen selbst erbracht werden könnten, reicht das bloße Abstellen auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen in

Bezug auf die Vollstreckung des österreichischen Abgabenanpruchs nicht mehr aus. Gerade in diesem Zusammenhang ist außerdem zu betonen, dass der EuGH offenbar der Notwendigkeit, die Beitreibung von Steueransprüchen sicherzustellen, zunehmend eine größere Bedeutung beimisst und dementsprechend auch die Möglichkeiten der gegenseitigen Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen stärker ins Zentrum der Betrachtung rückt<sup>81)</sup>. Besteht diese Möglichkeit nicht, sprechen gute Gründe dafür, eine an sich diskriminierende Maßnahme als gerechtfertigt anzusehen. Ob allerdings der vollständige und automatische Ausschluss auch dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu entsprechen vermag, ist eine andere Frage. Denn es wäre durchaus denkbar, das Nichtfestsetzungskonzept im Verhältnis zu diesen Staaten an Sicherheitsleistungen, wie beispielsweise dem Einräumen einer Bankgarantie oder an die Bestellung eines steuerlichen Vertreters zu knüpfen. Diese Maßnahmen würden jedenfalls eher dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechen als der vollständige Ausschluss. Folgt man dieser Argumentation, scheint der vollständige Ausschluss der EWR-Staaten Liechtenstein und Island als unverhältnismäßige Maßnahme der Niederlassungsfreiheit nach Art 31 des EWR-Abkommens zu widersprechen<sup>82)</sup>.

### 3.1.5.3. Grenzüberschreitende Verschmelzungen im Verhältnis zu Drittstaaten im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit

Beim verschmelzungsbedingten Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts im Verhältnis zu Drittstaaten gewährt § 1 Abs 2 UmgrStG keinen Steueraufschub im Rahmen des Nichtfestsetzungskonzepts, sondern ordnet die sofortige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven an. Es drängt sich daher die Frage auf, ob die dadurch verursachte Differenzierung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit iSd Art 56 EG bewirkt, die ihrem Wortlaut zufolge auch im Verhältnis zu Drittstaaten Schutzwirkung entfaltet. Der Schutzbereich dieser Grundfreiheit ist denkbar weit<sup>83)</sup> und umfasst ua auch Vorgänge, die in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit fallen können. Aus diesem Grund ist die hL auch lange Zeit von der parallelen Anwendbarkeit dieser beiden Grundfreiheiten ausgegangen<sup>84)</sup>, die sich in Drittstaatssachverhalten mangels Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit zur ausschließlichen Anwendbar-

76) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, Abl 1977, L 336/15 und Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems der Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, Abl 1976, L 073/18 idF der Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, Abl 2001, L 175/17.

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

78) EuGH 7. 9. 2006, C-470/04 N, RN 49.

79) EStR 2000 idF GZ BMF-010203/0145-VI/6/2007, Rz 6683b.

80) Die Freiheiten des EWR-Abkommens sind denen des EG-Vertrags vergleichbar. Was die Niederlassungsfreiheit anbelangt, kam der EuGH jüngst zum Ergebnis, dass die „Bestimmungen des Artikels 31 des EWR-Abkommens, die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit verbieten, [...] mit denen des Artikels 52 EG-Vertrag [jetzt Art 43 EG] identisch [sind]“. EuGH 23. 2. 2006, C-471/04 Keller Holding, RN 49. Die Überprüfung von nationalen Vorschriften auf ihre Vereinbarkeit mit den Anforderungen des EWR-Abkommens folgt somit der vom EuGH vorgezeichneten Systematik. Zur Auslegung der Diskriminierungsverbote des EWR-Abkommens im Bereich der direkten Steuern siehe ausführlich Metzler, Die relevance of the fundamental freedoms for DTCs with EEA States, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law, 265 (281 ff mwN).

81) Jüngst vor allem EuGH 3. 10. 2006, C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, RN 36.

82) Vgl Metzler, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law, 287 f (FN 134) und 291; weiters Cordewener, Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern – Formellrechtliche Implikationen der „Fokus Bank“-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs – Teil I, IStR 2006, 113 (119).

83) Vgl Schneider, in Meyer (Hrsg), Kommentar zu EU- und EG-Vertrag (7. Lfg, 2003) Art 56 Rz 12 ff; Weber, in Lenz/Borchardt (Hrsg), EG-Vertrag<sup>4</sup> (2006) Art 56 Rz 3 ff; Kiemel, in von Groeben/Schwarze (Hrsg), EUV/EGV<sup>6</sup> (2003) Art 56 Rz 1 ff; Ressler/Ukrow, in Grabitz/Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (19. EL, 2002) Art. 56 Rz 14 ff; vgl weiters Hohenwarter/Plansky, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtsache Holböck, SWI 8/2007, in Druck.

84) Vgl Mössner/Kellersmann, Freiheit des Kapitalverkehrs in der EU und das deutsche Körperschaftsteueranrechnungsverfahren, DStZ 1999, 505 (509); Müller, Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union (2000) 192 ff; Ressler/Ukrow, in Grabitz/Hilf (Hrsg), Recht der EU, Art 56 Rz 28 und Art 58 Rz 44; Rohde, Freier Kapitalverkehr in der Europäischen Gemeinschaft (1999) 97; Sedlaczek, in Streinz (Hrsg), EUV/EGV (2003) Art 56 Rz 11 ff; Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht, in Schön (Hrsg), G5 Knobbe-Keuk (1997) 743 (749 ff); ders, Der Kapitalverkehr mit Drittstaaten und internationales Steuerrecht, in Gockel/Goschl/Lang (Hrsg), Körperschaftsteuer – Internationales Steuerrecht – Doppelbesteuerung – FS Wassermeyer (2005) 489 (501 f); Stähl, Free movement of capital between Member States and third countries, EC Tax Review (2004) 47 (48 f).

keit der Kapitalverkehrsfreiheit wandeln sollte<sup>85)</sup>. Die jüngste Rechtsprechung des EuGH geht jedoch, wenn auch dogmatisch fragwürdig<sup>86)</sup>, in die entgegengesetzte Richtung<sup>87)</sup>.

In seiner jüngsten Rechtsprechung rückt der EuGH die Niederlassungsfreiheit gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit deutlich in den Vordergrund. Unter Berücksichtigung des Gegenstands der fraglichen Rechtsvorschrift prüft der EuGH in Situationen, in denen der Steuerpflichtige einen beherrschenden Einfluss auf eine Gesellschaft hat, nunmehr ausschließlich die Niederlassungsfreiheit und betrachtet mögliche Beschränkungen der Kapitalverkehrsfreiheit als unvermeidbare Konsequenz oder Reflex der Ausübung eines Niederlassungsvorgangs<sup>88)</sup>. Eine Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit schließt der EuGH dabei selbst in Drittstaatssachverhalten aus<sup>89)</sup>. Da die Niederlassungsfreiheit aber im Verhältnis zu Drittstaaten nicht anwendbar ist, ist in diesen Fällen somit kein Schutz durch die Grundfreiheiten des EG-Vertrags gegeben. Für grenzüberschreitende Verschmelzungen im Verhältnis zu Drittstaaten lassen sich aus dieser Rechtsprechung folgende Schlussfolgerungen ableiten:

Eine grenzüberschreitende Verschmelzung dürfte in erster Linie als Niederlassungsvorgang zu qualifizieren sein. Zwar musste sich der EuGH bislang noch nicht mit grenzüberschreitenden Verschmelzungen aus der Sicht des „Wegzugsstaats“ befassen, allerdings sind die Aussagen zur Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit in der Rs *SEVIC Systems* aus der Sicht des Import- oder Zuzugstaats so allgemein gehalten, dass sie auch für Exportverschmelzungen als primären Anwendungsfall der partiellen Liquidationsbesteuerung iSd § 1 Abs 2 UmgrStG übertragen werden können<sup>90)</sup>. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass GA *Tizzano* in seinen Schlussanträgen zur Rs *SEVIC Systems* noch zum Ergebnis gekommen ist, dass Verschmelzungen, da sie untrennbar mit einem Vorgang des Kapitalverkehrs verbunden sind, „eindeutig in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit“ fallen und daher auch aus dem Blickwinkel der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft werden

können<sup>91)</sup>. Das Ergebnis einer solchen Prüfung wäre seiner Ansicht nach aber im konkreten Fall gleichlautend gewesen<sup>92)</sup>. Auf diese Frage hat sich der EuGH in seinem Urteil aber gar nicht mehr eingelassen und hat ausschließlich die Niederlassungsfreiheit als entscheidungsrelevant herangezogen.

Überträgt man nun aber die jüngere Rechtsprechung des EuGH, insbesondere in den Rs *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*<sup>93)</sup>, *Lasertec*<sup>94)</sup>, und *A und B*<sup>95)</sup>, auf grenzüberschreitende Verschmelzungen, wird man wohl zum Ergebnis gelangen müssen, dass der Kapitalverkehr im Zuge dieser Umgründungsform bloß als unvermeidliche Konsequenz eines Niederlassungsvorgangs zu werten ist, der jedoch keine gesonderte Prüfung der nationalen (Steuer-)Maßnahme im Lichte der Kapitalverkehrsfreiheit rechtfertigt<sup>96)</sup>. Als Fazit ergibt sich daraus, dass grenzüberschreitende Verschmelzungen im Verhältnis zu Drittstaaten nicht von den Grundfreiheiten des EG-Vertrags geschützt sind und folglich auch die sofortige Besteuerung nach § 1 Abs 2 UmgrStG keinen Verstoß gegen das primäre Gemeinschaftsrecht darstellt.

Aber selbst wenn man grenzüberschreitende Verschmelzungen als Anwendungsfall der Kapitalverkehrsfreiheit ansähe, wäre die sofortige Besteuerung der stillen Reserven aufgrund der Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG dennoch zulässig. Art 57 Abs 1 EG gestattet den Mitgliedstaaten Beschränkungen des Kapitalverkehrs im Verhältnis zu Drittstaaten, die bereits am 31. 12. 1993 bestanden haben und ua in Zusammenhang mit Direktinvestitionen und mit der Niederlassung stehen, beizubehalten<sup>97)</sup>. Für die Frage, ob die Verschmelzung als Niederlassungsform oder als Direktinvestition iSd Art 57 Abs 1 EG zu sehen ist, ist erneut auf die Rs *SEVIC Systems* verwiesen<sup>98)</sup>. Besonders deutlich sind hier wiederum die Ausführungen von GA *Tizzano*, der Verschmelzungen als Direktinvestition iSd Richtlinie 88/361/EWG und damit auch für Zwecke der Kapitalverkehrsfreiheit des EG-Vertrags verstand<sup>99)</sup>. Umstritten war im Zusammenhang mit der Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG vor allem, ob Änderungen der in Rede stehenden Norm nach dem Versteinerungsdatum dazu führen können, dass die Stillstandsklausel dann insgesamt nicht mehr greift<sup>100)</sup>. Hier hat der EuGH vor allem in der Rs *Test Claimants in the FII Group*

85) Vgl *Spengell/Golücke*, Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Implikationen der EG-Rechtswidrigkeit von § 8a KStG für die Praxis und den Gesetzgeber, RIW 2003, 333 (339); *Prinz/Cordewener*, Unterkapitalisierungsregelung des § 8a KStG verstößt gegen Europarecht, GmbHR 2003, 80 (83); *Schön*, in *Gockel/Goschl/Lang* (Hrsg), FS Wassermeyer, 500 f; *Hohenwarter*, Vorlagebeschluss des VwGH zur Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, SWI 2005, 225 (227); *Schnitger*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, IStR 2005, 493 (503).

86) Vgl *Hohenwarter*, RdW 2006, 728; ausführlich dazu *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 8/2007, in Druck; kritisch auch *Cordewener/Kofler/Schindler*, Free Movement of Capital in Third Countries: Exploring the Outer Boundaries with *Lasertec*, *A and B* and *Holböck*, European Taxation 2007, 371 (372 ff).

87) Vgl *Schwenke*, Die Kapitalverkehrsfreiheit im Wandel? IStR 2006, 748 (752 f); *Cordewener/Kofler/Schindler*, Free Movement of Capital, Third Country Relationships and National Tax Law: An Emerging Issue before the ECJ, European Taxation 2007, 107 (112 ff), weiters *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 8/2007, in Druck.

88) EuGH 14. 10. 2004, C-36/02 *Omega*, RN 27; 12. 12. 2006, C-196/04 *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, RN 33; 3. 10. 2006, C-452/04 *Fidium Finanz*, RN 48 f; 13. 3. 2007, C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, RN 34; 10. 5. 2007, C-492/04 *Lasertec*, RN 25.

89) Siehe dazu beispielsweise EuGH 3. 10. 2006, C-452/04 *Fidium Finanz* (zum Verhältnis Dienstleistungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit); jüngst auch EuGH 10. 5. 2007, C-492/04 *Lasertec*; 10. 5. 2007, C-102/05 *A und B* und in diese Richtung auch EuGH 24. 5. 2007, C-157/05 *Holböck*, in der der EuGH die Stillstandsklausel des Art 57 Abs 1 EG unter der Hypothese prüft, dass die Kapitalverkehrsfreiheit bei einer Zwei-Drittel-Beteiligung überhaupt anwendbar wäre. Siehe dazu *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 8/2007, in Druck.

90) EuGH 13. 12. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*, RN 19.

91) SA des GA *Tizzano* vom 7. 7. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*, RN 76.

92) SA des GA *Tizzano* vom 7. 7. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*, RN 77.

93) EuGH 13. 3. 2007, C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*.

94) EuGH 10. 5. 2007, C-492/04 *Lasertec*.

95) EuGH 10. 5. 2007, C-102/05 *A und B*.

96) EuGH 3. 10. 2006, C-452/04 *Fidium Finanz*, RN 48 f; 13. 3. 2007, C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, RN 34; 10. 5. 2007, C-492/04 *Lasertec*, RN 25; 10. 5. 2007, C-102/05 *A und B*, RN 27; vgl dazu auch *Hohenwarter/Plansky*, Die Kapitalverkehrsfreiheit mit Drittstaaten im Lichte der Rechtssache *Holböck*, SWI 8/2007, in Druck.

97) Zur Stillstandsklausel allgemein siehe *Plansky*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Tax Treaty Law and EC Law, 299 ff mwN.

98) EuGH 13. 12. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*, insbesondere RN 19.

99) SA des GA *Tizzano* vom 7. 7. 2005, C-411/03 *SEVIC Systems*, RN 76. Der Begriff der „Direktinvestition“ ist im EG-Vertrag nicht definiert. Dieser Begriff wurde jedoch in der Nomenklatur für den Kapitalverkehrs in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Art 67 EG, welcher jedoch durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben wurde, definiert. Da Art 56 EG im Wesentlichen den Inhalt des Artikels 1 der Richtlinie übernommen hat, behält diese Nomenklatur nach ständiger Rechtsprechung des EuGH den Charakter einer Richtschnur für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs iSd Art 56 EG. Siehe dazu insbesondere EuGH 16. 3. 1999, C-222/97 *Tummer und Mayer*, RN 21; 23. 2. 2006, C-513/03 *Van Hilten van der Heijden*, RN 39; 12. 12. 2006, C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, RN 178 ff.

100) Vgl *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2005) 252 ff.

*Litigation*<sup>101)</sup> und jüngst auch in der Rs *Holböck*<sup>102)</sup> betont, dass eine nationale Vorschrift auch dann noch unter die Ausnahme des Art 57 Abs 1 EG-Vertrag fallen kann, wenn sie zwar erst nach dem 31. 12. 1993 erlassen wurde, aber im Wesentlichen mit einer zum 31. 12. 1993 bestehenden Regelung übereinstimmt, auf deren Grundgedanken basiert oder bestehende Beschränkungen lediglich abmildert oder beseitigt<sup>103)</sup>. Bereits in der Urfassung des § 1 Abs 1 UmgrStG idF BGBl 1991/699 war die sofortige Besteuerung der stillen Reserven im Zuge der Verschmelzung verankert, wenn ihre Besteuerung beim Rechtsnachfolger eingeschränkt war. Der Grundgedanke der sofortigen steuerlichen Erfassung der verschmelzungsbedingt entstrickten stillen Reserven hat daher schon vor dem 31. 12. 1993 bestan-

den. In den Zeiträumen danach wurde diese Beschränkung – was ihre Wirkung im innergemeinschaftlichen Bereich angeht – abgemildert oder beseitigt; im Verhältnis zu Drittstaaten blieb sie dagegen unverändert. Vor diesem Hintergrund dürfte der Vorwurf einer potentiellen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der sofortigen Entstrickungsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen im Verhältnis zu Drittstaatsgesellschaften für Österreich daher größtenteils entkräftet sein.

101) EuGH 12. 12. 2006, C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, RN 192 mit Hinweisen auf die ältere Judikatur.

102) EuGH 24. 5. 2007, C-157/05 *Holböck*, RN 41.

103) EuGH 12. 12. 2006, C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, RN 192; 24. 5. 2007, C-157/05 *Holböck*, RN 41.



#### Die Autorin:

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

■ RdW 2007/519, 509

## VwGH zur Grundstücksvermietung bei Sportvereinen

Auch Sportvereine können umsatzsteuerpflichtig vermieten.

Ein gemeinnütziger Sportverein errichtete 1997 beim Vereinshaus, das dem Sportbetrieb diente, einen Zubau, welcher als Buffet genutzt und an einen Betreiber verpachtet werden sollte. Der Verein verzichtete auf die Anwendung des § 6 Abs 1 Z 27 UStG (Kleinunternehmerregelung) und machte für 1997 die Vorsteuern aus dem Zubau geltend. Zur Begründung verwies er darauf, dass er ab 1998 steuerpflichtig behandelte Umsätze aus der Vermietung der dem Buffetbetrieb gewidmeten Räumlichkeiten erziele.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug mit Hinweis auf die Umsatzsteuerbefreiung für gemeinnützige Körpersportvereine (§ 6 Abs 1 Z 14 UStG 1994). Die persönliche Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 14 UStG gehe der Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG vor. Der UFS schloss sich der Begründung des Finanzamtes an.

Der vom Verein angerufene VwGH ging zunächst ebenfalls davon aus, dass ein Anwendungsfall des § 6 Abs 1 Z 14 UStG vorliege, zumal diese Bestimmung ihrem Wortlaut nach grundsätzlich alle Umsätze der gemeinnützigen Sportvereine (außer Umsätze aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) umfasst (ebenso etwa *Scheiner/Kolacny/Caganec*, Kommentar zur MWSt, Tz 23 zu § 6 Abs 1 Z 14).

Aus gemeinschaftsrechtliche Sicht bedeutete diese Auslegung, dass sich die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs 1 Z 14 UStG auf mehrere Befreiungsbestimmungen der Sechsten MWSt-Richtlinie stützen musste: einerseits auf die Steuerbefreiung für Körpersportumsätze (Art 13 Teil A Abs 1 lit m der Sechsten MWSt-RL) und andererseits auf die in Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MWSt-RL angeordnete Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken.

Aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens des VwGH entschied der EuGH mit Urteil vom 12. 1. 2006, C-246/04, dass ein Mitgliedstaat bei der gesetzlichen Regelung der Steuerbefreiung für die Grundstücksvermietung nach der Art der Umsätze oder nach Gruppen von Steuerpflichtigen unterscheiden darf. Es sei aber Sache des nationalen Gerichts festzustellen, ob eine nationale Rechtsvorschrift, die die Umsätze gemeinnütziger Sportvereine (aus der Grundstücksvermietung) generell (und zwingend) von der Steuer befreit und dabei das Recht dieser Sportvereine beschränkt, für eine Besteuerung der Vermietungs- und Verpachtungsumsätze zu optieren, das den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessen unter Berücksichtigung insbesondere des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und des Erfordernisses einer korrekten, einfachen und einheitlichen Anwendung der vorgesehenen Steuerbefreiungen überschreitet.

Der VwGH hat nun mit Erk 25. 6. 2007, 2006/14/0001, über die Beschwerde des Sportvereins entschieden. Wäre der VwGH bei der Rechtsauffassung geblieben, die seinem Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegt, hätte er die Beschwerde wohl abweisen müssen. Eine Vereinskantine bzw ein Buffet in einem Vereinshaus steht wohl normalerweise nicht in Konkurrenz zu anderen Betrieben, sodass der breite Ermessensspielraum, den der EuGH den Mitgliedstaaten bei der Regelung der Steuerbefreiung für Grundstücke zugesteht, nicht überschritten ist.

Tatsächlich hat der VwGH nun allerdings seine Auffassung über den Inhalt der nationalen Norm des § 6 Abs 1 Z 14 UStG geändert – und damit der Beschwerde des Vereins zum Erfolg verholfen. Der VwGH spricht von einem nicht zu rechtfertigenden Verstoß gegen den Gleichheitssatz, würden aus der Gruppe der gemeinnützigen Vereine ausschließlich die gemeinnützigen Sportvereine (hinsichtlich ihrer Grundstücksvermietungen)