



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Besteuerung grenzüberschreitender Einbringungen
(inklusive Anteilstausch neu)“

verfasst von / submitted by

Mag. Anselm Waterhouse

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2020 / Vienna 2020

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

MMag. Dr. Mario Perl, LL.M. RA

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung.....	5
2.	Europarechtliche Grundlage der FRL	7
2.1	Anwendungsbereich der FRL	7
2.2	Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen iSd Art 2 FRL	9
2.2.1	Einbringung von Unternehmensteilen.....	9
2.2.2	Sonderfall der Einbringung einer Betriebsstätte gemäß Art 10 FRL.....	12
2.2.3	Austausch von Anteilen iSd FRL.....	15
2.2.4	Zusammenfassung Anwendungsbereich FRL	21
2.3	Unmittelbare Anwendbarkeit der FRL.....	22
3.	Grenzüberschreitende Einbringung.....	24
3.1	Einbringung iSd Art III UmgrStG.....	24
3.1.1	Einbringung ohne Auslandsbezug	26
3.1.2	Einbringung mit Auslandsbezug.....	26
3.2	Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG.....	27
3.2.1	Einbringungsvermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG.....	27
3.2.2	Stichtagsbilanz	28
3.2.3	Betrieb und Teilbetrieb.....	28
3.2.4	Unterscheidungsmerkmale der Begriffsinhalte	36
3.2.5	Mitunternehmeranteile	37
3.2.6	Qualifizierte Kapitalanteile.....	38
3.2.7	Mitübertragung von Finanzierungsverbindlichkeiten:	41
3.2.8	Zwischenfazit Anteilstausch	43
3.2.9	Übernehmende Körperschaft	43
3.2.10	Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG:.....	45
3.3	Bewertung des Einbringungsvermögens	47
3.3.1	Bewertungsregelungen nach § 16 UmgrStG:	48
3.3.2	UmgrStR Wartungserlass 2019/2020.....	56
4.	Anteilstausch nach dem StRefG 2020.....	58
5.	Beispiel Anteilstausch und Sitzverlegung	62
5.1	Erläuterung Anteilstausch anhand des konkreten Beispiels	62
5.1.1	Natürliche Person (Kleinaktionär) als Einbringender	63
5.1.2	Kapitalgesellschaften (Kernaktionär) als Einbringender.....	64

5.1.3	Kapitalgesellschaft (Kleinaktionär) als Einbringender	66
5.2	Einbringung der A-AG-Aktien in die Luxemburg ansässige NewCo.....	67
5.3	Sitzverlegung der NewCo in die Schweiz	69
5.3.1	Kapitalgesellschaft (Kernaktionäre) als Einbringender	69
5.3.2	Natürliche Person (Kleinaktionäre) als Einbringender	72
5.3.3	Kapitalgesellschaft (Kleinaktionäre) als Einbringender.....	73
6.	Zusammenfassung.....	74
7.	Literaturverzeichnis.....	77
8.	Abstract.....	80
8.1	Deutsch	80
8.2	Englisch	80

Abkürzungsverzeichnis:

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Art	Artikel
ÄnderungsRL	Änderungsrichtlinie
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bzw	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EU-StAnpG	EU-Steueranpassungsgesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum

FRL	Fusionsrichtlinie
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HrsG	Herausgeber
iSd	Im Sinne des
iVm	In Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera
Nr	Nummer
StRefG	Steuerreformgesetz
TS	Teilstrich
Tz	Teilziffer
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UmgrStR	Umgründungssteuerrichtlinien
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
Rz	Randziffer
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer

1. Einleitung

Da Vermögensverschiebungen im Rahmen einer Einbringung als steuerneutraler Formwechsel zu erfolgen haben und „nicht als Realisierungsvorgänge, wie sie bei der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens(anteils) zugrunde liegen, gewertet werden,“¹ sieht das österreichische Umgründungssteuerrecht (UmgrStG) Regeln vor, die unter Fortführung der Buchwerte eines Unternehmens, die Steuerneutralität eines Formwechsels garantieren.

In Sachverhalten, die ein grenzüberschreitendes Element enthalten, kann das Konzept der Einbringung jedoch zum Verlust bzw zur Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts führen. Um dies zu vermeiden, sehen §§ 16 sowie 17 UmgrStG Bewertungsregeln vor, die den Ansatz des Einbringungsvermögens beim Einbringenden sowie den steuerlichen Ansatz einer erhaltenen Gegenleistung bestimmen.²

Wesensmerkmal dieser Arbeit wird daher die Analyse und Beurteilung der von §§ 16 und 17 UmgrStG vorgegebenen Gesetzessystematik sein. Ausgangspunkt dieser Untersuchung sind die europarechtlichen Vorgaben und abkommensrechtlichen Regeln. Speziell die Untersuchung der den österreichischen Gesetzgeber bindenden sekundärrechtlichen Vorgaben der Fusionsbesteuerungsrichtlinie³ (FRL) sowie die sich aus der FRL ergebenden Vorgaben an die ertragsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Einbringungen sind Ausgangspunkt dieser Arbeit. In einem ersten Schritt werden daher die europarechtliche Rechtsgrundlage, deren Anwendungsbereich und deren Umsetzungsgrad dargestellt.

Nach Analyse der sich aus den Vorgaben der Fusionsbesteuerungsrichtlinie ergebenden Auswirkung auf die österreichische Besteuerungslandschaft, befasst sich diese Arbeit in einem der zentralen Kernstücke mit der Untersuchung der Einbringung iSd UmgrStG und ihrer Ausprägung im Rahmen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts. Der Begriff Einbringung soll sich in dieser Arbeit einzig und allein auf vom UmgrStG erfasste Einbringungen beziehen. Art III UmgrStG enthält eine Legaldefinition der Einbringung. Eine Einbringung nach Art III UmgrStG liegt vor, wenn Betriebe, Teilbetrieb und qualifizierte Kapitalanteile auf

¹ Mayr in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹² Tz 1170.

² UmgrStR 2002 Rz 850.

³ RL 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 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; Amtsblatt der Europäischen Union L 2009/310, 34.

gesellschaftsrechtlicher Grundlage auf eine übernehmende Körperschaft iSd § 12 Abs 3 UmgrStG tatsächlich übertragen werden.

Grenzüberschreitend ist die Einbringung dann, wenn sie einen Auslandsbezug aufweist. Hauptanwendungsfall stellen Einbringungen von inländischem Vermögen iSd Art III UmgrStG in ausländische, übernehmende Körperschaften iSd Art III UmgrStG sowie Einbringungen von ausländischem Vermögen iSd Art III UmgrStG in inländische, übernehmende Körperschaften iSd Art III UmgrStG dar.⁴ Zum ausländischen Vermögen zählen gemäß § 16 Abs 3 Z 3 UmgrStG ausländische Betriebe, Teilbetriebe, Anteile an ausländischen Mitunternehmerschaften und Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG an ausländischen Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind. Inländisches Vermögen ist das übrige Vermögen im Sinne des § 12 Abs 2 UmgrStG.

Neben der Untersuchung der grenzüberschreitenden Einbringung iSd UmgrStG und ihren Voraussetzungen verfolgt diese Arbeit das Ziel, die ertragsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Einbringungen nach dem österreichischen UmgrStG auf ihre Vereinbarkeit mit den europarechtlichen und abkommensrechtlichen Vorgaben zu prüfen. Da in diesem Zusammenhang bereits in der Fachliteratur rege Diskussionen geführt wurden und zahlreiche einschlägige Werke zu diesem Thema erschienen sind, soll diese Arbeit eine Aufarbeitung des zur grenzüberschreitenden Einbringung ergangenen Schrifttums darstellen.

Neben der Aufarbeitung der Tatbestandsmerkmale einer grenzüberschreitenden Einbringung soll sich die Arbeit in einem abschließenden Kapitel mit der durch die StRef 2020 ergangenen Gesetzesänderung im §§ 16 sowie 17 Abs 1a UmgrStG befassen und die Auswirkungen dieser näher bringen.

⁴ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 3.

2. Europarechtliche Grundlage der FRL

2.1 Anwendungsbereich der FRL

Die FRL beabsichtigt die Regelung der steuerlichen Behandlung von Sachverhalten von grenzüberschreitenden Einbringungen oder Verlegungen des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.⁵ Ziel der FRL ist es sodann, bei Vorliegen von grenzüberschreitenden Umgründungen binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen, um damit das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten.⁶ Steuerliche Benachteiligungen von grenzüberschreitenden Umgründungen gegenüber Vorgängen bei Gesellschaften desselben Mitgliedstaates sollen demnach durch Regelungen eliminiert werden, die es ermöglichen, Unternehmen Freiheit in ihrer Ausprägung und Gestaltung zu gewähren.⁷

Art 1 der FRL sieht zwei Anwendungsbereiche vor. Art 1 lit a FRL bezieht sich auf Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind. Art 1 lit b FRL nimmt Bezug auf die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft iSd Verordnung Nr. 2157/2001 oder einer Europäischen Genossenschaft iSd Verordnung Nr. 1435/2003 von einem Mitgliedstaat in einen anderen.

Sachlicher Anwendungsbereich der FRL ist demnach gemäß Art 1 FRL die grenzüberschreitende Umgründung iSd Art 1 lit a iVm Art 2 FRL sowie die grenzüberschreitende Sitzverlegung einer Gesellschaft iSd Art 1 lit b iVm Art 2 lit k FRL in einen anderen Mitgliedstaat. Art 2 FRL enthält Legaldefinitionen zu den jeweiligen Umgründungsformen bzw zur Sitzverlegung.

Art 3 FRL umfasst den persönlichen Anwendungsbereich der FRL und knüpft dabei an Art 1 FRL an. So gibt Art 1 FRL vor, dass am Umgründungsvorgang Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sein müssen. „Gesellschaft eines Mitgliedstaates“ iSd FRL ist jede gemäß Art 3 FRL Gesellschaft a) die eine der im Anhang I Teil A der FRL aufgeführten Formen aufweist; b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates als in diesem Mitgliedstaat ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird; und c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit

⁵ Erwägung 1 FRL 2009/133/EG, Amtsblatt der Europäischen Union L 2009/310, 34.

⁶ Erwägung 1 FRL 2009/133/EG, Amtsblatt der Europäischen Union L 2009/310, 34.

⁷ Erwägung 1 FRL 2009/133/EG, Amtsblatt der Europäischen Union L 2009/310, 34.

einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

Keine persönlichen Anforderungen stellt die FRL hingegen an die an dem Umgründungsvorgang beteiligten Gesellschafter.⁸ So ist der Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft, der Einbringende, nicht definiert und kann daher auch eine natürliche Person aus einem Drittstaat sein.⁹ Allerdings ist die „einbringende Gesellschaft“ definiert in Art 2 lit f FRL wodurch zumindest teilweise Einschränkungen für natürliche Personen abzuleiten sind.

Eine Beteiligung iSd Art 1 FRL einer Gesellschaft iSd Art 3 FRL an einem Umgründungsvorgang liegt daher dann vor, wenn es sich bei der Gesellschaft um die einbringende/erworbene Gesellschaft oder die übernehmende/erwerbende Gesellschaft handelt. Maßgeblich für die Beurteilung, ob die Gesellschaft aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten stammt, ist die Ansässigkeit der an der Umgründung beteiligten Gesellschaften. Die Ansässigkeit richtet sich danach, ob die Gesellschaft sowohl nach dem nationalen Steuerrecht als auch nach den anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten als ansässig gilt.¹⁰

Ausreichend für die Anwendung der FRL erscheint es nach Art 1 lit a FRL, wenn am Umgründungsvorgang Gesellschaften aus zwei oder mehr EU-Mitgliedstaaten beteiligt sind. Sind am Umgründungsvorgang jedoch mehrere Gesellschaften beteiligt, von denen nur zwei Gesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten sind, stellt sich die Frage, ob dies dazu führen muss, dass den EU-Gesellschaften die Begünstigungen aus der FRL versagt werden.¹¹ Ob dies vom Wortlaut der Bestimmung des Art 1 lit a FRL gewollt sein kann, ist fraglich. So eröffnet dieser den Anwendungsbereich der FRL, für am Umgründungsvorgang beteiligte Gesellschaften aus Mitgliedstaaten, unabhängig davon, ob sämtliche der an der Umgründung beteiligten Gesellschaften aus EU-Mitgliedsstaaten sind. Nicht von Bedeutung für die Anwendbarkeit der FRL darf es daher sein, ob neben der Beteiligung von zwei EU-Gesellschaften, auch noch Gesellschaften beteiligt sind, die steuerlich nicht in der EU ansässig sind. In diese Richtung argumentiert auch *Staringer*¹², wonach die Anwendung der Begünstigung der FRL jedenfalls unter Hinblick auf die Stärkung der europäischen Wirtschaft zu bejahen ist.

⁸ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 12.

⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 60.

¹⁰ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 12.

¹¹ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 12.

¹² *Staringer in Gassner/Lechner*, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, Seite 139.

In territorialer Hinsicht ist die Anwendbarkeit der FRL rein auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränkt. Hat ein Umgründungsvorgang zwar ein internationales Element, wie etwa, wenn eine der an der Umgründung beteiligten Gesellschaften eine ausländische Betriebsstätte aufweist, scheitert die Anwendbarkeit der FRL im Regelfall daran, dass die zwei am Umgründungsvorgang beteiligten Gesellschaften aber nicht in zwei Mitgliedstaaten ansässig sind. Dem Betriebsstättenstaat kommt sodann ein Recht zur Besteuerung der stillen Reserven zu.¹³

2.2 Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen iSd Art 2 FRL

2.2.1 Einbringung von Unternehmensteilen

Art 2 der FRL sieht Definitionen der vom Anwendungsbereich der FRL umfassten Umgründungsvorgänge vor. So definiert Art 2 lit d FRL eine „Einbringung von Unternehmensteilen“ als Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt. Gemäß Art 2 lit f ist jene Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt, die „einbringende Gesellschaft“ und gemäß lit g jene Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt, die „übernehmende Gesellschaft“.

Der Begriff „Teilbetrieb“ ist in Art 2 lit j FRL als Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, das heißt eine aus eigenen Mittel funktionsfähige Einheit, darstellen, definiert.

Der Begriff „Betrieb“ selbst findet in der FRL keine Definition.¹⁴ In Abgrenzung zum Begriff des Teilbetriebes, ist ein Betrieb jedoch als die Gesamtheit der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die einer betrieblichen Tätigkeit dienen, zu verstehen.¹⁵

Um unter den sachlichen Anwendungsbereich der FRL zu fallen, muss das einzubringende Vermögen daher folgende Kriterien aufweisen:¹⁶

¹³ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 13.

¹⁴ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 59.

¹⁵ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 59.

¹⁶ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 23.

1. Übertragung der Gesamtheit der diesem (Teil-)Betrieb zugerechneten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter
2. Das selbständige Funktionieren dieser Wirtschaftsgüter (Funktionsfähigkeit)
3. Das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit

2.2.2.1. Teilbetrieb iSd FRL sowie des österreichischen Einkommensteuerrechts

Hinsichtlich der Übertragung der Gesamtheit der einem Teilbetrieb zugerechneten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, stellt sich die Frage, ob hierbei auf alle in einem Teilbetrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter abgestellt wird.¹⁷ In der einzigen Rechtssache, der Rechtssache *Andersen og Jensen*, welche sich der Frage der Qualifikation des Teilbetriebes iSd FRL annimmt, wird in Rn 25 festgehalten, dass es der Gemeinschaftsgesetzgeber für erforderlich hielt, dass die aktiven und passiven Wirtschaftsgüter eines Teilbetriebes in ihrer Gesamtheit übertragen werden.

Maßgeblich ist daher in diesem Zusammenhang die Beurteilung der eigenständigen Funktionsfähigkeit der übertragenden Wirtschaftsgüter, die eine selbständige organisatorische Einheit bilden. Aus der Rechtsprechung des EuGH zur Rechtssache *Andersen og Jensen* ist ableitbar, dass es für die Erfüllung des Teilbetriebsbegriffs nach Art 2 lit d FRL möglich sein muss, dass Wirtschaftsgüter, die die Funktionsfähigkeit einer selbständigen organisatorischen Einheit nicht beeinträchtigen und keine klare Verbindung zu einem anderen aktiven oder passiven Wirtschaftsgut aufweisen, zurückgehalten werden können.¹⁸ Entscheidende Bedeutung kommt daher dem Vorliegen einer klaren Verbindung des Wirtschaftsguts zur einzubringenden Wirtschaftseinheit zu. Wenn durch das Zurückhalten des Wirtschaftsguts die eigenständige Funktionsfähigkeit der organisatorischen Einheit nicht ausgeschlossen ist, besteht kein Bezug zum einbringenden Teilbetrieb.

Nach *Aigner* wäre eine solche Einschränkung der Funktionsfähigkeit dann anzunehmen, wenn die Ertragskraft des übertragenen Teilbetriebes nicht ausreicht, die eigenständige (finanzielle) Überlebensfähigkeit zu sichern. Der EuGH weist allerdings darauf hin, „dass das selbständige Funktionieren des Betriebes in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt - die übertragenen Unternehmensteile müssen als selbständiges Unternehmen funktionsfähig sein, ohne dass sie

¹⁷ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 24.

¹⁸ *D. Aigner*, SWI 2002, 380 [382].

hierfür zusätzlicher Investitionen oder Einbringungen bedürfen - und erst in zweiter Linie unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen ist“.¹⁹

Hinsichtlich dem Kriterium der Übertragung der Gesamtheit der einem Teilbetrieb zugerechneten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter lässt sich daher festhalten, dass nur jene Wirtschaftsgüter mit einem klaren Bezug bzw einer klaren Verbindung zum einzubringenden Teilbetrieb, eingebracht werden müssen. Ein Zurückbehalten dieser Wirtschaftsgüter schließt ansonsten die Anwendbarkeit der FRL aus.

Die FRL fordert jedoch nicht, dass alle teilbetriebszugehörigen Wirtschaftsgüter in das Eigentum der übernehmenden Gesellschaft übertragen werden müssen. Es genügt eine Übertragung in die wirtschaftliche Verfügungsmacht. Diese kann beispielsweise durch Abschluss einer Nutzungsvereinbarung erreicht werden, weil auch dadurch die für die FRL maßgebliche selbständige Funktionsfähigkeit des Teilbetriebes gewährleistet ist.²⁰

Neben dem Kriterium der Übertragung der Gesamtheit der einem Teilbetrieb zugerechneten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, muss der eingebrachte Teilbetrieb auch eine selbständige Funktionsfähigkeit aufweisen.²¹ Nach der Rechtsprechung des EuGH ist hierbei nicht auf den finanziellen Aspekt abzustellen, sondern in erster Linie auf einen funktionellen Aspekt. Maßgeblich ist daher, ob der Betreib aus eigenen Mitteln lebensfähig ist. Drängt die finanzielle Lage der übernehmenden Gesellschaft insgesamt jedoch den Schluss auf, dass der Teilbetrieb sehr wahrscheinlich nicht aus eigenen Mitteln lebensfähig sein können wird, ist dieser Aspekt nicht gänzlich außer Acht zu lassen. Dies kann der Fall sein, wenn die Einkünfte der übernehmenden Gesellschaft im Verhältnis zu den Zinsen und Tilgungsraten der aufgenommenen Schulden unzureichend erscheinen.²²

Hierin liegt der Hauptunterscheid zum österreichischen Teilbetriebsbegriff. Wohingegen in den Einkommensteuerrichtlinien²³ zum österreichischen Teilbetriebsbegriff eine gewisse Selbständigkeit bereits vor Übertragung bestehen muss, fordert der EuGH dies nicht.²⁴ So müssen nach der Rechtsprechung des EuGH, die übernehmenden Unternehmensteile erst bei der übernehmenden Gesellschaft als selbständige Unternehmen funktionsfähig sein.²⁵ Dieser Unterschied ergibt sich aus den unterschiedlichen Perspektiven, nach denen der

¹⁹ EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Rs Andersen og Jensen*, Slg 2002, I-379, Rn 35.

²⁰ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 89.

²¹ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 32.

²² EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Rs Andersen og Jensen*, Slg 2002, I-379, Rn 36.

²³ EStR 2000 Rz 5582.

²⁴ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88.

²⁵ EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Rs Andersen og Jensen*, Slg 2002, I-379, Rn 35.

Teilbetriebsbegriff beurteilt wird.²⁶ So stellt § 24 EStG bei der begünstigten Veräußerungsgewinnbesteuerung auf den Veräußerer ab, wohingegen der EuGH auf die übernehmende Gesellschaft abstellt.²⁷

Laut überwiegendem Schrifttum gilt der weitgefasste europäische Teilbetriebsbegriff iRd richtlinienkonformen Auslegung nicht nur für grenzüberschreitende, sondern auch für rein nationale Einbringungen, weil Art III nicht zwischen nationalen und grenzüberschreitenden Einbringungen unterscheidet.²⁸ Entgegen dieser Auffassung, halten die UmgrStR jedoch am nationalen Teilbetriebsbegriff fest.²⁹ So verweist Rz 714 der UmgrStR zur Begriffsbestimmung des Begriffs Teilbetrieb auf § 24 EStG. Ausschließlich bei grenzüberschreitenden Einbringungen, die unter den Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen FRL fallen, ist nach Rz 714 der Teilbetriebsbegriff der FRL maßgebend.

2.2.2.2. Kriterium der betrieblichen Tätigkeit

Hinsichtlich der vom Teilbetrieb ausgeübten Tätigkeit stellt sich die Frage, was als „betriebliche Tätigkeit“ iSd FRL zu verstehen ist. So ist nämlich auf Grund der autonomen Begriffsauslegung der FRL nicht auf das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit iSd österreichischen EStG abzustellen.³⁰ Weder die FRL selbst, noch die dazu ergangene Judikatur gewähren einen Aufschluss zu dieser Frage. So ist alleine aus dem Element der selbständigen Funktionsfähigkeit abzuleiten, dass zumindest eine nach Außen in Erscheinung tretende Tätigkeit vorliegen muss, die es dem Betrieb ermöglicht lebensfähig zu sein. So ist jedenfalls eine Leistungserbringung am Markt erforderlich, eine bloß interne Leistungserbringung genügt nicht.³¹

2.2.2 Sonderfall der Einbringung einer Betriebsstätte gemäß Art 10 FRL

Unter den Anwendungsbereich von Art 4 FRL fallende Fusionen, Spaltungen oder Abspaltungen dürfen keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt. Gemäß Art 9 FRL gilt uA Art 4 entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.

²⁶ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88.

²⁷ *Mary*, RdW 2009, 155 [160].

²⁸ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88; *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), Umgründungssteuergesetz (2000) § 12 Rz 80; 40; *Posautz/Six*, taxlex 2005, 134; *Aigner*, SWI 2002, 382.

²⁹ UmgrStR 2002 Rz 714.

³⁰ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 33f.

³¹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88.

Das Primat der FRL, die Einbringung von Unternehmensteilen steuerneutral zu stellen, unterscheidet, ob sich die Betriebsstätte im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft oder in einem anderen Mitgliedstaat befindet. Gemäß Art 4 Abs 2 lit b FRL ist Voraussetzung für die Steuerneutralität, dass sich die Betriebsstätte im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft befindet. Ist dies der Fall, darf gemäß Art 9 iVm Art 4 Abs 1 und Abs 2 lit b die Einbringung von Unternehmensteilen keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes auslösen, soweit das Aktiv- und Passivvermögen einer Betriebsstätte im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet bleibt.³²

Die Bestimmung des Art 4 FRL zielt darauf ab, das Besteuerungsrecht des bisher steuerberechtigten Einbringungsstaates zu wahren, obgleich der Steuerpflichtige nunmehr ein anderer ist. Die Inanspruchnahme der Begünstigung der FRL ist daher davon abhängig zu machen, ob ein Wirtschaftsgut des Aktiv- und Passivvermögens einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet werden kann oder einer Betriebsstätte im Einbringungsstaat zugerechnet wird und damit weiterhin steuerverfangen bleibt.³³

Befindet sich die Betriebsstätte jedoch nicht wie von der Definition des Art 4 Abs 2 lit b FRL verlangt, im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sondern in einem anderen Mitgliedstaat, stellt sich die Frage, ob es dennoch zu einer steuerneutralen Einbringung von Unternehmensteilen kommen kann.

In diesem Zusammenhang hält Art 10 FRL eine Sonderregelung. So normiert Art 10 FRL für den Fall, dass sich unter den bei einer Einbringung von Unternehmensteilen eingebrachten Wirtschaftsgütern eine in einem anderen Mitgliedstaat als dem der einbringenden Gesellschaft liegende Betriebsstätte befindet, einen endgültigen Verzicht des Mitgliedstaates der einbringenden Gesellschaft auf sein Recht zur Besteuerung dieser Betriebsstätte. Es gilt demnach auch dann die Besteuerungssperre – die Wahrung des Besteuerungsrechts des Mitgliedstaates der einbringenden Gesellschaft – wenn sich die Betriebsstätte im Übernahmestaat oder einem anderen Staat befindet.³⁴

So gilt gemäß Art 10 Abs 1 Satz 3 FRL, dass der Mitgliedstaat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, und der Mitgliedstaat der übernehmenden Gesellschaft, die Bestimmungen der FRL auf die Einbringung anzuwenden haben, als ob der Mitgliedstaat der Betriebsstätte mit dem Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft identisch wäre. Der Betriebsstättenstaat ist daher

³² *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 39.

³³ *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen, Seite 43.

³⁴ *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 496 [501].

so zu stellen, als ob er der Staat der einbringenden Gesellschaft wäre. Der Betriebsstättenstaat hat sodann der übernehmenden Gesellschaft die Buchwertfortführung nach Art 4 FRL sowie die Übernahme von Rücklagen und Rückstellungen nach Art 6 FRL zu erlauben und die Verlustvorträge nach Art 7 FRL wie bei rein innerstaatlichen Einbringungsvorgängen zu behandeln.³⁵

Indem durch den Einbringungsvorgang der Einbringungsstaat die Steuerhängigkeit der ausländischen Betriebsstätte verliert, weil die übernehmende Gesellschaft nicht innerhalb des Einbringungsstaates ansässig ist, sieht die FRL Sonderregelungen für die Besteuerungsbefugnisse des Einbringungsstaates vor.

Wendet der Einbringungsstaat auf ansässige Gesellschaften das Universalitätsprinzip an, - wonach dieser Staat das gesamte Welteinkommen eines Steuerpflichtigen seiner Besteuerung unterzieht - verliert er durch die Einbringung das Besteuerungsrecht an der ausländischen Betriebsstätte.³⁶ Aus diesem Grund sieht Art 10 Abs 1 Satz 1 FRL einen endgültigen Verzicht auf das Besteuerungsrecht an der Betriebsstätte vor.³⁷

Darüber hinaus sieht Art 10 Abs 1 Satz 2 FRL ein Wahlrecht des Mitgliedstaates der einbringenden Gesellschaft vor, nach welchem dieser Mitgliedstaat bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns dieser Gesellschaft frühere Verluste aus der Betriebsstätte, die von dem in diesem Mitgliedstaat steuerbaren Gewinn der Gesellschaft abgezogen wurden, und noch nicht ausgeglichen worden sind, hinzurechnen kann.

Wendet der Einbringungsstaat jedoch ein „System der Weltgewinnbesteuerung“ an, hat der Einbringungsstaat alternativ zum Verzicht auf das Besteuerungsrecht die Möglichkeit der sofortigen Besteuerung des Veräußerungsgewinnes unter Anrechnung der fiktiven Steuer des Betriebsstättenstaates.³⁸ Das „System der Weltgewinnbesteuerung“ sieht vor, dass das gesamte Welteinkommen von unbeschränkt Steuerpflichtigen besteuert wird, ohne Einschränkung durch die in DBA enthaltene Befreiungsmethode.³⁹ Sieht das anzuwendende DBA jedoch die Anrechnungsmethode vor, kann es zu einer Sofortbesteuerung der stillen Reserven durch den Einbringungsstaat im Einbringungszeitpunkt kommen. Jener Betrag, der ohne Art 4 FRL im Betriebsstättenstaat an Steuer angefallen wäre, ist jedoch zum Abzug zuzulassen.⁴⁰

³⁵ *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen, Seite 46.

³⁶ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 170ff.

³⁷ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 52.

³⁸ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 52.

³⁹ *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 171.

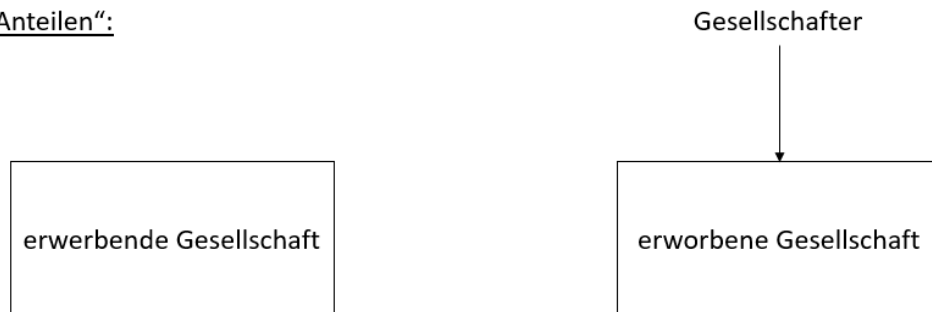
⁴⁰ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 53.

2.2.3 Austausch von Anteilen iSd FRL

Ein „Austausch von Anteilen“ ist jener Vorgang, durch den eine Gesellschaft – die „erwerbende Gesellschaft“ nach Art 2 lit i FRL – am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft – der „erworbenen“ Gesellschaft nach Art 2 lit h FRL – eine Beteiligung erwirbt, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, oder – sofern sie die Mehrheit der Stimmrechte bereits hält – eine weitere Beteiligung dadurch erwirbt, dass die Gesellschafter der anderen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile, Anteile am Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls eine bare Zuzahlung erhalten; letztere darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines Nennwerts – des rechnerischen Werts der im Zuge des Austauschs ausgegebenen Anteile nicht überschreiten.

Vor „Austausch von Anteilen“:

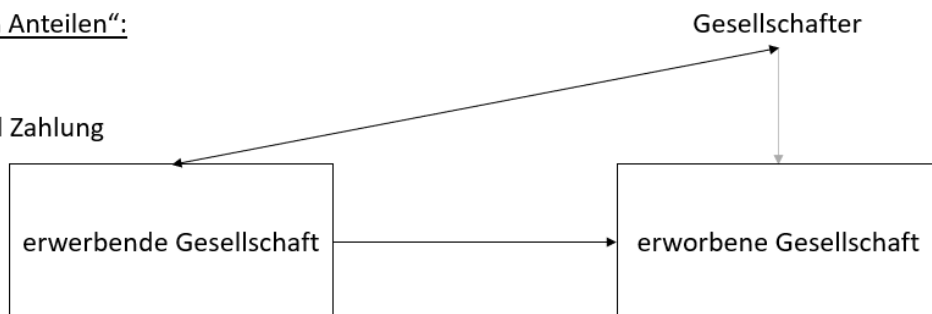
→ = Beteiligung



Nach „Austausch von Anteilen“:

→ = Beteiligung

↔ = Beteiligung und Zahlung



Kurzgefasst, besteht ein Anteilstausch gemäß Art 2 lit e FRL im Erwerb bzw in der Erweiterung von Mehrheitsanteilen durch die erwerbende Gesellschaft, wofür die bisherigen Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile, Anteile an der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls bare Zahlungen erhalten.

Die persönlichen Anwendungsvoraussetzungen des Anteilstausches sehen bloß Bestimmungen für die am Tauschvorgang beteiligten Gesellschaften vor. Unter der „erwerbenden Gesellschaft“ versteht Art 2 lit i FRL die Gesellschaft, die beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erwirbt, wohingegen die „erworbene Gesellschaft“ nach Art 2 lit h FRL jene ist, an der beim Austausch von Anteilen eine Beteiligung erworben wird. Die erwerbende und die

erworbene Gesellschaft müssen sodann Gesellschaften aus zwei verschiedenen Mitgliedstaaten sein sowie eine entsprechende Gesellschaftsform gemäß Art 3 lit a, b und c FRL aufweisen.⁴¹ Keine Aussage trifft die FRL jedoch zu dem Charakter der „Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft“. Im Schrifttum wird hierzu vertreten, dass Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft auch natürliche Personen und auch Drittstaatsangehörige sein können.⁴² Hinsichtlich der natürlichen Person lässt sich das damit begründen, dass in Art 8 Abs 8 der FRL auf das Recht des Wohnsitzstaates oder des Sitzstaates abgestellt wird. Da nur eine natürliche Person einen Wohnsitz innehaben kann, müssen auch natürliche Personen vom Anwendungsbereich der FRL und daher auch vom Anwendungsbereich des Anteilstausches umfasst sein.⁴³ Hinsichtlich der Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Anteilstausches auf Drittstaatsangehörige, hat sich die Kommission und der Rat in einem zur FRL ergangenen Ratsprotokoll folgend geäußert: *„Der Rat und die Kommission sind übereinstimmend der Auffassung, dass Art 8 [...] nicht bedeutet, dass in den Mitgliedstaaten ansässige Gesellschafter nicht in den Genuss des Rechtsvorteile der Richtlinie kommen, wenn die Mehrheitsbeteiligung sowohl von in der EU Ansässigen als auch von in Drittstaaten Ansässigen erworben wird.“*⁴⁴ Da nach der Rechtsprechung des EuGH die im Rat dargelegten Beweggründe ohne Bindungswirkung für die Mitgliedstaaten ist, kann diesem Ratsprotokoll nicht viel Gewicht zukommen.⁴⁵ Die Begründung für die Ausdehnung muss vielmehr in der Behandlung des Vorganges des Anteilstausches als Ganzes gesehen werden. So betrachtet Österreich zwar den Vorgang des Anteilstausches als Einbringung. Die FRL hingegen folgt der angelsächsischen Sichtweise der Betrachtung, nach welcher der Vorgang des Anteilstausches als „unechte Fusion“ zweier Gesellschaften behandelt wird.⁴⁶ Dieser Betrachtungsweise des Anteilstausches als Fusion folgend, nach welcher die beiden zusammengeführten Gesellschaften, gemeint sind die erwerbende und die erworbene Gesellschaft, im Mittelpunkt stehen, kommt es für die Anwendung der Begünstigung nicht auf die Qualifikation des Gesellschafter an.⁴⁷ Vom Anwendungsbereich der FRL sind daher auch jene Anteilstauschvorgänge erfasst, an denen ein Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft beteiligt ist, der sowohl eine natürliche Person als auch ein Drittstaatsangehöriger ist.

⁴¹ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 60.

⁴² *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, Seite 112, 160.

⁴³ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 57.

⁴⁴ Addendum 1 zum Ratsdokument vom 8.3.2005, 6504/05.

⁴⁵ EuGH 17.10.1996, C-283/94, C-291/94, *Denkavit International BV ua*, Slg 1996, I-5063, Rn 29.

⁴⁶ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 60.

⁴⁷ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 60.

Der sachliche Anwendungsbereich der FRL fordert für das Vorliegen eines Anteilstauschs iSd Art 2 lit 3 FRL, zum einen die Vermittlung der Mehrheit der Stimmrechte an der erworbenen Gesellschaft und zum anderen eine in der lit e genannte Gegenleistung.

Wie oben bereits dargelegt, verfolgt Österreich die Auffassung, dass es sich beim Vorgang des Anteilstausches um einen Vorgang der Einbringung handelt, bei welchem Gesellschaftsanteile (anstatt eines Betriebes) übertragen werden. Hiernach würde bereits eine wesentliche Beteiligung von 25% als begünstigtes (einbringungsfähiges) Vermögen genügen.⁴⁸ Die FRL hingegen folgt der angelsächsischen Sichtweise, nach welcher der Vorgang als „unechte Fusion“ zweier Gesellschaften zu betrachten ist, durch den die erwerbende Gesellschaft die erworbene Gesellschaft beherrscht, und regelt den Anteilstausch daher wie eine Fusion.⁴⁹ Aus diesem Grund liegt daher erst dann die von der FRL geforderte Mehrheitsbeteiligung vor, wenn die erwerbende Gesellschaft am Gesellschaftskapital der erworbenen Gesellschaft eine Beteiligung hält, die ihr mehr als 50% der Stimmrechte verleiht.⁵⁰

Eine Verleihung der Mehrheit der Stimmrechte liegt jedenfalls dann vor, wenn die bisher noch nicht beteiligte erwerbende Gesellschaft durch einen Anteilstauschvorgang mehr als 50% der Stimmrechte erwirbt. Ebenso erfasst vom Anwendungsbereich ist ein Vorgang, wenn die erwerbende Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte bereits hält, und bloß eine weitere Beteiligung erwirbt. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut des Art 2 lit e FRL, wenn dieser jenen Vorgang als einen „Austausch von Anteilen“ beschreibt, durch den eine Gesellschaft eine Beteiligung, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, oder eine weitere Beteiligung erwirbt, sofern sie die Mehrheit der Stimmrechte bereits hält. Durch die ÄnderungsRL⁵¹ wurde dieser Zusatz in die Definition des Anteilstausches aufgenommen. Da die Definition des Anteilstausches bloß von einer Verleihung der Stimmrechte spricht, ist es auch nicht erforderlich, dass die Stimmrechte erworben werden. Eine bloße Verschaffung der Stimmrechte erscheint ausreichend.⁵² Erfolgen die Erwerbe jedoch nicht zum selben Zeitpunkt, gemeint ist zum selben Stichtag, ist lediglich jener Erwerb von der Begünstigung umfasst, der eine tatsächliche Verleihung der Mehrheit der Stimmrechte herbeiführt.⁵³

Als Gegenleistung für die Beteiligung an der erworbenen Gesellschaft sieht Art 2 lit e FRL vor, dass Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile, Anteile am

⁴⁸ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 60.

⁴⁹ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 60.

⁵⁰ *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen, Seite 64f.

⁵¹ RL 2003/123/EG, Amtsblatt der Europäischen Union L 2003/7, 41.

⁵² *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 559 [560].

⁵³ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 61.

Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls eine bare Zahlung erhalten. Hierfür kommen sowohl neue als auch bereits bestehende und auch eigene Anteile der erwerbenden Gesellschaft in Betracht.⁵⁴ Da die FRL nicht näher auf die Wertmäßigkeit der Anteile eingeht, lässt der Anwendungsbereich der FRL sogar eine wertmäßige Inäquivalenz zwischen den Anteilen zu, was eine Verschiebung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven nicht ausschließen würde. Obgleich es hierdurch zu einer Verletzung der Interessen des Ansässigkeitsstaates kommen würde und dies in Konflikt mit dem in der FRL geregelten Grundsatz der Steuerneutralität stehen würde, sind auch diese Fälle vom Anwendungsbereich der FRL umfasst.⁵⁵

Umfasst von der Definition des Anteilstausches ist auch, dass die Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft eine bare Zuzahlung erhalten können. Die Höhe der Zuzahlung darf gemäß Art 2 lit e FRL 10% des Nennwerts oder - bei Fehlen eines Nennwerts – des rechnerischen Werts der im Zuge des Austauschs ausgegebenen Anteile nicht überschreiten. Art 2 lit e FRL spricht davon, dass die Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft „gegebenenfalls eine bare Zuzahlung“ erhalten. Nach dem Wortlaut der FRL bezieht sich 10% der baren Zuzahlungen nicht auf die von einem einzelnen Gesellschafter gehaltenen Anteile, sondern auf 10% der Anteile insgesamt.⁵⁶ Der einzelne Gesellschafter kann daher auch mehr als 10% seiner gehaltenen Anteile in baren Zuzahlungen erhalten. Maßgeblich für die Anwendbarkeit der FRL ist einzig, dass insgesamt nicht mehr als 10% des Nennwerts aller gewährten Anteile überschritten wird.⁵⁷ *Tumpel* bejaht in diesem Zusammenhang sogar die Anwendung der FRL, wenn einem Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft nur bare Zuzahlungen geleistet werden.⁵⁸ Dies wird von *Mair* verneint, was angesichts des Wortlautes von Art 2 lit e FRL überzeugender erscheint.⁵⁹ So spricht Art 2 lit e FRL davon, dass die Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile, Anteile und bare Zuzahlungen erhalten. Dass jedenfalls Anteile am Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft auf die Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft übergehen müssen, wird durch Verwendung des Wortes „gegebenenfalls“ verstärkt.

⁵⁴ *Tumpel* Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, Seite 116; *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen, Seite 41.

⁵⁵ *Tumpel* Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 116; *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 61.

⁵⁶ *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen, Seite 41.

⁵⁷ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 62.

⁵⁸ *Tumpel* Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, Seite 116, 163.

⁵⁹ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 62f.

Art 8 FRL sieht im Zusammenhang mit dem Anteilstausch Vorschriften vor, welche die Wahrung des der FRL zentralen Gebots der Steuerneutralität sicherstellen. So regelt Art 8 FRL, *dass die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erwerbenden Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital auf Grund eines Austauschs von Anteilen für sich allein⁶⁰ keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes dieses Gesellschafters auslösen darf.* Für sich allein, das heißt ohne den Einfluss anderer Umstände, darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital an den Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes beim Gesellschafter auslösen. Eine Besteuerung ist daher nur dann zulässig, wenn andere Umstände als die bloße „Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der erwerbenden Gesellschaft“ ausschlaggebend sind.⁶¹ Unklar ist jedoch, welche Umstände zu einer Zuteilung von Anteilen hinzutreten müssen, um ein Abweichen von dem Gebot der Steuerneutralität zu bewirken.

Fraglich ist beispielsweise, ob eine, durch einen Anteilstausch ausgelöste Entstrickung des Gesellschafters aus der persönlichen Steuerpflicht eines EU-Staates, einen solchen Umstand darstellt, der eine eigene Besteuerung gerechtfertigt.⁶² Art 8 Abs 6 FRL sieht in diesem Zusammenhang eine Spezialregelung vor, nach welcher die Anwendung des Abs 1 die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern, wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile. Dieser Bestimmung zufolge kommt jenem Staat, der bisher zur Besteuerung berechtigt war, kein Besteuerungsrecht mehr an den stillen Reserven zu. Kommt es jedoch zu einer Entstrickung aus der persönlichen Steuerpflicht, kommt dem bisher steuerberechtigten Staat sowieso kein Besteuerungsrecht mehr zu. Daran ändert auch die Spezialregelung des Art 8 Abs 6 FRL nichts. Durch einen „treaty override“ – hierbei handelt es sich um einen Vorgang, bei dem der Gesetzgeber sich über die bestehenden Verpflichtungen aus einem Doppelbesteuerungsabkommen hinwegsetzt- könnte es jedoch zu einer Ausweitung der Steuerpflicht kommen, womit dieses Fehlen eines Besteuerungsrechts beseitigt werden würde.⁶³ Sofern an dem Anteilstausch zwei EU-Mitgliedsstaaten beteiligt sind, welche beide die Vorgaben der FRL zu beachten haben, spricht nichts gegen eine solche DBA-widrige Besteuerung. Ist der tauschende Gesellschafter jedoch in einem Drittstaat ansässig, und kommt

⁶⁰ Hervorhebung durch Autor.

⁶¹ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 65.

⁶² Furrer/Huber, Internationale Umgründungen, Seite 50.

⁶³ Furrer/Huber, Internationale Umgründungen, Seite 53.

demnach das Besteuerungsrecht auf Grund des Anteilstausches diesem Drittstaat zu, kann auch die FRL keine Rechtfertigung für einen solchen „treaty override“ liefern.⁶⁴ In solch einem Fall muss es jedoch zur Wahrung des Besteuerungsrechts der EU-Mitgliedsstaaten möglich sein, dass die Steuerschuld im Entstrickungszeitpunkt festgesetzt wird und dass diese gemäß Art 8 Abs 6 FRL erst im Zeitpunkt der Veräußerung der Gegenleistungsanteile eingezogen wird.

Ein möglicher weiterer Umstand, welcher zur Versagung der Steuerneutralität des Art 8 Abs 1 FRL führt, könnte auch darin liegen, dass der Anteilstausch allein aus Gründen der Steuerumgehung angestrebt wird. Ob eine solche Steuerumgehung und damit ein missbräuchliches Verhalten vorliegt, ist jedoch ausschließlich nach den Bestimmungen der FRL selbst zu prüfen.⁶⁵ So sieht Art 15 Abs 1 FRL einen eigenen Missbrauchstatbestand vor, nach welchem das Vorliegen einer missbräuchlichen Verhaltensweise zu prüfen ist. Nur bei Erfüllung der in Art 15 Abs 1 FRL geregelten Kriterien kann demnach dem an einer Einbringung Beteiligten ein missbräuchliches Verhalten vorgeworfen werden, welches zu einer Untersagung der Steuerbegünstigung der FRL führt. Ein Anteilstausch, der zwar nach innerstaatlichen Bestimmungen den Tatbestand des missbräuchlichen Verhaltens nach § 22 BAO erfüllt, nicht jedoch die Kriterien des Art 15 Abs 1 FRL erfüllt, stellt daher einen Anteilstausch iSd FRL dar. Dies hat zur Folge, dass der Anteilstausch dennoch nach Art 8 Abs 1 FRL steuerneutral zu stellen ist.

Liegen keine weiteren Umstände vor, welche ein Abweichen von dem Gebot der Steuerneutralität bewirken, darf der EU-Mitgliedsstaat, in dem der tauschende Gesellschafter steuerverstrickt ist, keine Besteuerung des Veräußerungsgewinnes vornehmen. Art 8 Abs 1 FRL findet jedoch gemäß Art 8 Abs 4 FRL nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den in Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor dem Austausch der Anteile beigemessen war. Der Steuerpflichtige muss daher, um von der Begünstigung Gebrauch zu machen, die Anteile an der erwerbenden Gesellschaft zu ihrem steuerlichen Wert und damit zu Buchwerten bzw zu Anschaffungskosten der eingetauschten Anteile bewerten.⁶⁶ Relevant hierfür sind jene Buchwerte bzw Anschaffungskosten des EU-Mitgliedsstaates, der gemäß Art 8 Abs 4 FRL auf die Besteuerung des Anteilstausches verzichtet. Maßgeblich sind somit jene Werte des Wohnsitzstaates jenes

⁶⁴ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 67.

⁶⁵ EuGH 5.7.2007, C-321/05, *Kofoed*, Slg 2007, I-5795.

⁶⁶ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 70; *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 70f.

Gesellschafter bzw jene Werte des Betriebsstättenstaates, in dem der Gesellschafter die Beteiligung gehalten hat.⁶⁷

2.2.4 Zusammenfassung Anwendungsbereich FRL

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass jene Einbringungsvorgänge in den Genuss der Begünstigung der FRL fallen, die einen Vorgang iSd Art 2 FRL darstellen, an welchem zumindest zwei Gesellschaften iSd Art 3 FRL aus verschiedenen EU-MS beteiligt sind. Art 2 FRL steckt sodann den sachlichen Anwendungsbereich der FRL ab, wohingegen Art 3 FRL den persönlichen Anwendungsbereich umfasst. Nicht erfasst vom persönlichen Anwendungsbereich der FRL sind demnach Einbringungsvorgänge durch natürliche Personen sowie Einbringungsvorgänge an denen zwei Gesellschaften aus demselben EU-MS beteiligt sind.

Eine Einbringung ist dann gemäß Art 4 iVm Art 9 FRL steuerneutral zu stellen, wenn folgend Voraussetzungen erfüllt sind:

- Einbringung von Unternehmensteilen iSd Art 2 lit d FRL;
- Übertragung der Gesamtheit der einem (Teil-)Betrieb zugerechneten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter;
- Selbständige Funktionsfähigkeit;
- Betriebliche Tätigkeit.

Kommt es im Rahmen eines Einbringungsvorganges auch zu einer Einbringung eines Teilbetriebes, fordert die FRL für diesen Vorgang, eine klare Abgrenzung des Teilbetriebes, und eine Übertragung all jener Wirtschaftsgüter, welche einen klaren Bezug zum Teilbetrieb aufweisen.

Liegt ein Austausch von Anteilen iSd Art 2 lit e FRL vor, durch welchen es zum Erwerb von Mehrheitsanteilen an der erwerbenden Gesellschaft durch eine erwerbende Gesellschaft kommt, wofür im Austausch die bisherigen Gesellschafter Anteile an der erwerbenden Gesellschaft erwerben, darf dieser „für sich allein“ keine Besteuerung der am Anteilstausch beteiligten Gesellschafter auslösen. Wesentliche Voraussetzung für das Vorliegen eines Anteilstausches iSd FRL ist sodann die Erlangung bzw die Erweiterung der Mehrheitsanteile (Stimmrechtsmehrheit) der erwerbenden Gesellschaft an der erworbenen Gesellschaft. Österreich betrachtet den Vorgang des Anteilstausches als Einbringung weshalb eine

⁶⁷ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 70.

wesentliche Beteiligung von 25% als begünstigte einbringungsfähiges Vermögen genügt. Die FRL regelt diesen Vorgang vielmehr als Fusion und verlangt daher eine Mehrheitsbeteiligung von über 50%. Die FRL gewährt für den Anteilstausch weiters nur dann Steuerneutralität, sofern den erworbenen Anteilen durch den Vorgang kein höherer steuerlicher Wert beigemessen wird, als den im Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor dem Vorgang beigemessen war.

Erfüllt eine Einbringung bzw ein Austausch von Anteilen sämtliche persönliche sowie sachliche Voraussetzungen der FRL und ist auch der eigenes in der FRL geregelte Missbrauchstatbestand nicht erfüllt, ist der Vorgang steuerneutral. Liegen diese Voraussetzungen vor ist auch der österreichische Gesetzgeber an die Vorgaben der FRL gebunden.

2.3 Unmittelbare Anwendbarkeit der FRL

Bei der FRL handelt es sich um einen Rechtsakt iSd Art 288 AEUV. Dies hat zur Folge, dass die in der Richtlinie enthaltenen Regelungen grundsätzlich für die Mitgliedstaaten nicht unmittelbar anwendbar sind. Vielmehr sind die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, den Regelungsgehalt einer Richtlinie innerhalb einer vorgegebenen Umsetzungsfrist in nationales Recht umzusetzen.⁶⁸ Kommt ein Mitgliedstaat dieser Verpflichtung nicht nach oder setzt er die Richtlinie fehlerhaft in nationales Recht um, entfaltet die Richtlinie unmittelbare Wirkung. Auf Grund der Rechtsprechung des EuGH zu „*effet utile*“ in der Rechtssache *Van Duyn*⁶⁹, können sich Rechtsunterworfenen bei Nicht- bzw mangelhafter Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht dennoch unmittelbar auf den Regelungsgehalt der Richtlinie berufen. Eine unmittelbare Anwendbarkeit von Richtlinien ist daher dann möglich, wenn die Umsetzungsfrist der Richtlinie abgelaufen ist, die in der Richtlinie enthaltenen Bestimmungen gar nicht, nicht richtig oder nicht vollständig in nationales Recht umgesetzt worden sind, die betroffenen Richtlinienbestimmungen dem Einzelnen subjektive Rechte verleihen und sie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau bestimmt sind.⁷⁰

Da die Umsetzungsfrist der FRL sowie die der ergänzenden Änderungsrichtlinie abgelaufen ist, ohne dass eine Umsetzung in nationales Recht erfolgte und die in Art 4 bis Art 14 der FRL enthaltenen Regelungen dem Einzelnen inhaltlich unbedingte und hinreichend genau bestimmte

⁶⁸ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 8.

⁶⁹ EuGH 4.12.1974, C-41/74, *Van Duyn*.

⁷⁰ *Ruffert in Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV⁴ Art 288 AEUV Rn 47ff.

subjektive Rechte gewähren, entfaltet die FRL unmittelbare Anwendbarkeit.⁷¹ Dies gilt jedoch nur für die in der FRL enthaltenen Begünstigungen. Auch gelten diese nur mit vertikaler und nicht horizontaler Wirkung.⁷² Eine bloß vertikale Wirkung hat zur Folge, dass sich der Rechtsunterworfenen zwar unmittelbar auf die FRL berufen kann, ein Mitgliedstaat jedoch keine Verpflichtung des Einzelnen aus der von ihm nicht oder nicht richtig umgesetzten Richtlinie ableiten darf.

Rechtsfolge der Nichtumsetzung durch den österreichischen Gesetzgeber ist, dass das gesamte innerstaatliche Recht anhand des Zwecks der FRL auszulegen ist.⁷³ Innerhalb des Anwendungsbereichs der FRL kommt es daher zu einer richtlinienkonformen Interpretation.⁷⁴ Ist jedoch eine richtlinienkonforme Interpretation nicht möglich, kommt es bei offenkundiger oder hinreichend manifester Unionsrechtswidrigkeit zum Anwendungsvorrang der Vorgaben der FRL und damit zur Unanwendbarkeit von widersprechenden nationalem Recht.⁷⁵

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass die FRL im Rahmen ihres Anwendungsbereichs direkte Normenwirkung entfaltet. Dies hat folgende Auswirkung:⁷⁶

- Für die zwingenden Regelungen der FRL besteht eine Umsetzungspflicht der Mitgliedstaaten diese in nationales Recht umzusetzen. Da die FRL nicht fristgerecht in nationales Recht umgesetzt wurde, sie jedoch konkrete Regelungen zugunsten von EU-Bürgern enthält, haben die Gerichte und Behörden die Bestimmungen der FRL direkt zugunsten der durch sie begünstigten Personen anzuwenden;
- Dort, wo die FRL Wahlrechte oder gewollte Regelungsfreiräume (unechte Lücken) vorsieht, können die Mitgliedstaaten diese autonom ausüben. Dies jedoch stets unter Beachtung des Richtlinienzwecks sowie des Primärrechts;
- Echte Regelungslücken, die vom Richtliniengeber nicht gewollt sind, sind durch Interpretation der FRL zu schließen.

Außerhalb des Anwendungsbereichs der FRL kommt dieser indirekte Normenwirkung zu. Zur indirekten Normenwirkung der FRL kommt es, wenn Mitgliedstaaten den Regelungsinhalt FRL

⁷¹ Ruffert in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 288 AEUV Rn 47ff.

⁷² Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 9.

⁷³ Stöger/Haidar in Mayer/Stöger, EUV/AEUV, Art 4 EUV, Rz 21.

⁷⁴ Ruffert in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 288 AEUV, Rn 83.

⁷⁵ Kahl in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ Art 4 AEUV, Rn 93f.

⁷⁶ Furrer in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 63.

freiwillig auch für innerstaatliche Umgründungen oder für Drittstaatsumgründungen übernehmen.⁷⁷

Auch hinsichtlich des Inländergleichbehandlungsgebots kommt der FRL nicht unwesentliche Bedeutung zu. So verstößt eine Diskriminierung von Inlands-umgründungen gegen das innerstaatliche verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot, wenn eine Diskriminierung einer Inlands-umgründung gegenüber einer EU-Umgründung erfolgt, ohne dass für diese Ungleichbehandlung eine sachliche Rechtfertigung besteht. Der nationale Gesetzgeber kann daher dazu verpflichtet sein, die in der FRL vorgesehenen Begünstigungen für EU-Umgründungen auch für rein innerstaatliche Sachverhalte zu gewähren.⁷⁸

3. Grenzüberschreitende Einbringung

3.1 Einbringung iSd Art III UmgrStG

Losgelöst von unternehmensrechtlichen Begriffsbestimmungen enthält das österreichische Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) eine eigenständige Begriffsdefinition der Einbringung iSd Art III UmgrStG.⁷⁹ Da für die Einbringung nach österreichischem Umgründungssteuerrecht keine besonderen unternehmens- und gesellschaftsrechtlichen Grundlagen bestehen, ist der Tatbestand der Einbringung somit ausschließlich durch das Steuerrecht in §§ 12ff UmgrStG definiert.⁸⁰

Nach § 12 Abs 1 UmgrStG liegt eine Einbringung iSd UmgrStG vor, wenn Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz iSd § 15 UmgrStG gegen Gewährung einer Gegenleistung iSd 19 UmgrStG einer übernehmenden Körperschaft iSd § 12 Abs 3 UmgrStG tatsächlich übertragen wird. Weitere Voraussetzung gemäß § 12 UmgrStG ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert aufweist.

Indem die Einbringung iSd UmgrStG als Vermögensübertragung gegen Gewährung einer Gegenleistung definiert ist, stellt diese beim Einbringenden einen Veräußerungsvorgang und bei der übernehmenden Körperschaft einen Anschaffungsvorgang dar.⁸¹ Verdeutlicht wird

⁷⁷ EuGH 18.10.1990, C-297/88 und C-197/89, *Dzodzi*.

⁷⁸ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 65; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, 107.

⁷⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 1.

⁸⁰ UmgrStR 2002 Rz 641.

⁸¹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 32.

hierdurch, dass es sich bei dem Vorgang einer Einbringung grundsätzlich um einen Tauschvorgang handelt.⁸² Dies wird kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 6 Z 14 lit b EStG nur noch verdeutlicht. Nach § 6 Z 14 lit b EStG gilt demnach eine Einbringung von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht. Erfüllt ein Einbringungsvorgang demnach nicht die in § 12 Abs 1 UmgrStG festgelegten Voraussetzungen, löst ein solcher Vorgang eine Tauschbesteuerung nach § 6 Z 14 lit a EStG aus, wonach der Einbringende als Veräußerungspreis (für das Einbringungsvermögen) und als Anschaffungskosten (für die Gegenleistung) jeweils den gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen hat.⁸³

Erfüllt der Einbringungsvorgang jedoch sämtliche Voraussetzungen des § 12 UmgrStG, kommt es zu einer Vermögensübertragung zu Buchwerten. Dies hat allgemein zur Folge, dass die stillen Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes im Einbringungsvermögen sowie in den Gegenleistungsanteilen steuerhängig bleiben und nicht aufzudecken sind (Verdoppelung der stillen Reserven).⁸⁴

Einer genauen Betrachtung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG vorwegnehmend, ist grundsätzlich auszuführen, dass Art III UmgrStG weder im Bereich der Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG noch im Bereich der Rechtsfolgen, geregelt in den §§ 13 bis 22 UmgrStG, einen Inlandsbezug als Voraussetzung der Steuerneutralität vorsieht.⁸⁵ Dies ist Ausdruck dessen, dass Art III UmgrStG international ausgelegt ist.⁸⁶ Art III UmgrStG ist daher auf Einbringungen von in- und ausländischem Vermögen durch in- und ausländische Einbringende auf in- und ausländische übernehmende Körperschaften anwendbar.⁸⁷

Die verschiedenen Ausprägungen und Erscheinungsformen einer Einbringung iSd Art III UmgrStG betrachtend, lassen sich diese in Einbringungen ohne Auslandsbezug und in Einbringen mit Auslandsbezug teilen.⁸⁸

⁸² UmgrStR 2000 Rz 648.

⁸³ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 18.

⁸⁴ *Hübner-Schwarzinger/Wiesner* in Umgründungslexikon, Einbringung, Seite 78.

⁸⁵ *Mayr* in *Doralt/Ruppe* Steuerrecht I¹² Tz 1118..

⁸⁶ UmgrStR 2002 Rz 653.

⁸⁷ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 183.

⁸⁸ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 10; UmgrStR 2002 Rz 851.

3.1.1 Einbringung ohne Auslandsbezug

Einbringungen ohne Auslandsbezug sind solche, bei denen ein inländischer Einbringender inländisches Vermögen auf eine inländische Körperschaft überträgt; es handelt sich demnach hierbei um rein nationale Einbringungen.

3.1.2 Einbringung mit Auslandsbezug

Einbringungen die einen Auslandsbezug aufweisen, lassen sicher wiederum in folgende Einbringungsformen unterteilen⁸⁹:

- o Grenzüberschreitende Einbringungen bei denen ein inländischer Einbringender auf eine ausländische Körperschaft oder ein ausländischer Einbringender auf eine inländische Körperschaft Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG überträgt; auf die Belegenheit des Vermögens kommt es hierbei nicht an;
- o Inlandseinbringungen mit Auslandsbezug bei denen ein inländischer Einbringender Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG auf eine ausländische Körperschaft überträgt, wobei sich das Einbringungsvermögen zumindest teilweise auf das Ausland erstreckt;
- o Auslandseinbringungen mit Inlandsbezug bei denen ein ausländischer Einbringender Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG auf eine ausländische Körperschaft überträgt, wobei sich das Einbringungsvermögen zumindest teilweise auf das Inland erstreckt;

Entscheidender Bedeutung im Zusammenhang mit Einbringungen, die einen Auslandsbezug aufweisen, kommt der Frage nach der Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich zu. Abhängig von dieser Frage ist sodann, ob die Einbringung unter Buchwertfortführung erfolgt oder ob es zu einer Steuerfestsetzung mit oder ohne Ratenzahlung kommt. Ebenso davon abhängig ist die Inanspruchnahme der Aufwertungsoption nach § 16 Abs 3 UmgrStG.⁹⁰

Bevor auf die mit einer Einbringung mit Auslandsbezug verbundenen Rechtsfolgen und deren zentraler Frage der möglichen Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Detail eingegangen wird, sollen die Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG einer genauen Betrachtung unterzogen werden, wobei dies stets unter Prüfung der Vereinbarkeit mit den Vorgaben aus der FRL erfolgt.

⁸⁹ Furrer in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 3.

⁹⁰ UmgrStR 2002 Rz 854.

3.2 Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG

Um in den Genuss der Rechtsfolgen einer Einbringung nach Art III UmgrStG zu kommen, sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:⁹¹

- Formalvoraussetzungen (Schriftlicher Einbringungsvertrag (Sacheinlagevertrag), Bilanz zum Einbringungsstichtag des gesamten Betriebes, Steuerliche Einbringungsbilanz gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG iVm § 15 UmgrStG);
- Ein Vermögen (Einbringungsvermögen) iSd § 12 Abs 2 UmgrStG;
- Ein positiver Verkehrswert des Einbringungsvermögens;
- Die tatsächliche Übertragung des Vermögens auf die übernehmende Körperschaft;
- Eine Gegenleistung nach Maßgabe des § 19 UmgrStG.

Da der Begriff des „Einbringenden“ im UmgrStG nicht definiert ist, kann Einbringender jeder sein, der die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt.⁹²

3.2.1 Einbringungsvermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG

§ 12 Abs 2 UmgrStG definiert abschließend, was unter einbringungsfähigem Vermögen iSd Art III UmgrStG zu verstehen ist. Demnach sind vom einbringungsfähigen Vermögen iSd Art III UmgrStG ausschließlich Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und qualifizierte Kapitalanteile umfasst.⁹³ Nicht von Bedeutung ist es, ob es sich beim einzubringenden Vermögen um Auslandsvermögen handelt oder nicht. Schließlich verlangt Art III UmgrStG keinen Inlandsbezug und erfasst die Einbringung von Inlands- wie Auslandsvermögen gleichermaßen.⁹⁴ Vergleicht man den Begriff des Einbringungsvermögens nach § 12 Abs 2 UmgrStG mit jenem der FRL kommt man zu dem Ergebnis, dass im Anwendungsbereich der FRL die Einbringung von Betrieben bzw Teilbetrieben vom Tatbestand der Einbringung von Unternehmensteilen iSd Art 2 lit d FRL umfasst wäre, während die Einbringung von Anteilen mit dem Austausch von Anteilen iSd Art 2 lit e FRL vergleichbar ist. Für die Einbringung von Mitunternehmeranteilen besteht grundsätzlich kein Pendant.⁹⁵

Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG zählen Betriebe und Teilbetriebe dann zum einbringungsfähigen Vermögen, wenn sie der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dienen und wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den

⁹¹ UmgrStR 2002 Rz 652.

⁹² UmgrStR 2002 Rz 652.

⁹³ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 71.

⁹⁴ *Mayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹ Tz 1118; UmgrStR 2002 Rz 653.

⁹⁵ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 185.

gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt. Maßgeblich sind demnach folgende drei Tatbestandselemente: Betrieb oder Teilbetrieb, Einkunftserzielung iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG und Vorliegen einer Stichtagsbilanz für den Gesamtbetrieb.⁹⁶ Nur bei Erfüllung dieser drei Tatbestandselemente liegt ein einbringungsfähiges Vermögen iSd Art III UmgrStG vor.⁹⁷

3.2.2 Stichtagsbilanz

Das Tatbestandselement der Stichtagsbilanz fordert für die Einbringungsfähigkeit eines (Teil-)Betriebes, dass der (Teil-)Betrieb zu einem Stichtag eingebracht wird, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden besteht. Zweck der Stichtagsbilanz ist sodann, dem Einbringenden eine Gewinnermittlung und Ergebnisabgrenzung zu ermöglichen.⁹⁸ Auch bei einer Teilbetriebseinbringung muss eine Steuerbilanz für den Gesamtbetrieb des Einbringenden erstellt werden.⁹⁹ Hinsichtlich des Tatbestandselements der Stichtagsbilanz wird in der Literatur jedoch vertreten, dass die Stichtagsbilanz nur für jenen Betrieb vorliegen muss, der auch tatsächlich eingebracht wird bzw dem der einzubringende Teilbetrieb zuzuordnen ist. Für unbeschränkt Steuerpflichtige bedeutet dies, dass in die Stichtagsbilanz sämtliche in- und ausländische Betriebsteile des betreffenden Betriebes einzubeziehen sind. Bei ausländischen, beschränkt Steuerpflichtigen hat die Stichtagsbilanz hingegen nur die der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden (inländischen) Betriebsteile zu umfassen. Dies hat zur Folge, dass bei einer Einbringung von Auslandsvermögen durch einen Steuerausländer keine Stichtagsbilanz zu erstellen ist. Mangels Anknüpfung an die Steuerbilanz besteht auch für die Bewertungsregeln für die übernehmende Körperschaft oder für die Gegenleistungsanteile kein Bedarf.¹⁰⁰

3.2.3 Betrieb und Teilbetrieb

Da das UmgrStG keine eigene Definition der Begriffe „Betrieb“ und Teilbetrieb“ enthält, ist für die Beurteilung des Vorliegens eine (Teil-)Betriebes iSd § 12 UmgrStG auf § 24 EStG sowie

⁹⁶ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁸ § 12 Rz 73.

⁹⁷ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 186.

⁹⁸ VwGH 26.02.2015, Ro 2014/15/0041.

⁹⁹ Der VwGH verweist in 26.02.2015, Ro 2014/15/0041 dazu auf die Gesetzesmaterialien, welche in Erl RV 266 BlgNR XVIII. GP, 23 ausführen, dass das Verknüpfen der (Teil)Betriebseinbringung mit dem Vorliegen einer steuerlichen Bilanz eine notwendige Folge der Tatsache ist, dass nach § 13 zu jedem beliebigen Stichtag eingebracht werden kann. Grundlage einer Einbringung zum Regelbilanzstichtag ist der Jahresabschluss des einbringenden Kaufmannes, bei anderen Einbringenden eine Vermögensübersicht (Steuerbilanz im Sinne des § 4 EStG). Grundlage einer Einbringung zu einem Zwischenstichtag muss eine auf diesen Tag erstellte Steuerbilanz sein, sodass auch in diesem Fall Bestand und Wert des Vermögens festgestellt werden kann. Abs. 1 sieht daher auch bei Teilbetriebseinbringungen auf einen Zwischenstichtag eine den gesamten Betrieb umfassende Steuerbilanz vor."

¹⁰⁰ *Rabel in Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen*¹ § 12 Rz 85.

die dazu ergangene Judikatur und Verwaltungspraxis zurückzugreifen.¹⁰¹ Demnach ist ein Betrieb eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften, wobei wesentlich ist, dass hierbei betriebliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erzielt werden. Einbringungsfähig sind daher jene organisatorischen Einheiten, die als Betriebe der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb dienen.¹⁰² Für die Übertragung notwendig ist weiters, dass der Erwerber in der Lage sein muss, den Betrieb objektiv abstrakt fortzusetzen.¹⁰³ Hierfür ist es notwendig, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen zumindest in Form von rechtlich abgesicherten Nutzungsrechten auf den Erwerber übergehen.¹⁰⁴

Hinsichtlich eines Teilbetriebes verlangt die österreichische Finanzverwaltung in den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) demnach eine selbständige organisatorische Einheit und das Bestehen von betrieblichen Einkünften. Demnach müssen für die Annahme eines Teilbetriebes die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:¹⁰⁵

- Betriebsteil eines Gesamtbetriebes, wobei dies zu bedeuten hat, dass es sich weder um einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter noch um einen eigenständigen Gesamtbetrieb handeln darf. Die Annahme eines Betriebsteiles erfordert also eine Mehrheit zusammenhängender Wirtschaftsgüter. Der betriebliche Einkünfte erzielende Teilbetrieb muss sich aus der Gesamtbetätigung ohne organisatorische Schwierigkeiten herauslösen lassen können und setzt mindestens einen weiteren Teilbetrieb (Restbetrieb) voraus;¹⁰⁶
- Organische Geschlossenheit des Betriebsteils innerhalb des Gesamtbetriebes, welche sich daran zeigt, dass mehrere Wirtschaftsgüter innerhalb eines Betriebes eine Einheit bilden (eigenständiger betrieblicher Funktionszusammenhang) und diese dem Erwerber im Falle der Veräußerung die Fortführung der Tätigkeit ermöglichen;¹⁰⁷
- Gewisse Selbständigkeit des Betriebsteiles gegenüber dem Gesamtbetrieb, wonach gefordert wird, dass sich der Betriebsteil bereits vor der Veräußerung von der übrigen

¹⁰¹ Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun (Hrsg), UmgrStG⁵ § 12 Rz 38; UFS 24.10.2011, RV/0478-W/07; UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09.

¹⁰² UmgrStR 2002 Rz 687.

¹⁰³ Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 24 Rz 12.

¹⁰⁴ Fraberger/Papst in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 24 Rz 23.

¹⁰⁵ EStR 2000 Rz 5579; UFS 24.10.2011, RV/0478-W/07, Seite 20.

¹⁰⁶ EStR 2000 Rz 5580.

¹⁰⁷ EStR 2000 Rz 5581.

betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt, wobei eine nur betriebsinterne Selbständigkeit nicht ausreicht;¹⁰⁸

- Eigenständige Lebensfähigkeit des Betriebsteiles, welche voraussetzt, dass dem Erwerber alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden, die ihm - objektiv gesehen - eine Fortführung des Betriebes ermöglichen.¹⁰⁹

Zu diesen Voraussetzungen, welche nach den EStR allesamt aus der Sicht des Veräußerers (des Einbringenden) zu beurteilen sind, sieht die Finanzverwaltung einen Katalog von Merkmalen vor, welche für das Vorliegen eines Teilbetriebes sprechen, wobei hierbei das Gesamtbild der Verhältnisse maßgeblich ist.¹¹⁰ So genügt laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) das Vorliegen eines Merkmales allein nicht aus, um bereits das Bestehen eines Teilbetriebes zu begründen.¹¹¹

Das sich aus dem Vorliegen mehrerer Merkmale ergebende Gesamtbild der Verhältnisse ist demnach der Entscheidung über das Vorliegen eines Teilbetriebes zu Grunde zu legen, vorausgesetzt, dass der Sachverhalt, auf dem die Begriffsauslegung fußt, rein innerstaatliche Berührungspunkte aufweist. Fällt ein Sachverhalt jedoch in den Anwendungsbereich der FRL, ist maßgebend für die Beurteilung des Vorliegens eines Teilbetriebes, der Teilbetriebsbegriff der FRL.¹¹² In der einschlägigen Literatur wird hierzu jedoch vertreten, dass der weitergefasste europäische Teilbetriebsbegriff im Rahmen der richtlinienkonformen Auslegung nicht nur für grenzüberschreitende Einbringen im Anwendungsbereich der FRL Geltung entfalten soll, sondern auch für rein nationale Einbringungen zur Anwendung gelangen soll. Dies lässt sich daraus ableiten, dass Art III UmgrStG nicht zwischen rein inländischen und grenzüberschreitenden Einbringungen unterscheidet.¹¹³ Nach dem überwiegendem österreichischen Schrifttum ist der Teilbetriebsbegriff des Art 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG richtlinienkonform auszulegen, weshalb ihm ein weiterer Inhalt beigemessen wird, als dies dem rationellen (nationalen) Verständnis entsprechen würde.¹¹⁴ Die UmgrStR halten im Gegensatz hierzu jedoch ausdrücklich fest, dass nur bei grenzüberschreitende Einbringen, die unter den Anwendungsbereich der gemeinschaftsrechtlichen Fusionsbesteuerungsrichtlinie fallen, der

¹⁰⁸ EStR 2000 Rz 5582.

¹⁰⁹ EStR 2000 Rz 5583.

¹¹⁰ EStR 2000 Rz 5584; *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 77; *Jakom/Kanduth-Kristen* EStG¹³, § 24 Rz 22.

¹¹¹ VwGH 7.8.1992, 88/14/0063; VwGH 3.11.1992, 89/14/0098; VwGH 16.12.1999, 96/15/0109.

¹¹² *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 186.

¹¹³ *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), Umgründungssteuergesetz § 12 Rz 80; *Posautz/Six*, taxlex 2005, 134; *Aigner*, SWI 2002, 382.

¹¹⁴ *Mayr*, RdW 2009, 155 [160]; *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), Umgründungssteuergesetz § 12 Rz 80; *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88.

Teilbetriebsbegriff der FRL maßgebend ist.¹¹⁵ Wie zuvor bereits erläutert leitet sich gemäß den UmgrStR der Begriff „Teilbetrieb“ sowie der Betriebsbegriff aus den Bestimmungen des EStG ab.

In Abgrenzung des Teilbetriebsbegriffes iSd § 24 EStG und des gemeinschaftsrechtlichen Teilbetriebsbegriff iSd FRL kommt dem Beurteilungsmerkmal der „selbständigen Funktionsfähigkeit“ entscheidende Bedeutung zu, beinhaltet dieses Merkmal doch den Hauptunterschied zwischen dem österreichischen Teilbetriebsbegriff und jenem der FRL.¹¹⁶

Die in den EStR angeführten Voraussetzungen (siehe oben) für das Bestehen eines Teilbetriebes betrachtend, ist es erforderlich, dass dem Betriebsteil, der eingebracht wird, eine gewisse Selbständigkeit zukommt.¹¹⁷ Neben dem Bestehen eines eigenen organisatorisch in sich geschlossenen Betriebsteils eines Betriebes, welcher erfüllt ist, wenn eine Mehrheit zusammenhängender Wirtschaftsgütern übertragen wird, die eine Einheit bilden und bei denen es sich weder um einzelne betriebliche Wirtschaftsgüter noch um einen eigenständigen Gesamtbetrieb handelt und die dem Erwerber die Fortführung der Tätigkeit ermöglichen, muss dem Betriebsteil demnach auch eine gewisse Selbständigkeit zukommen.¹¹⁸ Diese ist gegeben, wenn sich der Betriebsteil bereits vor der Veräußerung von der übrigen betrieblichen Tätigkeit hinreichend nach außen erkennbar abhebt bzw. abgrenzen lässt.¹¹⁹

Weiters ist erforderlich, dass „jene wesentlichen Aktiven, die für die Führung des Betriebes notwendig sind, tatsächlich der Erfüllung des Betriebszwecks gedient haben und nach der Umgründung weiterhin dienen sollen, übernommen werden“.¹²⁰ Eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG ist daher dann nicht zu erwarten, „wenn zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörende Anlagegüter zurückbehalten werden, im Rahmen des Betriebes aber weiterhin durch ein rechtlich abgesichertes Nutzungsrecht von der übernehmenden Gesellschaft genutzt werden können und gleichzeitig zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage übergeht“.¹²¹ Ein rechtlich abgesichertes Nutzungsrecht ersetzt daher die Übertragung auch für wesentliche Wirtschaftsgüter, wenn gleichzeitig zumindest eine wesentliche Betriebsgrundlage in das Eigentum übergeht.¹²²

¹¹⁵ UmgrStR 2002 Rz 714;

¹¹⁶ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88.

¹¹⁷ EStR 2000 Rz 5582.

¹¹⁸ EStR 2000 Rz 5580ff, *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 187.

¹¹⁹ EStR 2000 Rz 5582; VwGH 3.12.1986, 86/13/0079.

¹²⁰ UmgrStR 2002 Rz 688.

¹²¹ UmgrStR 2002 Rz 688.

¹²² *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 80.

Indem die österreichischen Begriffsbestimmung, eine gewisse Selbständigkeit und einen Außenauftritt bereits vor der Übertragung verlangen, wird verdeutlicht, dass eine nur betriebsinterne Selbständigkeit nicht ausreichend ist.¹²³ Daraus ergibt sich, dass das EStG in der Beurteilung des Vorliegens eines selbständig abgegrenzten Teilbetriebs auf die Umstände abstellt, wie sie sich beim Veräußerer vor der Einbringung gestellt haben.¹²⁴ Das Vorliegen eines solch selbständig abgegrenzten Teilbetriebs ist demnach aus der Sicht der Veräußerers zu beurteilen.¹²⁵ Im Ergebnis hat dies zur Folge, dass der Teilbetrieb aus Sicht des Übertragenden bereits vor der Übertragung selbständig geführt worden sein muss.¹²⁶

Im Gegensatz dazu beurteilt der EuGH das Merkmal der selbständigen Funktionsweise in der Rechtsache *Andersen* in erster Linie unter einem funktionellen Aspekt.¹²⁷ Der EuGH fordert vom selbständigen Funktionieren eines Betriebes, dass die übertragenen Unternehmensteile als selbständige Unternehmen funktionsfähig sein müssen, ohne dass sie hierfür zusätzliche Investitionen oder Einbringungen bedürfen. Konträr zum innerstaatlichen Teilbetriebsbegriff fordert der EuGH offenbar nicht, dass eine interne oder externe Selbständigkeit bereits vor der Übertragung vorliegen muss. Vielmehr müssen nach der Rechtsprechung des EuGH, die übertragenen Unternehmensteile erst bei der übernehmenden Körperschaft als „selbständige Unternehmen funktionsfähig sein“.¹²⁸ Dies hat zur Folge, dass die FRL die eigenständige Funktionsfähigkeit zur Auslegung des Kriteriums der Selbständigkeit heranzieht, während das nationale Recht zur Auslegung des Teilbetriebsbegriffs das Kriterium der Lebensfähigkeit im Verhältnis zur Nebenordnung zum Kriterium der Selbständigkeit sieht.¹²⁹ Nach dem Teilbetriebsbegriff der FRL muss von diesem weder eine Tätigkeit ausgeübt werden, die sich von der restlichen Tätigkeit des Betriebes abgrenzt, noch ist es erforderlich, dass die Selbständigkeit bereits vor der Übertragung vorgelegen ist oder nach außen in Erscheinung getreten ist.¹³⁰ Erst in zweiter Linie ist das selbständige Funktionieren eines Betriebes unter einem finanziellen Aspekt zu beurteilen.¹³¹ In Hinblick auf die finanziellen Aspekte weist der EuGH zur Beurteilung des Kriteriums der Selbständigkeit des Betriebes jedoch auf die nationalen Gerichte. Der EuGH begründet dies damit, dass die Frage, ob ein Betrieb (finanziell) selbständig ist, anhand der „besonderen Umstände des Einzelfalls“ zu beurteilen ist. Nach

¹²³ EStR 2000 Rz 5582.

¹²⁴ *Kanduth-Kristen/Jakom*, EStG¹³ §24 Rz 20.

¹²⁵ VwGH 18.12.1997, 96/15/0140; VwGH 7.8.1992/88/14/0063.

¹²⁶ *Kanduth-Kristen/Jakom*, EStG¹³ §24 Rz 20.

¹²⁷ EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Andersen*, Rz 35.

¹²⁸ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88; *Mayr*, RdW 2009, 155 [160].

¹²⁹ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 191.

¹³⁰ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 191.

¹³¹ EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Andersen*, Rz 35.

Ansicht des EuGH handelt es sich bei dieser Frage nicht um eine rechtliche Frage, sondern vielmehr um ein zu klärendes Sachverhaltselement, dessen Beurteilung den nationalen Gerichten obliegt.¹³²

Dass man bei einer rein innerstaatlichen Begriffsauslegung zu einem unterschiedlichen Ergebnis gelangt, als bei einer gemeinschaftsrechtlichen Begriffsauslegung, rührt daher, dass dem EStG einerseits und den FRL andererseits, unterschiedliche Perspektiven zu Grunde liegen. Während nach § 24 EStG bei der Beurteilung des Teilbetriebes auf die übertragenen Unternehmensteile abgestellt wird, kommt es nach der FRL auf die übernehmende Gesellschaft an.¹³³

Auf Grund der unterschiedlichen Begriffsauslegung kommt dem gemeinschaftsrechtlichen Teilbetriebsbegriff ein Vorrang gegenüber dem Begriff des Teilbetriebes iSd § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG zu. Dies hat zur Folge, dass dem Teilbetriebsbegriff des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG in richtlinienkonformer Auslegung ein weiterer Inhalt beigemessen wird, als dies von der Finanzverwaltung in den UmgrStR vertreten wird.¹³⁴

Der von der Finanzverwaltung in den UmgrStR vertretenen Ansicht kann jedoch nicht gänzlich widersprochen werden bzw ist etwas abzugewinnen, betrachtet man den der Rechtsache *Andersen* zu Grunde liegenden Sachverhalt im Detail. So differenzierte der EuGH in der Rechtssache *Andersen* zwar nicht nach innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Einbringungen und wandte auf eine rein nationale Einbringung die Bestimmungen der FRL an. Gänzlich kann die in der Rechtssache *Andersen* vom EuGH vertretene Rechtsansicht jedoch nicht auf das österreichische Umgründungssteuerrecht übertragen werden. So urteilte der EuGH in der konkreten Rechtssache über eine rein auf das Staatsgebiet Dänemarks beschränkte Einbringung. Da das dänische Fusionssteuergesetz jedoch nach der FRL ausgerichtet wurde, fand das Regime der FRL somit auch für rein dänische Einbringungen Anwendung. Es stellte sich somit gar nicht die Frage, ob die rein nationale (dänische) Einbringung unter den Anwendungsbereich der FRL zu subsumieren war. Da hingegen das österreichische UmgrStG ein eigenständiges und sich von der FRL unterscheidendes Gesetz darstellt und rein österreichische Einbringungen nicht direkt an das Regime der FRL gebunden sind, kann aus der EuGH-Rechtsprechung zur Rechtssache *Andersen* nicht automatisch abgeleitet werden,

¹³² EuGH 15.1.2002, C-43/00, *Andersen*, Rz 37; Mayr, RdW 2009, 155 [159].

¹³³ Mayr, RdW 2009, 155 [160].

¹³⁴ Mayr, RdW 2009, 155 [160].

dass der Teilbetriebsbegriff der FRL auch Vorrang bei rein innerstaatlichen österreichischen Einbringung genießt.¹³⁵

Es ist demnach der in den UmgrStR vertretenen Rechtsansicht zuzustimmen, dass dem Teilbetriebsbegriff der FRL nur dann Bedeutung zukommt, wenn es sich tatsächlich um eine grenzüberschreitende Einbringung iSd FRL handelt. Der Rechtsauffassung, dass dem Teilbetriebsbegriff der FRL auch für rein österreichische Einbringungen Bedeutung zukommt, ist daher nicht Folge zu leisten. In von der FRL erfassten Sachverhalten soll daher der Teilbetriebsbegriff der FRL Anwendung finden, während in den von der FRL nicht erfassten Sachverhalten, der nationale Teilbetriebsbegriff anzuwenden ist.¹³⁶

Rechtsfolge der EuGH Rechtssprechung ist jedoch im Umkehrschluss, dass hinsichtlich Umgründungsvorgängen, die einzig und allein in den Anwendungsbereich des nationalen Rechts und nicht unter den der FRL fallen, von einer für sie günstigeren Bestimmung der FRL nicht Gebrauch gemacht werden kann. Umgekehrt bedeutet dies, dass auch von der FRL erfasste Einbringungen gegenüber von der FRL nicht erfassten Einbringungen benachteiligt werden, soweit der nationale Teilbetriebsbegriff günstigere Bestimmungen vorsieht als der europäische. Zu prüfen ist daher, ob dieser Ungleichbehandlung das nationale Verfassungsrecht oder Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts etwas entgegenen.¹³⁷

Auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene besteht hierzu keine primärrechtliche Pflicht zur Gleichbehandlung. Vielmehr sind innerstaatliche Sachverhalte nach der Rechtsprechung des EuGH¹³⁸ selbst dann nicht vom Anwendungsbereich der Grundfreiheiten erfasst, wenn die Benachteiligung aus einer Anwendung des Unionsrechts resultiert.¹³⁹

Im Gegensatz zum mangelnden Rechtsschutz auf primärrechtlicher Ebene lässt sich auf nationaler Ebene ein Schutz vor einer Ungleichbehandlung für von der FRL nicht erfasste Sachverhalte aus der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs (VfGH) zu Art 7 B-VG ableiten. Der VfGH¹⁴⁰ judiziert hierzu in ständiger Rechtsprechung, dass eine Schlechterstellung österreichischer Staatsbürger im Verhältnis zu Ausländern am Gleichheitssatz zu messen ist und daher einer sachlichen Rechtsfertigung bedarf. Unter Hinweis auf die „doppelte Bindung“ des Gesetzgebers bei der Umsetzung von Gemeinschaftsrecht

¹³⁵ Mayr, RdW 2009, 155 [160]; Furrer in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 88.

¹³⁶ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 194.

¹³⁷ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 194.

¹³⁸ EuGH 16.2.1995, C-29-25/94, *Aubertin u.a.*

¹³⁹ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 194f.

¹⁴⁰ VfGH 1.3.2004, G 110/03.

überträgt der VfGH diesen Gedanken auch auf die Inländerdiskriminierung. Obgleich es hierbei nicht um das Kriterium der Staatsbürgerschaft geht, sondern um die Benachteiligung rein innerstaatlicher Sachverhalte im Verhältnis zu Sachverhalten mit Gemeinschaftsbezug, sind nach dem VfGH inländische Staatsbürger hiervon besonders betroffen.¹⁴¹ Das wesentliche Merkmal der Inländerdiskriminierung besteht daher nicht in einer unterschiedlichen Behandlung von Personen, sondern in den unterschiedlichen rechtlichen Konsequenzen für Sachverhalte mit und ohne Unionsbezug.¹⁴²

Dies berücksichtigend könnte die ausschließliche Anwendbarkeit des Teilbetriebsbegriffs der FRL auf von ihr erfasste Sachverhalte somit eine Benachteiligung gegenüber nicht von der FRL erfasste Sachverhalte darstellen. Führt doch die Nichtanwendung der nationalen Regelungen bei gleichzeitiger Erfüllung des Anwendungsbereichs der FRL auf denselben Sachverhalt dazu, dass nicht von den Begünstigungen des UmgrStG Gebrauch gemacht werden kann, sondern der Vorgang nach dem allgemeinen Steuerrecht zu beurteilen ist, weshalb es zu einer Aufdeckung und vollen Besteuerung der stillen Reserven kommt.¹⁴³ Die Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte ohne einer entsprechenden sachlichen Rechtfertigung würde demnach eine verbotene Diskriminierung darstellen.

Nachdem Vergleichbarkeit gegeben ist, stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage nach einer sachlichen Rechtfertigung der Ungleichbehandlung. Eine mögliche sachliche Rechtfertigung für die Begünstigung von grenzüberschreitenden Einbringungen im Anwendungsbereich der FRL findet sich in der Förderabsicht von grenzüberschreitenden Umstrukturierungen sowie der Gewährung der Grundfreiheiten von österreichischen Staatsbürgern.¹⁴⁴ Angesichts der Tatsache, dass auch das UmgrStG sowie die UmgrStR grenzüberschreitende Umgründungen begünstigen, erscheint dieser Rechtfertigungsgrund nicht ausreichend, um eine Ungleichbehandlung zu rechtfertigen.¹⁴⁵

Die unterschiedliche Auslegung und die mangelnde sachliche Rechtfertigung bewirken wohl eine denkmögliche Rechtsanwendung, weshalb der Teilbetriebsbegriff wiederholt, um eine verfassungskonforme Interpretation zu ergänzen ist, um die Inländerdiskriminierung zu beseitigen. Bei in den Schutz von Art 7 B-VG fallenden Einbringungen muss dies zur Folge haben, dass der Teilbetriebsbegriff auch bei nicht in den Anwendungsbereich der FRL fallenden

¹⁴¹ VfGH 1.3.2004, G 110/03.

¹⁴² *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 196.

¹⁴³ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 197.

¹⁴⁴ Vgl. VfGH 27.2.2006, B 987/05.

¹⁴⁵ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 198.

Einbringungen derart auszulegen ist, wie es die günstigere Bestimmung der FRL zulassen würde.¹⁴⁶

3.2.4 Unterscheidungsmerkmale der Begriffsinhalte

Nachdem nunmehr herausgearbeitet wurde, welchem Bedeutungsgehalt dem nationalen und dem europäischen Teilbetriebsbegriff zukommt, soll daran anschließend auf die Unterscheide der zwei Begriffsinhalte eingegangen werden. An dieser Stelle sei nochmals auf das Hauptunterscheidungsmerkmal hingewiesen, welches sich aus den unterschiedlichen Perspektiven der zwei Begriffe ergibt.

In Abgrenzung des nationalen Teilbetriebsbegriff vom Teilbetriebsbegriff der FRL ergibt sich, dass der österreichische Teilbetriebsbegriff großzügiger ist, als der der FRL.¹⁴⁷ Denn nach dem Wortlaut der Art 2 lit d und j FRL fällt eine Einbringung von Unternehmensteilen nur dann unter die FRL, wenn sie alle zu einem Teilbetrieb gehörenden aktiven und passiven Wirtschaftsgüter umfasst.¹⁴⁸ Kommt es zu einem Zurückbehalten einzelner Wirtschaftsgüter, fällt dieser Vorgang demnach nicht in den Anwendungsbereich der FRL.¹⁴⁹ Anders als nach den Vorschriften des nationalen Umgründungsrechts, reicht es nach den Vorschriften der FRL nicht aus, wenn es anstatt einer Eigentumsübertragung, bloß zu einer Übertragung eines rechtlich abgesicherten Nutzungsrechts an Wirtschaftsgütern kommt. Auch dann nicht, wenn diese Wirtschaftsgüter einen klaren Bezug zum Teilbetrieb aufweisen und im Eigentum des Übertragenden stehen. Diesfalls eröffnet demnach der nationale Teilbetriebsbegriff einen weiteren Anwendungsbereich.¹⁵⁰

Ein damit im Zusammenhang stehendes weiteres Unterscheidungsmerkmal der nationalen und europäischen Sichtweise findet sich in der Ermöglichung der rückwirkenden Veränderung des Einbringungsvermögens. Im Gegensatz zu den Vorschriften der FRL ermöglicht § 16 Abs 5 UmgrStG eine rückwirkende Korrektur des Einbringungsvermögens auf nationaler Ebene. Obgleich § 13 Abs 1 S 1 UmgrStG und § 14 Abs 2 UmgrStG Regelungen enthalten, wonach Vermögensveränderung, die nach dem Einbringungstichtag erfolgen, nicht mehr dem Einbringenden, sondern bereits der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen sind, schafft § 16 Abs 5 UmgrStG hierzu eine Sonderregel. So sind nach § 16 Abs 5 UmgrStG im Falle einer rückwirkenden Einbringung sowohl Erhöhungen als auch Verminderungen des

¹⁴⁶ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 199.

¹⁴⁷ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 89.

¹⁴⁸ EuGH 15.1.2002, C-43/00, Andersen, Rz 24.

¹⁴⁹ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 89.

¹⁵⁰ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 191.

Einbringungsvermögen mit steuerlicher Wirkung zu dem in der Vergangenheit liegenden Einbringungsstichtag möglich.¹⁵¹ Dies wäre auf Ebene der FRL nicht denkbar, obgleich sich hierdurch keine Ungleichbehandlung ableiten lassen wird. Indem diese Hilfe gemäß § 16 Abs 5 UmgrStG nach der FRL nicht vorgesehen ist, ergibt sich hierdurch nicht unmittelbar ein Nachteil für Einbringungen nach der FRL.

3.2.5 Mitunternehmeranteile

Wie oben bereits ausgeführt, umfasst das einbringungsfähige Vermögen iSd Art III UmgrStG ausschließlich Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und qualifizierte Kapitalanteile. Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG handelt es sich bei Mitunternehmeranteile um „Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht“. Zur Begriffsbestimmung verweisen die UmgrStR in Rz 717 auf § 24 EStG sowie auf die Rz 5801ff der EStR 2000. Bei dem Begriff des Mitunternehmeranteils handelt es sich somit um einen Begriff des Ertragsteuerrechts.

Erforderlich ist für die Erfüllung der Voraussetzungen, das Vorliegen einer Personengesellschaft, bei deren Gesellschaftern es sich um betriebliche Einkünfte erzielende Mitunternehmer handelt.¹⁵² Mitunternehmer ist nur, wer Unternehmerwagnis durch die Entfaltung von Unternehmerinitiative und durch die Übernahme von Unternehmerrisiko eingeht.¹⁵³ Nicht von Bedeutung ist es, in welchem Ausmaß die betriebliche Einkünfte erzielt werden. So reicht auf Grund der Abfärbewirkung des § 2 Abs 4 S 3 EStG jede geringste gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft dazu aus, um einheitlich das Vorliegen von betrieblichen Einkünften zu bewirken (Abfärbetheorie).¹⁵⁴

Unerheblich für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 UmgrStG ist, in welchem Ausmaß die Beteiligung eingebracht wird bzw ob der Mitunternehmeranteil zur Gänze oder nur teilweise auf die übernehmende Körperschaft übertragen wird. Ebenso ohne Bedeutung ist es, ob die Beteiligung an einer in- oder einer ausländischen Gesellschaft besteht.¹⁵⁵

Indem das nationale Recht Mitunternehmeranteile als einbringungsfähiges Vermögen iSd Art III UmgrStG ansieht, geht es über den sachlichen Anwendungsbereich der FRL hinaus. Es

¹⁵¹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 91; UmgrStR 2002 Rz 873.

¹⁵² EStR 2000 Rz 5802.

¹⁵³ EStR 2000 Rz 5804.

¹⁵⁴ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 112.

¹⁵⁵ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 201.

ergeben sich daher auch keine Auswirkungen auf das nationale Begriffsverständnis. Eventuell ist jedoch zu argumentieren, dass auch Mitunternehmeranteile vom Anwendungsbereich der FRL erfasst sind, sind doch Personengesellschaften ertragsteuerlich transparent. Argumentiert man, dass durch die Einbringung eines Mitunternehmeranteils es zu einer indirekten Einbringung eines Betriebs bzw eines Teilbetriebs kommt, könnte auf Grund der ertragsteuerlichen Betrachtung der Anwendungsbereich der FRL eröffnet sein.

3.2.6 Qualifizierte Kapitalanteile

Neben Betrieben und Teilbetrieben iSd Z 1 und Mitunternehmeranteilen iSd Z 2 zählen zum einbringungsfähigen Vermögen gemäß § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG auch Kapitalanteile, wobei § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG zwischen zwei Arten der Kapitalanteile differenziert. Als einbringungsfähiges Vermögen gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG einerseits jene Kapitalanteile, die an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bestehen. Hinsichtlich der Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften ist wesentliches Voraussetzungskriterium der Einbringungsfähigkeit, dass es sich hierbei um vergleichbare ausländische Kapitalanteile handeln muss (siehe hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der „Vergleichbarkeit“ Punkt 3.2.8). Andererseits zählen zum einbringungsfähigen Vermögen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG jene Kapitalanteile an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zum UmgrStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 3 der FRL erfüllen. Hinsichtlich dieser Art der Kapitalanteile ist nicht auf das Kriterium der Vergleichbarkeit abzustellen.¹⁵⁶ Unter diese Art von Kapitalanteilen fallen daher auch jene Anteile an ausländischen hybriden Gesellschaften, die aus österreichischer Sicht als (steuerlich transparente) Personengesellschaften zu sehen sind.¹⁵⁷ Die Einbringungsfähigkeit ist diesfalls unabhängig davon gegeben, ob der Kapitalanteil zum notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen oder zum außerbetrieblichen Vermögen des Einbringenden gehört bzw. ob der Kapitalanteil einer natürlichen Person, einer Personengesellschaft oder einer Körperschaft gehört.¹⁵⁸

Voraussetzung beider Arten der Kapitalanteile ist es, dass sie entweder eine wesentliche Beteiligung iSd § 12 Abs 2 Z 3 Teilstrich (TS) 1 UmgrStG darstellen oder, dass sie das Kriterium der Stimmrechtsmehrheit iSd § 12 Abs 2 Z 3 TS 2 UmgrStG erfüllen. Indem § 12

¹⁵⁶ Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 12 Rz 109ff.

¹⁵⁷ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 130.

¹⁵⁸ UmgrStR 2002 Rz 726.

Abs 2 Z 3 UmgrStG die zwei Teilstriche durch ein „oder“ trennt, handelt es sich bei diesen Tatbestandsvoraussetzungen um alternative Tatbestände, die nicht gemeinsam erfüllt sein müssen. Es handelt sich hierbei somit um zwei alternative Tatbestände.¹⁵⁹

3.2.6.1. Wesentliche Beteiligung

TS 1 sieht vor, dass der Kapitalanteil mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes des Gesamtanteils umfassen muss. Unter rechnerischer Wert des Gesamtanteils ist jener Wert zu verstehen, der sich aus der Gesamtsumme des Nennkapitals und des Surrogatskapitals ergibt.¹⁶⁰ Da das Gesetz nicht nur auf das Beteiligungsausmaß am Nominalkapital abstellt, sondern auch Anteile anspricht, die eine zumindest 25%ige Beteiligung am rechnerischen Wert der Gesamtanteile umfassen, sind nicht nur die Anteile am Grund- bzw. Stammkapital von Kapitalgesellschaften im engeren Sinn einbringungsfähig (wie etwa Aktien oder GmbH-Geschäftsanteile), sondern auch Anteile an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Anteile am Surrogatskapital iSd § 8 Abs 3 Z 1 KStG.¹⁶¹

Angesichts der sich daraus ergebenden möglichen Einbringungskonstellationen sei erwähnt, dass nicht die gesamte Beteiligung eingebracht werden muss. Vielmehr reicht es aus, wenn eine 25%ige Mindestquote übertragen wird.¹⁶² Da TS 1 einzig auf das Erfüllen der Mindestquote abstellt, ist es für die Erfüllung des Tatbestandskriteriums des 1. TS nicht von Bedeutung, ob hierdurch auch eine Stimmrechtsmehrheit vermittelt wird.¹⁶³ Denkbar ist daher, dass auch eine stimmrechtslose Vorzugsaktie unter als einbringungsfähiges Vermögen iSd § 12 UmgrStG angesehen wird.¹⁶⁴

Gehört ein Kapitalanteil zum Vermögen einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, welche in steuerlicher Sicht als Miteigentumsgemeinschaft zu qualifizieren ist, ist, nach der Ansicht der Finanzverwaltung, Einbringender nicht die Personengesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter als Miteigentümer des Kapitalanteils¹⁶⁵. Der Gesellschafter muss daher die quantitativen oder qualitativen Erfordernisse des begünstigten Vermögens iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG erfüllen.¹⁶⁶ Erfüllen die einzelnen Anteile der Gesellschafter jedoch nicht für sich

¹⁵⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 131.

¹⁶⁰ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 204; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 12 Rz 91.

¹⁶¹ UmgrStR 2002 Rz 728.

¹⁶² *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 132.

¹⁶³ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 204.

¹⁶⁴ *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz Kommentar § 12 Rz 101.

¹⁶⁵ UmgrStR 2002 Rz 726.

¹⁶⁶ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 134..

die Voraussetzungen des iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG, ist eine Einbringung nach Art III UmgrStG nur möglich, wenn die den Gesellschaftern der Personengesellschaft zuzurechnenden Anteile bei der übernehmenden Körperschaft zu einer Erlangung oder Erweiterung der Stimmrechtsmehrheit führen.¹⁶⁷ Indem die Finanzverwaltung hinsichtlich Personengesellschaften explizit auf vermögensverwaltende Personengesellschaften bzw Miteigentumsgemeinschaften abstellt, gilt bei einer gewerblichen Mitunternehmerschaft der Durchgriff auf den Gesellschafter bei der Beurteilung des Beteiligungsausmaßes nicht.¹⁶⁸

Dieser von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, widerspricht *Furherr* unter Verweis auf den Gesetzestext des § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG, nach welchem hinsichtlich der 25%-Grenze in keiner Weise auf den Begriff des Einbringenden abgestellt wird. *Furherr* argumentiert in diesem Sinne, dass es naheliegender sei, dass sich die 25%-Grenze auf das Ausmaß der übertragenden Anteile je Einbringungsvorgang bezieht. Demnach kommt *Furherr* zu dem Schluss, dass auch eine Einbringung durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft als ein „einheitlicher“ Einbringungsvorgang zu werten sei.¹⁶⁹

Hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzung der Verschaffung oder Vergrößerung einer Stimmrechtsmehrheit weicht Art III UmgrStG von den Vorgaben der FRL ab und geht über diese hinaus. So fällt nach der FRL ein Anteilstausch nur dann in deren sachlichen Anwendungsbereich, sofern die eingebrachten Anteile das Kriterium der Stimmrechtsmehrheit erfüllen. Mit der Tatbestandsvoraussetzung des TS 1 sieht Art III UmgrStG jedoch ein alternatives Kriterium durch die Vermittlung einer Stimmrechtsmehrheit vor. Im Gegensatz zu den Vorgaben der FRL und unabhängig vom Vorliegen der Stimmrechtsmehrheit, ist nach Art III UmgrStG ein Viertel des Gesamtkapital bzw des rechnerischen Werts der Gesamtanteile einbringungsfähig.¹⁷⁰

3.2.5.2. Stimmrechtsmehrheit

Nach TS 2 des § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG sind Kapitalanteile auch dann einbringungsfähig, wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Stimmrechtsmehrheit an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder diese erweitern.¹⁷¹ Eingeführt

¹⁶⁷ UmgrStR 2002 Rz 726.

¹⁶⁸ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 134.

¹⁶⁹ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 134.

¹⁷⁰ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 139.

¹⁷¹ UmgrStR 2002 Rz 732.

wurde dieser zweite TS im Rahmen des EU-StAnpG (BGBl 1994/681) zur Umsetzung des Anteilstausches nach Art 2 lit e FRL.¹⁷²

Wesentlich ist, dass das Kriterium der Stimmrechtsmehrheit in einem rein quantitativen Sinn zu verstehen ist.¹⁷³ Eine Stimmrechtsmehrheit iSd § 12 Abs 2 Z 3 TS 2 UmgrStG ist dann erfüllt, wenn eine einfache Stimmrechtsmehrheit erreicht wird. Ausreichend ist es daher, dass mehr als 50% der auf die stimmberechtigten Gesellschaftsanteile entfallenden Stimmrechte verschafft werden.¹⁷⁴ Nicht von Bedeutung ist die damit verbundene Kapitalquote bzw etwaige höhere Mehrheitserfordernisse für Gesellschafterbeschlüsse in der Zielgesellschaft auf Grund gesetzlicher oder gesellschaftsvertraglicher Sonderregelungen.¹⁷⁵ Dies entspricht den Vorgaben der FRL, wonach ebenfalls eine Vermittlung von mehr als 50% der Stimmrechte erforderlich ist.¹⁷⁶

Weiters fordert § 12 Abs 2 Z 3 TS 2 UmgrStG, dass der übernehmenden Gesellschaft die Stimmrechtsmehrheit unmittelbar zukommen müssen. Obgleich das Tatbestandelement der „Unmittelbarkeit“ zwar von Art 2 lit e FRL gedeckt ist, ist es jedoch vor dem Hintergrund, dass Art 2 lit e FRL bloß die Verhinderung der Zwischenschaltung von Tochtergesellschaften beabsichtigt, weit auszulegen.¹⁷⁷ Über zwischengeschaltete Gesellschaften gehaltene Stimmrechtsquoten sind daher nach hM unbeachtlich.¹⁷⁸

Weit auszulegen ist auch die Art der unmittelbaren Vermittlung der Stimmrechtsmehrheit. So ist das Erfordernis der Unmittelbarkeit nicht mit der zivilrechtlichen Gesellschaftergleichstellung gleichzusetzen. Vielmehr ist das Unmittelbarkeitserfordernis iSe gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation jeglicher Form des wirtschaftlichen Eigentums an Kapitalanteilen zu erfassen. Anderenfalls würde § 12 Abs 2 Z 3 TS 2 UmgrStG in unzulässiger Weise strengere Anforderungen aufstellen, als dies von der FRL vorgegeben ist.¹⁷⁹

3.2.7 Mitübertragung von Finanzierungsverbindlichkeiten:

Bis zum AbgÄG 1996¹⁸⁰ sah die Stammfassung des § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG ausschließlich die Einbringung von Kapitalanteilen vor. Mit dem AbgÄG 1996 wurde die Z 3 des § 12 Abs 2

¹⁷² *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 135.

¹⁷³ UmgrStR 2002 Rz 732.

¹⁷⁴ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 135.

¹⁷⁵ *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz Kommentar § 12 Rz 106.

¹⁷⁶ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 204.

¹⁷⁷ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 135a.

¹⁷⁸ *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz Kommentar § 12 Rz 108.

¹⁷⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 135.

¹⁸⁰ BGBl I 1996/797.

UmgrStG erweitert, sodass unter bestimmten Voraussetzungen auch die Möglichkeit der Einbringung von im Zusammenhang mit den einzubringenden Kapitalanteilen stehenden Fremdfinanzierungsverbindlichkeiten bestehen sollte.¹⁸¹

Gemäß § 12 Abs 2 Z 3 vorletzter Satz UmgrStG, idF nach AbgÄG 1996, zählen daher, bei entsprechender vertraglicher Einbeziehung, auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteils aufgenommenen Fremdkapitals, zum Begriff des Kapitalanteils. Hierdurch sollte die Möglichkeit eröffnet werden, durch Ansatz der Verbindlichkeit, den Wert der Sacheinlage mindern zu können.¹⁸² Indem diese Änderung des § 12 UmgrStG zu einer Erweiterung des Begriffs des Kapitalanteils geführt hat, und hierdurch eine Wahlmöglichkeit über die zwingenden Vorgaben der FRL hinaus gewährt wurde, ergibt sich im Anwendungsbereich der FRL kein Änderungsbedarf.¹⁸³

Entgegen der Möglichkeit der Einbeziehung von Fremdverbindlichkeiten iSd § 12 Abs 2 Z 3 vorletzter Satz UmgrStG, enthält § 12 Abs 2 Z 3 letzter Satz UmgrStG eine Verpflichtung zur Einbeziehung von Verbindlichkeiten, welchen im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG in die Körperschaft stehen, deren Anteile übertragen werden. Derartige Verbindlichkeiten zählen jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungsstichtag erfolgt ist.

Werden Verbindlichkeiten iSd § 12 Abs 2 Z 3 letzter Satz UmgrStG zurückbehalten, stellt dies einen Verstoß gegen Art III UmgrStG dar, weshalb es anstatt zu einer Buchwertfortführung zu einer Gewinnrealisierung kommt.¹⁸⁴

Folgt man *Furherr* in seinen Äußerungen, stellt § 12 Abs 2 Z 3 letzter Satz UmgrStG keine Anwendungsvoraussetzung dar, da Z 3 letzter Satz als Rechtsfolgenanordnung und nicht als Tatbestandsmerkmal des Kapitalanteilsbegriffs konzipiert ist. Nach *Furherr* spricht ebenso die systematische Nähe zu § 16 Abs 5 Z 3 und 4 UmgrStG gegen das Vorliegen einer Anwendungsvoraussetzung. *Furherr* sieht daher für den Fall der Nichteinbeziehung von Fremdverbindlichkeiten keine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG, sondern vielmehr dieselben Rechtsfolgen, wie im Fall eines Verstoßes gegen § 16 Abs 5 UmgrStG, erfüllt, sodass die zurückbehaltene Einlagenverbindlichkeit steuerlich in

¹⁸¹ *Rabel* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch der Umgründungen¹ § 12 Rz 115.

¹⁸² ErlRV 497 BlbNR 20. GP, 23.

¹⁸³ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 207.

¹⁸⁴ *Mayr*, RdW 2012, 696.

einem ersten Schritt als mit eingebracht und in einem zweiten Schritt als vom Einbringenden übernommen anzusehen ist.¹⁸⁵

Mair hingegen führt aus, dass § 16 Abs 5 UmgrStG nur zur Anwendung gelangt, sofern § 12 UmgrStG erfüllt ist. Da sich die Verpflichtung zur Miteinbeziehung von Verbindlichkeiten in § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG befindet, hat nach *Mair* eine Auslegung iSd Finanzverwaltung zu erfolgen, weshalb soweit eine zu einem Kapitalanteil gehörende Einlagenverbindlichkeit nicht eingebracht wird, vom Nichtvorliegen eines Kapitalanteils iSd UmgrStG und damit vom Nichtvorliegen einer Einbringung iSd Art III UmgrStG auszugehen ist.¹⁸⁶

Da es sich jedoch bei diesem Kriterium um eine nicht in der FRL vorgesehene Voraussetzung handelt, und demnach die Steuerneutralität nach der FRL nicht vom Zurückbehalten einer Fremdverbindlichkeit abhängig gemacht werden kann, ist wohl *Furherr* in seiner Meinung zu folgen. Konsequenz wäre ansonsten, dass die nationalen Vorschriften ungünstiger wären als jene der FRL. Dies würde wohl eine inländische Ungleichbehandlung darstellen mit der Folge, dass sich Rechtsunterworfenen auf die günstigeren Bestimmungen der FRL stützen dürften.

3.2.8 Zwischenfazit Anteilstausch

Sowohl nach der FRL als auch nach Art III UmgrStG fällt der Anteilstausch bei Erfüllen der entsprechenden Voraussetzungen des Art 2 lit e FRL sowie § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG in deren Anwendungsbereich. Rechtsfolge des Erfüllens der Anwendungsbereiche ist das Unterbleiben der Veräußerungsgewinnbesteuerung beim Einbringenden. Zu den Fallkonstellationen des Anteilstausches siehe Unterpunkt 4. bzw 5.2.

3.2.9 Übernehmende Körperschaft

§ 12 Abs 3 UmgrStG normiert, welche Körperschaften als übernehmende Körperschaften iSd Art III UmgrStG in Betracht kommen.

Gemäß § 12 Abs 3 Z 1 UmgrStG kann übernehmende Körperschaft eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft iSd § 1 Abs 2 KStG sein. Erforderlich ist somit, dass die Gesellschaft Sitz oder Ort der Geschäftsleitung im Inland hat, wobei eines der beiden Merkmale ausreicht.¹⁸⁷ Hinsichtlich ausländischen Körperschaften fordern die UmgrStR jedoch, dass diese, analog zur Regelung des § 12 Abs 3

¹⁸⁵ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 146a.

¹⁸⁶ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 208.

¹⁸⁷ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 166.

Z 2 UmgrStG, mit inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vergleichbar sein müssen.¹⁸⁸

Neben der Klassifizierung einer übernehmenden Körperschaft nach § 12 Abs 3 Z 1 UmgrStG sieht § 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG zwei weitere Tatbestandsgruppen von übernehmenden Körperschaften vor. Unter die erste Tatbestandsgruppe fallen ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, sofern mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Als zweite Tatbestandsgruppe führt § 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedsstaates der EU an, die die in der Anlage zum UmgrStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 3 FRL erfüllen. Anzumerken ist, dass diese zwei Tatbestandsgruppen unabhängig voneinander erfüllt werden können. Für das Erfüllen der Kriterien der zweiten Tatbestandsgruppe ist es daher irrelevant, ob es sich bei der ausländischen Körperschaft um eine einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbaren Körperschaft handelt.¹⁸⁹

Hinsichtlich der ersten Tatbestandsgruppe nach Z 2 erster Halbsatz ist die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft anhand der in KStR 2013, Rz 134 aufgestellten Grundsätze zu beurteilen.¹⁹⁰ Weitere Voraussetzung ist, dass mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft ein DBA besteht, ansonsten die allgemeinen steuerlichen Grundsätze zur Anwendung gelangen.¹⁹¹ Obgleich bei genauer Betrachtung des Gesetzeswortlautes - „mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht“ - unklar sein könnte, ob hierbei der Gründungsstaat oder der Sitzstaat der ausländischen Gesellschaft gemeint sein könnte, erscheint aus systematischer Sicht und mit Blick in die Gesetzesmaterialien, allein ein Abstellen auf den Sitzstaat angemessen.¹⁹² In der Literatur kritisch hinterfragt wird in diesem Zusammenhang, ob die Anwendbarkeit dieser ersten Tatbestandsgruppe auch auf Staaten ausgedehnt werden soll, mit denen Österreich zwar kein DBA abgeschlossen hat, jedoch gemäß § 48 BAO Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung getroffen hat.¹⁹³ Hierzu ist zu vertreten, dass mit dem Abschluss eines DBA eine gewisse vertragliche Basis zwischen den zwei Vertragsstaaten

¹⁸⁸ UmgrStR 2002 Rz 753.

¹⁸⁹ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 167.

¹⁹⁰ UmgrStR 2002 Rz 759.

¹⁹¹ UmgrStR 2002 Rz 760.

¹⁹² Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 209 unter Verweis auf ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 23.

¹⁹³ Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 12 Rz 111.

besteht, welche die Durchsetzung von Ansprüchen erleichtert, weshalb der Meinung nach einer Ausdehnung nicht zu folgen ist.

Von der zweiten Tatbestandsgruppe der Z 2 zweiter Halbsatz sind EU-Gesellschaften erfasst, die die in der Anlage zum UmgrStG vorgesehenen Voraussetzungen des Art 3 FRL aufweisen. Unabhängig von der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft¹⁹⁴ müssen die in der Anlage zum UmgrStG taxativ aufgezählten Gesellschaften einer der in Punkt 3 der Anlage genannten oder diese ersetzenden Steuern unterliegen, dürfen nicht steuerbefreit sein und deren Ansässigkeit darf nicht durch ein DBA mit einem Drittlandstaat außerhalb der EU liegen.¹⁹⁵

Da auf Grund der Erfassung von vergleichbaren Drittstaatsgesellschaften eine Regelung geschaffen wurde, welche über die Vorgaben der FRL hinaus geht, ergibt sich aus der FRL kein Anpassungsbedarf hinsichtlich dieser Regelung.¹⁹⁶

3.2.10 Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG:

Gemäß § 12 Abs 4 UmgrStG sind auf Einbringungen nach Art III UmgrStG die §§ 13 bis 22 UmgrStG anwendbar und begründen demnach weitere Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung.

Durch den Verweis des § 12 Abs 4 UmgrStG auf § 19 UmgrStG ergibt sich, dass weitere Anwendungsvoraussetzung der Einbringung nach § 12 UmgrStG die Gewährung einer Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG ist. Dem Grundsatz der Einbringung, nämlich dem der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements entsprechend, sieht § 19 UmgrStG die Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor.¹⁹⁷ Hierzu wird in der Literatur vertreten, dass „neue Anteile“ mit jenen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG gleichzusetzen sind.¹⁹⁸

§ 19 UmgrStG fordert sodann, dass die Einbringung ausschließlich gegen die Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Körperschaft erfolgt, normiert jedoch nicht, dass eine gewisse Mindesthöhe an Beteiligungsausmaß zu gewähren ist. Demnach erfüllt auch die Gewährung

¹⁹⁴ ErlRV 1701 BlgNR 18. GP, 8.

¹⁹⁵ UmgrStR 2002 Rz 756.

¹⁹⁶ H^{ügel} in H^{ügel}/M^{ühlehner}/H^{irschler}, Umgründungssteuergesetz Kommentar § 12 Rz 57.

¹⁹⁷ UmgrStR 2002 Rz 748.

¹⁹⁸ H^{ügel} in H^{ügel}/M^{ühlehner}/H^{irschler}, Umgründungssteuergesetz Kommentar, §19/20 Rz 17.

eines 1%igen Anteils an der übernehmenden Gesellschaft die Voraussetzungen des § 19 UmgrStG und fällt daher auch unter den Anwendungsbereich des Art III UmgrStG.¹⁹⁹

§ 19 Abs 2 UmgrStG sieht hiervon Ausnahmetatbestände vor. Gemäß § 19 Abs 2 UmgrStG kann daher eine Gewährung neuer Anteile unter bestimmten Voraussetzungen unterbleiben wie etwa, wenn die übernehmende Körperschaft den Einbringenden mit eigenen Anteilen abfindet (Z 1) oder der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist bzw wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen (Z 5). Im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen in eine ausländische übernehmende Körperschaft gilt dies gemäß § 19 Abs 2 Z 5 letzter Satz UmgrStG nur, wenn die Einbringung ausschließlich bei inländischen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft eine Zu- oder Abschreibung auslöst. Zweck dieser seit dem AbgÄG 1996 vorgesehenen Einschränkung liegt in der Sicherstellung des Besteuerungsrechts an den stillen Reserven, welche sich in den einzubringenden Kapitalanteilen befinden. Denn nur die Exporteinbringung führt idR zu einem Verlust des Besteuerungsrechts am Einbringungsvermögen. Der Anwendungsbereich dieser Regelung betrifft daher nur Einbringungen von im Inland steuerhängigen Kapitalanteilen. Nicht von Bedeutung ist die Regelung jedoch bei Einbringungen durch Steuerinländer oder EU-/EWR-Ansässige in ausländische EU-/EWR-Körperschaften.²⁰⁰ Wird jedoch auf eine Anteilsgewährung verzichtet, ohne dass einer der Ausnahmetatbestände des § 19 Abs 2 UmgrStG erfüllt ist, liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG vor.²⁰¹

Bei Gegenüberstellung der Regelung der zulässigen Gegenleistungen des § 19 UmgrStG zu jener der FRL, erscheint die nationale Regelung jedenfalls günstiger. Günstiger im Verhältnis zur FRL ist auch, dass § 19 UmgrStG bei der Einbringung von Unternehmensteilen bare Zuzahlungen, welche nach § 20 Abs 2 Z 3 UmgrStG steuerneutral gestellt werden, zulässt.²⁰²

Den Anteilstausch betreffend stellt die Bestimmung des § 19 Abs 2 Z 3 UmgrStG, welcher zum Zweck der Rundung auf volle Beteiligungsprozentsätze bare Zuzahlungen erlaubt, jedoch eine Einschränkung gegenüber den Regelungen der FRL dar. So sind derartige Zuzahlungen nach der FRL iHv 10% des Nennwerts unabhängig von den Beweggründen erlaubt. Kommt es daher in diesem Zusammenhang zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III

¹⁹⁹ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 210.

²⁰⁰ *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 212.

²⁰¹ UmgrStR 2002 Rz 1087.

²⁰² *Mair*, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 212.

UmgrStG, fällt der Anteilstausch aber in den Anwendungsbereich der FRL, erscheint eine unmittelbare Berufung auf die Bestimmungen der FRL als zulässig. Indem § 19 Abs 2 Z 3 letzter Halbsatz UmgrStG die 10%-Grenze zwar anspricht, die bare Zuzahlung jedoch ausdrücklich vom Zweck der Rundung abhängig macht, erscheint auch eine richtlinienkonforme Interpretation angesichts des ausdrücklichen Wortlauts des Gesetzes nicht möglich.²⁰³

3.3 Bewertung des Einbringungsvermögens

Erfolgt eine Einbringung unter Erfüllung der oben genannten Voraussetzungen des § 12 UmgrStG, so erfolgt dies nach § 16 Abs 1 Satz 1 UmgrStG grundsätzlich steuerneutral unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte. Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen kommt es gemäß § 17 Abs 1 UmgrStG korrespondierend zu einer Fortführung der steuerlichen Anschaffungskosten. Die Zulässigkeit einer solchen Buchwertfortführung ist jedoch gemäß § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG entscheiden davon abhängig, ob im Rahmen der Einbringung in eine inländische oder ausländische Körperschaft *„das Besteuerungsrecht der Republik Österreich ganz oder teilweise eingeschränkt wird“* oder nicht. Kommt es daher im Zuge einer Einbringung dazu, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu einem Drittstaat eingeschränkt wird, so kommt es anstatt zur Buchwertfortführung zur Aufdeckung der stillen Reserven. Dies stellt den Regelfall dar, weisen doch die Mehrheit der DBA zwischen Österreich und dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden ausländischen Gesellschaft das Besteuerungsrecht hinsichtlich der eingebrachten Kapitalanteile dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zu. Dadurch kann die Republik Österreich in der Ausübung eines bestehenden Besteuerungsrechts eingeschränkt werden. Die Ermittlung der maßgeblichen Werte des Einbringungsvermögens erfolgt diesfalls nach § 6 Z 6a sowie lit c - e EStG. Relevant ist die Beurteilung der Zulässigkeit der Buchwertfortführung selbstverständlich nur für jene Sachverhalte, in denen es zu einer grenzüberschreitenden Einbringung kommt. Bei rein innerstaatlichen Einbringungen stellt sich die Frage der Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich daher nie.

Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts hingegen gegenüber einem EU/EWR-Staat und nicht gegenüber einem Drittstaat, waren hierfür schon bisher Sonderregelungen (u.a. beim „Anteilstausch“) vorgesehen. Diese Sonderregelungen haben durch das Steuerreformgesetz 2020 Änderungen erfahren.²⁰⁴ So sieht nunmehr der neue § 16 Abs 1a UmgrStG Änderungen

²⁰³ Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, Seite 213.

²⁰⁴ StRefG 2020, BGBl 2019/103.

abweichend von § 16 Abs 1 UmgrStG vor, welche bei Einbringungen von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG in eine in einem EU/EWR-Staat ansässige Gesellschaft gelten sollen, sofern dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird (Anteilstausch). Dies gilt gemäß § 16 Abs 1a letzter Teilstrich UmgrStG idF StRefG 2020 auch bei einer natürlichen Person.

Bevor auf den Anteilstausch im Detail eingegangen wird, sollen zuerst die Bestimmungen des §§ 16 und 17 UmgrStG analysiert und dargelegt werden. Eingangs sei erwähnt, dass das StRefG 2020 Anpassungen der Regelungen in § 16 Abs 1 und Abs 2 UmgrStG betreffend die grenzüberschreitende Einbringung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen sowie beim Anteilstausch gemäß § 16 Abs 1a UmgrStG vorsah.²⁰⁵ Grund hierfür war die dazu ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung des VwGH und des EuGH. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich daher auf § 16 UmgrStG idF StRefG 2020. Um diese Anpassungen darlegen zu können, muss zuvor jedoch die Rechtslage vor dem StRefG 2020 in Kürze dargelegt werden.

3.3.1 Bewertungsregelungen nach § 16 UmgrStG:

Ausgehend vom Grundgedanken der Buchwertfortführung, bewirkt die Einbringung iSd Art III UmgrStG, dass sowohl das Einbringungsvermögen bei der übernehmenden Körperschaft als auch die Gegenleistungsanteile beim Einbringenden mit dem Buchwert des Einbringungsvermögens angesetzt werden.²⁰⁶ Indem die im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven einerseits auf die übernehmende Körperschaft übertragen und andererseits in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft gespeichert werden, kommt es durch die Buchwerteinbringung zu einem Steueraufschub hinsichtlich der stillen Reserven des Einbringungsvermögens bei gleichzeitiger Verdopplung der Steuerhängigkeit der stillen Reserven.²⁰⁷

Der Grundsatz der Buchwertfortführung gilt hierbei unabhängig davon, ob es sich um eine Einbringung mit oder ohne Auslandsbezug handelt, bei letzterem jedoch nur insoweit, als es nicht gemäß § 16 Abs 1 Satz 2 bzw Abs 2 UmgrStG zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommt.²⁰⁸ Als Ausnahme vom Grundsatz der Buchwertfortführung kommt es daher diesfalls zu einer verpflichtenden Bewertung des Einbringungsvermögens mit dem gemeinen Wert. Die Zwangsaufwertung knüpft hierzu gemäß

²⁰⁵ Erl 147/ME XXVI. GP.

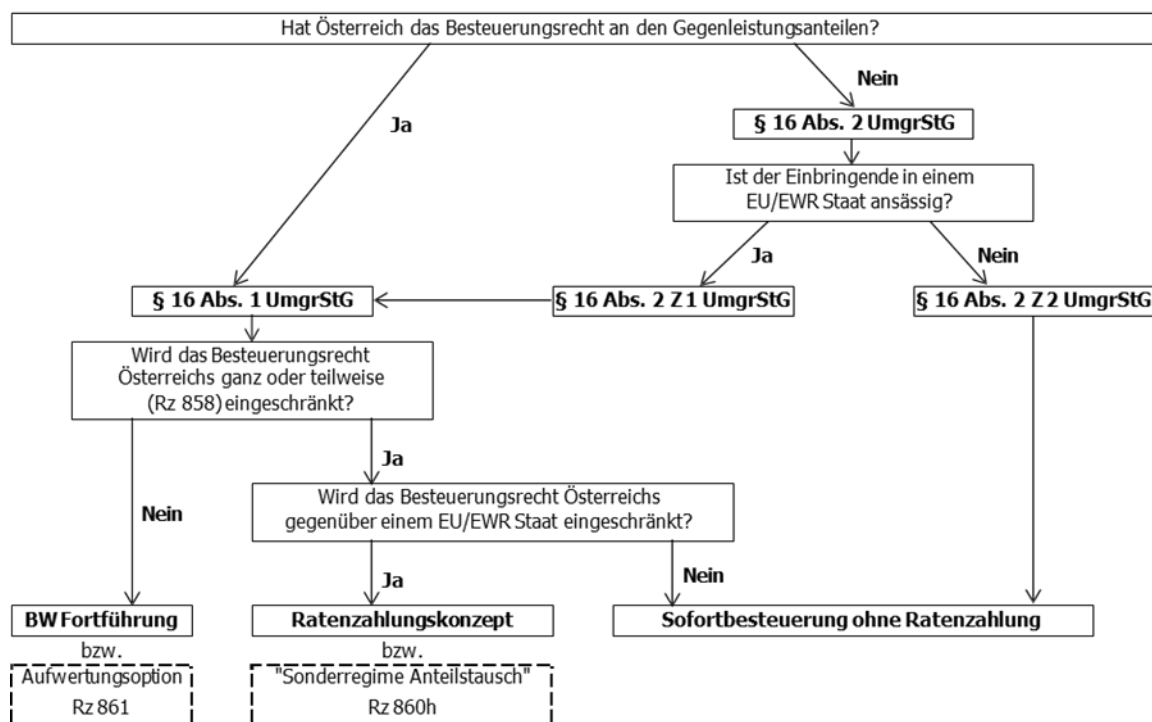
²⁰⁶ Zechmeister, Wegzugsbesteuerung Neu, Seite 56.

²⁰⁷ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁸ § 16 Rz 11; UmgrStR 2002 Rz 852.

²⁰⁸ UmgrStR 2002 Rz 851, 856.

§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG an die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich beim Einbringenden hinsichtlich der Gegenleistung an.²⁰⁹ In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass zwar der Systematik des § 16 UmgrStG zuerst § 16 Abs 1 UmgrStG zu prüfen wäre, § 16 Abs 2 UmgrStG jedoch *lex specialis* zu § 16 Abs 1 UmgrStG darstellt, weshalb jeglicher Fall der Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs hinsichtlich Gegenleistungsanteile primär unter Abs 2 zu subsumieren ist. Indem Abs 2 Z 1 auf Abs 1 verweist, kann die Entstrickungsbesteuerung nach Abs 1 S 2 nur in selber Weise wie bei unter Abs 1 fallenden Einbringungen zur Anwendung gelangen.²¹⁰

Indem die Zwangsaufwertung an die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich beim Einbringenden hinsichtlich der Gegenleistung anknüpft, kommt es darauf an, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft, die dem Einbringenden als Gegenleistung gewährt werden oder die der Einbringende bei Unterbleiben einer Anteilsgewährung bereits vor der Einbringung an der übernehmenden Körperschaft hält, hat.²¹¹ Grundlage für die Beantwortung dieser Frage ist der in den UmgrStR²¹² unter Rz 854a gezeichnete und im folgenden abgebildete Entscheidungsbaum:



²⁰⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 16; UmgrStR 2002 Rz 854a.

²¹⁰ ErlRV 662 BlgNr 24. GP; *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 46.

²¹¹ ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 25; UmgrStR 2002, Rz 862f; *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 16.

²¹² idF BMF-010200(0029-IV/6/2018 vom 17. September 2018.

Ausgangsfrage für die Beurteilung, ob Österreich das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen besitzt, muss stets sein, ob das Besteuerungsrechts Österreichs daran im Verhältnis zu anderen Staaten effektiv eingeschränkt wird. Zur Beantwortung dieser Ausgangsfrage wird auf den Bestand eines uneingeschränkten Besteuerungsrechts Österreichs im Rahmen der unbeschränkten bzw beschränkten Steuerpflicht des Einbringenden an den Gegenleistungsanteilen abgestellt.²¹³ Ausreichend ist demnach das Bestehen eines beschränkten Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den Anteilen an einer inländischen übernehmenden Körperschaft eines ausländischen Einbringenden ohne DBA-Schutz.²¹⁴ Entscheidender Bedeutung kommt daher der abkommensrechtlichen Verteilung des Besteuerungsrechts zu. So kann selbst bei einem inländischen Einbringenden eine schädliche Beschränkung und eine damit einhergehende Aufdeckung der stillen Reserven vorliegen, wenn abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen übernehmenden Körperschaft zugewiesen wird.²¹⁵

Kann Österreich die im Zuge der Einbringung erhaltenen Gegenleistungsanteile besteuern und ist somit das Besteuerungsrechts Österreichs an den Gegenleistungsanteilen gegeben, ist § 16 Abs 1 UmgrStG anzuwenden.²¹⁶ Dieser Beurteilung nachgelagert ist zu bewerten, ob das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen ganz oder teilweise durch die Einbringung eingeschränkt wird. Zur teilweisen Einschränkung kommt es insbesondere bei Einbringungen von inländischen Betrieben oder Mitunternehmeranteilen durch ausländische natürliche Personen in inländische oder ausländische übernehmende Körperschaften, wodurch der bisher „volle“ Besteuerungszugriff Österreichs auf zwei Ebenen aufgeteilt wird. Kommt es bedingt durch diese Aufteilung in eine Besteuerung der übernehmenden Körperschaft und in eine Besteuerung der Gegenleistungsanteile, zu einer Einschränkung, da das Besteuerungsrecht Österreich auf Gesellschaftsebene nicht besteht, liegt eine teilweise Einschränkung vor²¹⁷.

Bewirkt die Einbringung keine Einschränkung am eingebrachten Vermögen, kommt es zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven und die Einbringung hat zu Buchwerten zu erfolgen.²¹⁸ Obgleich dies im ersten Moment stets wünschenswert erscheinen mag, kann das Buchwertfortführungsprinzip auf Grund einer im Ausland vorliegenden Steuerpflicht auch

²¹³ *Mair* in Kirchmayr/Mayr, Umgründungen: Praxisfragen und Fallbeispiele, S. 100; *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 18.

²¹⁴ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 18; UmgrStR 2002 Rz 854a.

²¹⁵ UmgrStR 2002 Rz 937b.

²¹⁶ UmgrStR 2002 Rz 854a.

²¹⁷ *Furherr* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 45; UmgrStR 2002 Rz 858.

²¹⁸ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 2.

steuerliche Nachteile mit sich bringen. Um derartige Nachteile zu vermeiden, ermöglicht das UmgrStG in diesem Zusammenhang ein Bewertungswahlrecht zur Aufwertung auf den gemeinen Wert vor.²¹⁹ Nach § 16 Abs 3 UmgrStG können (Z 1) alle unter Abs. 2 Z 1 fallende Personen das in- und ausländische Vermögen mit dem gemeinen Wert ansetzen, *wenn die Einbringung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde*, und (Z 2) alle nicht unter Abs 2 fallenden Personen, sodann Personen, für die das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt sind, unter denselben Bedingungen den gemeinen Wert ansetzen, wobei diesfalls eine Einschränkung auf ausländisches Vermögen besteht.²²⁰

Erfolgt sodann durch die Einbringung jedoch eine Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen, ist zu prüfen, ob das Besteuerungsrecht gegenüber einem EU-/EWR-Staat eingeschränkt wird.²²¹

Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen gegenüber einem EU/EWR-Staat, kommt es zur Gewinnrealisierung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen.²²² Die Möglichkeit der Stellung eines Antrages auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld, welche bis zum 31.12.2015 bestand, wurde durch das AbgÄG 2015 und dem darin geregelten Ratenzahlungskonzept abgelöst. Gemäß § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG iVm § 6 Z 6 UmgrStG idF AbgÄG 2015 kann daher ein Antrag auf Entrichtung der Steuerschuld in Raten gestellt werden.

Kurzbeispiel: Der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige A bringt seinen im Betriebsvermögen gehaltenen Anteil an der inländischen T-AG in die deutsche D-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil von 30%. Einbringungsbedingt verliert Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil an der T-AG, weil das DBA-Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft zuweist.

²¹⁹ ErlRV 266 BlgNR 18. GP, zu § 16 Abs 3 UmgrStG.

²²⁰ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 32.

²²¹ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 1ff.

²²² UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 4.

Hiervon abweichend bestehen Sonderregelungen betreffend grenzüberschreitende Einbringungen von Kapitalanteilen („Anteilstausch“), nach welchen, basierend auf der Umsetzung der FRL, ein Sonderbesteuerungsregimes zur Anwendung gelangt. Dabei erfolgt die Einbringung sodann zu Buchwerten.²²³

Kurzbeispiel: Die inländische M-AG bringt ihren Anteil an der inländischen T-AG in die deutsche D-AG ein und erhält als Gegenleistung einen Anteil von 30%. Einbringungsbedingt verliert Österreich das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil an der T-AG (Sonderregime "Anteilstausch").

Erfolgt die Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs am eingebrachten Vermögen nicht gegenüber einem EU/EWR-Staat, sondern gegenüber einem Drittstaat, bewirkt dies eine gänzliche Sofortbesteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen. Ein Antrag auf Ratenzahlung ist nicht möglich.²²⁴

Kurzbeispiel: Der in Österreich ansässige A bringt seine 25% - Beteiligung an einer deutschen Aktiengesellschaft (AK: 100, gemeiner Wert: 600) in eine US - LLC (Limited Liability Company) ein. Österreich hat das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen, sodass § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG anwendbar ist. Da aber das Besteuerungsrecht am eingebrachten Kapitalanteil gegenüber einem Drittstaat verloren geht, ist gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 die auf die stillen Reserven im Kapitalanteil von 500 entfallende Steuerschuld sofort zur Gänze zum Einbringungsstichtag zu entrichten, ohne dass ein Antrag auf Ratenzahlung gestellt werden kann.

Ist hingegen das Besteuerungsrecht Österreichs, die Gegenleistungsanteil zu besteuern, jedoch kein effektives iSv abkommensrechtlich uneingeschränktes Recht, ist gemäß § 16 Abs 2 UmgrStG zu unterscheiden, ob eine Einschränkung im Verhältnis zu einem EU-/EWR-Staat oder im Verhältnis zu einem Drittstaat vorliegt. Entscheidend ist für diese Unterscheidung die DBA-Ansässigkeit des Einbringenden.²²⁵ Ist sodann beim Einbringenden das Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung eingeschränkt, ist zwischen folgenden zwei Konstellationen zu unterscheiden:

²²³ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 4.

²²⁴ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 5.

²²⁵ UmgrStR 2002 Rz 862.

- Z 1: Das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung wird im Verhältnis zu einem EU-MS oder zu einem anderen EWR-Staat eingeschränkt;
- Z 2: Das Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich der Gegenleistung wird im Verhältnis zu anderen als in Abs 2 Z 1 angeführten Staaten eingeschränkt.

Erfolgt die Einschränkung sodann im Verhältnis zu einem EU-/EWR-Ansässigen, gelangt § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG zur Anwendung.²²⁶ Durch den Verweis in § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG auf die Bestimmungen der Abs 1, 1a und 3 finden die allgemeinen Bewertungsregelung, insbesondere die Buchwertfortführung nach § 16 Abs 1 UmgrStG, auf Einbringungen im Verhältnis zu EU-/EWR-Staaten, Anwendung.²²⁷ Bedingt durch den Verweis führt der Verlust des Besteuerungsrechts an der Gegenleistung in diesen Fällen nicht unmittelbar zur Sofortbesteuerung der stillen Reserven im eingebrachten Vermögen.²²⁸ Für die Rechtsfolgen ist gemäß § 16 Abs. 1 UmgrStG in weiterer Folge daher erneut entscheidend, ob das Besteuerungsrecht Österreichs durch die Einbringung ganz oder teilweise eingeschränkt wird.

Zu einer gänzlichen Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts am Einbringungsvermögen kommt es bei Entstrickung aus einem nationalen Besteuerungstatbestand zur Substanzbesteuerung, der abkommensrechtlich nicht gänzlich eingeschränkt ist.²²⁹ Eine teilweise Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts am Einbringungsvermögen liegt hingegen dann vor, wenn es zu einer Reduktion des Steuersatzes infolge der einbringungsbedingten Überführung des Einbringungsvermögens aus der Einkommensteuerhängigkeit beim Einbringenden in die Körperschaftsteuerhängigkeit bei der übernehmenden Gesellschaft kommt.

Erneut ist daher eine Prüfung der Einschränkung des Besteuerungsrechts am eingebrachten Vermögen anzustellen. Der Entscheidungsbaum führt daher erneut zum Ergebnis der Buchwertfortführung, sofern das Besteuerungsrecht iSd § 16 Abs 1 UmgrStG weder teilweise noch gänzlich eingeschränkt wird.²³⁰ Wird das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen hingegen gänzlich eingeschränkt, hängt die Frage der Besteuerung wiederum davon ab, ob die Einschränkung gegenüber einen EU-/EWR-Staat, diesfalls vom Ratenzahlungskonzept Gebrauch zu machen ist, oder ob die Einschränkung gegenüber einem Drittstaat erfolgt, was

²²⁶ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 7.

²²⁷ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 17.

²²⁸ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 7.

²²⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 44.

²³⁰ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 8.

zur Sofortbesteuerung ohne Möglichkeit der Inanspruchnahme des Ratenzahlungskonzepts führt.²³¹

Kurzbeispiel: Der in Frankreich ansässige A bringt seine 30 - prozentige Beteiligung an einer österreichischen X - GmbH (AK: 100, gemeiner Wert: 1.000) in eine deutsche Aktiengesellschaft ein. Gemäß dem DBA - Frankreich darf Österreich Veräußerungen von Beteiligungen an inländischen Gesellschaften besteuern, wenn das Anteilsausmaß zumindest 25% beträgt (Art 13 Abs. 3 lit. a DBA - Frankreich); § 17 Abs. 1 UmgrStG kommt zur Anwendung. Österreich hat kein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung. Das Besteuerungsrecht Österreichs am eingebrachten Vermögen geht durch die Einbringung der Anteile an der österreichischen X - GmbH – wegen der nunmehrigen Anwendbarkeit des DBA - BRD – verloren. A kann gemäß § 17 Abs. 1 iVm § 16 Abs. 1 UmgrStG iVm § 6 Z 6 EStG 1988 einen Antrag auf Ratenzahlung stellen (bis 31.12.2015: einen Antrag auf Nichtfestsetzung).

Wird das Besteuerungsrecht am eingebrachten Vermögen teilweise eingeschränkt, besteht sodann jedenfalls die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Ratenzahlungskonzepts, weil die Einbringung ja durch einen EU/EWR-Ansässigen erfolgt.²³²

Kurzbeispiel: Eine in Deutschland ansässige natürliche Person ist Kommanditist einer operativen österreichischen KG; der KG-Anteil enthält eine beträchtliche stille Reserve. Die natürliche Person bringt ihren KG-Anteil nach Art. III UmgrStG in eine deutsche GmbH ein. Einbringungsbedingt wird das zunächst "volle" Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven (bis zu 50% Einkommensteuer) auf die Gesellschaftsebene (25% Körperschaftsteuer) eingeschränkt, weil Österreich die zweite Besteuerungsebene (Gesellschafterebene) nicht mehr mit 27,5% besteuern kann (bis 31.12.2015: mit 25%).

Als Rechtsfolge der gänzlichen oder teilweisen Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich sieht § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG den Ansatz der nach § 6 Z 6 lit a EStG maßgebenden Werte vor. § 6 Z 6 lit c bis e EStG sind hierbei sinngemäß anzuwenden. Bedingt durch den Verweis kommt es daher als Rechtsfolge der Einschränkung des Besteuerungsrechts zur Ermittlung des Einbringungs- bzw Aufwertungsgewinnes beim Einbringenden nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen. Das Einbringungsvermögen ist daher mit dem

²³¹ UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 9.

²³² UmgrStR 2002 Rz 854a Rn 10.

Fremdvergleichswert unter Aufdeckung der stillen Reserven samt einem möglicherweise bestehenden Firmenwerts anzusetzen.²³³ Ersichtlich wird hierdurch, dass § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG lediglich eine reine Bewertungsregel ist, die die übrigen Wirkungen des Art III UmgrStG unberührt lässt.²³⁴

Anstelle der sofortigen Entstrickungsbesteuerung besteht darüber hinaus auch die Möglichkeit, einen Antrag auf Ratenzahlung der entstandenen Steuerschuld bei Exportheinbringungen in einen EU/EWR-Staat zu stellen.²³⁵

Ist jedoch der Einbringende nicht in einem EU-/EWR-Staat DBA-rechtlich ansässig, gelangt § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG zur Anwendung. Der Verweis in § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG auf § 6 Z 14 EStG bewirkt eine Verpflichtung zur sofortigen Gewinnrealisierung hinsichtlich des eingebrachten Vermögens. Es kommt demnach zu einer sogenannten Zwangsaufwertung auf den gemeinen Wert.²³⁶ Für Einbringungsvorgänge mit Auslandsbezug iSd Z 2 ist daher eine verpflichtende Bewertung des Einbringungsvermögens mit dem gemeinen Wert vorgesehen.²³⁷ Diese Zwangsentstrickung ist erforderlich, da es wegen der fehlenden Steuerhängigkeit der Anteile an der übernehmenden Körperschaft in Österreich nicht zu einer Verdopplung der stillen Reserven kommt.²³⁸

Kurzbeispiel: Eine Körperschaft mit Sitz in den USA bringt den Betrieb ihrer österreichischen Zweigniederlassung in die österreichische A-GmbH ein, an der die USA-Körperschaft zu 100% beteiligt ist. Die Einbringung erfolgt unter Ansatz der gemeinen Werte. Die gleichen Rechtsfolgen treten ein, wenn die übernehmende Körperschaft im Ausland ansässig ist.

Zur Beurteilung der Frage, ob die Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu einem anderen als den in § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG genannten Staaten besteht, wird auf den Bestand eines effektiven Besteuerungsrechts Österreichs im Rahmen der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht des Einbringenden an den Anteilen der übernehmenden Gesellschaft abgestellt.²³⁹ Das Bestehen einer beschränkten Steuerpflicht reicht demnach aus.²⁴⁰ Besteht kein solch effektives Besteuerungsrecht an den

²³³ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 50.

²³⁴ UmgrStR 2002, Rz 860a, Hirschler/Knesl, ÖStZ 2016, 499 [504].

²³⁵ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 51.

²³⁶ UmgrStR 2002 Rz 864.

²³⁷ UmgrStR 2002 Rz 862.

²³⁸ Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 16 Rz 24.

²³⁹ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 18.

²⁴⁰ UmgrStR 2002 Rz 854a.

Gegenleistungsanteilen, ist für die Unterscheidung, ob die Einschränkung gegenüber einem EU-/EWR-Staat oder einem anderen Staat erfolgt, die DBA-Ansässigkeit des Einbringenden in einem EU-/EWR-Staat maßgeblich.²⁴¹

Die Unterscheidung zwischen Z 1 und Z 2 führt dazu, dass unter Abs 2 Z 1 jene Fälle zu subsumieren sind, in denen entweder Steuerinländer nach dem anzuwendenden DBA in Österreich ansässig sind und das Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen abkommensrechtlich dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen übernehmenden EU-/EWR-Körperschaft zukommt, oder Steuerausländer mit DBA-Ansässigkeit in einem ausländischen EU-/EWR-Staat.²⁴² Diese Ausnahme von der Verpflichtung zur sofortigen Gewinnrealisierung nach § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG für EU-/EWR-Staaten ist auf die Umsetzung der FRL zurückzuführen. In Umsetzung der FRL verzichtet Österreich damit auf eine Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens, obgleich das Besteuerungsrecht Österreich entzogen wird.²⁴³

Kommt es in diesem Zusammenhang zu einem Verzicht auf die Gewährung von Anteilen gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG, so gilt die Gegenleistung dennoch als bewirkt. Diesfalls besteht die Gegenleistung nämlich in der Werterhöhung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, welche zu Lasten der im Inland steuerhängigen Anteile an der übertragenden Körperschaft erfolgt. Besteht kein Besteuerungsrecht Österreichs an den eine Werterhöhung erfahrenden Anteilen an der übernehmenden Körperschaft ist gemäß § 16 Abs 2 UmgrStG zu prüfen, wo der Anteilsinhaber der übernehmenden Körperschaft ansässig ist. Ist sodann die Gesellschaft, welche die Anteile an der übernehmenden Körperschaft hält, in einem Drittstaat ansässig, kommt es einbringungsbedingt zu einer sofortigen Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven.²⁴⁴

3.3.2 UmgrStR Wartungserlass 2019/2020

Bedingt durch das StRefG 2020²⁴⁵ haben die UmgrStR im UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 – Begutachtungsentwurf – eine Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten rechtlichen Änderungen erfahren. Nachdem im vorangegangenen Kapitel die Meinung der Finanzverwaltung vor dem UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 – Begutachtungsentwurf–

²⁴¹ UmgrStR 2002 Rz 862.

²⁴² *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 19;

²⁴³ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 23; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 16 Rz 13, 24.

²⁴⁴ UmgrStR 2002 Rz 854b.

²⁴⁵ BGBl I Nr. 103/2019.

dargelegt wurde, soll nunmehr auf die dadurch erfolgten wesentlichen Anpassungen eingegangen werden.

Eingangs ist auszuführen, dass das StRefG 2020 und der daran angelegte UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 – Begutachtungsentwurf – keine grundlegende Änderung der Bewertung des einzubringenden Betriebsvermögens mit sich gebracht hat. Der in den UmgrStR unter Rz 854a dargestellte Entscheidungsbaum ist daher weiterhin für Einbringungen mit Auslandsbezug anzuwenden. Die Anpassungen nehmen daher insbesondere auf die erfolgte Änderung des § 16 Abs 1a UmgrStG idF StRefG 2020 Bezug.

So erfuhren die Rz und Erläuterungsnummern zum Entscheidungsbaum lediglich hinsichtlich den Rechtsfolgen des Anteilstausches wesentliche Anpassung durch den UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 – Begutachtungsentwurf. In Rz 854a Erläuterungsnummer 4 wird demnach künftig dahingehend unterscheiden, dass im Falle der Einbringung durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften die Einbringung zu Buchwerten erfolgt (§ 16 Abs 1a TS1 „Anteilstausch mit Nichtentstehung der Steuerschuld), wohingegen im Falle der Einbringung durch natürliche Personen oder beschränkt steuerpflichtige Körperschaften die auf Grund von § 16 Abs 1 bzw § 17 Abs 1 UmgrStG im Zuge des Anteilstausches entstehende Steuerschuld auf Grund von § 17 Abs 1a UmgrStG auf Antrag nicht festzusetzen ist („Anteilstausch mit Nichtfestsetzung der Steuerschuld“).

Zu den nunmehrigen Rechtsfolgen des Anteilstausches verweist Rz 857 hinsichtlich der Ratenzahlung auf Rz 860a, hinsichtlich des Sonderregimes des Anteilstausches mit Nichtfestsetzung auf Rz 860b sowie hinsichtlich des Sonderregimes des Anteilstausches mit Nichtentstehung der Steuerschuld für Kapitalgesellschaften auf Rz 860h.

4. Anteilstausch nach dem StRefG 2020

Für die Exporteinbringung von betriebszugehörigen Kapitalanteilen sah § 16 Abs 1a UmgrStG auch bisher schon eine Sonderregelung - den Anteilstausch – vor. Diese bereits bestehende Sonderregelung erfuhr durch das StRefG 2020 eine nochmalige Änderung. So lautet § 16 Abs 1a S 1 UmgrStG idF StRefG 2020 nunmehr wie folgt:

„Abweichend von Abs. 1 gilt bei Einbringung von Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 3 in eine in einem EU/EWR-Staat ansässige Gesellschaft, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird (Anteilstausch), Folgendes:“

Weiters wurde § 16 Abs 1a 3. TS UmgrStG wie folgt ergänzt:

„[...] soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.“

Darüber hinaus wurde § 16 Abs 1a UmgrStG um folgenden zusätzlichen Teilstrich erweitert:

„Bei einer natürlichen Person als Einbringendem sind § 17 Abs 1 und Abs 1a sinngemäß anzuwenden.“

§ 16 Abs 1a TS 1 und 2 UmgrStG blieben unverändert.

Der nunmehr ergänzte § 16 Abs 1a UmgrStG sah auch bereits vor dem StRefG 2020 eine auf den Regelungen der FRL basierende Ausnahme von der Grenzbesteuerung nach § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG vor. So erfolgte bereits vor dem StRefG 2020 die Kapitaleinbringungen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in eine in der Anlage zum UmgrStG aufgezählte Gesellschaft eines EU-Mitgliedstaates als Buchwerteinbringung ohne sofortige Grenzbesteuerung nach § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wurde.

Unter „Gewährung von Anteilen“ ist sowohl die Gewährung neuer Gegenleistungsanteile als auch die Gewährung bereits bestehender Anteile zu verstehen. So ist nach den UmgrStR Rz 860h auch eine bloße Wertsteigerung einer bereits 100%igen Beteiligung der übernehmenden Körperschaft als Gegenleistung iSd § 16 Abs 1a UmgrStG anzusehen.

Im Rahmen dieser Regelung konnte daher, unter Verweis auf die Grundregel des § 16 Abs 1 UmgrStG, auch bereits vor dem StRefG 2020 eine sofortige Aufdeckung und Versteuerung der

stillen Reserven gemäß § 16 Abs 1a TS 1 UmgrStG vermieden werden.²⁴⁶ Dies ist auch nach StRefG 2020 unverändert der Fall.

§ 16 Abs 1a UmgrStG idF StRefG 2020 betrachtend, wird ersichtlich, dass das StRefG 2020 keine Einschränkung der Gesetzeslage darstellt, sondern vielmehr dessen Anwendungsbereich sachlich und persönlich erweitert.

So wurde durch Streichung der Passage „*durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft bzw Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften*“ die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 16 Abs 1a UmgrStG idF vor StRefG 2020 gänzlich aufgehoben. Durch Wegfall der Einschränkung auf einbringende unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften bzw Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften könnte man daher annehmen, dass sämtliche Körperschaften als Einbringende iSd § 16 Abs 1a UmgrStG in Betracht kommen. Der Begutachtungsentwurf zum UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 sieht in seiner Rz 860h hierzu jedoch bereits in der erweiterten Überschrift vor, dass dieses Sonderregime der Nichtentstehung der Steuerschuld nur für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften zur Anwendung gelangen soll. So sind seit dem StRefG 2020 von § 16 Abs 1a UmgrStG daher grundsätzlich sämtliche Einbringungen von Kapitalanteilen in EU-/EWR-Körperschaften – und folglich auch Einbringungen durch natürliche Personen und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften - erfasst. Innerhalb des Anteilstausches ist in Hinblick auf den Einbringenden jedoch weiterhin zu differenzieren: Während bei Exporteinbringungen durch natürliche Personen und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften die Steuerschuld entsteht und auf Antrag nicht festgesetzt werden kann, erfolgt die Einbringung durch unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften – unverändert zu bisher – steuerneutral unter Ansatz der Buchwerte.²⁴⁷

Erweitert wurde weiters auch der Anwendungsbereich der als übernehmende Gesellschaften in Frage kommenden Körperschaften. Das Sonderregime des Anteilstausches nach § 16 Abs 1a UmgrStG findet daher nunmehr auf sämtliche in der EU/EWR ansässige Gesellschaften als übernehmende Gesellschaften Anwendung. Neben der Einbringung in eine Gesellschaft mit Ansässigkeit in einem EU-Staat ist ab dem 1.1.2020 daher auch eine Einbringung in eine Gesellschaft mit Sitz in einem EWR-Mitgliedstaat von der Ausnahme umfasst.

²⁴⁶ UmgrStR 2002 Rz 860h.

²⁴⁷ UmgrStR 2002, Rz 860h idF Wartungserlass 2019/2020 – Begutachtungsentwurf.

Indem § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG durch das StRefG 2020 keine Änderung erfahren hat, bleibt dessen Regelungsgehalt unverändert aufrecht. Es gilt daher weiterhin, dass bei einbringungsbedingter Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG als Gegenleistung oder bei Erweiterung ihres Ausmaßes, der Verweis aus TS 1 nicht zur Anwendung gelangt. Der Begutachtungsentwurf zum UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 ergänzt hierzu lediglich, dass einbringungsbedingt die Entstehung oder Veränderung bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zu erfolgen hat. § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG bewirkt daher auch weiterhin die Begründung eines zusätzlichen Besteuerungstatbestandes hinsichtlich der im eingebrachten Kapitalanteil enthaltenen stillen Reserven.²⁴⁸ Gemäß § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG kommt es sodann unter den obigen Voraussetzungen zur Entstehung einer *Steuerschuld hinsichtlich des Unterscheidbetrages zwischen dem Buchwert und dem nach § 6 Z 14 EStG maßgebenden Wert zum Einbringungsstichtag, wenn die Kapitalanteile von der übernehmenden Gesellschaft in weiterer Folge veräußert werden oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.*

Der wesentliche Unterschied des § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG zur Besteuerungsregel des § 16 Abs 1 S 2 UmgrStG liegt daher auch nach dem StRefG 2020 darin, dass die Steuerschuld nicht am Einbringungsstichtag entsteht, sondern erst im Zeitpunkt, in dem die weiteren Voraussetzungen der TS 2 vorliegen.²⁴⁹ Zwar könnte nach dem Wortlaut des Gesetzes „[...] entsteht eine Steuerschuld [...] zum Einbringungsstichtag, wenn [...]“ auch dahingehend verstanden werden, dass gleich der Grundregel, die Steuerschuld entsteht, jedoch erst bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen fällig wird. Der Zeitpunkt „Einbringungsstichtag“ hat in diesem Zusammenhang jedoch einzig eine wertmäßige Bedeutung. So legen auch die UmgrStR in ihrem Beispiel unter Rz 860h klar fest, dass die Steuerschuld hinsichtlich der stillen Reserven im Jahr der Veräußerung entsteht.

Das Tatbestandselement „in weiterer Folge“ ist jedoch nicht nur zeitlich, sondern auch dem Zweck nach teleologisch auszulegen. Rein zeitlich betrachtet kann daher nach Meinung der Finanzverwaltung eine Veräußerung der eingebrachten Beteiligung zehn oder mehr Jahre nach der Einbringung nicht mehr zu einer Besteuerung führen. Ob es bei Veräußerung nach mehreren Jahren (aber innerhalb der Zeitspanne von zehn Jahren) zum Entstehen einer Steuerschuld kommt, hängt von den Begleitumständen im Einzelfall ab. So führen die UmgrStR in der Rz 860 an, dass die Umstände wie das Vorliegen vernünftiger wirtschaftlicher Gründe für die

²⁴⁸ Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 56.

²⁴⁹ UmgrStR 2002, Rz 860h.

Einbringung, die Höhe des Beteiligungsausmaßes der einbringenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft oder die zeitliche Nähe bzw Zusammenhang zwischen Einbringung und Veräußerung bei der Beurteilung der Entstehung der Steuerschuld zu berücksichtigen sind.

Die Durchführung der Veräußerung durch die übernehmende Körperschaft nach bereits zuvor erfolgter Veräußerung durch die einbringende Gesellschaft führt jedenfalls nicht zur Entstehung einer Steuerschuld iSd § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG.²⁵⁰

Neu eingefügt wurde durch das StRefG 2020 in § 16 Abs 1a UmgrStG der TS 4, welcher den Anwendungsbereich jener Personen, die als Einbringende in Frage kommen, auf natürliche Person erweitert. Dies erfolgte in Reaktion auf die Rechtsprechung der EuGH²⁵¹, nach welcher die Ausnahmeregelung für Exporteinbringungen von Kapitalanteilen hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs enger gefasst ist als die FRL, weshalb diese nur unvollständig umgesetzt wurde.²⁵² So ist der Anwendungsbereich der FRL gemäß Art 2 lit d, g und h FRL bereits dann eröffnet, wenn die erworbene und die erwerbende Gesellschaft in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind. Da die FRL demnach keine Anforderungen an die Person des Einbringenden stellt, die Ausnahmeregelung des § 16 Abs 1a UmgrStG jedoch nur auf einbringende unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften anwendbar war, war § 16 Abs 1a UmgrStG vor dem StRefG 2020 insoweit unionsrechtswidrig.²⁵³

Die Folgen der Anteilstauschregelung des § 16 Abs 1a UmgrStG unterscheiden sich jedoch für Kapitalgesellschaften und natürliche Personen im Detail, was anhand des folgenden Beispiels dargestellt werden soll:

²⁵⁰ UmgrStR 2002, Rz 860h.

²⁵¹ EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421/16, *Marc Jacob und Marc Lassus*.

²⁵² *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 71.

²⁵³ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 71.

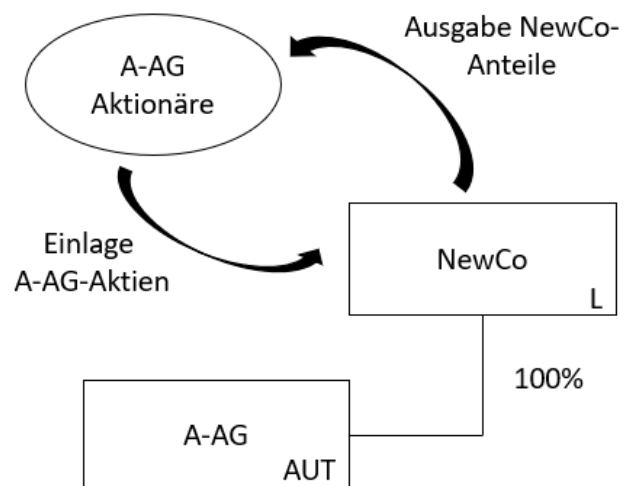
5. Beispiel Anteilstausch und Sitzverlegung

Das folgende Beispiel hat eine Transaktion zum Ziel, durch welche eine österreichische börsennotierende AG („A-AG“) in eine neuzugründende, in Luxemburg ansässige Gesellschaft („NewCo“) eingebracht werden sollen.

Die Aktien an der A-AG werden zum Teil über Kapitalgesellschaften (idF „Kernaktionäre“) sowie im Streubesitz von natürlichen Personen und Kapitalgesellschaften gehalten (idF „Kleinaktionäre“). Zur Vereinfachung wird davon ausgegangen, dass sowohl die Klein-, als auch die Kernaktionäre in Österreich steuerlich ansässig sind und sich deren Aktien an der A-AG auf österreichischen Depots befinden.

Folgende Schritten sind geplant:

- Sacheinlage der A-AG-Anteile zum Verkehrswert gegen Ausgabe von NewCo-Aktien.
- NewCo gibt bestehende Aktien (z.B. Vorratsaktien) an A-AG-Aktionäre aus.



Die sich aus diesem Sachverhalt ergebende

Frage ist, ob unter Setzung dieser Schritte im vorliegenden Sachverhalt eine steuerneutrale Einbringung der A-AG-Aktien in die NewCo mit Sitz in Luxemburg möglich ist?

Ebenso ist zu prüfen, welche Auswirkungen eine im Anschluss an die Einbringung vorgenommene Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz auf den bestehenden Besteuerungsaufschub der Mehrheits- und Kleinaktionäre hätte?

5.1 Erläuterung Anteilstausch anhand des konkreten Beispiels

Zu differenzieren ist hinsichtlich der Beantwortung dieser Fragestellungen zwischen einer natürlichen und einer juristischen Person:

5.1.1 Natürliche Person (Kleinaktionär) als Einbringender

§ 16 Abs 1a letzter TS UmgrStG idF StRefG 2020 stellt an die Person des Einbringenden keine Anforderungen mehr. Erfasst sind demnach sämtliche unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige, natürliche oder juristische Personen.²⁵⁴

§ 16 Abs 1a letzter TS UmgrStG idF StRefG 2020 sieht vor, dass bei einer natürlichen Person als Einbringenden, § 17 Abs 1 und Abs 1a UmgrStG sinngemäß anzuwenden sind. Diese Norm sieht eine sinngemäße Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes vor.²⁵⁵ Demnach wird bei einer natürlichen Person durch Stellung eines entsprechenden Antrages in der Steuererklärung des Wegzugsjahres, die im Zuge der Einbringung entstehende Steuer zwar bescheidmäßig festgestellt, aber nicht festgesetzt („Steueraufschub“).

Zu einer nachträglichen Festsetzung („Fälligkeit der aufgeschobenen Steuer“) kommt es jedoch gemäß § 17 Abs 1a UmgrStG idF StRefG 2019/20 bei (1) einer tatsächlichen Veräußerung, (2) einem sonstigen Ausscheiden oder (3) einem steuerneutralen Untergang der Gegenleistung.

Ob auch die Veräußerung des übertragenen Vermögens durch die aufnehmende Gesellschaft eine spätere Festsetzung der Steuerschuld nach den Vorgaben der FRL auslösen dürfte, ist auch nach der jüngsten Rechtsprechung des EuGH noch ungeklärt.²⁵⁶ Nach den Erläuterungen zum StRefG 2020 zufolge soll dies jedoch nicht der Fall sein.²⁵⁷ Auch in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage²⁵⁸ findet sich keine genaue Definition des Begriffes „sonstiges Ausscheiden“. Zur bisherigen Rechtslage wird ausgeführt, dass dieser Realisierungstatbestand laut den UmgrStR mit der Auslegung des entsprechenden Tatbestandes im Rahmen des Ratenzahlungskonzeptes nach § 16 Abs 1 Satz 2 iVm § 6 Z 6 lit b) - e) EStG gleichzusetzen ist.²⁵⁹ Es ist daher davon auszugehen, dass auch für die Auslegung des Begriffes „sonstiges Ausscheiden“ korrespondierend zur bisherigen Regelung auf die Realisierungstatbestände des § 27 Abs 6 Z 1 lit b - d EStG idF StRefG 2020 verwiesen wird. Hier wird neben der tatsächlichen Veräußerung auch die spätere Überführung des Wirtschaftsgutes in einen Drittstaat als Realisierungstatbestand genannt. Darüber hinaus erfolgt ein Verweis auf die Realisierungstatbestände des § 6 Z 6 lit c und d EStG. In dieser Norm wird

²⁵⁴ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 74.

²⁵⁵ § 17 Abs 1a UmgrStG idF StRefG 2019/20 iVm § 27 Abs 6 Z lit a) - c) und 27a Abs 3 Z 1 lit b) EStG idF StRefG 2019/20.

²⁵⁶ *Schlager/Titz/Wild*, RWZ 2019, 198.

²⁵⁷ SWK 28/ 2019, 1152 [1179].

²⁵⁸ SWK 28/ 2019, 1152 [1179].

²⁵⁹ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 61.

unter anderem die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes als Realisierungstatbestand angeführt.

Das Vorliegen eines solchen Realisierungstatbestandes stellt ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO dar, wodurch sich auch gemäß § 20 Abs 2 Z 5 UmgrStG rückwirkend mit Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages die Anschaffungskosten oder Buchwerte der Gegenleistung entsprechend erhöhen. Durch diese rückwirkende Erhöhung der Anschaffungskosten oder Buchwerte soll eine der FRL entsprechende Einmalerfassung dieser stillen Reserven sichergestellt sein, weil dadurch ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vermindert wird.²⁶⁰

Das Nichtfestsetzungskonzept ist bei natürlichen Personen jedoch unabhängig davon anwendbar, ob die Einbringung der Kapitalanteile aus dem Privat- oder dem Betriebsvermögen erfolgt.²⁶¹

5.1.2 Kapitalgesellschaften (Kernaktionär) als Einbringender

Werden hingegen Kapitalanteile durch eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft in eine in der Anlage zum UmgrStG aufgezählte Gesellschaft, die in einem EU/EWR-Mitgliedstaat ansässig ist, eingebracht, kommt es gemäß § 16 Abs 1a erster Teilstrich UmgrStG zur Anwendung von § 16 Abs 1 erster Satz UmgrStG. Abweichend von § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG kommt es damit zur Buchwertfortführung ohne sofortige Grenzbesteuerung, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird. Das Nichtfestsetzungskonzept soll daher nicht zur Anwendung gelangen. Vielmehr sind die steuerlichen Buchwerte an den eingebrachten Kapitalanteilen evident zu halten.

Entsteht durch die Einbringung aber eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs 2 KStG²⁶² bzw wird durch die Einbringung das Ausmaß einer solchen erweitert, entsteht gemäß § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG eine Steuerschuld hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Buchwert und Verkehrswert zum Einbringungsstichtag dann, wenn die

²⁶⁰ *Nationalrat* beschließt Steuerreformgesetz 2020, SWK 2019, 1152 [1179].

²⁶¹ Schlager/Titz/Wild, RWZ 2019, 198.

²⁶² Nach § 10 Abs 2 iVm Abs 3 KStG liegt eine internationale Schachtelbeteiligung vor, wenn eine österreichische Kapitalgesellschaft zu mindestens 10% für mindestens ein Jahr an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. In diesem Fall werden sowohl Veräußerungsgewinne bei Verkauf der ausländischen Anteile. Eine Option zur Steuerpflicht ist aber möglich. Voraussetzung für diese Steuerbefreiung ist aber, dass die Auslandsgesellschaft keinen passiven Unternehmensschwerpunkt hat und nicht niedrigbesteuert ist. Für unsere weiteren Überlegungen gehen wir davon aus, dass die Voraussetzungen für eine internationale Schachtelbeteiligung erfüllt sind.

eingebrauchten Kapitalanteile von der übernehmenden Gesellschaft in weiterer Folge veräußert werden oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden.²⁶³

Dies gilt nicht, soweit die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vor dem Entstehen der Abgabenschuld entgeltlich übertragen werden. In diesem Fall würde nämlich § 20 Abs 7 UmgStG zur Anwendung gelangen, der die stillen Reserven zum Einbringungstichtag von der Begünstigung des internationalen Schachtelprivilegs (=steuerfreie Veräußerung) ausnimmt.²⁶⁴

Für das Entstehen einer Steuerschuld gemäß § 16 Abs 1a TS 2 UmgrStG müssen daher folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht oder wird verändert.
- Das eingebrachte Vermögen wird von der übernehmenden Gesellschaft veräußert oder scheidet sonst aus dem Betriebsvermögen aus.
- Die Veräußerung bzw das Ausscheiden erfolgt „in weiterer Folge“.

Der Begriff des sonstigen Ausscheidens wird im Gesetz nicht näher definiert. Dieser Realisierungstatbestand ist nach den UmgrStR gleichzusetzen mit der Auslegung des entsprechenden Tatbestandes im Rahmen des Ratenzahlungskonzeptes nach § 16 Abs 1 Satz 2 iVm § 6 Z 6 lit b - e.²⁶⁵ In diesen „generellen Entstrickungstatbeständen“ wird u.a. die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen nicht EU-EWR Staat genannt.

Ob beispielsweise eine Folgeumgründung als sonstiges Ausscheiden gilt und somit zum Entstehen der Steuerschuld führen kann, hängt vom Einzelfall ab: Generell sollten Verlegungen von Vermögensteilen innerhalb der EU und dem EWR entsprechend § 6 Z 6 EStG idF vor AbgÄG 2015 keine Besteuerung auslösen und ebenso sollten auch Folgeumgründungen, die nach dem UmgStG steuerfrei wären, keine Besteuerung auslösen. Nach Ansicht der Finanzverwaltung führt daher beispielsweise eine Folgeumgründung zu keinem „sonstigen Ausscheiden“, wenn der Vorgang auch im Ausland steuerneutral ist und die stillen Reserven in den Kapitalanteilen steuerlich erfassbar bleiben.²⁶⁶ Diese beiden Realisationstatbestände schließen einander jedoch gegenseitig aus, sodass es jedenfalls nur einmal zur steuerlichen Erfassung der stillen Reserven in Österreich kommen kann.

²⁶³ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgStG⁹ § 16 Rz 56.

²⁶⁴ UmgStR 2002 Rz 1163b.

²⁶⁵ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgStG⁹ §16 Rz 61.

²⁶⁶ *Massoner/Stefaner* in SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, Umgründungen, Seite 142.

5.1.3 Kapitalgesellschaft (Kleinaktionär) als Einbringender

Da sowohl § 16 Abs 1a UmgrStG und § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG das Entstehen einer internationalen Schachtelbeteiligung voraussetzen, ist im Umkehrschluss festzuhalten, dass ohne dem Entstehen einer solchen, die stillen Reserven in den Gegenleistungsanteilen auf Grund der Buchwertfortführung nach § 16 Abs 1a iVm § 16 Abs 1 Satz 1 UmgrStG weiterhin steuerhängig bleiben.

Dies hat zur Folge, dass nicht nur die bisherigen stillen Reserven in den A-AG-Aktien in den Gegenleistungsanteilen der NewCo weiterhin steuerhängig bleiben, sondern auch, dass alle zukünftigen Wertsteigerungen in den NewCo-Aktien ebenfalls in Österreich steuerpflichtig sind.

Dies stellt einen Nachteil von Kleinaktionären als Kapitalgesellschaft im Vergleich zu Kernaktionären als Kapitalgesellschaft dar, welcher sich jedoch nicht aus dem UmgrStG ergibt, sondern vielmehr aus den Bestimmungen zur internationalen Schachtelbeteiligung selbst. Auf Grund des Unterschreitens der 10%-Grenze für eine internationale Schachtelbeteiligung sind zukünftige Wertsteigerungen der NewCo-Aktien in Österreich steuerpflichtig.

Es kann grundsätzlich aus den Punkten 5.1.1 – 5.1.3 festgehalten werden, dass die steuerneutrale Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG in eine in einem EU/EWR-Staat ansässige Gesellschaft sowohl durch eine natürliche Person als auch eine Kapitalgesellschaft ab dem 1.1.2020 möglich ist. Zuvor erfolgte eine Einbringung durch eine natürliche Person nicht unter Buchwertfortführung.

Bei natürlichen Personen wird die sofortige Besteuerung der stillen Reserven durch die sinngemäße Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes vermieden. Die anfallende Steuer wird bescheidmäßig festgestellt, aber nicht festgesetzt. Zu einer Besteuerung kommt es ausschließlich, wenn ein Realisierungsvorgang betreffend den Gegenleistungsanteilen gesetzt wird.

Bei einer Einbringung durch eine Kapitalgesellschaft erfolgt grundsätzlich eine Fortführung der steuerlichen Buchwerte. Da anders als beim Nichtfestsetzungskonzept keine bescheidmäßige Feststellung der Steuer erfolgt, sind die steuerlichen Buchwerte nach § 43 UmgrStG evident zu halten.

Die Erfassung der stillen Reserven ist jedoch anders als bei den natürlichen Personen auf zwei Ebenen gesichert. Zum einen ist eine Erfassung bei Verkauf der Gegenleistungsanteile

vorgesehen. So nimmt § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG für den Fall der Entstehung bzw Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung die in den Gegenleistungsanteilen steuerhängigen stillen Reserven von der Steuerfreiheit nach § 10 Abs 3 KStG aus. Daneben ist nach § 16 Abs 1a UmgrStG auch eine Versteuerung der stillen Reserven auf Ebene der Gesellschafter vorgesehen, sofern eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht und die eingebrachten Kapitalanteile von der übernehmenden Gesellschaft in weiterer Folge veräußert werden oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Diese beiden Realisationstatbestände schließen einander jedoch gegenseitig aus, sodass es jedenfalls nur einmal zur steuerlichen Erfassung der stillen Reserven in Österreich kommen kann.

Bei einer Kapitalgesellschaft als Kleinaktionär (Beteiligung an A-AG bzw NewCo unter 10%) entsteht durch die Einbringung mangels entsprechender Beteiligungshöhe an der NewCo keine internationale Schachtelbeteiligung. Demnach sind sowohl die bisherigen stillen Reserven der A-AG-Aktien in den Gegenleistungsanteilen der NewCo sowie alle weiteren Wertsteigerungen in diesen, in Österreich steuerpflichtig.

5.2 Einbringung der A-AG-Aktien in die Luxemburg ansässige NewCo

Sollten die Kernaktionäre der A-AG bereits jeweils über Anteile in Höhe von 25% verfügen, liegen jedenfalls Kapitalanteile iSd § 12 Abs 2 Z 3 erster TS UmgrStG vor. Andernfalls könnten durch die gemeinsame Vermittlung der Stimmrechtsmehrheit der NewCo an der A-AG die Definition von Kapitalanteile nach § 12 Abs 2 Z 3 zweiter TS UmgrStG erfüllt werden. Hierfür müssten die A-AG-Anteile durch die Kernaktionäre im Rahmen eines gemeinsamen Sacheinlagevertrages oder eines gemeinsamen Rahmenvertrages im Zuge eines Einbringungsvorganges auf denselben Stichtag in die NewCo eingebracht werden.²⁶⁷

Die Kleinaktionäre könnten ihre A-AG-Aktien in diesem Fall sowohl gemeinsam mit den Kernaktionären als auch im Nachgang in die A-AG einbringen. Es liegen einbringungsfähige Kapitalanteile vor, da der Begriff des Kapitalanteils nach § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG auch erfüllt ist, wenn die Kleinaktionäre die Stimmrechtsmehrheit der NewCo in der Hauptversammlung der A-AG durch ihre Aktien erweitern.

Bei der NewCo handelt es sich um eine in Luxemburg unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, sodass zunächst betreffend der Möglichkeit der steuerneutralen Einbringung zu

²⁶⁷ UmgrStR 2002 Rz 732; *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 12 Rz 139.

prüfen ist, ob das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den stillen Reserven der A-AG-Aktien eingeschränkt wird.

Gemäß § 21 Abs 1 Z 1 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 5 lit e EStG ist die NewCo mit den Anteilen an der A-AG in Österreich grundsätzlich beschränkt steuerpflichtig. Aufgrund von Art 8 DBA Österreich-Luxemburg dürfen Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen aber nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist. Demnach dürfen die stillen Reserven in den Anteilen der A-AG, nach deren Einbringung in die NewCo, ausschließlich in Luxemburg besteuert werden.

Gemäß Art 20 DBA Österreich-Luxemburg verwenden sowohl Österreich als auch Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt.

Bei Einbringung der A-AG in die NewCo, kommt es daher zur Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven in den A-AG-Aktien.

Ab dem 1.1.2020 stellt die Einbringung der A-AG-Anteile daher sowohl für die Kernaktionäre (für diese auch bereits nach der geltenden Rechtslage) als auch die Kleinaktionäre einen steuerbegünstigten Anteilstausch dar.

Hinsichtlich der Kernaktionäre wird die Sofortbesteuerung der stillen Reserven in den eingebrachten A-AG-Aktien – bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen einer Einbringung – gemäß § 16 Abs 1a UmgrStG durch Buchwertfortführung vermieden. Hierfür ist kein gesonderter Antrag in der Körperschaftsteuererklärung erforderlich. Die steuerlichen Buchwerte sind nach § 43 UmgrStG evident zu halten.

Hinsichtlich der Kleinaktionäre wird die Sofortbesteuerung ab 1.1.2020 – bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen einer Einbringung – hingegen durch sinnngemäße Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes vermieden.

Hierfür müssen die Kleinaktionäre insbesondere einen schriftlichen Sacheinlagevertrag mit Ausweis der steuerlichen Anschaffungskosten der eingebrachten A-AG-Aktien abschließen sowie in der Steuererklärung einen Antrag auf Nichtfestsetzung der Steuerschuld stellen.

Es ist daher möglich bei Erfüllung der Voraussetzungen des UmgrStG ab dem 1.1.2020 sowohl für die Kern-, als auch die Kleinaktionäre eine Sofortbesteuerung der stillen Reserven in den A-AG-Aktien, aufgrund deren Einbringung in die NewCo, zu vermeiden.

5.3 Sitzverlegung der NewCo in die Schweiz

5.3.1 Kapitalgesellschaft (Kernaktionäre) als Einbringender

Bei Vorliegen von Kapitalgesellschaften als Einbringende wäre eine Realisierung der stillen Reserven aufgrund der Normen § 20 Abs 7 Z 1 sowie § 16 Abs 1a UmgrStG denkbar.

Die erstgenannte Norm betrifft die Gegenleistungsanteile der NewCo. Durch die Einbringung der A-AG-Anteile von den Kernaktionären in die NewCo, entsteht hinsichtlich den Anteilen an der NewCo eine internationale Schachtelbeteiligung.²⁶⁸

Für diesen Fall sieht § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG vor, dass die Steuerfreiheit des internationalen Schachtelprivilegs nicht auf die stillen Reserven, hinsichtlich denen ein Steueraufschub gewährt wurde, anzuwenden ist. In § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG wird zwar nicht explizit hervorgehoben, es ist aber davon auszugehen, dass hierbei wohl ausschließlich von dem Verkauf der Gegenleistungsanteile ausgegangen wird.²⁶⁹

Sowohl das DBA zwischen Luxemburg und Österreich als auch zwischen Österreich und der Schweiz sehen vor, dass das Besteuerungsrecht bei einem Verkauf von Kapitalanteilen dem Sitzstaat des Veräußerers, sprich Österreich, zukommt. Da sich durch die Sitzverlegung der NewCo kein Eigentümerwechsel ergibt, sind die Anteile der NewCo sowohl vor als auch nach der Sitzverlegung bei den Kernaktionären – sprich in Österreich – steuerpflichtig. Allein durch die Sitzverlegung ergibt sich daher keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich.

Da weder eine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich vorliegt, noch eine Veräußerung der Gegenleistungsanteile vorliegt, ist davon auszugehen, dass eine Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz nicht zu einer Nachversteuerung der stillen Reserven der A-AG-Anteile führt.

Die Bestimmungsvorschrift des § 16 Abs 1a UmgrStG betrifft nach dem Wortlaut des Gesetzes ausschließlich das eingebrachte Vermögen – sprich die Anteile an der A-AG. Eine Besteuerung setzt voraus, dass eine internationale Schachtelbeteiligung entsteht sowie, dass das eingebrachte

²⁶⁸ Hinsicht der allgemeinen Ausführungen zum internationalen Schachtelprivileg siehe Punkt 4.2.1. Wir gehen jedenfalls davon aus, dass die Kernaktionäre mehr als 10% der Anteile in der NewCo für über ein Jahr halten werden. Sinkt ein Kernaktionär im Zuge der Einbringung auf unter 10% an der NewCo, so gilt er ab sofort als Kleinaktionär und wird auch steuerlich so behandelt.

²⁶⁹ UmgrStR 2002 Rz 1161; Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 20 Rz 54.

Vermögen (die A-AG-Aktien) von der übernehmenden Gesellschaft (der NewCo) veräußert wird oder sonst aus dem Betriebsvermögen ausscheidet.

Zu prüfen ist jedoch, ob der Tatbestand des „sonstigen Ausscheidens“ erfüllt wird.

Der Begriff des sonstigen Ausscheidens wird im Gesetz nicht näher definiert. Der Realisierungstatbestand ist nach den UmgrStR aber gleichzusetzen mit der Auslegung des entsprechenden Tatbestandes im Rahmen des Ratenzahlungskonzeptes nach § 16 Abs 1 S 2 iVm § 6 Z 6 lit b bis e.²⁷⁰ In diesen „generellen Entstrickungstatbeständen“ wird u.a. die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen Nicht-EU-EWR-Staat genannt.

Wie soeben festgehalten, führt die reine Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz zu keiner Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich, da die Kernaktionäre mit den Anteilen der NewCo weiterhin in Österreich steuerpflichtig bleiben. Darüber hinaus wird in § 16 Abs 1a UmgrStG ausschließlich ein Realisierungstatbestand hinsichtlich dem eingebrachten Vermögen (der Anteile der A-AG) vorgesehen. Maßnahmen betreffend der Gegenleistungsanteile sind hingegen von § 16 Abs 1a UmgrStG nicht erfasst.

Bei einer wörtlichen Interpretation des Gesetzestextes des § 16 Abs 1a UmgrStG sowie des § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG kann man zu dem Ergebnis kommen, dass eine Sitzverlegung der übernehmenden Gesellschaft von einem EU/EWR-Staat in ein Drittland keinen Realisierungstatbestand hinsichtlich der stillen Reserven in den eingebrachten Aktien darstellt.

Diese Interpretation scheint Folgendes nicht zu berücksichtigen: So sieht § 44 UmgrStG vor, dass die Anwendung der Bestimmungen des UmgrStG zu versagen sind, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht dienen. In diesem Zusammenhang verweist § 44 UmgrStG auch auf die allgemeine Missbrauchsverhinderungsnorm des § 22 BAO. Diese Bestimmung sieht vor, dass ein Missbrauch vorliegt, wenn eine rechtliche Gestaltung im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung damit verbundener Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei

²⁷⁰ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 61 mwN.

Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.²⁷¹

Im gegenständlichen Sachverhalt erscheint daher insbesondere der Zwischenschritt der Einbringung der A-AG-Aktien in eine in Luxemburg ansässige NewCo problematisch. Selbst wenn die Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz ohne Aufdeckung der stillen Reserven, die einem Besteuerungsaufschub unterliegen, erfolgen kann, so wird ein Ziel erreicht, das bei einer direkten Einbringung der A-AG-Anteile in eine Schweizer NewCo – und damit in einen Drittstaat - nicht erreicht werden kann (nämlich dass die stillen Reserven in den A-AG-Anteilen einem Besteuerungsaufschub unterliegen). Zur Vermeidung des Vorwurfes eines Missbrauches, wäre demnach die Anführung triftiger wirtschaftlicher Gründe für den Zwischenschritt der Einbringung der A-AG-Anteile in eine luxemburgische NewCo erforderlich.

Davon abgesehen stellt sich die Frage, ob die Sitzverlegung der NewCo in die Schweiz nicht ohnehin einen Realisierungstatbestand darstellt. Diese Überlegung hat den Hintergrund, dass in § 6 Z 6 lit d EStG die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft in einen Drittstaat als Realisierungstatbestand angesehen wird. Wie zuvor dargestellt, ist diese Norm im Verweisungsweg auch auf Realisierungsfälle in Bezug auf Steueraufschübe betreffend der Wegzugsbesteuerung in Privatvermögen und im Umgründungssteuerrecht anwendbar.

Es ist daher nicht von der Hand zu weisen, dass der Gesetzgeber im Falle eines Besteuerungsaufschubes (sei es nun Nichtfestsetzung oder Ratenzahlung) die Verlegung von Wirtschaftsgütern oder die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung in ein Drittland als Realisierungstatbestand ansieht. Auch wenn die Sitzverlegung nicht explizit als Realisierungstatbestand in § 16 Abs 1a UmgrStG oder in § 20 Abs 7 Z 1 UmgrStG genannt wird, stellt sich die Frage, ob dies absichtlich durch den Gesetzgeber erfolgt ist, oder dieser die Möglichkeit einer anschließenden Sitzverlegung nicht in Betracht gezogen hat.

²⁷¹ § 22 Abs 3 BAO.

5.3.2 Natürliche Person (Kleinaktionäre) als Einbringender

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen ist, dass die Kleinaktionäre in der Steuererklärung des Wegzugsjahres einen Antrag auf Nichtfestsetzung gestellt haben und die Steuer daher bescheidmässig festgestellt, aber nicht festgesetzt wurde.

Fraglich ist, ob die nachträgliche Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz zu einer Festsetzung dieser Steuern führt.

Bei der Gegenleistung handelt es sich in diesem Fall um die einbringungsbedingt an die Kleinaktionäre ausgegebenen Anteile an der NewCo. Da diese im gegenständlichen Fall weder veräußert werden noch steuerneutral untergehen, verbleibt die Prüfung des Realisierungstatbestandes des „sonstigen Ausscheidens“.

Auch in den Erläuterungen²⁷² findet sich allerdings keine genaue Definition dieses Begriffes. Hinsichtlich der bisherigen Rechtslage²⁷³ wird ausgeführt, dass dieser Realisierungstatbestand laut den UmgrStR mit der Auslegung des entsprechenden Tatbestandes im Rahmen des Ratenzahlungskonzeptes nach § 16 Abs 1 Satz 2 iVm § 6 Z 6 lit b) - e) EStG gleichzusetzen ist.²⁷⁴

Es ist daher davon auszugehen, dass für die Auslegung des Begriffes „sonstiges Ausscheiden“ korrespondierend zur bisherigen Regelung, auf die Realisierungstatbestände des § 27 Abs 6 Z 1 lit b) - d) EStG idF StrefG 2020 verwiesen wird.

Hier findet sich neben der tatsächlichen Veräußerung und der späteren Überführung des Wirtschaftsgutes in einen Drittstaat als Realisierungstatbestände auch ein Verweis auf die Realisierungstatbestände des § 6 Z 6 lit c) und d) EStG. In dieser Norm wird unter anderem die Verlegung des Orts der Geschäftsleitung einer Körperschaft in einen Staat außerhalb des EU/EWR-Raumes als Realisierungstatbestand angeführt.

Zusammenfassend kann daher folgendes festgehalten werden: Die Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz führt nicht zu einem Eigentümerwechsel. Die in Österreich steuerlich ansässigen Kleinaktionäre sind nach wie vor an der NewCo beteiligt. Da sowohl das DBA zwischen Österreich und Luxemburg sowie zwischen Österreich und der Schweiz das Besteuerungsrecht hinsichtlich der NewCo-Aktien dem Sitzstaat des Veräußerers – demnach

²⁷² SWK, 2019, 1152 [1179].

²⁷³ In § 16 Abs 1a UmgrStG finden sich dieselben Realisierungstatbestände wieder.

²⁷⁴ *Furherr in Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁹ § 16 Rz 61.

Österreich – zukommen lässt, liegt grundsätzlich keine Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich vor.

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen betreffend den Begriff des „sonstigen Ausscheidens“ ist es jedoch wahrscheinlich, dass von der Finanzverwaltung argumentiert werden wird, dass eine Sitzverlegung von einer Gesellschaft aus einem Mitgliedstaat der EU ein Drittland – sprich die Schweiz – einen Realisierungstatbestand darstellt.

Dies insbesondere deshalb, da eine direkte Einbringung der A-AG-Aktien in eine Schweizer Kapitalgesellschaft nicht mit einem Steueraufschub möglich ist. Aus praktischer Sicht wäre zur Schaffung von Rechtssicherheit ein Tax-Ruling vor Durchführung einer solchen Transaktion zu empfehlen.

5.3.3 Kapitalgesellschaft (Kleinaktionäre) als Einbringender

Ausgangspunkt der folgenden Überlegungen ist, dass die Kleinaktionäre einem Besteuerungsaufschub hinsichtlich der stillen Reserven in den eingebrachten A-AG-Aktien unterliegen. Daneben sind diese jedoch, mangels Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung, mit einer zukünftigen Wertsteigerung in den NewCo-Aktien in Österreich steuerpflichtig.

Wie oben dargestellt führt die Sitzverlegung der NewCo von Luxemburg in die Schweiz nicht zu einem Eigentümerwechsel und führt daher aufgrund des anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens, für sich gesehen, auch nicht zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich.

Auf Grund der obigen Ausführungen, insbesondere zum Missbrauch, kann dennoch das Risiko der Nachversteuerung der stillen Reserven in den A-AG-Aktien nicht zur Gänze ausgeschlossen werden.

6. Zusammenfassung

Zentrales Augenmerk dieser Arbeit liegt auf der Analyse der Anwendungsvoraussetzungen, welche die FRL sowie das nationale UmgrStG für Einbringungen vorsehen.

Einbringungsvorgänge fallen dann in den Anwendungsbereich der FRL, wenn sie einen Vorgang iSd Art 2 FRL darstellen, an welchem zumindest zwei Gesellschaften iSd Art 3 FRL aus verschiedenen EU-MS beteiligt sind. Steuerneutral sind Einbringung dann zu stellen, wenn sie die Voraussetzungen des Art 4 iVm Art 9 FRL erfüllen.

Ein Anteilstausch, als besondere Ausprägung der Einbringung, besteht gemäß Art 2 lit e FRL im Erwerb bzw in der Erweiterung von Mehrheitsanteilen durch die erwerbende Gesellschaft, wofür die bisherigen Gesellschafter der erworbenen Gesellschaft im Austausch für ihre Anteile, Anteile an der erwerbenden Gesellschaft und gegebenenfalls bare Zahlungen erhalten. Liegt ein Austausch von Anteilen iSd Art 2 lit e FRL vor, darf dieser „für sich allein“ keine Besteuerung der am Anteilstausch beteiligten Gesellschafter auslösen.

Nach nationalen Rechtsvorschriften liegt eine Einbringung dann vor, wenn Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages und einer Einbringungsbilanz iSd § 15 UmgrStG gegen Gewährung einer Gegenleistung iSd 19 UmgrStG einer übernehmende Körperschaft iSd § 12 Abs 3 UmgrStG tatsächlich übertragen wird. Erfüllt der Einbringungsvorgang sämtliche Voraussetzungen des § 12 UmgrStG, kommt es zu einer Vermögensübertragung zu Buchwerten. Dies hat allgemein zur Folge, dass die stillen Reserven im Einbringungsvermögen sowie in den Gegenleistungsanteilen steuerhängig bleiben und nicht aufzudecken sind (Verdoppelung der stillen Reserven).

Da die Umsetzungsfrist der FRL sowie die der ergänzenden Änderungsrichtlinie abgelaufen ist, ohne dass eine Umsetzung in nationales Recht erfolgte und die in Art 4 bis Art 14 der FRL enthaltenen Regelungen dem Einzelnen inhaltlich unbedingte und hinreichend genau bestimmte subjektive Rechte gewähren, entfaltet die FRL unmittelbare Anwendbarkeit. Da die FRL konkrete Regelungen zugunsten von EU-Bürgern enthält, haben die Gerichte und Behörden die Bestimmungen der FRL direkt zugunsten der durch sie begünstigten Personen anzuwenden. In jenen Fällen, in denen die FRL für den Rechtsunterworfenen im Vergleich zum nationalen Recht günstigere Regelungen enthält bzw wo Wahlrechte zwischen nationalem und europäischem Recht bestehen, kann sich der Rechtsunterworfene sodann auf die für ihn günstigere Norm berufen. So besteht etwa ein Unterschied in der Behandlung des Teilbetriebsbegriffes. Indem aus österreichischer Sicht eine gewisse Selbständigkeit bereits vor

Übertragung bestehen muss, aus europäischer Sicht die übernehmenden Unternehmensteile jedoch erst bei der übernehmenden Gesellschaft als selbständige Unternehmen funktionsfähig sein müssen, können die Regelungen der FRL eine für den Rechtsunterworfenen im Vergleich zum nationalen Recht günstigere Regelungen darstellen. Auf Grund der unmittelbaren Anwendbarkeit der FRL kann sich der Rechtsunterworfene im Anwendungsbereich der FRL, auf die für ihn günstigere Rechtsnorm berufen.

Nachgelagert dieser Analyse der unterschiedlichen Begriffsinhalte geht diese Arbeit auf den Umstand ein, dass durch eine Einbringung, es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommen kann. Rechtsfolge dessen ist im Regelfall die Aufdeckung der stillen Reserven und die verpflichtende Bewertung des Einbringungsvermögens mit dem gemeinen Wert. Maßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob es zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich kommt, ist die Beurteilung des Besteuerungsrechts Österreichs an den Gegenleistungsanteilen.

Bedingt durch das StRefG 2020 haben die UmgrStR im UmgrStR Wartungserlass 2019/2020 – Begutachtungsentwurf - eine Anpassung erfahren, obgleich hierdurch keine grundlegende Änderung der Bewertung des einzubringenden Betriebsvermögens herbeigeführt wurde. So erfuhren die UmgrStR lediglich hinsichtlich den Rechtsfolgen des Anteilstausches wesentliche Anpassungen. Auf Grund der FRL kommt sodann bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Kapitalanteilen in eine EU/EWR-Gesellschaft, abweichend vom bisherigen Ratenzahlungskonzept des § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG, ein Sonderregime zur Anwendung, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird.

Hinsichtlich unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften hat dies grundsätzlich zur Folge, dass durch sie eingebrachte Kapitalanteile in eine in der Anlage zum UmgrStG aufgezählte Gesellschaft, die in einem EU/EWR-Mitgliedstaat ansässig ist, es gemäß § 16 Abs 1a erster Teilstrich UmgrStG zur Anwendung von § 16 Abs 1 erster Satz UmgrStG kommt. Abweichend von § 16 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG kommt es damit zur Buchwertfortführung ohne sofortige Grenzbesteuerung, wenn dem Einbringenden eine Gegenleistung gewährt wird. Das Nichtfestsetzungskonzept soll daher nicht zur Anwendung gelangen. Vielmehr sind die steuerlichen Buchwerte an den eingebrachten Kapitalanteilen evident zu halten (§ 16 Abs 1a TS 1 „Anteilstausch mit Nichtentstehung der Steuerschuld“).

Hinsichtlich der Einbringung durch natürliche Personen kommt es künftig zu einer sinngemäßen Anwendung des Nichtfestsetzungskonzeptes. Im Falle der Einbringung durch natürliche Personen ist die auf Grund von § 16 Abs 1 bzw § 17 Abs 1 UmgrStG im Zuge des

Anteilstausches entstehende Steuerschuld gemäß § 17 Abs 1a UmgrStG auf Antrag nicht festzusetzen („Anteilstausch mit Nichtfestsetzung der Steuerschuld“). Demnach wird bei einer natürlichen Person durch Stellung eines entsprechenden Antrages in der Steuererklärung des Wegzugsjahres, die im Zuge der Einbringung entstehende Steuer zwar bescheidmäßig festgestellt, aber nicht festgesetzt. Hierbei handelt es sich jedoch nur um einen Steueraufschub, sodass bei Erfüllung gewisser Tatbestände, es gemäß § 17 Abs 1a UmgrStG idF StRefG 2019/20 zu einer nachträglichen Festsetzung der Steuerschuld kommt („Fälligkeit der aufgeschobenen Steuer“).

Einzelheiten zu den Auswirkungen der Rechtsfolgen der neuen Anteilstauschregelung des § 16 Abs 1a UmgrStG werden in einem umfangreichen Beispiel detailliert dargestellt.

7. Literaturverzeichnis

Kommentare und Fachbücher

Calliess/Ruffert, EUV/AEUV⁴ (2016)

Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² (2012)

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ (2020)

Furherr/Huber, Internationale Umgründungen nach der Fusionsbesteuerungsrichtlinie (2009)

Gassner/Lechner, Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992)

Hübner-Schwarzinger/Wiesner, Umgründungslexikon (2005)

Hügel/Mühlehner/Hirschler (Hrsg), Umgründungssteuergesetz (2000)

Jakom, EStG¹³ (2020)

Kirchmayr/Mayr, Umgründungen: Praxisfragen und Fallbeispiele in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Schriftenreihe zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht (2013)

Kofler (Hrsg), Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar⁹ (2020)

Mair, Grenzüberschreitende Einbringungen, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Schriftenreihe zum Konzern- und Unternehmenssteuerrecht (2016)

Mayer/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV Art 4 EUV (2012)

Tumpel, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994)

Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen¹ (2018)

Wundsam/Zöchling/Huber/Khun (Hrsg), UmgrStG⁵ (2015)

Zechmeister, Wegzugsbesteuerung Neu (2017)

Beiträge in Fachzeitschriften

D. Aigner, EuGH zum Teilbetriebsbegriff nach der Fusionsrichtlinie - Auswirkungen auf das österreichische UmgrStG, SWI 2002, 380

D. Aigner, EuGH zur Einbringung von Unternehmensteilen und zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern, SWI 2002, 380

Hirschler/Knesl, Nichtfestsetzung und Ratenzahlung bei Betriebseinbringungen gem § 16 UmgrStG, ÖStZ 2016, 499

Kofler/Schindler, CROSS-BORDER REORGANIZATIONS INVOLVING HYBRID ENTITIES, SWI 2006, 262.

Kofler/Schindler, Grenzüberschreitende Umgründungen: Änderungen der steuerlichen Fusions-richtlinie und Anpassungsbedarf in Österreich (Teil)Erweiterung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiches, taxlex 2005, 496

Mayr, EuGH-Rsp zur Fusionsrichtlinie und die Auswirkungen auf das österreichische UmgrStG, RdW 2009, 155

Massoner/Stefaner Umgründungen in *Stefaner/Schragl* (Hrsg) SWK-Spezial Wegzugsbesteuerung, 2016

Nationalrat beschließt Steuerreformgesetz 2020, SWK 2019, 1152

Schlager/Titz/Wild, Umgründungen im Steuerreformgesetz I 2019/20, RWZ 2019, 198

Posautz/Six, Der Teilbetrieb im UmgrStG. taxlex 2005, 134

Judikatur

EuGH 17.10.1996, C-283/94, C-291/94, Denkavit International BV ua

EuGH 4.12.1974, C-41/74, Van Duyn

EuGH 18.10.1990, C-297/88 und C-197/89, Dzodzi.

EuGH 16.2.1995, C-29-25/94, Aubertin u.a.

EuGH 15.1.2002, C-43/00, Andersen og Jensen

EuGH 5.7.2007, C-321/05, Kofoed

EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421//16, Marc Jacob und Marc Lassus

UFS 9.11.2010, RV/0476-S/09

UFS 24.10.2011, RV/0478-W/07

VfGH 1.3.2004, G 110/03

VfGH 27.2.2006, B 987/05

VwGH 7.8.1992, 88/14/0063

VwGH 3.11.1992, 89/14/0098

VwGH 18.12.1997, 96/15/0140

VwGH 16.12.1999, 96/15/0109

Richtlinien, Erlässe und Erwägungen sowie Materialien

Richtlinien des BMF vom 25.08.2015, GZ BMF-010203/0233-VI/6/2015
(Einkommensteuerrichtlinien 2000, EStR 2000)

Richtlinie des BMF vom 15.11.2011, GZ BMF-010203/0560-VI/6/2011
(Umgründungssteuerrichtlinien 2002, UmgrStR 2002)

Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/425/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 2003/7, 41

Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame über das 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 L 2009/310,34

Erwägung 1 FRL 2009/133/EG, Amtsblatt der Europäischen Union L 2009/310

ErläutRV 266 BlgNR 18. GP – Regierungsvorlage

BMF-010200(0029-IV/6/2018 vom 17. September 2018

8. Abstract

8.1 Deutsch

Da Vermögensverschiebungen im Rahmen einer Einbringung als steuerneutraler Formwechsel zu erfolgen haben und „nicht als Realisierungsvorgänge, wie sie bei der Veräußerung oder der Auflösung eines Unternehmens(anteils) zugrunde liegen, gewertet werden,“²⁷⁵ sieht das österreichische Umgründungssteuerrecht (UmgrStG) Regeln vor, die unter Fortführung der Buchwerte eines Unternehmens, die Steuerneutralität eines Formwechsels garantieren.

Um die Steuerneutralität eines Formwechsels auch im Falle grenzüberschreitender Vermögensverschiebungen zu ermöglichen, sehen §§ 16 und 17 UmgrStG Bewertungsregeln vor, die den Ansatz des Einbringungsvermögens beim Einbringenden bestimmen. Wesensmerkmal dieser Arbeit ist sodann die Analyse der Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Einbringung iSd Art III UmgrStG und die Beurteilung der von §§ 16 und 17 UmgrStG vorgegebenen Gesetzessystematik. Ebenso erfolgt unter Heranziehung der europarechtlichen Vorgaben und abkommensrechtlichen Regelungen eine Überprüfung der Konformität des UmgrStG mit dem Europarecht.

Schließlich wird im Rahmen dieser Arbeit die Gesetzesänderung, wie sie im StRefG 2020 erfolgt ist, dargestellt und ihre Auswirkungen anhand eines Beispiels analysiert.

8.2 Englisch

Since the transfer of assets in the context of a contribution is to be treated as a tax-neutral change of legal form and not to be considered as a realisation as it would be the case with the sale or liquidation of a company (share), the Austrian Reorganisation Tax Act (UmgrStG) provides for rules which guarantee the tax neutrality of a change of legal form while maintaining the book values of a company.

In order to ensure the tax neutrality of a transformation of legal form even in the case of cross-border asset transfers, sections 16 and 17 of the Reorganisation Tax Act provide for valuation rules which determine the valuation of the assets to be contributed by the contributor.

A characteristic feature of this work is therefore the analysis of the prerequisites for a cross-border contribution in the sense of Art III of the Reorganisation Tax Act and the assessment of the legal system prescribed by sections 16 and 17 of the Reorganisation Tax Act. Similarly, the

²⁷⁵ Mayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹² Tz 1170.

conformity of the Reorganisation Tax Act with European law is examined on the basis of the requirements of European law and the provisions of international agreements.

Finally, this paper presents the legislative changes as they occurred in the StRefG 2020 and analyses their effects by using an example.