

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Topthema

Änderungen der steuerlichen Fusionsrichtlinie

Steueralltag

USt und Spesen bei Vorträgen

Unternehmenssteuerrecht

Häufige Fehlerquellen bei unbaren Entnahmen

Internationales Steuerrecht

Methoden der Verrechnungspreisprüfung

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

Versicherungsgrenze und Meldebestimmungen bei selbständig Erwerbstätigen

Infocenter WKO

Schnupperlehre: Tipps und Tricks

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
NOVEMBER 2005

09

489 – 540

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Grenzüberschreitende Umgründungen: Änderungen der steuerlichen Fusionsrichtlinie und Anpassungsbedarf in Österreich (Teil 1)

Grundlage und interpretative Leitlinie für das österreichische UmgrStG bildet die gemeinschaftsrechtliche Fusionsbesteuerungsrichtlinie (FusionsRL)¹⁾ aus dem Jahr 1990, die sämtliche Mitgliedstaaten zur steuerneutralen Behandlung von Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen und Anteilstausch verpflichtet, wenn an einem solchen Vorgang Gesellschaften aus zwei oder mehr EU-Mitgliedstaaten beteiligt sind.²⁾ Vor dem Hintergrund zahlreicher Schwächen der Richtlinie sowie der zwischenzeitlich im Gesellschaftsrecht eingetretenen Entwicklungen hat die Kommission im Oktober 2003³⁾ einen Vorschlag zur Änderung der FusionsRL unterbreitet. Nachdem am 7. 12. 2004 politische Einigung im Rat erzielt werden konnte, wurde die entsprechende ÄnderungsRL am 17. 2. 2005 (ÄnderungsRL)⁴⁾ verabschiedet und ist bis 1. 1. 2006 bzw 1. 1. 2007 von den Mitgliedstaaten umzusetzen.

Erweiterung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiches

GEORG KOFLER / CLEMENS PHILIPP SCHINDLER

Die wesentlichsten Neuerungen betreffen die Aufnahme der Europäischen Aktiengesellschaft (SE) sowie der Europäischen Genossenschaft (SCE) in den Anhang zur FusionsRL, die Erfassung steuerlich transparenter Gesellschaften, Regelungen zur grenzüberschreitenden Sitzverlegung und zahlreiche Ergänzungen und Klarstellungen der ursprünglichen Richtliniefassung aus 1990. Nicht verabschiedet wurden hingegen jene Bewertungsvorschriften aus dem Kommissionsvorschlag, die zu einem Verbot der Verdoppelung stiller Reserven geführt hätten. Der folgende Beitrag gibt einen ersten Überblick über die Erweiterung des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiches

der FusionsRL, während im nächsten Heft der taxlex sonstige Änderungen und Klarstellungen sowie die offenen Problembereiche behandelt werden, die aus der Nichtumsetzung des Richtlinienvorschlages zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und der Beibehaltung des Betriebsstättenverhaftungserfordernisses in Art 4 FusionsRL resultieren.

In dieser Ausgabe:

- A. Einleitung und Überblick über die Änderungen
- B. Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereiches

Univ.-Ass. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), ist Mitarbeiter des Forschungsinstituts für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes-Kepler-Universität Linz, sowie korrespondierendes Mitglied des Fachnats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder; MMag. Dr. *Clemens Philipp Schindler*, LL.M. (NYU), ist wissenschaftlicher Mitarbeiter des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, Steuerberater und Mitarbeiter der Kanzlei Haarmann Hügel in Kooperation mit Haarmann Hemmelrath.

- 1) Richtlinie 90/434/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 225/1 ff (20. 8. 1990).
- 2) Die FusionsRL wurde bereits vor dem EU-Beitritt Österreichs in der Stammfassung des UmgrStG weitgehend berücksichtigt; siehe nur *Staringer* in *Gassner/Gröhs/Lang* (Hrsg), Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung, FS Deloitte & Touche (1997) 219 (221).

- 3) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM (2003) 613 endg; vgl dazu auch die Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses, ABl C 110/30 ff (30. 4. 2004), und den Bericht vom 26. 2. 2004 mit Entwurf einer legislativen Entschließung des Europäischen Parlaments (A-5-0121/2004); die Kommission hat die Änderungsvorschläge des Europäischen Parlaments abgelehnt. Siehe zum Kommissionsvorschlag etwa auch „Unternehmensbesteuerung: EU-Kommission schlägt Verbesserungen an der Steuer-/Fusionsrichtlinie vor“, IP/03/1418; aus dem Schrifttum zB *Bell*, DFI 2004, 119 (119 ff); *Tissot*, SWI 2004, 119 (119 ff).
- 4) Richtlinie 2005/19/EG des Rates v 17. 2. 2005, ABl L 58/19 ff (4. 3. 2005); dazu bereits *Benecke/Schnitger*, Intertax 2005, 170 (170 ff); *Thömmes*, Intertax 2005, 258 (258 f); *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 535 ff; *Blumers/Kinzel*, BB 2005, 971 (971 ff); *Saß*, DB 2005, 1238 (1238 ff); *Schindler*, ISr 2005, 551 (551 ff); *Benecke/Schnitger*, ISr 2005, 606 (606 ff) und 639 (639).

1. Aufnahme der Europäischen Aktiengesellschaft und der Europäischen Genossenschaft
 2. Aufnahme hybrider Gesellschaften
 3. Anpassungsbedarf in Österreich
- C. Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereiches
1. Abspaltung
 2. Umwandlung von Niederlassungen in Tochtergesellschaften
 3. Sitzverlegung einer SE oder SCE

Fortsetzung in der nächsten Ausgabe der taxlex:

- D. Sonstige Änderungen und Klarstellungen
1. Anpassung der Voraussetzungen für die Buchgewinnneutralität an die Mutter-Tochter-RL
 2. Erweiterung der Definition des Anteilstausches hinsichtlich der Ergänzung bestehender Mehrheitsbeteiligungen
 3. Drittstaatsansässigkeit des Einbringenden
- E. Unterbliebene Änderungen
1. Kein Verbot der Verdoppelung stiller Reserven bei Anteilstausch und Einbringung von Unternehmensteilen
 2. Beibehaltung des Betriebsstättenverhaftungserfordernisses und nationale Umsetzung
- F. Exkurs: Umstrukturierungen unter Beteiligung hybrider Gesellschaften
- G. Zusammenfassung

A. EINLEITUNG UND ÜBERBLICK ÜBER DIE ÄNDERUNGEN

Bislang regelte die FusionsRL⁵⁾ Fusionen, Spaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und den Anteilstausch. Soweit an den genannten Vorgängen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten beteiligt sind, dürfen diese nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund steuerlicher Vorschriften der Mitgliedsstaaten eingeschränkt werden. Vom Anwendungsbereich der FusionsRL sind grundsätzlich nur jene Gesellschaften erfasst, die in der Liste im Anhang der Richtlinie genannt sind (Art 3 lit a FusionsRL). Darüber hinaus ist die FusionsRL nur dann anwendbar, wenn die jeweilige Gesellschaft zwingend einer der in Art 3 lit c FusionsRL aufgezählten nationalen Körperschaftsteuern unterliegt und in einem Mitgliedsstaat steueransässig ist, ohne aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem Drittstaat als ansässig zu gelten (Art 3 lit b FusionsRL).

Bereits im Jahre 1993 präsentierte die Kommission einen Änderungsvorschlag zur FusionsRL,⁶⁾ der damals zwei wesentliche Änderungen vorsah: Die erste Neuerung sollte darin bestehen, den Anwendungsbereich der Richtlinie auf alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen – unabhängig von deren Rechtsform – auszudehnen. Die zweite Änderung betraf die Anpassung der Definition der Mindestbeteiligung der FusionsRL an jene der Mutter-Tochter-Richtlinie.⁷⁾ Allerdings war insb die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Richtlinie aufgrund der großen Unterschiede im Gesellschaftsrecht der Mitgliedsstaaten problematisch, was letztlich auch zur Aussetzung der Beratungen Mitte der 1990er Jahre führte.

Die Ausgangslage hatte sich in den letzten Jahren geändert: Durch die Verabschiedung des Statuts zur Europäischen Aktiengesellschaft⁸⁾ im Jahr 2001, des Statuts zur Europäischen Genossenschaft⁹⁾ im Jahre 2003 und kürzlich auch der Richtlinie über die grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten¹⁰⁾ wurden einerseits die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für grenzüberschreitende Unternehmensumstrukturierungen geschaffen,¹¹⁾ andererseits ist seither erstmals eine identitätswahrende Sitzverlegung über

- 5) Zu den schon bislang von der FusionsRL erfassten Vorgängen siehe zuletzt *Schindler*, CDFI 90 b (2005) 49 (53 ff); weiters *Terra/Wattel*, *European Tax Law*³ (2001) 373 ff; *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg.), *EC Corporate Tax Law* (2004) Ch 5.
- 6) Vorschlag vom 26. 7. 1993 für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM (93) 293 endg, ABL C 225/3 (20. 8. 1993); der Vorschlag wurde durch die Mitteilung der Kommission „Zurückziehung von überholten Vorschlägen der Kommission“, KOM (2004) 542 endg, formell zurückgezogen.
- 7) Richtlinie des Rates v 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG), ABL L 225/6 ff (20. 8. 1990), idF Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. 12. 2003, ABL L 7/41 ff (13. 1. 2004); zu den jüngsten Änderungen siehe etwa *Bendlinger*, SWI 2004, 277 (277 ff); *Tissot*, GeS 2004, 244 (244 ff); *Maisto*, EC Tax Rev 2004, 164 (164 ff); *Bell*, DFI 2005, 18 (18 ff); speziell für Deutschland *Bullinger*, IStR 2004, 406 (406 ff); *Jesse*, IStR 2005, 151 (151 ff); zur Einbeziehung von Betriebsstätten ausführlich *Zanotti*, ET 2004, 493 (493 ff) und 535 (535 ff).
- 8) Verordnung (EG) Nr 2157/2001 des Rates v 8. 10. 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABL L 294/01 (10. 11. 2001); für eine umfassende Darstellung der SE siehe *Jannotti/Frodermann* (Hrsg.), *Handbuch der Europäischen Aktiengesellschaft* (2005); *Kals/Hügel* (Hrsg.), *SE-Kommentar* (2004); *Manz/Mayer/Schröder* (Hrsg.), *Europäische Aktiengesellschaft SE* (2005); *Schindler*, *Die Europäische Aktiengesellschaft* (2002); *Theisen/Wenz* (Hrsg.), *Die Europäische Aktiengesellschaft* (2002); siehe auch jüngst die Beiträge von *Schindler* und *Tumpel* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg.), *Internationale Umgründungen* (2005) 271 (271 ff) bzw 319 (319 ff).
- 9) Verordnung (EG) Nr 1435/2003 v 22. 7. 2003 über das Statut der Europäischen Genossenschaft (SCE), ABL L 207/1 (18. 8. 2003); vgl dazu etwa *Schulze* (Hrsg.), *Europäische Genossenschaft* (2004).
- 10) Die 10. (gesellschaftsrechtliche) Richtlinie ist bislang noch nicht veröffentlicht worden und hat noch keine offizielle Richtlinienbezeichnung, sodass im Folgenden kurz der Gesetzgebungsverlauf dargestellt wird (siehe auch http://europa.eu.int/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=de&DossierId=186914): Vorschlag der Kommission vom 18. 11. 2003 für eine Richtlinie über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, KOM (2003) 703 endg; Stellungnahme des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses vom 30. 4. 2004, ABL C 117/43 ff (30. 4. 2004); Pressemitteilung C/04/323 vom 25./26. 11. 2004; Bericht des Rechtsausschusses (EP) vom 25. 4. 2005 (Berichterstatter *Lehne*), A6-0089/2005 endg. Das Europäische Parlament hat den geänderten Text am 10. 5. 2005 angenommen und an den Rat weitergeleitet, der die Richtlinie am 19./20. 9. 2005 verabschiedet hat (vgl Pressemitteilung C/05/238 vom 20. 9. 2005 sowie Rz 32 des Ratsdokuments 12242/05 vom 16. 9. 2005). Aus dem Schrifttum hierzu vgl etwa *Grundmann*, *Europäisches Gesellschaftsrecht* (2004) 421 ff; *Grünwald*, ÖStZ 2004, 372 (372 ff); *Maul/Teichmann/Wenz*, BB 2003, 2633 (2633 ff); *Müller*, ZIP 2004, 1790 (1790 ff); *Pluskat*, EWS 2004, 1 (1 ff); *Schmittmann*, UM 2004, 16 (16 ff); *Schulte-Hillen/Hirschmann*, GPR 2/2003-04, 89 (89 ff); sowie zuletzt *P. Wiesner*, DB 2005, 91 (91 ff), der bereits auf die Anpassungen im Bereich der Mitbestimmung eingeht.
- 11) Vgl auch die beim EuGH anhängige, vom LG Koblenz (16. 9. 2003, 4 HK T 1/03, IStR 2003, 736 m Anm *Beul*) vorgelegte Rs 411/03,

die Grenze¹²⁾ möglich. Vor diesem Hintergrund hatte die Kommission am 17. 10. 2003 einen Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Fusionsrichtlinie („FusionsRL-V“) veröffentlicht. Letztere war die Grundlage für die am 17. 2. 2005 von den EU-Finanzministern beschlossenen Änderungen, die insb folgende Punkte betreffen:

- Erweiterung des Geltungsbereichs der Richtlinie, die nunmehr eine größere Zahl von Rechtsformen, darunter auch die SE und die SCE erfasst;
- steuerneutrale Regelung für die Verlegung des eingetragenen Sitzes einer SE oder einer SCE von einem Mitgliedstaat in einen anderen (Art 1 lit b, 2 lit j, 10 b bis 10 d FusionsRL);
- explizite Erfassung der Abspaltung von Teilbetrieben (Art 1 lit a, 2 lit ba, 4, 8 Abs 2 und 5, 10 FusionsRL);
- klarstellende Einbeziehung der Umwandlung von Zweigniederlassungen in Tochtergesellschaften in den Anwendungsbereich der FusionsRL (Art 10 Abs 1 FusionsRL);
- Erweiterung der Definition des Anteilstausches hinsichtlich der Ergänzung bestehender Mehrheitsbeteiligungen (Art 2 lit d FusionsRL);
- Anpassung der FusionsRL an die Mutter-Tochter-RL hinsichtlich des für die Steuerneutralität von Buchgewinnen erforderlichen Beteiligungsausmaßes (Art 7 Abs 2 FusionsRL) sowie die
- Aufnahme von hybriden Gesellschaften in den Anwendungsbereich der Richtlinie, doch wurden den Mitgliedstaaten vor dem Hintergrund möglicher unerwünschter Steuergestaltungen weitgehende Optionsmöglichkeiten eingeräumt (Art 4 Abs 2, 8 Abs 3, Art 10 a FusionsRL).

Zusätzlich wurde die Anti-Missbrauchsbestimmung des Art 11 FusionsRL an die neuen Tatbestände angepasst.¹³⁾ Hinsichtlich der SE bzw SCE sind die entsprechenden Änderungen bis 1. 1. 2006, ansonsten bis 1. 1. 2007, von den Mitgliedstaaten umzusetzen.¹⁴⁾

Nahezu ebenso interessant wie die vorgenommenen Änderungen sind freilich jene Bereiche, in denen keine Änderungen erfolgt sind: Dies betrifft einerseits das vor dem Hintergrund der EuGH-Rsp zu Wegzugsbeschränkungen in den Rs *X* und *Y*¹⁵⁾ und *Hughes de Lasteyrie du Saillant*¹⁶⁾ umstrittene Betriebsstättenverhaftungserfordernis in Art 4 Abs 1 FusionsRL, das unverändert beibehalten wurde,¹⁷⁾ und andererseits die im Kommissionsvorschlag noch enthaltenen Regelungen zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Anteilstausch und Einbringung von Unternehmensteilen bzw zur Drittstaatsangehörigkeit des Einbringenden, die keinen Eingang in die Änderungsrichtlinie gefunden haben.¹⁸⁾

B. ERWEITERUNG DES PERSÖNLICHEN ANWENDUNGSBEREICHES

1. AUFNAHME DER EUROPÄISCHEN AKTIENGESELLSCHAFT UND DER EUROPÄISCHEN GENOSSENSCHAFT

Einer der wichtigsten Änderungspunkte ist der persönliche Anwendungsbereich der FusionsRL.¹⁹⁾ Nach

ihrem Art 3 lit a gilt die FusionsRL nur für jene Rechtsformen, die in der Liste im Anhang zur Richtlinie aufgeführt sind. Hierin nicht genannt waren bislang insbesondere die Europäische Aktiengesellschaft und die Europäische Genossenschaft. Sowohl die Rechtsform der SE als auch die der SCE wurden nunmehr in die Liste der von der Richtlinie erfassten Rechtsformen aufgenommen. Dies ist aus Gründen der Rechtssicherheit und Vollständigkeit zu begrüßen. Es erscheint jedoch fraglich, ob die formelle Aufnahme der SE bzw SCE in die Liste im Anhang recht-

SEVIC Systems Aktiengesellschaft, betreffend die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit einer grenzüberschreitenden Hereinverschmelzung von Luxemburg nach Deutschland (siehe dazu *Triebel/von Hase*, BB 2003, 2409 [2415 ff]; *Jung*, GPR 2/03–04, 87 [87 ff]; vgl zum gesamten Komplex im Lichte der österreichischen Rechtsprechung und Literatur *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* [Hrsg], Internationale Umgründungen (2005) 23 [25 ff mwN]). In seinen Schlussanträgen vom 7. 7. 2005 hat GA *Tizzano* in den Bestimmungen des deutschen UmwG, wonach eine grenzüberschreitende Verschmelzung im Ergebnis nicht möglich ist, einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten erblickt (vgl hierzu in Kürze *Schindler*, ÖStZ Heft 21/2005 [in Druck]).

- 12) Art 8 SE-VO bzw Art 7 SCE-VO. Nach Art 7 SE-VO kann der (Satzungs-)Sitz der SE aber nur gemeinsam mit deren Hauptverwaltung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats verlegt werden; zur Vereinbarkeit dieser Vorschrift mit primärem Gemeinschaftsrecht siehe *Schindler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 271 (275 f mwN); grundlegend hierzu bereits *Schindler*, RdW 2003, 122 (124 f).
- 13) Zu Art 11 FusionsRL siehe etwa *Schindler*, CDFI 90 b (2005) 49 (65 f); *Terra/Wattel*, European Tax Law³ (2001) 392 ff; *Thömmes* in *Thömmes/Fuks* (Hrsg), EC Corporate Tax Law (2004) Ch 5 Rz 282 ff.
- 14) Während das SE-Statut bereits seit 8. 10. 2004 in Kraft ist, ist dies beim SCE-Statut erst am 18. 8. 2006 der Fall. Für die SCE wird die Umsetzungsfrist bis 1. 1. 2006 für die Änderungen der FusionsRL daher erst zu diesem späteren Zeitpunkt relevant sein; dazu *Terra/Wattel* European Tax Law⁴ (2005) 537. Zu den Folgen einer nicht fristgerechten Umsetzung bzw den Voraussetzungen einer unmittelbaren Berufung des Steuerpflichtigen auf die FusionsRL vgl etwa *Schindler*, CDFI 90 b (2005) 49 (55 f); *Krafi/Bron*, RIW 2005, 641 (644 ff); jeweils mwN.
- 15) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*; dazu etwa *Lausterer*, ISrR 2003, 19 (19 ff).
- 16) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*; dazu etwa *G. Kofler*, ÖStZ 2003/503, 262 (262 ff); *H.-J. Aigner*, GeS 2003, 254 (254 ff); *G. Kofler*, ÖStZ 2004/483, 195 (195 ff); *D. Aigner/Tissot*, SWI 2004, 293 (293 ff); *Beiser*, ÖStZ 2004/661, 282 (282 ff); *Schindler*, ISrR 2004, 300 (300 ff); *Schindler*, GeS 2004, 184 (184 ff); *Fraberger/Zöchling*, ÖStZ 2004/770, 410 (410 ff) und ÖStZ 2004/837, 433 (433 ff).
- 17) Siehe dazu den Beitrag von *G. Kofler/Schindler* in der nächsten *taxlex*; die hA sprach sich jedenfalls schon bisher dafür aus, dass die Grundfreiheiten eine Aufgabe des Betriebsstättenverhaftungserfordernisses fordern (siehe *Schön*, ISrR 2004, 289 [297]; *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 [202] [12. 4. 2004]; *Hügel* in *König/Schwarzinger* [Hrsg], Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner [2004] 177 [196]; *Schindler* in *Kals/Hügel* [Hrsg], SE-Kommentar [2004] Teil III Rz 25 ff, 88; siehe auch *Gammie*, ET 2004, 35 [42]; aA *Thömmes*, ET 2004, 22 [27]) und sich deshalb aus den Grundfreiheiten ein weiter reichender Schutz als nach der FusionsRL ergeben kann (grundlegend dazu *Schön/Schindler*, ISrR 2004, 571 [575]).
- 18) Siehe dazu den Beitrag von *G. Kofler/Schindler* in der nächsten *taxlex*.
- 19) Die Erweiterung der Liste im Anhang hinsichtlich weiterer nationaler Gesellschaftsformen, darunter Genossenschaften, Gesellschaften auf Gegenseitigkeit, bestimmte Nicht-Kapitalgesellschaften, Sparkassen, Fonds und Vereinigungen mit wirtschaftlicher Tätigkeit, bleibt im vorliegenden Beitrag – mit Ausnahme der daraus resultierenden Ausführungen zur Behandlung transparenter Gesellschaften – außer Betracht.

lich erforderlich war, zumal die hA bereits bisher aus dem Diskriminierungsverbot der 5. Begründungserwägung zur SE-VO und dem Gleichbehandlungsgebot des Art 10 SE-VO die Anwendbarkeit der FusionsRL auf die Rechtsform der SE schon daraus abgeleitet hat, dass die jeweilige nationale Rechtsform der Aktiengesellschaft im Anhang erwähnt ist.²⁰⁾ Die Aufnahme ist somit nur klarstellender Natur und kein materielles Erfordernis, um die Anwendbarkeit der FusionsRL auf die SE zu bewirken.²¹⁾

2. AUFNAHME HYBRIDER GESELLSCHAFTEN

Neu sind auch die Regelungen betreffend transparente – eigentlich: hybride – Gesellschaften.²²⁾ Hiermit sind jene Fälle gemeint, in denen ein Mitgliedstaat die in seiner Besteuerungshoheit ansässige Gesellschaft als körperschaftsteuerpflichtig behandelt, während ein anderer Mitgliedstaat diese als steuerlich transparent ansieht. Durch die Aufnahme solcher hybriden Gesellschaften in den Anhang der FusionsRL werden diese grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Richtlinie einbezogen, doch wurden den Mitgliedstaaten vor dem Hintergrund möglicher unerwünschter Steuergestaltungen weitgehende Optimierungsmöglichkeiten eingeräumt.

3. ANPASSUNGSBEDARF IN ÖSTERREICH

Das UmgrStG verweist in den relevanten Gesetzstellen nicht auf Gesellschaftstypen, sondern auf die Anlage zum UmgrStG, weshalb diese an den geänderten Anhang zur FusionsRL anzupassen wäre. Sinnvoll wäre uE allerdings überhaupt eine Abänderung der Verweisteknik im UmgrStG dahin gehend, dass nicht mehr auf die Anlage zum UmgrStG, sondern dynamisch direkt auf den Anhang zur FusionsRL verwiesen wird.²³⁾

C. ERWEITERUNG DES SACHLICHEN ANWENDUNGSBEREICHES

1. ABSPALTUNG

a) Bisherige Rechtslage und Problemstellung

Die bisherige Fassung der FusionsRL erfasste in Art 2 lit b nur jene Spaltungsvorgänge, bei denen eine Gesellschaft aufgelöst und ohne Abwicklung das gesamte Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehrere bereits bestehende oder neugegründete übernehmende Gesellschaften übertragen wurde (sog. „Aufspaltung“). Die Gegenleistung besteht in einer Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an die Gesellschafter der gespaltenen Gesellschaft und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung. Nicht erfasst war daher die „Abspaltung“ von Teilbetrieben und damit etwa die Inkorporation einer ausländischen Betriebsstätte.²⁴⁾

b) Änderung der FusionsRL

Mit der Abspaltung als Sonderform der Spaltung wird in Art 2 lit ba FusionsRL ein neuer Vorgang in die Richtlinie aufgenommen.²⁵⁾ In Art 2 Fusi-

onsRL sind daher künftig zwei Formen der Spaltung erfasst: Neben der bereits in lit b erfassten Aufspaltung definiert die neue lit ba die Abspaltung als einen Vorgang, durch den eine Gesellschaft – ohne sich aufzulösen – einen oder mehrere Teilbetriebe iSd Art 2 lit i FusionsRL auf eine oder mehrere bereits bestehende oder neu gegründete Gesellschaften gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaften an ihre eigenen Gesellschafter (und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung) anteilig überträgt, wobei mindestens ein Teilbetrieb in der einbringenden Gesellschaft verbleiben muss.²⁶⁾ Die Abspaltung ist somit eine begrenzte oder teilweise Spaltung, da die einbringende Gesellschaft weiter bestehen bleibt: Sie bringt unter Zurückhaltung zumindest eines Teilbetriebes einen oder mehrere Teilbetriebe in eine oder mehrere übernehmende Gesellschaften ein, die dafür den Gesellschaftern der einbringenden Gesellschaft Anteile an ihrem Gesellschaftskapital übertragen und gegebenenfalls eine bare Zuzahlung leisten.²⁷⁾

Auf Ebene des übertragenen Vermögens kommt es zu einem Steueraufschub: Dieser Steueraufschub wird grundsätzlich unter der Voraussetzung des Art 4 FusionsRL gewährt, dh, das übertragene Aktiv- und Passivvermögen muss nach der Abspaltung tatsächlich einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugeordnet werden; der Steueraufschub in allen beteiligten Staaten kommt nach Art 10 FusionsRL aber auch

20) So etwa *Blumers/Kinzl*, BB 2005, 971 (973); *Grundmann*, Europäisches Gesellschaftsrecht (2004) Rz 1060; *Hirschler in König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (147); *Schön*, 34 Tax Notes Int'l 197 (203) (12. 4. 2004); *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (573 f); *Kessler/Achilles/Huck*, IStR 2003, 715 (717); *Rödter*, Der Konzern 2003, 522 (527); *Schindler*, Europäische Aktiengesellschaft (2002) 88 f; *Schultz/Petersen*, DStR 2002, 1508 (1514); *Thömmes in Theisen/Wenz*, Europäische Aktiengesellschaft (2002) 465 (501 f); ebenso jüngst *Thömmes in Herzig* (Hrsg), Besteuerung der Europäischen Aktiengesellschaft (2004) 17 (19 f), und *Thömmes*, Intertax 2005, 258 (258), jeweils mit kritischem Hinweis auf die fehlende Klarstellung durch die Europäische Kommission.

21) *Schindler in Kals/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 15; *Schindler*, IStR 2005, 551 (552 f).

22) Hierzu in Kürze ausführlich *G. Kofler/Schindler*, SWI 2005 (in Druck); siehe auch bereits *Benecke/Schmitzer*, Intertax 2005, 170 (175 ff); *Saß*, DB 2005, 1238 (1238 f); *Benecke/Schmitzer*, IStR 2005, 639 (642 ff).

23) Dazu auch *Tissot*, SWI 2004, 119 (119 f).

24) Siehe nur *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 141.

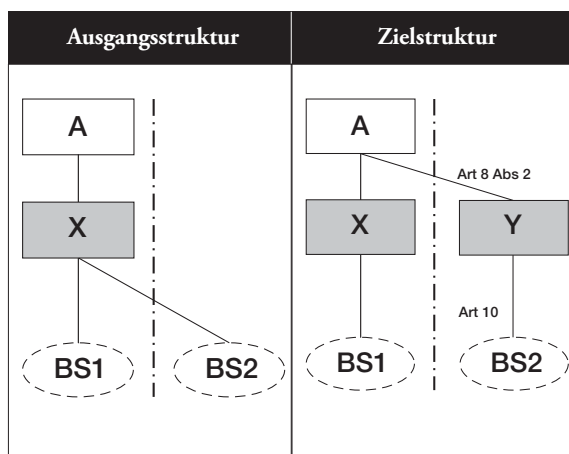
25) Ausführlich hierzu *Rogall*, RIW 2004, 271 (271 ff).

26) Die nunmehr verabschiedete Fassung unterscheidet sich insofern von Art 2 FusionsRL-V, als nunmehr bei der einbringenden Gesellschaft ein Teilbetrieb verbleiben muss. Dies entspricht einer erheblichen Einschränkung gegenüber dem Kommissionsentwurf, wo an das bei der einbringenden Gesellschaft verbleibende Vermögen kein Teilbetriebsforderndes geknüpft war (dazu *Benecke/Schmitzer*, Intertax 2005, 170 [177]; *Blumers/Kinzl*, BB 2005, 971 [972]). In diesem Fall wäre es möglich gewesen, dass bei der einbringenden Gesellschaft auch nur einzelne Wirtschaftsgüter – wie etwa eine Liegenschaft – verbleiben, ohne hierdurch die Steuerneutralität der Abspaltung zu gefährden; *Schindler*, IStR 2005, 551 (553). Vgl nunmehr auch *Benecke/Schmitzer*, IStR 2005, 639 (639).

27) Die Zuzahlung darf 10% des Nennwerts oder – bei Fehlen eines solchen – des rechnerischen Werts dieser Anteile nicht überschreiten.

dann zur Anwendung, wenn die Betriebsstätte im Staat der übernehmenden Gesellschaft oder in einem dritten Mitgliedstaat gelegen ist.²⁸⁾

Die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft dürfen gem Art 8 Abs 2 FusionsRL aus Anlass der Abspaltung nicht besteuert werden. Voraussetzung hierfür ist nach Art 8 Abs 5 FusionsRL, dass die Gesellschafter die durch die Abspaltung erworbenen Anteile und die Anteile an der einbringenden Gesellschaft in Summe mit demselben Wert ansetzen, der den Anteilen an der einbringenden Gesellschaft unmittelbar vor der Abspaltung entspricht. Die Summe der Buchwerte der verbleibenden Anteile an der einbringenden Gesellschaft und die bei der Abspaltung erworbenen Anteile am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft müssen somit dem bisherigen Buchwert der Altanteile entsprechen, ohne dass der Gemeinschaftsrechtssetzer hierfür einen expliziten Aufteilungsschlüssel vorgibt; uE sind die Buchwerte der Altanteile entsprechend der Verkehrswerte der Teilbetriebe auf die Alt- und Neuanteile aufzuteilen.²⁹⁾ Bare Zuzahlungen können freilich von den Mitgliedstaaten ebenso besteuert werden wie eine spätere Veräußerung der erworbenen Anteile, sofern die Altanteile schon bisher steuerhängig waren (Art 8 Abs 6 und 9 FusionsRL).



Beispiel: Gesellschaft X hält zwei Teilbetriebe iSd Art 2 lit i FusionsRL (BS1 und BS2) und spaltet den in einem anderen EU-Mitgliedstaat belegenen Teilbetrieb BS2 auf die neugegründete ausländische Gesellschaft Y gegen Gewährung von Y-Anteilen an den Gesellschafter A ab. Bisher war dieser Vorgang nicht durch die FusionsRL erfasst. Die ÄnderungsRL hat diese Konstellation durch die Einfügung des Art 2 lit ba jedoch in den Anwendungsbereich der FusionsRL einbezogen; ausdrücklich spricht hier Nr 14 der Präambel zur ÄnderungsRL davon, dass „dieser Vorgang, bei dem eine Gesellschaft in einem Mitgliedsstaat mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat Vermögensgegenstände auf eine Gesellschaft in diesem zweiten Mitgliedsstaat überträgt, durch die Richtlinie erfasst ist“. Die in BS2 verfangenen stillen Reserven dürfen somit nach Art 10 iVm Art 4 FusionsRL weder im Ansässigkeitsstaat der absplattendes Gesellschaft X noch im Mitgliedstaat der Betriebsstätte sofort besteuert werden (in Österreich durch die Buchwertfortführung umgesetzt); ebenso hat die Zuteilung der Anteile an Gesellschaft Y an den Gesellschafter A nach Art 8 Abs 2 FusionsRL steuerneutral zu erfolgen. A hat den bisherigen Buchwert seiner Anteile an Gesellschaft X nunmehr auf seine Anteile an Gesellschaft X und Gesellschaft Y nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der Teilbetriebe aufzuteilen.

c) Anpassungsbedarf in Österreich

Entsprechend den Vorgaben der FusionsRL ist die Spaltung im österreichischen Umgründungssteuerrecht nach Art VI UmgrStG eine Form der steuerneutralen Unternehmensteilung mit partieller Gesamtrechtsnachfolge unter grundsätzlicher Gewährung von Anteilen an der bzw den übernehmenden Körperschaft(en) als Gegenleistung für die übertragenen qualifizierten Vermögensteile, wobei das Vermögen der spaltenden Gesellschaft endgültig vermindert wird, und grundsätzlich die Gesellschafter der spaltenden Körperschaft Anteile an der neuen oder übernehmenden Körperschaft erhalten. Da § 32 UmgrStG auf das SpaltG (BGBl 1996/304) und vergleichbare ausländische Vorschriften verweist, erfasst die Handelsspaltung schon bisher Abspaltungsvorgänge.³⁰⁾ Obwohl also bereits jetzt steuerliche Regelungen im UmgrStG bestehen, die den nunmehr von der geänderten FusionsRL erfassten Abspaltungsvorgängen grundsätzlich Rechnung tragen, hat die grenzüberschreitenden Heir- bzw Hinausspaltung aufgrund der bislang verneinten gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit,³¹⁾ die Vorfrage für die Anwendbarkeit des § 32 UmgrStG ist, noch keine praktische Bedeutung erlangt; dieses Postulat der gesellschaftsrechtlichen Unzulässigkeit gerät allerdings durch die jüngsten Entwicklungen in der Rechtsprechung des EuGH zunehmend ins Wanken.³²⁾

Geht man aber von der gesellschaftsrechtlichen Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Handelsspaltung aus, stellt sich freilich auch hier vor dem Hintergrund des Urteils in der Rs *Hughes de Lasteyrie du Saillant*³³⁾ die Frage der gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit einer sofortigen Entstrickungsbesteuerung im Falle des Verlustes des österreichischen Besteuerungsrechts an stillen Reserven.³⁴⁾ So steht nämlich nach § 32 Abs 1 UmgrStG die Steuerneutralität – auch nach der generellen Änderung der Entstrickungsbesteuerung durch das AbgÄG 2004 – noch immer unter dem Vorbehalt, dass „das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird“. Österreich könnte daher beispielsweise in einer Situation, in

28) Dazu auch sogleich unten 2.

29) Siehe auch *Rogall*, RIW 2004, 271 (272 m FN 15); dies entspricht auch der Vorgehensweise im UmgrStG, wo die jeweiligen Bestimmungen über die Handels- und Steuerspaltung (§ 36 Abs 2 Z 2 bzw § 38 d Abs 2 Satz 2 UmgrStG) auf § 20 Abs 4 Z 3 UmgrStG verweisen; nach dieser Norm kommt es im Falle einer „Schwestern-Einbringung“ zu einer Verschiebung der Buchwerte im Verhältnis der verbleibenden Verkehrswerte zu den Verkehrswerten des übertragenen Vermögens; dazu etwa Rz 1733 UmgrStRL.

30) Ebenso sind im Rahmen der Steuerspaltung nach § 38 a UmgrStG gewisse – auch grenzüberschreitende – Abspaltungsvorgänge ausdrücklich vorgesehen; dazu jüngst *Urtz in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 171 (185 ff).

31) Für eine differenzierte Sicht siehe jedoch zB *Seitz in Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen Q1 Rz 34 ff mwN.

32) Siehe dazu ausführlich *Urtz in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 171 (175 ff).

33) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-2409, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

34) Dazu *Urtz in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 171 (190 ff).

der ein abgespaltener inländischer Teilbetrieb abkommensrechtlich nicht als Betriebsstätte gilt und damit das Besteuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen dem anderen Staat zusteht, die stillen Reserven der Betriebsstätte nach § 20 KStG erfassen, was auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene auch durch das Betriebsstättenverhaftungserfordernis des Art 4 FusionsRL gestattet wird; doch steht dieser sofortigen Erfassung nicht realisierter stiller Reserven nach hA die primärrechtliche Niederlassungsfreiheit entgegen.³⁵⁾ Abhilfe könnte hier *de lege lata* wohl nur durch eine analoge Anwendung der seit dem AbgÄG 2004 für grenzüberschreitende Verschmelzungen geltenden Regeln über den Aufschub der Entstrickungsbesteuerung³⁶⁾ geschaffen werden.³⁷⁾

2. UMWANDLUNG VON NIEDERLASSUNGEN IN TOCHTERGESELLSCHAFTEN

a) Bisherige Rechtslage und Problemstellung

Ein wichtiges Problem in der Praxis war die Unsicherheit über die Anwendung der FusionsRL auf die Umwandlung ausländischer Niederlassungen in Tochtergesellschaften.³⁸⁾ Gemeint ist hiermit jener Fall, in dem ein ausländischer Teilbetrieb iSd Art 2 lit i FusionsRL auf eine neu gegründete Gesellschaft übertragen wird, die eine Tochtergesellschaft der einbringenden Gesellschaft wird.³⁹⁾ Hier bestand bisher große Unsicherheit, ob ein solcher Vorgang durch die FusionsRL gedeckt ist: Nach Art 4 Abs 1 FusionsRL ist der Steueraufschub nämlich davon abhängig, dass das übertragene Aktiv- und Passivvermögen weiterhin einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Staat der einbringenden Gesellschaft zugerechnet wird. Dies ist aber nicht der Fall, wenn eine ausländische Niederlassung einer Gesellschaft in eine dort ansässige Tochtergesellschaft umgewandelt wird, da das Aktiv- und Passivvermögen nicht tatsächlich einer Betriebsstätte im Mitgliedstaat der einbringenden Gesellschaft, sondern der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet wird. Der Staat der übernehmenden Gesellschaft war daher nach mancher Ansicht durch die FusionsRL in ihrer ursprünglichen Fassung berechtigt, diese Umwandlung sofort zu besteuern. Dies erscheint freilich sinnwidrig, zumal das von Art 4 FusionsRL angestrebte Regelungsziel, den Steueranspruch des jeweiligen Mitgliedstaates zu sichern, nicht nur durch das Weiterbestehen der Betriebsstätte erfüllt, sondern durch das Entstehen einer dort unbeschränkt steuerpflichtigen juristischen Person sogar gestärkt wird. Daher war der Betriebsstättenstaat uE schon bisher nach Art 10 Abs 1 FusionsRL verpflichtet, die FusionsRL so anzuwenden, als ob er mit dem Mitgliedstaat „der einbringenden Gesellschaft identisch wäre“. Der dadurch zum Ausdruck kommende Verweis auf Art 4 FusionsRL würde also *prima vista* dem Staat der übernehmenden Gesellschaft die steuerneutralen Behandlung der in seinem Gebiet belegenen Betriebsstätten gebieten. Dennoch wurde von manchen Mitgliedstaaten sowie Teilen des Schrifttums⁴⁰⁾ die Auffassung vertreten, dass die FusionsRL den Fall der Umwandlung einer Niederlassung in eine Tochterge-

sellschaft nicht abdecke, wobei dieser Ansicht die unzutreffende Überlegung zu Grunde lag, dass sich Art 10 Abs 1 FusionsRL nur auf Betriebsstätten in einem dritten Staat beziehe.⁴¹⁾

b) Änderung der FusionsRL

Die ÄnderungsRL nahm sich dieses Falles ausdrücklich an und stellte damit klar, dass dieser Vorgang, bei dem eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit einer Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat Vermögensgegenstände auf eine Gesellschaft in diesem zweiten Mitgliedstaat überträgt, durch die Richtlinie erfasst ist. Regelungstechnisch erfolgte dies durch die Einfügung des Art 10 Abs 1 UAbs 4 FusionsRL, wonach die Besteuerungssperre des Art 10 Abs 1 FusionsRL „auch für den Fall, dass die Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat gelegen ist, in dem die übernehmende Gesellschaft ansässig ist“, gilt; damit ist klar zum Ausdruck gebracht, dass die fragliche Betriebsstätte nicht in einem dritten Mitgliedstaat belegen sein muss, um die Steuerneutralität im Betriebsstättenstaat auszulösen. Diese Ergänzung in Art 10 Abs 1 UAbs 4 FusionsRL entspricht der bereits bisher hA im Schrifttum⁴²⁾ und ist schon deshalb zu begrüßen, weil derartige Vorgänge das Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaates ohnehin unberührt lassen, zumal das übertragene Aktiv- und Passivvermögen weiterhin seiner Steuerhoheit unterliegt. Zu betonen ist, dass uE aus dieser Neufassung keine Geschlüsse für die Vergangenheit gezogen werden dürfen, da die ausdrückliche Erfassung dieses Falles in Art 10 Abs 1 UAbs 4 FusionsRL als bloß deklarative Klarstellung anzusehen ist.⁴³⁾

35) Siehe dazu den Beitrag von G. Kofler/Schindler in der nächsten *taxlex*.

36) Dazu ausführlich Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (40 ff).

37) Urz in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 171 (190 ff).

38) Ein wesentlicher Unterschied zwischen der Abspaltung und der Umwandlung von Niederlassungen in Tochtergesellschaften im Rahmen der Einbringung von Unternehmensteilen liegt in der Zuteilung der neuen Anteile: Während bei der Abspaltung die Anteile den Gesellschaftern der einbringenden Gesellschaft gewährt werden, sind sie bei der Einbringung von Unternehmensteilen der einbringenden Gesellschaft zuzuordnen. Anders als die Einbringung von Unternehmensteilen eignet sich die Abspaltung daher nicht für eine *drop-down*-Umgründung; siehe auch Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 543.

39) Vgl Nr 14 der Präambel zur ÄnderungsRL 2005/19/EG.

40) Siehe Saß, DB 1990, 2340 (2344); Tissot, SWI 2004, 119 (126 mwN).

41) Schon bisher zu Recht aA Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 390; Thömmes in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law (2004) Ch 5 Rz 274; siehe nunmehr auch Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 561.

42) Vgl etwa Hügel in Hügel/Mühlechner/Hirschler (Hrsg), UmgrStG (1999) § 12 Rz 13 und insb § 16 Rz 61 mwN; Terra/Wattel, European Tax Law³ (2001) 390; Maisto, ET 2002, 287 (300); Thömmes in Thömmes/Fuks (Hrsg), EC Corporate Tax Law (2004) Ch 5 Rz 91, 251 ff und 274; Terra/Wattel, European Tax Law⁴ (2005) 561.

43) Auch Nr 14 der Präambel zur ÄnderungsRL 2005/19/EG und Nr 23 der Präambel des FusionsRL-V sprechen ausdrücklich vom klarstellenden Charakter der Bestimmung; siehe dazu auch Schindler, CFI 90 b (2005) 49 (65 mwN).

c) Anpassungsbedarf in Österreich

Diese Änderung der FusionsRL hat keinen Anpassungsbedarf im österreichischen UmgrStG zur Folge: Wird durch einen EU-Steuerländer eine österreichische Betriebsstätte in eine neu gegründete oder bereits bestehende österreichische übernehmende Gesellschaft eingebracht, so ist ein solcher Vorgang – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen – von Art III UmgrStG erfasst. Ist der Einbringende⁴⁴⁾ in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat ansässig, so kommt es auch bei einer abkommensrechtlichen Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts an den stillen Reserven der als Gegenleistung an den Steuerländer gewährten Anteile zu einer Buchwerteinbringung gem § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG, und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen österreichischen Betrieb oder um einen in einem Drittstaat belegenen Betrieb handelt.⁴⁵⁾

3. SITZVERLEGUNG

a) Bisherige Rechtslage und Problemstellung

Anders als zur grenzüberschreitenden Verschmelzung existierten bislang keine gemeinschaftsrechtlichen Maßnahmen zur Gewährleistung der Steuerneutralität einer grenzüberschreitenden Sitzverlegung. Dies überrascht insofern, als die schon seit 1990 geregelte grenzüberschreitende Verschmelzung einen viel komplexeren und steuerrechtlich anspruchsvolleren Vorgang als die Sitzverlegung darstellt.⁴⁶⁾ Ein Handlungsbedarf hat sich allerdings durch die Verabschiedung des SE-Status im Jahr 2001 und des SCE-Status im Jahre 2003 ergeben, zumal damit die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen für eine identitätswahrende Sitzverlegung über die Grenze geschaffen wurden. Durch die Aufnahme von SE und SCE in den Anhang der Richtlinie und die Ergänzungen der FusionsRL um Art 10 b, 10 c und 10 d wurden daher entsprechende steuerliche Regelungen für die Besteuerung der Sitzverlegung einer SE oder SCE geschaffen;⁴⁷⁾ die Sitzverlegung anderer Gesellschaften bleibt hingegen weiterhin unregelt.⁴⁸⁾

b) Änderung der FusionsRL

Durch die Einbeziehung der Sitzverlegung einer SE bzw einer SCE kommt es nunmehr zu einer Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs der Richtlinie. Art 2 FusionsRL erhielt eine neue lit j, die den Vorgang der Sitzverlegung dem Wortlaut des Art 8 SE-VO bzw des Art 7 SCE-VO entsprechend definiert und nunmehr den Vorgang erfasst, „durch den eine SE oder eine SCE ihren Sitz von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, ohne dass dies zu ihrer Auflösung oder zur Gründung einer neuen juristischen Person führt.“⁴⁹⁾ Die steuerlichen Regelungen zur Sitzverlegung in Art 10 b, 10 c und 10 d entsprechen den bereits bisher aus Art 4, 5 und 6 der FusionsRL bekannten Konzepten:

- Art 10 b Abs 1 FusionsRL regelt den Steueraufschub auf Ebene des Gesellschaftsvermögens im Falle der Sitzverlegung einer SE oder SCE. Folge der Sitzverlegung ist, dass die SE in einem anderen Mitgliedsstaat steuerlich ansässig wird. Die FusionsRL macht den Steueraufschub neben der

Voraussetzung, dass das Aktiv- und Passivvermögen der Gesellschaft tatsächlich weiter einer Betriebsstätte im Wegzugsstaat zugerechnet bleibt, auch von der Buchwertfortführung in der Betriebsstätte abhängig. Das schon dem Regelungskonzept der ursprünglichen FusionsRL aus 1990 immanente, in Art 4 niedergelegte Betriebsstättenverhaftungserfordernis wird somit auf den Vorgang der Sitzverlegung ausgedehnt. Art 10 b Abs 2 FusionsRL normiert weiters, dass Abschreibungen bzw Wertsteigerungen und Wertminderungen des Gesellschaftsvermögens, das weiter der Betriebsstätte zugerechnet wird, so zu berech-

44) Anders als unter der FusionsRL ist im UmgrStG die Einbringendeigentum zudem nicht auf Gesellschaften beschränkt und erfasst etwa auch natürliche Personen; dazu nur *Hügel* in *Hügel/Mühlechner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG (1999) § 16 Rz 61.

45) Rz 859 UmgrStRL; ausführlich dazu *Hügel* in *Hügel/Mühlechner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG (1999) § 16 Rz 61 mwN; *Staringer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen Q2 Rz 59.

46) Vgl *Thömmes*, ET 2004, 22 (25).

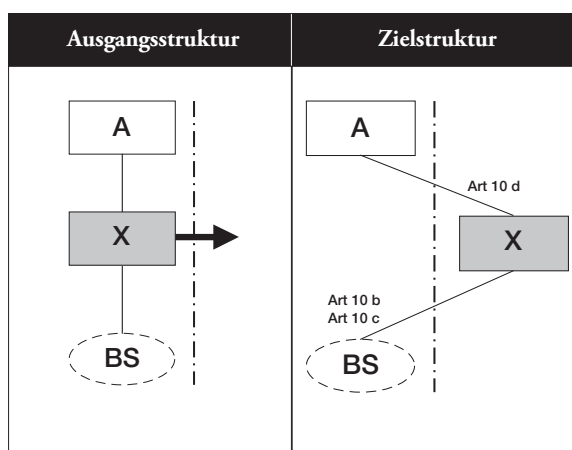
47) Vom Schrifttum wurde diese Erweiterung seit längerem gefordert; siehe etwa *Hügel*, ZGR 1999, 71 (107 f).

48) Siehe auch *Terra/Wattel*, European Tax Law⁴ (2005) 537.

49) Die neu eingeführten Bestimmungen zur Sitzverlegung erfassen ausdrücklich nur die SE und die SCE, weshalb für Sitzverlegungen anderer Rechtsformen eine unmittelbare Anwendbarkeit der Richtlinie auf diese Fälle jedenfalls an der Voraussetzung der unbedingten und hinreichend genauen Formulierung scheitert; siehe zur ursprünglichen Richtlinienfassung nur *Schön/Schindler*, IStR 2004, 571 (574); *Thömmes*, ET 2004, 22 (26).

nen und zu besteuern sind, als habe keine Sitzverlegung stattgefunden.

- Art 10 c Abs 1 FusionsRL entspricht im Wesentlichen Art 5 FusionsRL und normiert, dass die von der Gesellschaft vor der Sitzverlegung steuerfrei gebildeten Rückstellungen und Rücklagen bei ihrer Betriebsstätte weiter befreit bleiben. Art 10 c Abs 2 FusionsRL regelt die Verlustübernahme: Die Betriebsstätte kann die steuerlich noch nicht berücksichtigten Verluste der Gesellschaft weiterhin verrechnen; die Mitgliedstaaten müssen die Übernahme steuerlicher Verluste in diesem Fall genauso behandeln, wie ihr Steuerrecht dies im Falle inländischer Umstrukturierungen vorsieht.⁵⁰⁾
- Schließlich darf nach Art 10 d FusionsRL die Verlegung des Sitzes einer SE oder SCE für sich genommen keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns der Gesellschafter auslösen (Art 10 d Abs 1 FusionsRL). Allerdings können die Mitgliedstaaten gem Art 10 d Abs 2 FusionsRL selbstverständlich den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile besteuern.



Beispiel: Die in einem Mitgliedstaat ansässige SE X mit dortiger Betriebsstätte verlegt ihren Sitz sowie den Ort der Geschäftsleitung in einen anderen Mitgliedstaat und scheidet damit aus der unbeschränkten Steuerpflicht des Wegzugsstaates aus. Da dieser Fall nunmehr in Art 2 lit j FusionsRL erfasst ist, bleiben die in der Betriebsstätte verfangenen stillen Reserven bei Buchwertfortführung vorerst unbesteuert (Art 10 b). Noch nicht berücksichtigte Verluste können in der Betriebsstätte weiterhin verrechnet werden (Art 10 c Abs 2) und auch steuerfreie gebildete Rückstellungen und Rücklagen bleiben bestehen (Art 10 c Abs 1). Zudem darf die Sitzverlegung auf Ebene des Gesellschafter A keine sofortige Veräußerungsgewinnbesteuerung auslösen (Art 10 d).

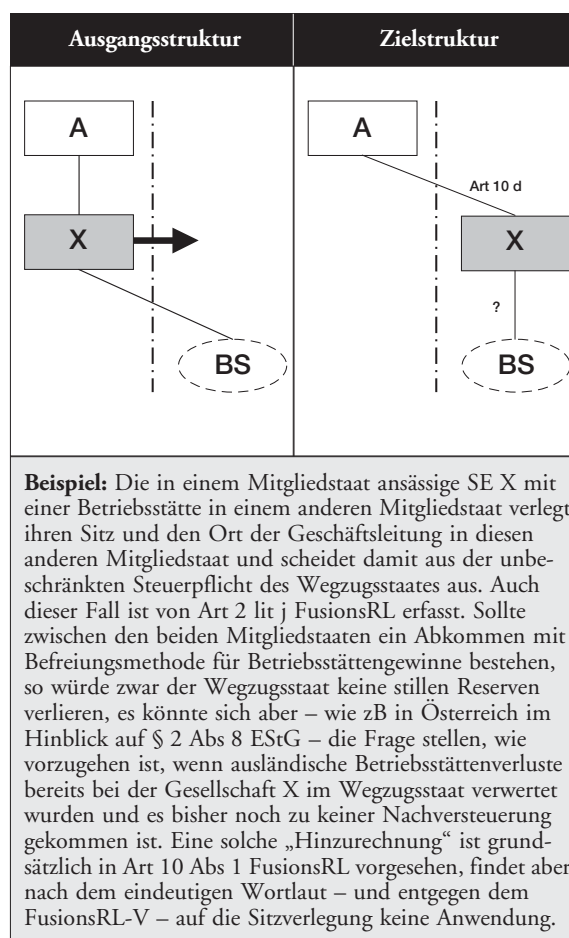
Ein interessantes Sonderproblem im Rahmen der Sitzverlegung stellt allerdings die steuerliche Behandlung ausländischer EU-Betriebsstätten dar. Die meisten Mitgliedstaaten folgen dem Prinzip der Welteinkommensbesteuerung und erfassen somit regelmäßig auch die Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte. Ist die übernehmende Gesellschaft nicht in demselben Staat ansässig wie die einbringende Gesellschaft, verliert der Sitzstaat der einbringenden Gesellschaft dieses Besteuerungsrecht. Erstaunlicherweise befasst sich die FusionsRL aber

nicht mit ausländischen Betriebsstätten „wegziehender“ SE oder SCE. In den Fällen der Fusion, Spaltung, Abspaltung und Einbringung von Unternehmensteilen sieht Art 10 FusionsRL hingegen explizite Regelungen für im EU-Ausland belegene Betriebsstätten⁵¹⁾ vor. Hier ist es dem Staat der übertragenden Gesellschaft durch Art 10 Abs 1 erster Satz FusionsRL grundsätzlich verboten, aus Anlass des umgründungsbedingten Übergangs des Besteuerungsrechts an einer Betriebsstätte einen Veräußerungsgewinn zu besteuern.⁵²⁾ Wendet dieser Staat allerdings gegenüber dem Belegenheitsstaat der Betriebsstätte die Befreiungsmethode an und sind in diesem Staat – in Österreich zB auf Grundlage der Rechtsprechung des VwGH⁵³⁾ oder des nunmehrigen § 2 Abs 8 EStG⁵⁴⁾ – ausländische Betriebsstättenverluste verwertet worden, dürfen im Inland abgezogene und noch nicht mit Gewinnen ausgeglichene Betriebsstättenverluste nach Art 10 Abs 1 zweiter Satz FusionsRL einer Nachversteuerung unterzogen werden.⁵⁵⁾ Ist hingegen mit dem EU-Betriebsstättenstaat die Anrechnungsmethode vorgesehen,⁵⁶⁾ kommt es grundsätzlich zu einer Erfassung der in der Betriebsstätte verfangenen stillen Reserven, zumal ansonsten der Staat der übertragenden Gesellschaft diese stillen Reserven verlieren würde. Art 10 Abs 2 FusionsRL erlaubt diese Besteuerung jedoch nur unter der Voraussetzung, dass der Staat der übertragenden Gesellschaft die fiktive Veräußerungsgewinnsteuer des Betriebsstättenstaates anrechnet.

Während sich in der Sitzverlegungsbestimmung des Art 10 b Abs 3 FusionsRL-V noch ein entsprechender Verweis auf diese Regelungen des Art 10 fand, ist in der endgültigen Fassung die Frage der steuerlichen Behandlung von Auslandsbetriebsstätten im Rahmen der Sitzverlegung nicht mehr angesprochen. Einzig die Präambel führt aus, dass sich die Richtlinie „nicht mit den Verlusten einer Betriebsstätte

- 50) Zur Behandlung von Verlusten in der FusionsRL siehe *Bezzina*, ET 2002, 57 (57 ff); siehe dazu auch unlängst *Wiesner/Mayr*, RdW 2005, 652 (zu Verlustvorträgen inländischer Betriebsstätten einer weggezogenen SE) sowie *Kauba/G. Kofler/König/Tumpel*, taxlex 2005, 323 (324 f) (zu Verlustvorträgen ausländischer Betriebsstätten einer zugezogenen SE).
- 51) Gegen eine sinngemäße Anwendung des Art 10 FusionsRL auf Betriebsstätten außerhalb der Gemeinschaft siehe *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 172 f; weiters *Staringer* in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 129 (145); *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG (1999) § 1 Rz 51.
- 52) Dazu etwa *Staringer* in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 129 (144).
- 53) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365.
- 54) Eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57 (ab 5. 6. 2004); dazu etwa Rz 187 ff EStR 2000 idF des Wartungserrlasses GZ 010203/0197-IV/6/2005 vom 22. 3. 2005; aus der Literatur etwa *Hirschler/Gampe*, VWT 4/2004, 18 (18); *Mang*, SWI 2004, 486 (486 ff).
- 55) Siehe zB auch *Schindler* in *Kals/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 95; anders allerdings *Hirschler*, der auch in diesem Fall eine – lediglich in Art 10 Abs 2 FusionsRL vorgesehene – Anrechnung fiktiver Auslandssteuern vornehmen möchte; *Hirschler* in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (153).
- 56) Zur diesbezüglichen Auslegung der insofern missverständlich textierten FusionsRL siehe *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 171.

in einem anderen Mitgliedstaat [befasst], die in dem Mitgliedstaat, in dem die SE oder SCE ihren Sitz hat, berücksichtigt werden“. Es hindere aber „die Tatsache, dass der Sitz einer SE oder einer SCE in einen anderen Mitgliedstaat verlegt wurde, den Mitgliedstaat, in dem diese SE oder SCE vorher ihren Steuersitz hatte, nicht daran, die Verluste der Betriebsstätte zu gegebener Zeit hinzuzurechnen“. ⁵⁷⁾ Es bleibt daher abzuwarten, welche Folgerungen die Mitgliedstaaten aus der Nichtumsetzung dieser Bestimmung des Kommissionsentwurfs ziehen. Einer Erweiterung der Besteuerungsrechte im Vergleich zu den von Art 10 FusionsRL erfassten Fällen der Verschmelzung, Spaltung, Abspaltung und Einbringung von Unternehmensteilen scheinen vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten und der Rechtsprechung des EuGH aber enge Grenzen gesetzt zu sein. ^{58), 59)}



c) Anpassungsbedarf in Österreich

Österreich hat für die Sitzverlegung einer SE oder SCE bisher keine Sonderbestimmungen erlassen, weshalb sie nach allgemeinem Steuerrecht zu beurteilen ist. ⁶⁰⁾ Da nach Art 10 b Abs 1 FusionsRL die Steuerneutralität nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn das Vermögen auch nach Sitzverlegung einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist und zugleich zur Erzielung von steuerlich zu berücksichtigenden Einkünften verwendet wird, ist die weggezogene SE bzw SCE mit der inländischen Betriebsstätte auch weiterhin in Österreich beschränkt steuerpflichtig. Für diesen Fall erfüllt bereits jetzt das KStG die

Vorgaben der FusionsRL. Zudem bietet die in § 6 Z 6 EStG idF AbgÄG 2004 ⁶¹⁾ vorgesehene aufgeschobene Entstrickungsbesteuerung bzw Neubewertung „zugezogenen“ Vermögens für die allermeisten Fälle des Zu- oder Wegzugs eine sachgerechte Lösung. ⁶²⁾

Was das soeben angesprochene Problem der Verlustnachversteuerung betrifft, so sieht die Finanzverwaltung die Rechtsgrundlage für eine Nacherfassung von im Inland auf Basis der Rechtsprechung des VwGH ⁶³⁾ bzw seit dem StRefG 2005 auf Basis des § 2 Abs 8 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG ⁶⁴⁾ verwerteter Verluste im Falle einer Sitzverlegung in § 2 Abs 8 Z 3 EStG: Verlegt nämlich ein Steuerpflichtiger „seinen Wohnsitz von Österreich ins Ausland und wurden

57) Nr 8 der Präambel zur ÄnderungsRL 2005/19/EG; kritisch dazu *Kaubal/G. Kofler/König/Tumpel*, taxlex 2005, 323 (325 ff).
 58) Vgl dazu *Blumers/Kinzl*, BB 2005, 971 (973).
 59) *Schindler*, 2005, 551 (555).
 60) *Staringer*, SWI 2005, 213 (222).
 61) Siehe zu dieser Bestimmung etwa *Schindler*, IStR 2004, 711 (711 ff); *D. Aigner/G. Kofler*, taxlex 2005, 6 (6 ff); *Lechner* in *Jirousek/Lang* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289 (289 ff); ausführlich zum neuen System der aufgeschobenen Entstrickungsbesteuerung bzw Neubewertung siehe *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff und 54 ff).
 62) *Tumpel* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 319 (335 ff); *Staringer*, SWI 2005, 213 (221 ff).
 63) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365.
 64) Eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57 (ab 5. 6. 2004).

während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht ausländische Verluste im Inland berücksichtigt, kommt es bei Verwertung dieser Verluste im Ausland zur Nachversteuerung im Inland; denn die Nachversteuerung hängt nicht davon ab, ob sich die persönliche Steuerpflicht nachträglich ändert oder ob der Steuerpflichtige nach der Wohnsitzverlegung ins Ausland in Österreich beschränkt steuerpflichtig bleibt“.⁶⁵⁾ Dieses Ergebnis könnte zwar aufgrund des Wortlautes und der Systematik des § 2 Abs 8 EStG bezweifelt werden, erscheint uE aber vom Ergebnis her sachgerecht.⁶⁶⁾

Dennoch ergeben sich bei der Sitzverlegung nach wie vor zahlreiche Zweifelsfragen, wie etwa beim Wechsel von der nationalen in die internationale Schachtelbeteiligung auf Ebene des Gesellschafters, bei der Behandlung von inländischen Betriebsstättenverlusten nach § 102 Abs 2 EStG oder beim Verlust des Besteuerungsrechts an Betriebsstätten, die in Staaten belegen sind, mit denen Österreich die Anrechnungsmethode vereinbart hat.⁶⁷⁾

Das Problem des Wechels von einer internationalen zur nationalen Schachtelbeteiligung und umgekehrt wurde nunmehr vom BMF auch im Entwurf zum AbgÄG 2005 in Angriff genommen und soll dahin gehend gelöst werden, dass einerseits ein „Heinwachsen“ bisher nach § 10 Abs 3 KStG steuerfreier stiller Reserven und andererseits ein Verlust bisher in einer nationalen Schachtel steuerhängiger stiller Reserven verhindert wird.

- 65) Rz 208 EStR 2000 idF des EStR 2000-Wartungserlasses, GZ 010203/0197-IV/6/2005, 22. 3. 2005.
- 66) Zur (doppelt beschränkten) Nachversteuerung nach § 2 Abs 8 EStG im Parallelfall der Hinausverschmelzung siehe auch bereits *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (38 f mwN); siehe auch *Kaubal/G. Kofler/König/Tumpel*, taxlex 2005, 323 (325 f).
- 67) Siehe zu diesen Problemen ausführlich und mwN *Kaubal/G. Kofler/König/Tumpel*, taxlex 2005, 323 (323 ff); siehe zum Problem der Schachtelbeteiligung bereits *Schindler*, *ecolx* 2004, 770 (773 ff); *Staringer*, *SWI* 2005, 213 (224).

SCHLUSSSTRICH

Die verabschiedeten Erweiterungen des persönlichen und sachlichen Anwendungsbereiches der FusionsRL waren ein wichtiger und notwendiger Schritt. Positiv ist insbesondere die Aufnahme neuer Vorschriften zur Sitzverlegung zu bewerten, wenngleich fraglich ist, ob deren Einschränkung auf die SE und SCE sinnvoll war, zumal hier die künftige Entwicklung im Gesellschaftsrecht durchaus einen erweiterten Anwendungsbereich aufzeigen könnte. Die sonstigen Erweiterungen und Klarstellungen durch die ÄnderungsRL, aber auch das weiterhin bestehende Problem der Verdoppelung stiller Reserven und die kritisch zu beurteilende Beibehaltung des Betriebsstättenverhaftungserfordernisses sind Gegenstand eines Beitrages in der nächsten Ausgabe der taxlex.