

INTERNATIONALE VERSCHMELZUNGEN NACH DEM ABGÄG 2004

Der Nationalrat hat am 9. Dezember 2004 das AbgÄG 2004 beschlossen. Vor dem Hintergrund des In-Kraft-Tretens des SE-Statuts¹⁾ und des SE-Gesetzes²⁾ mit 8. Oktober 2004 und der damit verbundenen handelsrechtlichen Umsetzung des Tatbestandes der grenzübergreifenden Verschmelzung hat der Steuergesetzgeber auch die entsprechenden Regeln im UmgrStG auf neue Beine gestellt und weitgehend an die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen angepasst. Diese Neuregelungen sind auf alle Verschmelzungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 7. Oktober 2004 zu Grunde liegt.

MARKUS ACHATZ / GEORG KOFLER

1. Überblick

Es war bereits bisher hA, dass grenzüberschreitende Verschmelzungen, soweit sie ins Firmenbuch eingetragen werden, unter Art I UmgrStG fallen.³⁾ Ein leitender Gedanke des § 1 UmgrStG ist jedoch, dass eine Verschmelzung nur insofern steuerneutral erfolgen soll, als **ein bestehendes österreichisches Besteuerungsrecht durch die Umgründung „nicht eingeschränkt wird“**. Ein solcher Entfall der Steuerhängigkeit stiller Reserven kann auf mehrere Arten erfolgen; zu denken ist hier nicht nur der Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht der übertragenden Körperschaft, sondern insb auch an die Wirkungen von bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen. Sollte es solcherart zu einer **Entstrickung stiller Reserven** kommen, bewirkt § 1 Abs 2 erster Satz UmgrStG grundsätzlich, dass Art I UmgrStG insoweit nicht zur Anwendung kommt; dies bedeutet einerseits eine (partielle) Liquidationsbesteuerung nach § 20 Abs 1 Z 1 KStG und andererseits auch eine (partielle) Nichtanwendbarkeit der übrigen Rechtsfolgen der §§ 2 bis 6 UmgrStG.⁴⁾

Bei Verschmelzungen im EU- und EWR-Raum indiziert allerdings die Rechtsprechung des EuGH, dass sämtliche nationalen Entstrickungssysteme gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen haben. Vor diesem Hintergrund wurde im Rahmen des AbgÄG 2004 (BGBl I 180/2004) eine **umfassende Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung** im (nunmehrigen) **§ 1 Abs 2 UmgrStG** vorgesehen: Danach unterbleibt unter gewissen Voraussetzungen bei einer Verschmelzung im EU- und EWR-Raum auf Antrag die sofortige Besteuerung der entstrickten Reserven. Erst wenn das entsprechende Vermögen aus der übernehmenden Gesellschaft ausscheidet kommt es zu einer (rückwirkenden) steuerlichen Erfassung, wobei auch zwischen-

zeitlich im Ausland eingetretene Wertminderungen berücksichtigt werden.⁵⁾ In diesem Zusammenhang sieht der neu gefasste **§ 5 Abs 1 UmgrStG** vor, dass trotz einer (aufgeschobenen) Liquidationsbesteuerung bei einer grenzübergreifenden Verschmelzung in den EU- bzw EWR-Raum für im Inland und im EU- bzw EWR-Raum ansässige Anteilinhaber **die (anteilige) Besteuerung des Anteilstausches unterbleibt**.⁶⁾ Umgekehrt kann sich auch die Frage einer **Neubewertung von Vermögen** ergeben, das durch den Verschmelzungsvorgang in die österreichische Besteuerungshoheit gelangt. Hier normiert nunmehr **§ 3 Abs 1 UmgrStG** als Grundsatz eine zwingende Bewertung mit dem gemeinen Wert, um eine Erfassung der im Ausland entstandenen stillen Reserven zu vermeiden.⁷⁾

Dieser Beitrag ist die Kurzfassung einer Abhandlung aus dem in Druck befindlichen Buch „Internationale Umgründungen“, herausgegeben von Markus Achatz, Dietmar Aigner, Georg Kofler und Michael Tumpel (Linde Verlag).

1) Verordnung (EG) Nr 2157/2001 des Rates vom 8. Oktober 2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl L 294 vom 10. 11. 2001, 1; zur Übersicht siehe *Tumpel*, Steuerrechtliche Rahmenbedingungen der Europäischen Aktiengesellschaft, *GesRZ* 2002, 162 ff; ausführlich zur SE aus der Sicht des Steuerrechts jüngst *Schindler in Kals/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III.

2) BGBl I 67/2004.

3) Rz 43 UmgrStR 2002; ebenso bereits BMF, RdW 1994, 264 = *ecolex* 1994, 432 = SWK 1994, A 371; BMF, RdW 2000/624 = *ecolex* 2000, 682; jüngst EAS 2514 = SWI 2004, 535; siehe auch *Hügel*, Grenzüberschreitende Umgründungen, Sitzverlegung und Wegzug im Lichte der Änderung der Fusionsrichtlinie und der neueren EuGH-Judikatur, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 177 (180 ff).

4) Dazu Rz 72 UmgrStR 2002; *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen I § 1 Rz 108; *Staringer in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 18; *Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 1 Rz 79 ff; zu dieser partiellen Liquidationsbesteuerung ausführlich etwa Rz 386 UmgrStR 2002.

5) Dazu ausführlich unten 3.

6) Dazu unten 5.

7) Dazu unten 4.

2. Die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung im Rahmen des AbgÄG 2004

Im Hinblick auf Umgründungsvorgänge im EU- und EWR-Raum steht das Erfordernis der Steuerverstrickung freilich in einem **Spannungsverhältnis zur Rechtsprechung des EuGH** in den Rs *X und Y*⁸⁾ und *Hughes de Lasteyrie du Saillant*⁹⁾. In diesen Urteilen wurde sowohl für den Fall eines grenzüberschreitenden Aktientauschs als auch für den Fall des Wegzugs einer natürlichen Person die sofortige Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven auch für solche Wirtschaftsgüter für unzulässig erklärt, für welche die Besteuerungshoheit dem Wegzugsstaat dauernd entzogen wurde. Im Schrifttum wurde aus diesen Urteilen überwiegend geschlossen, dass eine Entstrickungsbesteuerung („Weg-

zugsbesteuerung“⁶⁾ zwar **grundsätzlich zulässig** sei,¹⁰⁾ die Steuer aber erst bei **tatsächlicher Realisierung** erhoben werden dürfe.¹¹⁾

Obwohl die hA davon ausgeht, dass diese Überlegungen auch auf eine **Steuerentstrickung im Falle von Umgründungen** Anwendung finden,¹²⁾ sind doch in der wissenschaftlichen Diskussion zahlreiche Einzelheiten umstritten. Hinzu tritt die Frage,¹³⁾ ob und inwieweit das Betriebsstättenverhaftungserfordernis des Art 4 FRL als gemeinschaftsrechtliche Vorgabe eine Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Entstrickungsbesteuerung zu rechtfertigen vermag.¹⁴⁾ Schließlich ist nicht gänzlich geklärt, ob eine (sofortige) Entstrickungsbesteuerung dann gemeinschaftsrechts-

8) EuGH 21. 11. 2002, C-436/00, Slg 2002, I-10829, *X und Y*.

9) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-00000, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

10) G. Kofler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2004/483, 195 (197 ff); Schön, *Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern*, IStR 2004, 289 (296); Schindler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?* IStR 2004, 300 (300 ff); Körner, *Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“*, IStR 2004, 424 (428); Schnitger, *Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des EG-Vertrags*, BB 2004, 804 (807); *Fraberger/Zöchling*, *Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I* –, ÖStZ 2004/770, 410 (412); Schindler in *Kalss/Hügel* (Hrsg), *SE-Kommentar* (2004) Teil III Rz 29. Die Sicherung der Besteuerung jener stillen Reserven, die während der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland angesammelt wurden, stellt nämlich ein legitimes Allgemeininteresse dar (siehe G. Kofler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: *Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit!* ÖStZ 2003/503, 262 [266 mwN]). Dieses Recht der Mitgliedstaaten erkennt auch die Kommission an: „Die Verletzung des Gemeinschaftsrechts liegt nicht in der Besteuerung des Wertzuwachses an sich, sondern in der Besteuerung eines nicht realisierten Wertzuwachses“ (so die Pressemitteilung der Kommission vom 19. 4. 2004 „Steuern: Kommission fordert Deutschland zur Aufhebung der Wegzugsbesteuerung auf“, IP/04/493, abgedruckt in IStR 9/2004, III.). AA Hügel, der den „freien Verkehr stiller Reserven im Binnenmarkt“ fordert (Hügel, *Grenzüberschreitende Umgründungen, Sitzverlegung und Wegzug im Lichte der Änderung der Fusionsrichtlinie und der neueren EuGH-Judikatur*, in *König/Schwarzinger* [Hrsg], *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner [2004] 177 [195]; in diese Richtung auch Soler Roch, *Tax Residence of the SE*, ET 2004, 11 [15]).

11) Siehe zB G. Kofler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: *Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit!* ÖStZ 2003/503, 262 (266); G. Kofler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: *Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit!* ÖStZ 2004/483, 195 (197 ff); D. Aigner/Tissot, *Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EuGH*, SWI 2004, 293 (295); Schön, *Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern*, IStR 2004, 289 (296); Schindler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung?* IStR 2004, 300 (309); Schön/Schindler, *Zur Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft*, IStR 2004, 571 (571 ff); Schön, *Tax Issues and Constraints on Reorganizations and Reincorporations in the European Union*, 34 *Tax Notes Int* 197 (201 ff) (Apr. 12, 2004); Schnitger, *Verstoß der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG) und weiterer Entstrickungsnormen des deutschen Ertragsteuerrechts gegen die Grundfreiheiten des*

EG-Vertrags, BB 2004, 804 (807); Wassermeyer, *Steuerliche Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil „Hughes de Lasteyrie du Saillant“*, GmbHR 2004, 613 (615). AA wohl Beiser, *Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“*, ÖStZ 2004/661, 282 (285); Franz, *Berührt „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ die durch den Wegzug veranlasste Besteuerung von Kapitalgesellschaften in Deutschland?* EuZW 2004, 270 (272).

12) Schön, *Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern*, IStR 2004, 289 (297); Schön/Schindler, *Zur Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft*, IStR 2004, 571 (575); *Fraberger/Zöchling*, *Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil II* –, ÖStZ 2004/837, 433 (435 ff); Schindler, *Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten?* IStR 2004, 711 (713 f mwN); Schindler in *Kalss/Hügel* (Hrsg), *SE-Kommentar* (2004) Teil III Rz 26 ff; für die Frage der Sitzverlegung vor dem Hintergrund der *Daily Mail* Rechtsprechung des EuGH einschränkend auf die SE zB Weber, *Exit Taxes on the Transfer of Seat and the Applicability of the Freedom of Establishment after Überseering*, ET 2003, 350 (353); weiters Körner, *Europarecht und Wegzugsbesteuerung – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“*, IStR 2004, 424 (430 ff); siehe auch bereits Staringer, *Die EG-Fusionsrichtlinie, in Gassner/Lechner* (Hrsg), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration* (1992) 129 (135 ff); anders womöglich EAS 2514 = SWI 2004, 535, wonach zwar bei einer Downstream-Hinausverschmelzung auf eine 100%ige EU-Tochtergesellschaft Art I UmgrStG Anwendung findet, allerdings nur „wenn bzw. soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich bestehen bleibt“.

13) Zum parallelen Problem bei der Mutter-Tochter-Richtlinie siehe zB G. Kofler, *Lenz: Österreich darf ausländische Kapitalerträge nicht diskriminieren*, ÖStZ 2004/757, 343 (348 f mwN).

14) Die hA sprach sich jedenfalls dafür aus, dass die Grundfreiheiten eine Aufgabe des Betriebsstättenverhaftungserfordernis fordern (siehe Schön, *Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern*, IStR 2004, 289 (297); Schön, *Tax Issues and Constraints on Reorganizations and Reincorporations in the European Union*, 34 *Tax Notes Int* 197 [202] [Apr. 12, 2004]; Hügel, *Grenzüberschreitende Umgründungen, Sitzverlegung und Wegzug im Lichte der Änderung der Fusionsrichtlinie und der neueren EuGH-Judikatur*, in *König/Schwarzinger* [Hrsg], *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner [2004] 177 [196]; Schindler in *Kalss/Hügel* (Hrsg), *SE-Kommentar* (2004) Teil III Rz 25 ff, 88; siehe auch Gammie, *EU Taxation of the Societas Europaea – Harmless Creature or Trojan Horse?* ET 2004, 35 (42); aA Thömmes, *EC Law Aspects of the Transfer of Seat of an SE*, ET 2004, 22 [27]) und sich deshalb aus den Grundfreiheiten ein weiter reichender Schutz als nach der FRL ergeben kann (siehe zB Schön/Schindler, *Zur Besteuerung der grenzüberschreitenden Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft*, 571 [575]). Zu bemerken ist, dass sich das Betriebsstättenverhaftungserfordernis auch in der Neufassung des Art 4 FusionsRL durch die RL 2005/19/EG des Rates vom 17. Februar 2005 (ABl L 58/19 ff [4.3.2005]) findet.

konform sein kann, wenn der betreffende Mitgliedstaat – wie etwa Österreich auch vor dem AbgÄG 2004 in § 31 Abs 2 Z 2 EStG und (per Analogie) in § 3 Abs 1 UmgrStG¹⁵⁾ – im Zuzugsfalle eine Aufwertung gewährt und somit insoweit ein **kohärentes System** geschaffen wird, als dieser Mitgliedstaat in sämtlichen Situationen auf der Mikroebene des nationalen Rechts nur die unter seiner Steuerhoheit entstandenen stillen Reserven erfasst und auch auf der abkommensrechtlichen Makroebene das DBA insofern nicht verletzt.¹⁶⁾ Selbst bei einer solcherart angenommenen Kohärenz würde eine Rechtfertigung einer sofortigen Entstrickungsbesteuerung uE aber an den strengen Anforderungen des EuGH an die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme¹⁷⁾ scheitern.¹⁸⁾

Vor dem Hintergrund der europarechtlichen Bedenken gegen eine sofortige Entstrickungsbesteuerung und der bestehenden Unklarheiten hat der österreichische Gesetzgeber im Rahmen des **AbgÄG 2004**¹⁹⁾ eine „Komplettlösung“ vorgesehen und **sämtliche Entstrickungsstatbestände – § 6 Z 6 und § 31 Abs 2 Z 2 EStG sowie die entsprechen-**

den Tatbestände des UmgrStG – umfassend an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst.²⁰⁾ Das gemeinsame Grundkonzept dieser Neuregelung der Wegzugs- bzw Entstrickungsbesteuerung in EU- bzw EWR-Situationen ist Folgendes:

- Bei Verlust des Besteuerungsrechts an einen EU Mitgliedstaat oder einen EWR-Staat, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht,²¹⁾ ist die **Steuer auf Antrag vorerst nicht festzusetzen**. Der Gesetzgeber berücksichtigt damit elegant die bisherige Rechtsprechung des EuGH: Beim Versuch der Rechtfertigung durch die Effektivität der Steuerkontrolle hat der EuGH die Mitgliedstaaten bislang stets auf das Instrumentarium der AmtshilfeRL²²⁾ verwiesen.²³⁾ Auch für den Bereich der Vollstreckung ist absehbar, dass der EuGH argumentativ auf die auf direkte Steuern erweiterte BeitreibungsRL²⁴⁾ oder eine allfällig im DBA vorgesehene Vollstreckungsamtshilfe²⁵⁾ zurückgreifen wird.²⁶⁾ Wo zwar Grundfreiheitschutz besteht,²⁷⁾ aber solche Instrumentarien nicht existieren, scheint es umgekehrt aber möglich, eine sofortige Steuerentstrickung

15) Zur diesbezüglichen Neufassung dieser Bestimmung durch das AbgÄG 2004 siehe sogleich unten IV.

16) Dazu *Schindler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? *ISfR* 2004, 300 (306 ff); *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, *GeS* 2004, 34 (37 ff); *Kotaniadis*, *French Exit Tax Incompatible with the Freedom of Establishment*, *ET* 2004, 375 (381); siehe auch *Beiser*, Die Wegzugsbesteuerung und das arm's length-Prinzip im Licht der Rechtsprechung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“, *ÖStZ* 2004/661, 282 (284 ff).

17) Zu diesem Erfordernis etwa *EuGH* 11. 3. 2004, C-9/02, *Slg* 2004, I-0000, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Tz 67; *EuGH* 15. 7. 2004, C-315/02, *Slg* 2004, I-0000, *Lenz* – Tz 37.

18) Ebenso wohl *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, *GeS* 2004, 34 (38).

19) Siehe auch die Übersicht zum Begutachtungsentwurf bei *Atzmüller/Herzog/Mayr*, *AbgÄG 2004*: Wichtiges aus der Einkommensteuer, *RdW* 2004/581, 621 (621 ff); *Tumpel/G. Kofler*, Der Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2004, *SWK* 2004, T 135 (T 135 ff).

20) *Atzmüller/Herzog/Mayr*, *AbgÄG 2004*: Wichtiges aus der Einkommensteuer, *RdW* 2004/581, 621 (622 ff); zur Neuregelung des „Zuzugs“ stiller Reserven siehe sogleich unten IV.

21) Derzeit im Verhältnis zu Norwegen (siehe die „große Auskunfts-klausel“ in Art 27 und die Vollstreckungsklausel in Art 28 des DBA Norwegen-Österreich, *BGBI* III 1997/1); geplant im in Aussicht gestellten Abkommen mit Island; nicht vorgesehen jedoch im Abkommen mit Liechtenstein (*BGBI* 1971/24).

22) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, *ABL* L 336/15 (27. 12. 1977).

23) Siehe aus dieser Rechtsprechungslinie zB *EuGH* 14. 2. 1995, C-279/93, *Slg* 1995, I-225, *Schumacker* – Tz 45; *EuGH* 28. 10. 1999, C-55/98, *Slg* 1999, I-7641, *Bent Vestergaard* – Tz 26; *EuGH* 3. 10. 2002, C-136/00, *Slg* 2002, I-8147, *Danner* – Tz 44 ff; weiters zB *Randelzhofer/Forstthoff* in *Grabitz/Hilf* (Hrsg), *EGV*, Vor Art 39–55 Rz 240.

24) Richtlinie 76/308/EWG des Rates vom 15. 3. 1976 über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang mit Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssys-

tems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft sind, sowie von Abschöpfungen und Zöllen, *ABL* L 073/18 (19. 3. 1976), idF Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. 6. 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG, *ABL* L 175/17 (28. 6. 2001); weiters *Jirousek*, Neuerungen im Bereich der EU-Vollstreckungsamtshilfe, *ÖStZ* 2002/1055.

25) Siehe auch Schlussanträge *GA Mischo* 13. 3. 2003, C-9/02, *Slg* 2004, I-00000, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Tz 68. Im österreichischen Abkommensnetz besteht eine solche Klausel zB im Verhältnis zu Frankreich (Art 27 DBA Frankreich, *BGBI* 1994/613). Überdies sieht der im Rahmen des OECD-Update 2002 neu eingeführte Art 27 OECD-MA die Möglichkeit der jeweiligen DBA-Partnerstaaten vor, einander Amtshilfe bei der Vollstreckung von Abgabenansprüchen auf der Grundlage eines DBA zu leisten; siehe dazu ausführlich *Prats*, *Mutal Assistance in Collection of Tax Debts*, *Intertax* 2002, 56 (56 ff); *Jirousek*, Der neue Vollstreckungsamtshilfeartikel im OECD-Musterabkommen 2002, *SWI* 2002, 215 (215 ff).

26) Dazu bereits *G. Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! *ÖStZ* 2003/503, 262 (266); *G. Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! *ÖStZ* 2004/483, 195 (198); diesem folgend etwa *Schindler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? *ISfR* 2004, 300 (309); *Schindler*, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, *GeS* 2004, 34 (39); *Schindler* in *Kals/Hügel* (Hrsg), *SE-Kommentar* (2004) Teil III Rz 38.

27) So entsprechen die im EWR-Abkommen vorgesehenen Grundfreiheiten grundsätzlich jenen des EG-Vertrags und die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG findet auch im Verhältnis zu Drittstaaten Anwendung findet, was insb bei einem Wegzug nach § 31 Abs 2 Z 2 EStG bedeutsam ist; dazu mwN *G. Kofler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*: Wegzugsbesteuerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! *ÖStZ* 2003/503, 262 (264); siehe auch *D. Aigner/Tissot*, *Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant* – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EuGH, *SWI* 2004, 293 (295); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I –, *ÖStZ* 2004/770, 410 (414); weiters *Körner*, *Europarecht und Wegzugsbesteuerung* – das EuGH-Urteil „de Lasteyrie du Saillant“, *ISfR* 2004, 424 (431).

mit den Erfordernissen der Steuerkontrolle zu rechtfertigen,²⁸⁾ Umgekehrt ist es im Hinblick auf die – auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbare – Kapitalverkehrsfreiheit nach Art 56 ff EG aber problematisch, die Rechtswohlthat der Nichtfestsetzung selbst dann zu versagen, wenn mit dem betreffenden Drittstaat eine „große Auskunfts Klausel“ und umfassende Vollstreckungshilfe vorgesehen sein sollte.

- Kommt es nach der Entstrickung zu einer (tatsächlichen oder gesetzlich fingierten) **Realisierung der stillen Reserven**, so wird dies als **rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO** gewertet, das – innerhalb der 10-jährigen Verjährungsfrist des § 209 Abs 3 BAO ab dem Entstehen des Abgabenanspruchs (Entstrickung)²⁹⁾ – die Festsetzung der Steuer im Wege der Abänderung des Bescheides des Entstrickungsjahres nach sich zieht. Ausdrücklich normieren die Neuregelungen auch, dass die Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO – gemeinschaftsrechtskonform³⁰⁾ – nicht zur Anwendung kommt.³¹⁾
- Gemeinschaftsrechtskonform werden auch nach dem „Wegzug“ eingetretene Wertverluste berücksichtigt. Die Bemessungsgrundlage ist insofern **„doppelt gedeckelt“**: Maximale Bemessungsgrundlage sind die im Entstrickungszeitpunkt bestehenden stillen Reserven; zwischen „Wegzug“ und Realisierung eingetretene Wertminderungen sind *„höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage“* zu berücksichtigen. Sind also die stillen Reserven seit der Entstrickung abgesunken, wird nur der geringere Betrag im Realisationszeitpunkt erfasst. **Besteuert wird also die positive Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem gemeinen Wert im Entstrickungszeitpunkt bzw dem (tatsächlichen oder fiktiven) Veräußerungserlös, sollte dieser niedriger sein** (sog **„doppelte Obergrenze“**).³²⁾ Damit löst der Gesetzgeber auch die höchst umstrittene Frage der Berücksichtigung nachträglicher Wertveränderungen in befriedigender Weise.³³⁾ Zudem lässt es Wortlaut der Neuregelungen wohl auch zu, bei entsprechendem Nachweis eine Erfassung stiller Reserven dann zu vermeiden, wenn es nach der Entstrickung zu Wertminderungen und Wertsteigerungen kommt, im Realisationszeitpunkt also zwar stille Reserven vorhanden sind, allerdings nicht jene, die im Entstrickungszeitpunkt bestanden haben.
- Bei der Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung hatte der Gesetzgeber auch die **Rückkehrproblematik** zu lösen.³⁴⁾ So ist insb an den Fall zu denken, dass es zu ei-

ner aufgeschobenen Entstrickungsbesteuerung kommt, bei der nach Ablauf der Zehnjahresfrist (§ 295a BAO) keine Steuerfestsetzung mehr möglich ist, und die betroffenen Wirtschaftsgüter durch Rücktransfer bzw Rückzug des Steuerpflichtigen in das Inland unbesteuert auf den gemeinen Wert aufgewertet werden könnten.³⁵⁾ Würden solche – durch „Rückkehr“ in das Inland aufgewerteten – Wirtschaftsgüter nach Ablauf von zehn Jahren nach der Entstrickung veräußert, wäre eine Nacherfassung der ursprünglichen Entstrickung wegen der zehnjährigen Verjährungsfrist für die Anwendung des § 295a BAO nicht mehr möglich. Vor diesem Hintergrund sehen nunmehr § 6 Z 6 lit c, § 31 Abs EStG und die entsprechenden Entstrickungstatbestände im UmgrStG (zB § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG³⁶⁾) vor, dass es bei einem **Rücktransfer bzw einem Rückkehr in das Inland nicht zu einer Neubewertung mit dem gemeinen**

28) Dazu ausführlich D. Aigner/G. Kofler, Austria Clarifies Third-Country Impact of ECJ's Lenz Decision, 36 Tax Notes Int'l 477 (477 ff mwN) (Nov 1, 2004); weiters Stáhl, Free movement of capital between Member States and third countries, EC Tax Rev 2004, 47 (50).

29) Dazu Atzmüller/Herzog/Mayr, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (623); Schindler, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten? ISiR 2004, 711 (713); Schindler in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 47; ausführlich zu § 295a BAO Ritz, Abänderung nach § 295a BAO, SWK 2003, S 880 (S 880 ff).

30) Dazu bereits G. Kofler, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2004/483, 195 (198); D. Aigner/Tissot, Rs. Hughes de Lasteyrie du Saillant – Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Wegzugsbesteuerungen innerhalb der EuGH, SWI 2004, 293 (295); Schindler, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? ISiR 2004, 300 (308); Schindler in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 35.

31) Dazu etwa Atzmüller/Herzog/Mayr, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (623).

32) Dadurch kann es freilich zu keiner Verlustverwertung im Inland kommen, da die Bemessungsgrundlage auf maximal Null gesenkt wird. Dies könnte zwar gemeinschaftsrechtliche Bedenken dahin gehend wecken, dass einem in Österreich verbliebener Steuerpflichtiger die Verlustberücksichtigung (innerhalb der Grenzen des nationalen Rechts) gestattet würde, demjenigen, der von einer Grundfreiheit Gebrauch macht und Österreich verlässt, diese Verwertung jedoch versagt wird. Allerdings ist uE die Zuteilung des Besteuerungsrechts an den (neuen) Ansässigkeits- bzw Zuzugsstaat in Art 13 Abs 5 OECD-MA ein starkes Argument für den Wegzugsstaat, im Ausland entstandene Verluste nicht zu berücksichtigen, obwohl der betreffende „Wegziehende“ durch § 295a BAO insofern noch als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird.

33) Zum gemeinschaftsrechtlichen Problem etwa Fraberger/Zöchling, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I –, ÖStZ 2004/770, 410 (415 ff); siehe auch G. Kofler, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2004/483, 195 (199); Schindler, Die EuGH-Entscheidung „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ und ihre Auswirkungen auf die österreichische Wegzugsbesteuerung, GeS 2004, 34 (39).

34) Eine Lösung der Rückkehrproblematik war im Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2004 noch nicht enthalten und ist erst im Rahmen der Regierungsvorlage aufgenommen worden; siehe zur Problematik aber bereits zum Begutachtungsentwurf Atzmüller/Herzog/Mayr, AbgÄG 2004: Wichtiges aus der Einkommensteuer, RdW 2004/581, 621 (623).

35) Zur Neuregelung der „Zuzugsbesteuerung“ siehe unten 4.

36) Dazu ausführlich unten 4.

Wert kommt, sondern die im Entstrickungszeitpunkt bestehenden Buchwerte bzw Anschaffungskosten anzusetzen sind, wenn zuvor von der aufgeschoben Entstrickungsbesteuerung Gebrauch gemacht worden war. Konsequenterweise gilt umgekehrt die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden des „zurückgekehrten“ Vermögens nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Zudem sind nachweislich eingetretene Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum in diesem Fall vom Veräußerungserlös abzuziehen.

- Schließlich sieht die Neuregelung der Entstrickungstatbestände **keine besonderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen** nach dem Wegzug vor. Daraus folgt, dass einerseits der Steuerpflichtige lediglich die (tatsächliche oder gesetzlich fingierte) Realisierung der stillen Reserven nach §§ 120 f BAO seinem zuständigen Finanzamt binnen Monatsfrist anzuzeigen hat, ihn andererseits aber keine laufende Mitwirkungspflicht (zB periodische Auskunftserteilung über die fraglichen Wirtschaftsgüter) trifft. Da die Mitwirkungspflicht nach §§ 120 f BAO gleichermaßen auf In- und Auslandsfälle Anwendung findet, erscheint sie gemeinschaftsrechtlich unbedenklich.³⁷⁾ Die österreichische Lösung vermeidet damit auch Abgrenzungsprobleme dahin gehend, ob eine formelle Verpflichtung noch zulässig ist oder aber schon einen übermäßigem Zeit- und Kostenaufwand für den Steuerpflichtigen begründet. Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich nämlich, dass dem Steuerpflichtigen durchaus Mitwirkungspflichten auferlegt werden können,³⁸⁾ diese Anforderungen aber nicht zu hoch gesteckt sein dürfen.³⁹⁾

3. Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung in § 1 Abs 2 UmgrStG

Dieses soeben dargestellte Konzept der Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung wurde für die Fälle der **internationalen Verschmelzungen in § 1 Abs 2 UmgrStG** implementiert:

- § 1. (1) Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind [Z 1 bis 4].
- (2) Abs. 1 Z 1 bis 4 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird. Soweit bei der Verschmelzung auf eine übernehmende
- in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union oder
 - den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraumes,

mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht, die den Ort der Geschäftsleitung in dem betreffenden Mitgliedstaat hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Steuerschuld auf Antrag der übertragenden Körperschaft bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) aus der übernehmenden Gesellschaft nicht festzusetzen. Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Körperschaftsteuerbescheid abzusprechen. Die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung.⁴⁰⁾ Zwischen Verschmelzung und Veräußerung (Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungsstichtag zu berücksichtigen. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

Die ErlRV zum AbgÄG 2004 weisen explizit darauf hin, dass die Neuregelung in § 1 Abs 2 UmgrStG vor dem Hintergrund steht, dass entsprechend der dem Urteil des EuGH in der Rs **Hughes de Lasteyrie du Saillant**⁴¹⁾ Rechnung tragenden Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung in § 6 Z 6 und § 31 Abs 2 Z 2 EStG durch das AbgÄG 2004 auch bei Verschmelzungen in den EU- bzw EWR-Raum die **hinausgeschobene Besteuerung von steuerhängigen Reserven** umgesetzt werden soll.⁴²⁾ Es soll somit zum Verschmelzungsstichtag insoweit die Körperschaftsteuerschuld entstehen, aber auf Antrag⁴³⁾ bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven des in das Aus-

37) Ebenso Schindler in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 46.

38) Siehe zB EuGH 3. 10. 2002, C-136/00, Slg 2002, I-8147, Danner – Tz 50 (zum Verlangen von Nachweisen im Zusammenhang mit der Gewährung eines Steuerabzugs), vgl weiters zB Schindler, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? ISfR 2004, 300 (309 mwN); strenger womöglich Schön, Tax Issues and Constraints on Reorganizations and Reincorporations in the European Union, 34 Tax Notes Int'l 197 (200) (Apr. 12, 2004), wonach „any administrative burden“ ausgeschlossen sein soll.

39) Zusammenfassend Schindler in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 39.

40) Im Begutachtungsentwurf fand sich noch die Regelung, dass die „verschmelzungsbedingte Einschränkung des Besteuerungsrechtes [...] als rückwirkendes Ereignis“ gilt. Dass damit die (tatsächliche oder fingierte) Realisierung der stillen Reserven gemeint war, wurde durch die Regierungsvorlage klargestellt.

41) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-00000, Hughes de Lasteyrie du Saillant.

42) Soweit grenzübergreifende Verschmelzungen auf Gesellschaften in Staaten außerhalb des EU- bzw EWR-Raumes Platz greifen, führt ein Vermögenstransfer in das Ausland also ggf weiterhin (insoweit) zur Liquidationsbesteuerung der übertragenden Körperschaft und ihrer Anteilhaber zum Verschmelzungsstichtag (§ 1 Abs 2 erster Satz UmgrStG).

43) Dieser Antrag kann uE bis zur Rechtskraft des Körperschaftssteuerbescheides des letzten Wirtschaftsjahres der übertragenden Gesellschaft gestellt werden.

land transferierten Vermögens nicht vorgeschrieben werden. Zudem soll sichergestellt werden, dass die später einsetzende Besteuerung der gespeicherten stillen Reserven höchstens im Ausmaß der tatsächlichen Realisierung Platz greift und die Anspruchsverzinsung nach § 205 BAO nicht zur Anwendung kommt.

Die Textierung des § 1 Abs 2 UmgrStG wirft dennoch einige Fragen auf. Zunächst sticht ins Auge, dass für eine Begünstigung die übernehmende EU- oder EWR-Gesellschaft ihren „Ort der Geschäftsleitung in dem betreffenden Mitgliedstaat“ haben muss. Eine Begründung für diese Einschränkung findet sich in den Gesetzmaterialelementen nicht. Offenbar möchte der Gesetzgeber verhindern, dass die aufgeschobene Entstrickungsbesteuerung auch **doppelt ansässigen übernehmenden Gesellschaften** zu Gute kommt, die **außerhalb des EU- oder EWR-Raumes mit ihrem Welt-einkommen erfasst werden**. Vor dem Hintergrund, dass die meisten EU- und EWR-Staaten die unbeschränkte Steuerpflicht alternativ an Sitz oder Geschäftsleitung knüpfen, könnte eine solche Situation insb dann entstehen, wenn eine EU- oder EWR-Gesellschaft ihren Ort der Geschäftsleitung in einem Drittstaat hat und die Tie-Breaker-Regel des Abkommens zwischen Sitz- und Geschäftsleitungsstaat dem letzteren die abkommensrechtliche Ansässigkeit der Gesellschaft zugesteht. Diese Überlegung scheint auch aus dem Blickwinkel des Gemeinschaftsrechts – unterstellt man die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit auf grenzüberschreitende Verschmelzungen – insofern legitim, als zwar auch in einem solchen Fall die Schutzwirkung der Niederlassungsfreiheit formell greifen würde,⁴⁴⁾ idR eine derartige Beschränkung aber uE wiederum aus Gründen der Steuerkontrolle gerechtfertigt werden könnte. Dennoch erscheint die Einschränkung **überschießend**, zumal auch Verschmelzungen auf in der EU oder im EWR doppelt ansässige Gesellschaften von der Begünstigung ausgeschlossen sind. Zur Herstellung einer befriedigenden Balance zwischen Einschränkung der Begünstigung aus Gründen der Steuerkontrolle und Berücksichtigung des Binnenmarktgedankens sollte daher uE jede übernehmende Gesellschaft erfasst werden, **die in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens in einem Staat als ansässig angesehen wird, mit dem keine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe besteht.**⁴⁵⁾

Die Neuregelung sieht weiters vor, dass „*die Steuerschuld auf Antrag der übertragenden Gesellschaft bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) aus der übernehmenden Gesellschaft nicht festzusetzen*“ ist. Der Wortlaut lässt freilich offen, was als „*sonstiges Ausscheiden*“ zu verstehen

ist. Fraglich könnte insb sein, ob davon auch ein weiterer **Umgründungsschritt zu Buchwerten im EU- bzw EWR-Raum** erfasst ist, zumal hier zwar das Vermögen aus der unmittelbaren Zugehörigkeit zur übernehmenden Gesellschaft ausscheidet, aber weder eine tatsächliche Realisierung der stillen Reserven noch deren Ausscheiden aus dem durch die Amts- und Vollstreckungshilfe abgesteckten Einflussbereich Österreichs erfolgt. Eine am Gemeinschaftsrecht orientierte teleologische Interpretation erfordert es uE, den Legalbegriff des sonstigen Ausscheidens **in diesem Sinne eingeschränkt zu verstehen**. Die Materialien sehen in diesem Sinne vor, dass, sollte „*das Vermögen aus der übernehmenden ausländischen Körperschaft auf Grund einer Umgründung nach ausländischem Abgabenrecht ohne Gewinnverwirklichung ausscheiden*“, „*der Nachversteuerungstatbestand bei Realisierung durch den Rechtsnachfolger zum Tragen*“ kommt. Damit scheint klargestellt, dass steuerneutrale Umgründungen nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO aufzufassen sind. Ob solche Umgründungen in Rechtsvorschriften des „Abgabenrechts“ geregelt sind, dürfte uE keine Rolle spielen, sofern es steuerlich zur Buchwertfortführung kommt.

In Abweichung vom Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2004 sieht die zum Gesetz gewordene Fassung vor, dass im Fall der verschmelzungsbedingten Entstrickung über „*die nicht festgesetzte Steuerschuld im Körperschaftsteuerbescheid abzusprechen*“ ist (§ 1 Abs 2 UmgrStG). Die Materialien sprechen diesbezüglich ausdrücklich davon, dass **die „Körperschaftsteuerschuld“ „bescheidmäßig festgestellt werden“ soll**. Diese Ausgestaltung entspricht hinsichtlich der Bemessungsgrundlage im Wesentlichen dem in der Literatur gemachten Vorschlag einer Stundungslösung mit Bemessungsgrundlagenfeststellungsbescheid.⁴⁶⁾ Für eine solche Lösung spricht insb, dass solcherart § 295a BAO nicht zu dem praktischen Problem führt, dass zur Feststellung der Bemessungsgrundlagenobergrenze gegebenenfalls eine bis zu 10 Jahren in die Vergangenheit reichende **ex post Bewertung** des entstrickten Vermögens zu erfolgen hat. Allerdings führt diese nunmehr im Gesetz vorgesehene Lösung

44) Gem Art 43, 48 EG dient nämlich der gesellschaftsrechtliche Sitz einer Gesellschaft – unabhängig von der Staatsangehörigkeit oder Ansässigkeit ihrer Anteilseigner – als Verbindungsglied zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaates und damit als Berechtigung zur Ausübung der Niederlassungsfreiheit; siehe dazu etwa EuGH 28. 1. 1986, 270/83, Slg 1986, 273, *Kommission/Frankreich („avoir fiscal“)* – Tz 18; EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, Slg 1998, I-4695, *ICI* – Tz 20; EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, Slg 1999, I-1459, *Centros* – Tz 18; EuGH 21. 9. 1999, C-307/97, Slg 1999, I-6161, *Saint-Gobain* – Tz 35; EuGH 8. 3. 2001, C-397/98, C-410/98, Slg 2001, I-1727, *Metallgesellschaft und Hoechst* – Tz 42.

45) Für eine ähnliche Formulierung siehe etwa Art 3 lit b FRL.

46) Dazu G. Kofler, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit! ÖStZ 2004/483, 195 [198 mwN].

zu **zwei großen Problemfeldern**: Einerseits stellt sich die Frage, ob der Zwang zur Bewertung des entstrickten Vermögens *per se* eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. Diese Problematik wird in der Praxis aber bereits deshalb oftmals hinfällig sein, weil im Falle einer internationalen Verschmelzung ohnehin entsprechende Bewertungsgutachten vorliegen werden, die einen Rückschluss auf die entstrickten Reserven zulassen. Theoretisch schwerwiegender erscheint das **Problem der anwendbaren Rechtslage**. Durch das Erfordernis der bescheidmäßigen Feststellung einer „Körperschaftsteuerschuld“ wird explizit die Anwendung der Rechtslage im Entstrickungsjahr verlangt. UE wäre aber aufgrund der europarechtlichen Vorgaben im Rahmen des § 295a BAO die **Rechtslage zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung – insb betreffend den Steuersatz und allfällige Befreiungen**⁴⁷⁾ – anzuwenden: Jener Steuerpflichtige, der eine Grundfreiheit in Form des „Wegzugs“ ausgeübt hat, soll nicht schlechter oder besser gestellt werden als ein Steuerpflichtiger, der bis zur Realisierung in Österreich verblieben ist.

4. Neubewertung „zugezogenen“ Vermögens in § 3 Abs 1 UmgrStG

Nach § 3 UmgrStG gilt auch internationalen Verschmelzungen grundsätzlich die zwingende „**Buchwertfortführung**“ beim **Rechtsnachfolger** (sog. „**Buchwertverknüpfung**“). Die übernehmende Körperschaft hat die in der steuerlichen Verschmelzungsbilanz der übertragenden Körperschaft gem § 2 UmgrStG angesetzten Werte zwingend fortzuführen.⁴⁸⁾ Dadurch wird sichergestellt, dass die in der Verschmelzung im übertragenen Vermögen gelegten stillen Reserven auch nach der Verschmelzung beim Rechtsnachfolger steuerhängig bleiben. Allfällige Buchgewinne – etwa bei einer **Upstream-Hereinverschmelzung** – sind steuerneutral.⁴⁹⁾

Bei **Hereinverschmelzungen** erfolgt also bei jenem Vermögen, das schon vor der Umgründung der beschränkten Steuerpflicht unterlegen ist, die Buchwertfortführung. Allerdings kann sich auf Ebene der **übernehmenden Gesellschaft** die Frage stellen, wie Vermögen zu behandeln ist, das aufgrund des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht **erstmalig der österreichischen Besteuerungshoheit unterliegt**, also durch die Verschmelzung in die österreichische Steuerhängigkeit „hineinwächst“. Diese Konstellation ist insb in Fällen denkbar, in denen Auslandsvermögen nach der Verschmelzung nicht durch ein DBA von der inländischen Besteuerung abgeschirmt ist. Diese Fälle waren bis zum AbgÄG 2004 im UmgrStG nicht geregelt, weshalb die hA bisher von einer **planwidrigen Lücke** ausgegangen

ist,⁵⁰⁾ die im Ergebnis richtlinienkonform durch eine steuerneutrale **Neubewertung des „hereinziehenden“ Vermögens mit dem gemeinen Wert** gefüllt wurde.⁵¹⁾ Durch diese **Analogie** wurde sachgerecht das Entstehen eines österreichischen Besteuerungsanspruchs auf bisher nicht steuerhängige stille Reserven verhindert. Als rechtliche Grundlage wurde eine umgekehrte Anwendung des § 1 Abs 2 UmgrStG herangezogen, zumal diese Bestimmung als explizite Regelung des Falles einer **Steuerentstrickung** ein Indiz für die symmetrische Behandlung – des nicht geregelten Falles – der **Steuerverstrickung** abgibt.⁵²⁾

Im Rahmen des AbgÄG 2004 hat der Gesetzgeber diese bisher durch Analogie gefundene Lösung ausdrücklich in § 3 Abs 1 UmgrStG übernommen:

(1) Für die übernehmende Körperschaft gilt Folgendes:

1. Sie hat die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen.

2. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übernommenen ausländischen Vermögens entsteht, ist es mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Wird Vermögen ganz oder teilweise übernommen, für das die **Steuerschuld auf Grund einer Umgründung im Sinne dieses Bundesgesetzes oder auf Grund des § 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht festgesetzt worden ist**, sind die Buchwerte vor der Umgründung oder Verlegung anzusetzen. Die spätere Veräußerung oder das sonstige **Ausscheiden** gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Nachweislich eingetretene Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum sind in diesem Fall vom Veräußerungserlös abzuziehen.

3. § 2 Abs. 3 gilt mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages.

47) Siehe auch *Schindler in Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 34.

48) Das sind die Buchwerte gem § 2 Abs 1 UmgrStG oder im Rahmen des Wahlrechtes gem § 2 Abs 2 UmgrStG aufgewertete Bilanzansätze; siehe nur Rz 159 UmgrStR 2002.

49) Siehe nur *Hirschler*, Die Europäische Aktiengesellschaft – Umgründungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Gründung dieser neuen Rechtsform, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (151).

50) *Damböck*, Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung, *ecolex* 2000, 741 (741 ff).

51) Siehe zB *Staringer in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 30; *Hirschler*, Internationale Umgründungen, in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre III (2004) 313 (330); *Hirschler*, Die Europäische Aktiengesellschaft – Umgründungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Gründung dieser neuen Rechtsform, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (151).

52) *Staringer in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 30.

Nach dem neu gefassten § 3 Abs 1 UmgrStG soll somit für den Fall einer Hereinverschmelzung unabhängig davon, wie sich die ausländische Finanzverwaltung des Staates der übertragenden Gesellschaft verhält, in Österreich eine **zwingende**⁵³⁾ **Neubewertung** des von der inländischen übernehmenden Gesellschaft übernommenen und in die österreichische Steuerhängigkeit „hineingewachsenen“ Vermögens zum **gemeinen Wert** erfolgen. Damit vermeidet der Gesetzgeber auch die Frage, ob eine **gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung des Zuzugsstaats** zur Aufwertung zuziehenden Vermögens auf den **gemeinen Wert** besteht.⁵⁴⁾ Dies ist im Gefolge des Urteils des EuGH in der Rs **Hughes de Lasteyrie du Saillant**⁵⁵⁾ derzeit noch **Gegenstand der wissenschaftlichen Diskussion**,⁵⁶⁾ erscheint aber jedenfalls als **systematisch richtige und befriedigende Lösung** zur Abgrenzung der Besteuerungsansprüche der einzelnen Staaten im Verstrickungszeitpunkt.⁵⁷⁾

Eine Ausnahme sieht § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG allerdings für „**Rückkehrfälle**“ vor: Wurde Vermögen unter Anwendung der aufgeschobenen Entstrickung nach § 6 Z 6 EStG oder der entsprechenden Bestimmungen des UmgrStG übertragen, so kommt es im „**Rückkehrfall**“ zu **keiner Aufwertung des Vermögens** auf den gemeinen Wert. Vielmehr sind diesfalls die **Buchwerte vor der Umgründung oder Verlegung** anzusetzen. Konsequenterweise gilt umgekehrt die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden des „zurückgekehrten“ Vermögens nicht als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO. Zudem sind nachweislich eingetretene **Wertsteigerungen im EU/EWR-Raum** sind in diesem

Fall **vom Veräußerungserlös abzuziehen**. Diese Lösung der „Rückkehrproblematik“ entspricht uE den europarechtlichen Anforderungen nach einer Abgrenzung stiller Reserven und verhindert andererseits etwaige Steuergestaltungen, insb unter Ausnutzung der zehnjährigen Verjährungsfrist für die Anwendung des § 295a BAO.

5. Verzicht auf eine Besteuerung des Anteilstausches bei grenzüberschreitender Verschmelzung in § 5 Abs 1 UmgrStG

Nach der bisherigen Fassung des § 1 iVm § 5 UmgrStG kommt die Steuerneutralität des Anteilstausches nur insoweit zur Anwendung, als die Verschmelzung selbst unter Art I UmgrStG fällt. Bei einer (**partiellen**) **Entstrickung des übertragenen Vermögens** kommt es grundsätzlich auch zu einer (**partiellen**) **Aufdeckung der stillen Reserven** in den **Anteilen**.⁵⁸⁾ Die Steuerneutralität auf Gesellschafterebene knüpft somit an die Steuerverstrickung des übertragenen Gesellschaftsvermögens an. Unabhängig davon, ob diese Verknüpfung aus systematisch sinnvoll ist,⁵⁹⁾ widerspricht sie uE Art 8 FRL:⁶⁰⁾ Auf Gesellschafterebene darf die aufgrund der Verschmelzung vorgenommene Anteilsgewährung gegen Aufgabe der Anteile an der einbringenden Gesellschaft gem Art 8 Abs 1 der Fusionsrichtlinie keinen Anlass zur Besteuerung geben, wenn entsprechend Art 8 Abs 2 der Fusionsrichtlinie die Buchwerte bzw die Anschaffungskosten der Altanteile in den Neuanteilen fortgeführt werden.⁶¹⁾ Sofern also eine Verschmelzung unter die FRL fällt, hat auch bei bloß partieller Anwendung des Art I UmgrStG auf Ebene der Gesellschaften eine **vollständige**

53) Aufgrund des zwingenden Charakters des § 3 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG könne sich aber die Situation ergeben, dass eine Vermeidung einer Gewinnrealisierung im Ausland vereitelt wird, sofern das ausländische Umgründungsrecht eine Buchwertfortführung fordert.

54) Nach allgemeinen Grundsätzen besteht keine Verpflichtung zur Neubewertung beim Eintritt in die inländische Besteuerungshoheit; siehe dazu *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 182 mwN.

55) EuGH 11. 3. 2004, C-9/02, Slg 2004, I-00000, *Hughes de Lasteyrie du Saillant*.

56) Siehe zB G. Kofler, *Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit!* ÖStZ 2004/483, 195 (198 f); *Fraberger/Zöchling*, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für die Neuregelung der Wegzugsbesteuerung durch den österreichischen Gesetzgeber – Teil I –, ÖStZ 2004/770, 410 (414 f); *Schindler*, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten? ISiR 2004, 711 (714 f).

57) Ebenso *Schindler*, *Hughes de Lasteyrie du Saillant* als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? ISiR 2004, 300 (305 ff); *Schindler*, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten? ISiR 2004, 711 (714 f); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 36; anders *Hügel*, der den „freien Verkehr stiller Reserven im Binnenmarkt“ fordert (*Hügel*, Grenzüberschreitende Umgründungen, Sitzverlegung und Wegzug im Lichte der Änderung der Fusionsrichtlinie und der neueren EuGH-Judikatur, in

König/Schwarzinger [Hrsg], Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner [2004] 177 [195]), zumal dieser Ansatz gerade davon getragen ist, dass die Besteuerung stiller Reserven nicht mehr an die Entstehung in einem konkreten Mitgliedstaat anknüpft, sondern der Verlust „eigener“ stiller Reserven durch den Erwerb „fremder“ stiller Reserven ausgeglichen wird. 58) Dazu nur *Hirschler*, Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, RWZ 2000, 2 (6); *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen I § 5 Rz 2; siehe zur Vorgehensweise einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte der verschiedenen Vermögensteile etwa *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 5 Rz 46; *Staringer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 32.

59) Dazu *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen I § 5 Rz 3 mwN; *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 99.

60) Ebenso *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 1 Rz 57 ff; *Staringer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 33 *Schindler*, Neuregelung der österreichischen Wegzugsbesteuerung – Ein Vorbild für andere Mitgliedstaaten? ISiR 2004, 711 (714); *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 99.

61) Ausführlich zur diesbezüglichen Interpretation des Begriffs des „steuerlichen Werts“ in der FRL *Staringer*, Die EG-Fusionsrichtlinie, in *Gassner/Lechner* (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 129 (151); *Damböck*, Anteilstausch mit österreichischen Kapitalanteilen bei Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts, SWI 1999, 339 (343).

Anwendung des § 5 UmgrStG für den Anteilstausch auf Gesellschafterebene stattzufinden.⁶²⁾

Im Rahmen des **AbgÄG 2004** wurde diese Sichtweise weitgehend durch eine Ergänzung des § 5 Abs 1 UmgrStG in nationales Recht implementiert. Durch diese Neufassung soll für grenzübergreifende Verschmelzungen in den EU- bzw EWR-Raum für im Inland und im EU- bzw EWR-Raum ansässige Anteilsinhaber **die (anteilige) Besteuerung unterbleiben**. § 5 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG wird daher idR zu einem richtlinienkonformen Ergebnis führen. Angesichts der einschränkenden und nicht mit der FRL abgestimmten Textierung des § 1 Abs 2 zweiter Satz UmgrStG werden aber auch Fälle denkbar sein, in denen der Steuerpflichtige dieses Ergebnis nur über eine unmittelbare Anwendung des Art 8 FRL erreichen kann.⁶³⁾ § 5 Abs 1 UmgrStG lautet nunmehr:

§ 5. (1) Der Austausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft auf Grund der Verschmelzung gilt nicht als Tausch. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens auf Grund der Verschmelzung auf eine in § 1 Abs 2 zweiter Satz genannte Gesellschaft eingeschränkt wird, gilt der erste Satz auch für Anteilsinhaber, die in einem in § 1 Abs. 2 zweiter Satz genannten Staat ansässig sind. Zuzahlungen auf Grund handelsrechtlicher Vorschriften kürzen die Anschaffungskosten oder Buchwerte.

62) Ebenso *Staringer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 33.

63) ZB bei einer Hinausverschmelzung auf eine doppelt ansässige EU-Gesellschaft; siehe dazu bereits oben 3.

ZUSAMMENFASSUNG

Die Anpassung des Art 1 UmgrStG⁶⁴⁾ an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ist ein progressiver Schritt des Gesetzgebers, zumal gerade in diesem Bereich international Streit um die konkreten Implikationen der EuGH-Rechtsprechung zur Wegzugsbesteuerung herrscht. Die Zielsetzung einer Anpassung an das Gemeinschaftsrecht ist dem Gesetzgeber weitgehend geglückt



und lediglich in Teilbereichen wäre uE eine „Nachbesserung“ wünschenswert.

64) Eine analoge Neuregelung der Entstrickungsbesteuerung ist für die Umwandlung vorgesehen (§ 7 Abs 2 UmgrStG). Bei der Einbringung werde nunmehr entsprechend auch EWR-Gesellschaften einbezogen (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG).

VERLAG ÖSTERREICH

Gmeiner

Werbung erlaubt!

Werbe- und Marketingideen für Rechtsanwälte, Notare und Steuerberater

264 Seiten, br., 3-7046-4421-8, € 36,80

Werbung für die freien Berufe war lange Zeit ein Tabuthema. Die harten Werbebestimmungen der Kammern wurden gelockert und somit können Wirtschaftstreuhandler, Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare werben. Die besten Tipps und Tricks dazu gibt das vorliegende Buch!



VERLAG ÖSTERREICH

Tel.: 01-610 77-315, Fax: - 589
bestellen@voe.at • www.verlagoesterreich.at