

Sonderbilanzen bei Umgründungen

Wiener Bilanzrechtstage 2008

herausgegeben von

Dr. Romuald Bertl
Univ.-Prof.

Dr. Eva Eberhartinger, LL.M.
Univ.-Prof.

Dr. Anton Egger
Univ.-Prof.

Dr. Susanne Kalss
Univ.-Prof.

Dr. Michael Lang
Univ.-Prof.

Dr. Christian Nowotny
Univ.-Prof.

Dr. Christian Riegler
Univ.-Prof.

Dr. Josef Schuch
Univ.-Prof.

Dr. Claus Staringer
Univ.-Prof.

Linde

Aktuelle Fragen grenzüberschreitender Umgründungen – Bewertung, Zurechnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebs- stätten, grenzüberschreitende Dividenden –

Hanns F. Hügel

- 1. Einleitung**
- 2. Zurechnung von Wirtschaftsgebühren nach grenzüberschreitender Verschmelzung**
 - 2.1. Fallbeispiel 1
 - 2.2. Unterbleiben der Liquidationsbesteuerung hinsichtlich des Betriebsstättenvermögens
 - 2.3. Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsstättenvermögens
 - 2.4. Grenzüberschreitende Verbringung der IP-Rechte
 - 2.5. Firmenwert
- 3. Einfügen einer österreichischen Zwischen-Einheit in einen deutsch-schweizerischen Konzern**
 - 3.1. Fallbeispiel 2
 - 3.2. Einbringung
 - 3.3. Dividenden der CH-Holding-AG
 - 3.4. Ausschüttung von Alt-Gewinnen der CH-Holding-AG und Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG
 - 3.5. Dividenden der Ö-GmbH an die D-GmbH

1. Einleitung

Die Behandlung von Umgründungen bei den Wiener Bilanzrechtstagen bedarf keiner näheren Begründung, denn ein guter Teil des UmgrStG ist dem Bilanzsteuerrecht zuzurechnen. Dies gilt auch für einige Änderungen, die in den letzten Jahren zur Erfassung grenzüberschreitender Umgründungen erfolgt sind.¹ Zwar zählen jene Bestimmungen, die bei Export-Umgründungen einen Steueraufschub im Rahmen des sog Nichtfestsetzungskonzepts gewähren (§§ 1 Abs 2, 7 Abs 2, 16 Abs 2 UmgrStG), zum Bereich der steuerlichen Ersatzrealisierungstatbestände, bei denen die Gewinnrealisierung gerade nicht nach bilanziellen Grundsätzen erfolgt;² die gleichzeitig eingeführten Vorschriften zu Import-Umgründungen (§§ 3 Abs 1 Z 2, 9 Abs 1 Z 3, 18 Abs 1 Z 3 UmgrStG) zählen hingegen zum Bilanzsteuerrecht. Beachtung verdient auch die mit dem AbgSiG 2007³ für nicht entgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eingeführte Ausnahme vom Nichtfestsetzungskonzept (§ 1 Abs 2 Satz 3 UmgrStG iVm § 6 Z 6 lit b EStG). Zwar ist auch sie – als Ausnahmeregelung – Bestandteil des Ersatzrealisierungstatbestands; Anwendungsvoraussetzung ist indessen ein bilanzsteuerrechtlicher Tatbestand: der Ansatz eines Aktivpostens im Rahmen der Gewinnermittlung nach ausländischem Steuerrecht. Dieser wirft eine interessante Frage der internationalen bilanzsteuerrechtlichen Gewinnabgrenzung auf: Ist das unkörperliche Wirtschaftsgut (unverändert) dem inländischen, aufgrund der Export-Umgründung zur Betriebsstätte gewordenen Betrieb zuzurechnen oder ist es in der Steuerbilanz des Stammhauses der ausländischen übernehmenden Körperschaft auszuweisen?

Die Bedeutung dieser Fragen für die Umgründungspraxis soll anhand von zwei Fallbeispielen erörtert werden. Dies gibt auch Gelegenheit, Fragen der Dividendenbesteuerung zu erörtern, denn die steuerliche Beurteilung einer grenzüberschreitenden Umgründung beschränkt sich nicht auf umgründungssteuerrechtliche Fragen der Herstellung der neuen Struktur, sondern umfasst schergewichtig gerade auch die Folgen für die laufende Besteuerung im Rahmen der neuen Struktur. Auch wenn dies keine bilanzsteuerrechtlichen Fragen sind, werden sie dennoch im Interesse der praxisnahen Erörterung in die Darstellung einbezogen.

¹ Beginnend mit der Einführung des Nichtfestsetzungskonzepts in den §§ 1 Abs 2, 7 Abs 2 und 16 Abs 2 UmgrStG durch das AbgÄG 2004 BGBl I 180.

² Zur Ersatzrealisierung vgl *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) § 7 II; *Beisse*, DStJG 13 (1981) 13, 28 ff („Entstrickungstatbestände“); *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung (1993), 475 ff; *Hügel*, FS Wiesner (2004) 188 ff.

³ BGBl I 2007/99.

2. Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach grenzüberschreitender Verschmelzung

2.1. Fallbeispiel 1

Eine in Deutschland ansässige AG („D-AG“) ist Alleingesellschafterin einer in Österreich ansässigen GmbH („Ö-GmbH“). Die Ö-GmbH vertreibt die Produkte der D-AG in Österreich und den CEE-Ländern. Zusätzlich verrechnet sie Lizenzgebühren an die D-Konzerngesellschaften für die Nutzung von IP-Rechten (Patente, Marken, Know-how).

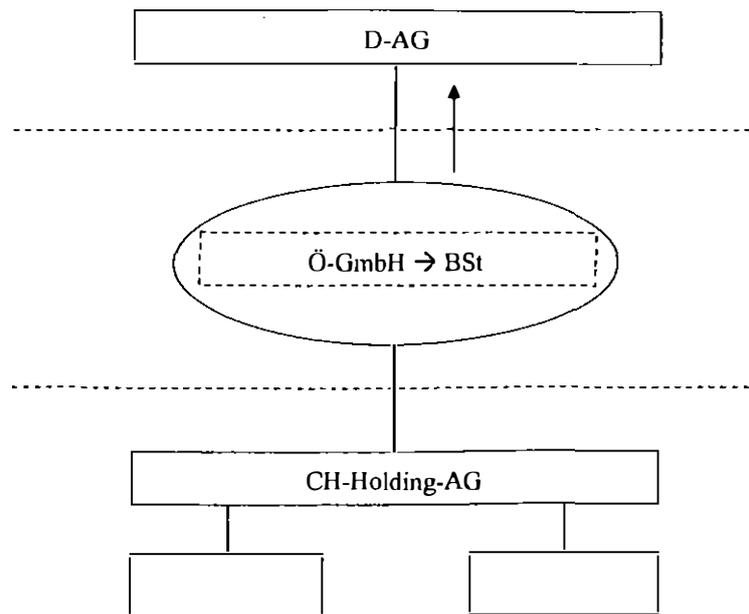
Ferner hält die Ö-GmbH eine 100%ige Beteiligung an einer schweizerischen Holding-AG („CH-Holding-AG“), die ihrerseits Beteiligungen an Produktionsgesellschaften hält.

Zur Vereinfachung der Konzernstruktur und zur Erzielung von Kosteneinsparungen soll die Ö-GmbH upstream auf die D-AG verschmolzen werden. Das Betriebsvermögen der Ö-GmbH ist nach der Verschmelzung einer österreichischen Betriebsstätte der D-AG zuzurechnen. Kosteneinsparungen ergeben sich ua aus Folgendem:⁴ Die Organe der Ö-GmbH entfallen, unter Umständen auch die Aufsichtsratspflicht nach § 29 GmbHG. Die Aufstellung und Prüfung eines Jahresabschlusses der Ö-GmbH entfällt. Erträge und Aufwendungen der österreichischen Betriebsstätte sind vielmehr im Jahresabschluss der D-AG zu erfassen. Dieser ist gemäß § 280a UGB in Österreich offen zu legen.

Auf die Verschmelzung kommt hinsichtlich der Ö-GmbH das EU-VerschG zur Anwendung. Auf die D-AG kommen die §§ 122a ff dUmwG zur Anwendung.⁵

⁴ Die Kommission rechnete mit Kosteneinsparungen von bis zu 30 Mrd Euro pro Jahr aufgrund der Einführung der grenzüberschreitenden Umgründungen durch die SE-VO: *Kalss/Greda* in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004), Allgemeiner Teil Rz 38 mwN.

⁵ Beide Vorschriften dienen der Umsetzung der RL 2005/56/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.10.2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten.



2.2. Unterbleiben der Liquidationsbesteuerung hinsichtlich des Betriebsstättenvermögens

Als „Verschmelzung aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften iSd § 1 Abs 1 Z 1 UmgrStG“ fällt auch die grenzüberschreitende Verschmelzung unter Art I UmgrStG. Dies war schon vor dem AbgÄG 2004 unstrittig.⁶ Durch die Regelung von Export-Verschmelzungen in § 1 Abs 2 Satz 2 bis 7 UmgrStG wurde dies durch das AbgÄG 2004 implizit anerkannt.⁷

Allerdings findet Art I UmgrStG gemäß § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG 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 die Wirtschaftsgüter der Ö-GmbH nach der Verschmelzung der österreichischen Betriebsstätte der D-AG zuzurechnen sind, kommt es zu keiner Verstrickungseinschränkung iSd § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG. Denn: Gewinne aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter unterliegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkten Steuerpflicht gemäß §§ 98 Abs 1 Z 3 EStG iVm 21 Abs 1 Z 1 KStG. Gemäß Art 13 Abs 3 DBA-Deutschland werden sie Österreich als Betriebsstättenstaat zur Besteuerung zugewiesen. Deutschland stellt

⁶ *Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 1 Rz 95; *Staringer* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen Q2 Rz 15; BMF 16.3.1994, RdW 1994, 264; BMF 3.5.2000, RdW 2000, 642; Rz 23 UmgrStR in der Stammfassung; abgedruckt bei *Schwarzingger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden IV (2003) 37.

⁷ Rz 23 UmgrStR, allerdings noch ohne Berücksichtigung des EU-VerschG.

die Betriebsstättengewinne gemäß Art 23 Abs 1 lit a DBA-Deutschland von der Besteuerung frei.

Da das inländische Besteuerungsrecht hinsichtlich des Betriebsvermögens nicht eingeschränkt wird, unterbleibt insoweit die Liquidationsbesteuerung gemäß § 2 Abs 1 UmgrStG.

2.3. Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsstättenvermögen

Führt die Verschmelzung bei bestimmten Wirtschaftsgütern zu einer Verstrickungseinschränkung iSd § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG, ist Art I UmgrStG insoweit nicht anwendbar, sieht man vom Nichtfestsetzungskonzept gemäß § 1 Abs 2 Satz 2 bis 7 UmgrStG ab. Auf die Verschmelzung kommt Art I UmgrStG teils zur Anwendung, teils nicht zur Anwendung.⁸

Die Beteiligung an der CH-Holding-AG repräsentiert (mittelbar) die Beteiligungen an anderen Produktionsgesellschaften. Ein funktionaler Zusammenhang zu den Vertriebsaktivitäten der Ö-GmbH besteht nicht. Dennoch ist die Beteiligung vor der Verschmelzung dem Betriebsvermögen der Ö-GmbH zuzurechnen: Aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG zählt jeder Veräußerungsgewinn, den die Ö-GmbH erzielt, somit insbesondere auch ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der CH-Holding-AG, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Nach der Verschmelzung ist die Beteiligung nur dann verstrickt, wenn sie der Betriebsstätte zuzurechnen ist (Art 13 Abs 3 DBA-Deutschland). Dieses Erfordernis entspricht der Betriebsstättenverhaftungsbedingung des Art 4 Abs 1 lit b FRL.⁹

Allerdings ist umstritten, ob die Zuordnung nach Art 13 Abs 3 DBA-Deutschland (bzw Art 13 Abs 2 OECD-MA) unter Berücksichtigung des innerstaatlichen Grundsatzes des gewillkürten Betriebsvermögens erfolgt.¹⁰ Wäre dies zu bejahen, kann die D-AG durch Widmungsentscheidung die Zugehörigkeit begründen, denn die Beteiligung an der CH-Holding-AG ist zweifelsfrei kein notwendiges Privatvermögen.¹¹

Nach einer neueren Ansicht soll die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsstättenvermögen indessen nur bei Vorliegen eines funktionalen Zusammenhangs erfolgen; fehlt dieser, können Wirtschaftsgüter nach dieser Ansicht mangels Anwendbarkeit der Grundsätze betreffend gewillkürtes Betriebsvermögen nicht

⁸ Vgl Rz 55 f UmgrStR.

⁹ *Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 1 Rz 46 f; *Staringer* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen Q2 Rz 19; *Achatz/Kofler* in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 36.

¹⁰ Verneinend *Wassermeyer* in Wassermeyer/Lang/Schuch, DBA-Kommentar (2004) MA Art 13 Rz 77; anders wohl *Reimer* in Vogel/Lehner, DBA⁵ (2008) Art 13 Rz 77.

¹¹ Vgl nur *Doralt/Pampel*, EStG¹² § 4 Rz 58 ff.

durch Disposition der Betriebsstätte zugeordnet werden.¹² Legt man diese Ansicht zugrunde, führt die Export-Verschmelzung der Ö-GmbH auf die D-AG zur Entstrickung der Beteiligung an der CH-Holding-AG. Insoweit fällt die Verschmelzung nicht unter Art I UmgrStG. Dennoch kommt es insoweit zu keiner Teilliquidationsbesteuerung:¹³

Sind hinsichtlich der Beteiligung an der CH-Holding-AG die Voraussetzungen einer steuerneutralen Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 2 KStG erfüllt, könnte zunächst bereits das Vorliegen einer Verstrickungseinschränkung iSd § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG verneint werden.¹⁴ Jedenfalls greift aber die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 10 Abs 3 Satz 1 KStG ein, denn diese gilt auch für die Liquidationsbesteuerung nach §§ 19, 20 KStG.¹⁵ Kommt § 10 Abs 3 Satz 1 KStG infolge Nichterfüllung der einjährigen Besitzfrist nicht zur Anwendung, kann die Ö-GmbH die Anwendung des Steueraufschubs nach § 1 Abs 2 Satz 2 bis 7 UmgrStG beantragen. Erfolgt nach Vollendung der zum Verschmelzungstichtag noch offenen restlichen Besitzfrist eine Veräußerung durch die D-AG, ist der Veräußerungsgewinn mE gemäß § 10 Abs 3 Satz 1 KStG steuerfrei: 9 Abs 2 und 3. Andernfalls läge eine Schlechterstellung der Export-Verschmelzung gegenüber der Inlandsverschmelzung vor, die gegen die Niederlassungsfreiheit (Art 43, 48 EG) verstoßen würde.¹⁶

2.4. Grenzüberschreitende Verbringung der IP-Rechte

Nunmehr ist zu fragen, ob die §§ 1 Abs 2 Satz 3 UmgrStG iVm 6 Z 6 lit b EStG zur Besteuerung von stillen Reserven in den IP-Rechten der Ö-GmbH führen. Dies wäre der Fall, wenn für die IP-Rechte „im Ausland“ – konkret: in der nach deutschem Recht aufzustellenden Steuerbilanz der D-AG – ein Aktivposten angesetzt wird. Die Vorschrift soll die doppelte Absetzung von Aufwendungen verhindern:¹⁷ Aufgrund des Aktivierungsverbots des § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG waren die Ausgaben für die IP-Rechte sofort abzugsfähig. Der Ansatz der IP-Rechte in der ausländischen Steuerbilanz könnte aufgrund von Abschreibungen (AfA, Teilwertabschreibung) erneut zu Betriebsausgaben führen.

Die genannten Regelungen sind eine Ausnahme vom Nichtfestsetzungskonzept des § 1 Abs 2 Satz 2 bis 7 UmgrStG. Sind die Voraussetzungen erfüllt, kommt

¹² BMF 12.11.2007, EAS 2910, SWI 2007, 573; BMF 8.2.2008, EAS 2931, SWI 2008, 98 im Anschluss an den „OECD-Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ vom 21.12.2006 unter Aufgabe der früher vom BMF zu Maßgeblichkeit des gewillkürten Betriebsvermögens vertretenen Ansicht (zB EAS 1053).

¹³ Rz 55 UmgrStR.

¹⁴ So wohl Rz 72 UmgrStR e contrario.

¹⁵ Rz 565c KStR: „Umgründung außerhalb des Geltungsbereiches des UmgrStG“.

¹⁶ EuGH 13.12.2005, C-411/03 – SEVIC, Rz 22.

¹⁷ ErläutRV 270 BlgNR 23. GP zu § 6 Z 6 lit b EStG idF AbgSiG 2007.

ein Steueraufschub nicht in Betracht. Dagegen bestehen Bedenken aufgrund der Niederlassungsfreiheit (Art 43, 48 EG): Zur Einführung des Steueraufschubs hat sich das AbgÄG durch das EuGH-Urteil in der Rs Hughes de Lasteyrie du Sailant¹⁸ veranlasst gesehen.¹⁹ Danach ist auch die sofortige Besteuerung der stillen Reserven in den unkörperlichen Wirtschaftsgütern eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, denn bei Inlandsverschmelzungen kommt es nicht zur Festsetzung einer derartigen Steuerschuld.²⁰ Dass „die Vermeidung der Doppelberücksichtigung von Aufwendungen“ (als Rechtfertigung einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit) dem EuGH-Urteil vom 7.9.2006, C-470/04 – N, entspricht,²¹ ist ein Fehlzitat.

Die Steuerfestsetzung hängt nach § 6 Z 6 lit b EStG zunächst von der Überführung der IP-Rechte in das ausländische Stammhaus der D-AG ab. Gleiches gilt für die Überführung in eine andere, ausländische Betriebsstätte der D-AG. Zusätzlich hat die Steuerpflicht den Ansatz eines Aktivpostens in der ausländischen Steuerbilanz zur Voraussetzung; das Letztere wird in aller Regel das Vorliegen einer Verbringungsentscheidung der D-AG indizieren,²² denn eine Export-Umgründung ist nicht automatisch mit einer grenzüberschreitenden Verbringung von Wirtschaftsgütern verbunden. Die Entstrickungsbesteuerung erfolgt in der Höhe des Betrags der nachgewiesenen Aufwendungen, bei Unterbleiben des Nachweises in Höhe von 65% des Fremdvergleichswerts iSv § 6 Z 6 lit a EStG. In beiden Fällen ist die Steuerschuld jedoch mit der Höhe des im Ausland angesetzten Aktivpostens begrenzt.

2.5. Firmenwert

Fraglich ist, ob die §§ 1 Abs 2 Satz 3 UmgrStG, 6 Z 6 lit b EStG auch für den Firmenwert der Ö-GmbH gelten. Dies wäre im Fallbeispiel von praktischer Relevanz, wenn die deutsche Finanzverwaltung den Firmenwert dem Stammhaus zurechnen sollte.

Man sollte die Anwendbarkeit der §§ 1 Abs 2 Satz 3 UmgrStG, 6 Z 6 lit b EStG nicht von der begrifflichen, teleologisch kaum aussagekräftigen Einordnung des Firmenwerts als Wirtschaftsgut abhängig machen.²³ Für die Anwendbarkeit könnte die *ratio* der Regel, die Doppelverwertung der Absetzungen zu verhindern, ins Treffen geführt werden. Letztlich wird aber gegen die Anwendbarkeit der §§ 1

¹⁸ EuGH 11.3.2004, C-9/02.

¹⁹ ErläutRV 686 BlgNR 23 GP zu § 1 UmgrStG.

²⁰ *Bieber*, taxlex 2008, 48 f. 270 BlgNR 23. GP.

²¹ So die ErläutRV 270 BlgNR 23. GP zu § 6 Z 6 lit b EStG idF AbgSiG 2007.

²² Dies entspricht dem Grundsatz, wonach die Widmung eines Wirtschaftsguts als gewillkürtes Betriebsvermögen regelmäßig durch Aufnahme in die Bücher dokumentiert wird: *Doralt/Pampel*, EStG^{II} § 4 Rz 60 mwN.

²³ Zur wechselnden Einordnung durch das Gesetz vgl *Doralt*, EStG⁶ § 8 Rz 36; nach *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht⁹ I, Rz 349 ist jedenfalls der entgeltlich erworbene Firmenwert gemäß § 8 Abs 3 EStG ein abnutzbares Wirtschaftsgut.

Abs 2 Satz 3 UmgrStG, 6 Z 6 lit b EStG sprechen, dass dem Firmenwert keine konkreten Aufwendungen zugeordnet werden können. Die Frage kann hier nicht abschließend untersucht werden.

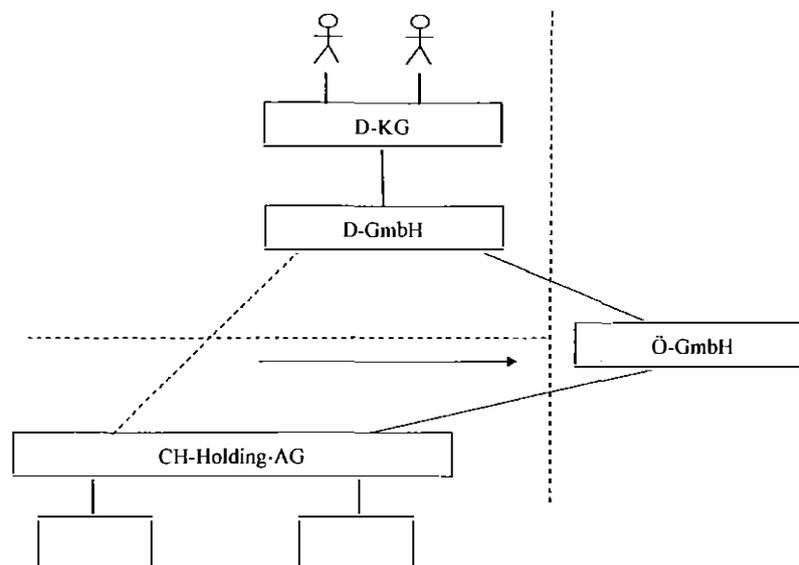
3. Einfügen einer österreichischen Zwischen-Einheit in einen deutsch-schweizerischen Konzern

3.1. Fallbeispiel 2

Ein deutscher Konzern hält eine Beteiligung an einer schweizerischen Holding-AG („CH-Holding-AG“), die ihrerseits Beteiligungen an operativen Tochtergesellschaften hält. Gewinne werden in der CH-Holding-AG thesauriert und in der Schweiz veranlagt. Da die Erträge in der Schweiz mit Ertragsteuern von weniger als 25% belastet sind, unterliegen sie der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 ff des deutschen Außensteuergesetzes („AStG“). Im Ergebnis bedeutet dies eine Erhöhung der Gesamtsteuerbelastung auf knapp weniger als 30% (deutsche Körperschaft und Gewerbesteuer).

Der deutsche Konzern beabsichtigt, die Erträge künftig in einer in Österreich ansässigen Körperschaft zu sammeln und hier zu veranlagen, da die Belastung mit 25% österreichischer Körperschaftsteuer das Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung ausschließt (§ 8 Abs 3 AStG).

Zu diesem Zweck soll die deutsche Obergesellschaft der CH-Holding-AG, die D-GmbH, ihre Beteiligung an der CH-Holding-AG in die Ö-GmbH einbringen.



3.2. Einbringung

Nach österreichischem Recht wirft die Einbringung keine Probleme auf: Sie kann sowohl als Einmann-Sachgründung als auch zweistufig – nämlich im Wege einer Bargründung und einer anschließenden Einbringung – erfolgen. Die Einbringung

fällt weiters unter Art III UmgrStG. Die Anwendungsvoraussetzungen des § 12 Abs 1 UmgrStG sind erfüllt bzw erfüllbar.

Seit der Änderung des deutschen Umwandlungssteuergesetzes („UmwStG“) durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften („SEStEG“)²⁴ können Anteile an einer Kapitalgesellschaft gemäß § 21 Abs 2 Satz 3 UmwStG unter Buchwertfortführung in eine ausländische EU-Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Gemäß § 1 Abs 2 Nr 1 iVm Abs 3 Nr 5 und Abs 4 Nr 1 UmwStG muss der übernehmende Rechtsträger eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines EWR-Staats gegründete Gesellschaft im Sinne des Art 48 EG oder des Art 34 EWRA sein, die ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU- oder EWR-Gebiet hat.²⁵ Eine Besonderheit der Einbringungsbestimmungen der §§ 20, 21 UmwStG gegenüber § 19 UmgrStG liegt allerdings darin, dass die Einbringung stets gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erfolgen muss. Das frühere, gegen Art 8 FRL verstoßende Erfordernis der grenzüberschreitenden Buchwertfortführung ist entfallen.²⁶

Für die Einbringung bedeutet dies: Die Ö-GmbH als in Österreich ansässige EU-Kapitalgesellschaft genügt den Voraussetzungen des § 1 UmwStG. Die Einbringung muss allerdings gegen Gewährung neuer Anteile an der Ö-GmbH erfolgen. Sie kann somit entweder im Rahmen einer Einmann-Sachgründung oder – bei zweistufiger Vorgangsweise – im Rahmen einer Sachkapitalerhöhung der zuvor bar gegründeten Ö-GmbH erfolgen.

Will man eine Sacheinlageprüfung iSv § 6a Abs 4 GmbHG vermeiden, kommt nur die zweistufige Vorgangsweise in Betracht: Aus Anlass der Einbringung wird das Stammkapital der Ö-GmbH nur geringfügig erhöht, sodass auch nach der Kapitalerhöhung mindestens die Hälfte des Stammkapitals durch Bareinlagen voll aufgebracht ist (§ 6a Abs 1 GmbHG).²⁷ Dem Anteilsgewährungserfordernis des § 21 UmwStG genügt auch eine nur geringfügige Kapitalerhöhung; die Differenz zum Wert der Sacheinlage kann in eine Kapitalrücklage der Ö-GmbH eingestellt werden.²⁸ Um die Ausschüttungssperre nach § 235 Z 3 UGB zu vermeiden,²⁹ sollte der Buchwert der CH-Holding-AG-Beteiligung aus der Handelsbilanz der D-GmbH gemäß § 202 Abs 2 UGB fortgeführt werden.³⁰

²⁴ Deutsches BGBI I 2006 Nr 57.

²⁵ *Trossen* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG (2008) § 1 Rz 165.

²⁶ Vgl *Rabback* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG (2008) § 21 Rz 23 f.

²⁷ Zum Meinungsstand vgl etwa *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 52 Rz 9.

²⁸ *Rabback* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, UmwStG (2008) § 21 Rz 47.

²⁹ Dem Wortlaut der OGHE vom 11.9.2003, 6 Ob 103/03 w, könnte entnommen werden, dass § 235 Z 3 UGB auch bei Buchwertfortführung zur Anwendung kommt. Dagegen überzeugend *Hirschler/Ludwig/Posautz*, iwP (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 275, 291; *Christiner*, RWZ 2004, 193, 196.

³⁰ Zur Zulässigkeit der Fortführung der Buchwerte aus einem Jahresabschluss einer EU-Kapitalgesellschaft vgl *Hügel*, Umgründungsbilanzen (1997) Rz 1.33.

Die 100%ige Beteiligung an der CH-Holding-AG fällt unter § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG, weil die schweizerische AG mit einer österreichischen AG vergleichbar ist.³¹ Die Aufstellung einer Einbringungsbilanz nach § 15 UmgrStG ist seit dem AbgÄG 2005³² zwar eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG; bei der Einbringung von Kapitalanteilen, die nicht einem (inländischen) Betriebsvermögen zuzuzählen sind, muss gemäß § 15 UmgrStG allerdings keine Einbringungsbilanz aufgestellt werden.³³ Bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des § 12 UmgrStG kommt Art III UmgrStG auf die Einbringung zur Anwendung.

Die Ö-GmbH hat die Beteiligung gemäß § 18 Abs 1 Z 3 Teilstrich 1 UmgrStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen; stattdessen kann sie kraft der Verweisung auf § 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG den Buchwert in der Steuerbilanz der D-GmbH ansetzen. Die dadurch importierten stillen Reserven sind nur während der einjährigen Besitzfrist des § 10 Abs 2 Satz 2 KStG steuerverstrickt; danach greift auch insoweit die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 10 Abs 3 Satz 1 KStG ein.³⁴

3.3. Dividenden der CH-Holding-AG

Gemäß Art 15 des Abkommens vom 26.10.2004 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der EU über Regelungen, die den in der RL 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, werden Gewinnausschüttungen zwischen schweizerischen und EU-Gesellschaften unter gewissen Voraussetzungen im Quellenstaat nicht besteuert. Dies als „Quasi-Beitritt“ der Schweiz zur Mutter-Tochter-RL zu bezeichnen,³⁵ trifft freilich nur zu, wenn man davon ausgeht, dass die Dividendeneinkünfte bei der empfangenden Gesellschaft regelmäßig in den Genuss von gesetzlichen oder DBA-Schachtelbefreiungen kommen.

Im Verhältnis zu Österreich ist Art 10 Abs 2 DBA-Schweiz einschlägig. Das 25%ige Beteiligungserfordernis nach Art 15 des Abkommens wurde in Art 10 Abs 2 DBA-Schweiz auf 20% herabgesetzt, die zweijährige Besitzfrist des Abkommens nicht übernommen. Art 15 des Abkommens gilt „unbeschadet der Anwendung der innerstaatlichen oder auf Abkommen beruhender Vorschriften“, lässt somit günstigere Vorschriften unberührt. Danach sind die von der CH-Holding-AG an die Ö-GmbH vorgenommenen Gewinnausschüttungen gemäß Art 10 Abs 2 Satz 2 DBA-Schweiz von der Quellensteuer (Verrechnungssteuer) befreit.

³¹ Vgl im entsprechenden Kontext des § 10 Abs 2 KStG die Kriterien gemäß Rz 551 KStR.

³² BGBl I 2005/161.

³³ Rz 838 UmgrStR; weiters *Grünwald* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art III § 15 Rz 18.

³⁴ Vgl Rz 990 UmgrStR. Vorausgesetzt ist, dass die Ö-GmbH nicht für eine steuerpflichtige Schachtelbeteiligung optiert.

³⁵ *Sidler/Wetli*, Der Schweizer Treuhänder 2005/1-2, 91.

Bei der -GmbH sind die Dividenden gemäß § 10 Abs 2 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Die einjahrigere Besitzfrist gemäß § 10 Abs 2 Satz 2 KStG läuft ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag.³⁶ Der Steuerfreiheit von Gewinnausschüttungen vor Fristablauf steht dies nicht entgegen; es reicht, wenn die Jahresfrist nachträglich erfüllt wird.³⁷

3.4. Ausschüttung von Alt-Gewinnen der CH-Holding-AG und Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG

Schüttet die CH-Holding-AG künftig die von den operativen Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden ohne Vornahme von Veranlagungen, die zu Passiveinkunften führen, an die -GmbH aus, kommt ein Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG nicht in Betracht: Dividenden können keinen diskriminierten Unternehmensschwerpunkt iSd § 10 Abs 4 Z 1 Teilstrich 1 KStG begründen. Nur wenn die Dividenden aus Passiveinkunften von Tochtergesellschaften der CH-AG stammen, ist die Konsolidierungsbetrachtung nach § 2 Z 4 der VO BGBl II 2004/295 („VO“) vorzunehmen.³⁸

Im Beispielfall wurden die in der Vergangenheit von den operativen Tochtergesellschaften ausgeschütteten Gewinne bei der CH-Holding-AG thesauriert und veranlagt. Somit stellt sich die Frage, ob § 10 Abs 4 KStG auch bei Ausschüttung dieser Alt-Gewinne zur Anwendung gelangen kann. Bejahendenfalls müsste der Unternehmensschwerpunkt der CH-Holding-AG in der Zeit vor der Beteiligungsubertragung an die -GmbH untersucht werden. Dies stößt auf praktische Schwierigkeiten: Einerseits ist unklar, wie lange in die Vergangenheit diese Betrachtung reichen muss. Da auch ausländische Rechnungslegungsvorschriften keine unbegrenzte Aufbewahrung von Handelsbüchern vorsehen, wird der älteste verfügbare Jahresabschluss häufig eine Gewinnrücklage ausweisen, deren Herkunft nicht mehr aufgeklärt werden kann. Offen ist auch, wie in der Vergangenheit an die D-GmbH vorgenommene Ausschüttungen zu behandeln sind. Kürzen Sie die „unbedenklichen Gewinne“ aus Dividenden der operativen Gesellschaften oder die passiven Gewinne aus nicht oder niedrig besteuerten Veranlagungen?

Diese Fragen sind mE indessen irrelevant: § 10 Abs 4 KStG ist auf Gewinne, die vor dem Erwerb einer Schachtelbeteiligung durch eine sterreichische Muttergesellschaft erzielt wurden, nicht anwendbar.

§ 10 Abs 4 KStG will als Missbrauchsbestimmung tendenziell der Vermeidung sterreichischer Steuern durch Verlagerung von Passiveinkunften von Österreich in das niedrig besteuerte Ausland entgegenreten.³⁹ Dies rechtfertigt nicht die Erfassung der Alt-Rücklagen, weil eine sterreichische Besteuerung vor dem Erwerb ei-

³⁶ Rz 987 UmgrStR.

³⁷ Rz 561 KStR.

³⁸ Kritik an der Nichtanwendbarkeit der Konsolidierungsbetrachtung im Falle operativer Tochtergesellschaften gemäß Rz 589 KStR bei *Lechner*, FS Ruppe (2007) 396, 400, 404 ff.

³⁹ Vgl nur Rz 580 KStR.

ner Schachtelbeteiligung mangels jeglicher Anknüpfungspunkte zum Inland nicht in Betracht kommt. Dass nach Rz 590 KStR bei der Beurteilung der Niedrigbesteuerung iSv § 10 Abs 4 KStG das Jahr der Erwirtschaftung der ausgeschütteten Erträge, nicht das Jahr der Ausschüttung, anwendbar sein soll,⁴⁰ mag zutreffen, wenn die Schachtelbeteiligung bereits im Jahr der „Erwirtschaftung“ bestand; die KStR haben hier aber jedenfalls nicht den Kauf von Alt-Rücklagen im Blick.

Es wäre auch unzutreffend, § 10 Abs 4 KStG zusätzlich als Zweck die Bekämpfung der Umgehung ausländischer Abgaben zu unterstellen. Werden passive Einkünfte aus anderen Staaten in eine Auslandsgesellschaft verlagert, kann es nur Aufgabe des Steuerrechts dieses anderen Staats sein, dem entgegenzutreten. Dies zeigt anschaulich das Fallbeispiel: Die Passiveinkünfte der CH-Holding-AG wurden in der Vergangenheit im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff AStG erfasst. Es wäre verfehlt, hier (zusätzlich?) § 10 Abs 4 KStG eingreifen zu lassen.

Wollte man die gegenteilige Ansicht vertreten, würde § 10 Abs 4 KStG – der im Wege einer einfachen und pragmatischen Regelung die Einführung einer Controlled Foreign Company (CFC) Gesetzgebung ersparen sollte⁴¹ – einen größeren Anwendungsbereich zuerkennen als den typischen (ausländischen) CFC-Regelungen. Diese erfassen Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften selbstverständlich nur dann, wenn sie in einem Zeitraum erzielt werden, in denen die ausländische Tochtergesellschaft von inländischen Steuerpflichtigen kontrolliert wird (vgl § 7 AStG). Beim Erwerb einer kontrollierten Gesellschaft kommt es nur zur Hinzurechnungsbesteuerung der nach dem Erwerb von der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne. Eine Besteuerung von Altgewinnen ist ausgeschlossen.⁴² Bei abweichender Auslegung würden passive Einkünfte doppelt besteuert: Vor dem Erwerb der Beteiligung im Wege der Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff AStG, nach Beteiligungserwerb gemäß § 10 Abs 4 KStG.

3.5. Dividenden der Ö-GmbH an die D-GmbH

Zuletzt ist der KESt-Abzugsverpflichtung im Zusammenhang mit Gewinnausschüttungen (§ 93 Abs 2 Z 1 lit a EStG) der Ö-GmbH an die D-GmbH Augenmerk zuzuwenden. Die D-GmbH unterliegt mit ausgeschütteten Gewinnen der Ö-GmbH der beschränkten Steuerpflicht gemäß §§ 21 Abs 1 Z 1 Satz 1 KStG iVm 98 Abs 1 Z 5 lit a EStG. Abgesehen von den im vorliegenden Fall unproblematischen Voraussetzungen nach § 94a Abs 1 EStG hat die Befreiung vom KESt-Ab-

⁴⁰ Wie Gewinnausschüttungen zuzuordnen sind, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs 4 KStG in einzelnen Vorperioden gegeben waren, in anderen aber nicht, lässt Rz 590 KStR offen.

⁴¹ Vgl etwa den Hinweis bei *Haslinger* in Lang/Aigner/Scheuerle/Stefaner, CFC Legislation (2004) 75.

⁴² Vgl *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 7, Rz 21.2, 21.4.

zug gemäß § 94a Abs 2 EStG und § 2 Abs 2 der VO BGBl I 1995/56 zur Voraussetzung, dass die B-GmbH eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Betätigung entfaltet, eigene Arbeitskräfte beschäftigt und über eigene Betriebsräumlichkeiten verfügt.⁴³ Ferner muss die einjährige Behaltefrist gemäß § 94a Abs 1 Z 4 EStG erfüllt werden. Auch hier reicht die nachträgliche, auch nach der Vornahme der Gewinnausschüttung verwirklichte Erfüllung der Besitzfrist.⁴⁴ Bei vorangehenden Gewinnausschüttungen ist aber zunächst KESt einzubehalten (§ 94a Abs 2 Z 1 EStG) und danach der Weg des Erstattungsverfahrens zu beschreiten.

Ist die D-GmbH eine (nicht-geschäftsleitende) Holdinggesellschaft, greift § 94a EStG nach ständiger Verwaltungspraxis gleichwohl ein, wenn deren Gesellschafter operative Kapitalgesellschaften sind, die – bei unmittelbarer Beteiligung an der Ö-GmbH – § 94a EStG in Anspruch nehmen könnten.⁴⁵ Auch unabhängig davon ist aber offenkundig die zutreffende Ansicht im Vordringen, wonach die Diskriminierung ausländischer Holdinggesellschaften gegenüber inländischen Holdinggesellschaften, bei denen die Verwaltungspraxis die KESt-Freiheit empfangener Dividenden unabhängig von der Zusammensetzung des Gesellschafterkreises gewährt, gegen die Niederlassungsfreiheit (Art 43 EG) verstößt.⁴⁶

Bei der D-GmbH sind die Dividenden der Ö-GmbH gemäß § 8b Abs 1 und Abs 3 Satz 1 dKStG zu 95% von der Körperschaft- und Gewerbesteuer (hier iVm § 7 Satz 1 dGewStG) befreit.

⁴³ Gemäß EAS 682 schadet es nicht, wenn die bei anderen Konzerngesellschaften beschäftigten Arbeitskräfte der Dividenden empfangenden Gesellschaft überlassen werden und die Betriebsräume nicht in deren Eigentum stehen, sondern ihr bloß zur Nutzung überlassen sind.

⁴⁴ EuGH 17.10.1996, C-283/94, 291/94, 292/94, Slg 1996, I-5063 – Denkavit; *Doralt/Kirchmayer*, EStG⁸ § 94a Rz 4.

⁴⁵ EAS 672, 871, 910, 1756, 2606.

⁴⁶ Zuletzt UFSS 11.04.2007, GZ. RV/0323-S/06.