

Praxisfragen zum

Körperschaft steuerrecht

herausgegeben von
Mag. Horst Bergmann

Verlag
Orac
Wien 2000

*Festschrift für Harald Werilly
zum 60. Geburtstag*

Umgründungssteuergesetz und Fusionsbesteuerungsrichtlinie

Hanns F. Hügel

1. Einleitung	161
2. Anteilstausch und persönlicher Anwendungsbereich von UmgrStG und FRL	162
3. Grenzüberschreitende Verschmelzung und Spaltung	165
4. Übertragung von Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG als Anwendungsvoraussetzung der §§ 38a ff UmgrStG	167
5. Ergebnisse	170

1. Einleitung

Am 30. 12. 1991 wurde das UmgrStG kundgemacht.¹⁾ Als umfassende und abschließende Regelung in Form einer Kodifikation trat es an die Stelle des früheren Umgründungssteuerrechtes, das im Wesentlichen im Strukturverbesserungsgesetz und in Abschn 33 Abs 4 EStR 1984 geregelt war.²⁾ Kurz vor dem In-Kraft-Treten des UmgrStG hatte der Rat der Europäischen Gemeinschaften nach Vorarbeiten, die bis in das Jahr 1969 zurückreichten, die Fusionsbesteuerungsrichtlinie 90/434/EWG („FRL“) erlassen.³⁾ Die FRL haben die Erläuterungen zum UmgrStG⁴⁾ zweifellos im Blick, wenn sie den „Regelungs- und Anpassungsbedarf auf Grund des geplanten Beitritts Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft“ und dessen Auswirkungen auf das Umgründungssteuerrecht betonen. Soweit das UmgrStG EG-Recht widerspreche, wurde die Anpassung im Zuge des EG-Beitritts in Aussicht gestellt.⁵⁾

Sinnfälliges Merkmal der Bedachtnahme auf das Gemeinschaftsrecht war die Berücksichtigung grenzüberschreitender Umgründungen.⁶⁾ Schon in der Stammfassung regelte das UmgrStG sowohl grenzüberschreitende Auswirkungen ausländischer Umgründungen auf inländische Vermögensteile als auch bestimmte Fälle der grenzüber-

¹⁾ BGBl 1991/699.

²⁾ Zu Unterschieden zwischen dem früheren und dem neuen Umgründungssteuerrecht vgl *Hügel*, UmgrStG: Allgemeine Grundlagen – Verschmelzung, *ecolex* 1991, 802; *Hügel*, Beitrag beim 11. ÖJT 1991, Band III Steuerrecht, Steuerreform II Umwandlungssteuerrecht (1992) 116, 127; *Wiesner*, Reform des Umgründungssteuerrechts, RdW 1989, 203; *Wiesner*, Beitrag beim 11. ÖJT 1991, Band III Steuerrecht, Steuerreform II Umwandlungssteuerrecht (1992) 83; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG² 1 ff; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 9 ff.

³⁾ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, 90/434/EWG, ABl EG Nr L 225 vom 20. 8. 1990 S. 1 ff; abgedruckt bei *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG 697 ff. Zu Inhalt und Werdegang vgl etwa *Thömmes*, Commentary on the Merger Directive (1991); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 100 ff; Kurzdarstellung bei *Lutter*, Europäisches Unternehmensrecht⁴ (1995) 806 ff.

⁴⁾ 266 BlgNR 18. GP S. 15.

⁵⁾ Erläuterungen zum UmgrStG aaO.

⁶⁾ Dazu frühzeitig *Lechner*, Internationale Verschmelzungen und Umwandlungen im UmgrStG, *ecolex* 1992, 355; *derselbe*, Internationale Einbringungen nach dem UmgrStG, SWI 1992, 132; *derselbe*, Internationale Aspekte bei Zusammenschlüssen, Realteilungen und Spaltungen nach dem UmgrStG, SWI 1992, 177; *Tumpel aaO* (FN 3) 100 ff.

schreitenden Übertragung von Vermögen zwischen Rechtsträgern unterschiedlicher Steueransässigkeit. Umgründungsvorgänge der zuletzt genannten Art sind Gegenstand der FRL. Diese regelt die grenzüberschreitende Fusion und Spaltung sowie die grenzüberschreitende Einbringung von Unternehmensteilen und von Anteilen an EU-Kapitalgesellschaften. In Form der verschmelzenden Umwandlung bezog bereits die Stammfassung des UmgrStG einen Fall der grenzüberschreitenden Fusion in seinen Anwendungsbereich ein. Gleiches galt für die grenzüberschreitende Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Kapitalanteilen. Nur die grenzüberschreitende Verschmelzung und Spaltung blieben unregelt.

Mit dem BG vom 26. 8. 1994 BGBl 1994/681 („EU-SteueranpassungsG“) wurden ua das EStG 1988, das KStG 1988 und das UmgrStG an die Normen der Europäischen Union angepasst. Zuzufolge den Erlauerungen bildete der Schwerpunkt der Regierungsvorlage die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG und der FRL.⁷⁾ Das Inkraft-Treten des am 26. 8. 1994 kundgemachten Gesetzes war an das Inkrafttreten des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union geknüpft.⁸⁾ Der Beitritt erfolgte schließlich mit Wirkung zum 1. 1. 1995.

Überall dort, wo das UmgrStG bereits in der Stammfassung die Beteiligung ausländischer Körperschaften an Umgründungen ermöglichte, bezog das EU-SteueranpassungsG zusätzlich EU-Kapitalgesellschaften im Sinne von Art 3 der FRL in den Anwendungsbereich ein (§§ 7 Abs 1, 12 Abs 2 Z 3, 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG). Der Verlust österreichischer Besteuerungsrechte zugunsten anderer Mitgliedstaaten im Zuge grenzüberschreitender Einbringungen wurde hingenommen (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG). In anderen Mitgliedstaaten steueransassige Einbringende wurden im Zusammenhang mit dem Aufwertungswahlrecht nach § 16 Abs 3 UmgrStG inländischen Einbringenden gleichgestellt, und schließlich wurde die grenzüberschreitende Steuer-Spaltung unter Beteiligung von EU-Kapitalgesellschaften eingeführt (§ 32 Abs 4 UmgrStG; jetzt: § 38a Abs 4 UmgrStG).

Der vorliegende Beitrag untersucht, ob die Anpassung des UmgrStG an die FRL gelungen ist. Ausgewählt werden Fragen, die für die Gestaltungspraxis von erheblichem Gewicht sind, weil der Jubilar als Leiter des Finanzamtes für Körperschaften, wie kaum ein anderer, mit den steuerrechtlich relevanten Veränderungen der österreichischen Großunternehmen befasst war. Mit hoher Fachkenntnis und dem gerade auch in der Verwaltung geforderten Blick für das Machbare hat er stets die rechte Mitte zwischen den Interessen der Unternehmen und jenen des Steuerglaubigers gefunden, bei Seminaren, die der Verfasser gemeinsam mit dem Jubilar halten durfte, überdies Vertrautheit mit dem Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das nationale Steuerrecht bewiesen. So hat der Verfasser Anlass zur Hoffnung, dass der vorliegende Beitrag auf das Interesse des Jubilars stößt.

2. Anteilstausch und persönlicher Anwendungsbereich von UmgrStG und FRL

Der Einbringungsregelung des Art III UmgrStG liegt das Prinzip der „doppelten Verstrickung der stillen Reserven“ zugrunde.⁹⁾ Die Steuerneutralität der Einbringung hängt im Normalfall davon ab, dass die Einbringungsreserven sowohl im Einbringungs-

⁷⁾ 1701 BlgNR 18. GP.

⁸⁾ Vgl Art III Z 7 BG BGBl 1994/681.

⁹⁾ Dazu Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 16 Rz 24 ff mwN.

vermögen als auch in den (typischerweise) vom Einbringenden gehaltenen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft verstrickt bleiben. Führt die Einbringung von Kapitalanteilen (§ 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG), die die FRL als „Austausch von Anteilen“ bezeichnet (Art 2 lit d FRL), zum Erwerb der Kapitalanteile durch eine ausländische Körperschaft, hat Österreich in der Regel kein Besteuerungsrecht an dem Einbringungsvermögen. Hier reduzieren sich die staatlichen Steueransprüche auf die Fortführung der Einbringungsreserven in den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft. Diese sind Regelungsgegenstand des § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG: Wird das Besteuerungsrecht „für Personen (i.e. der Einbringende) ... hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven eingeschränkt“, liegt keine Buchwerteinbringung nach § 16 Abs 1 UmgrStG, sondern – infolge des dann zwingenden Ansatzes des gemeinen Werts nach § 6 Z 14 EStG – eine Aufwertungseinbringung vor (§ 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG). Mit anderen Worten: Wenn die Einbringungsreserven nicht einmal auf der „zweiten Ebene“, nämlich in den vom Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft gehaltenen Anteilen verstrickt bleiben, werden sie der Besteuerung unterzogen. § 16 Abs 1 und 2 UmgrStG gilt auch im Falle der Einbringung von Kapitalanteilen (§ 17 Abs 1 Satz 2 UmgrStG).

Das Prinzip der Übertragung der Einbringungsreserven auf die steuerrechtlich maßgebenden Werte (Buchwerte, Anschaffungskosten) der einbringungsgeborenen Anteile findet sich auch in Art 8 Abs 2 Unterabsatz 1 FRL. Danach machen die Mitgliedstaaten „die Anwendung von Abs 1 (i.e. die Steuerneutralität des Anteilstauschs) von der Voraussetzung abhängig, dass der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den Anteilen an der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft (i.e. jene Gesellschaft, an welcher die eingebrachten Anteile bestehen) unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch von Anteilen beige-messen war“. Auch der FRL liegt somit die Verstrickung der Einbringungsreserven auf der „zweiten Ebene“ – nämlich auf der Ebene des Gesellschafters der übernehmenden Körperschaft, bei welchem es sich typischerweise um den Einbringenden handelt¹⁰⁾ – am Herzen.¹¹⁾

Vor diesem Hintergrund muss die Regelung des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG überraschen. Danach schließt die „Einschränkung“ – genauer: das Fehlen¹²⁾ – des österreichischen Besteuerungsrechtes an den vom Einbringenden gehaltenen Kapitalanteilen die Steuerneutralität der Einbringung nicht aus, wenn „das Besteuerungsrecht im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union eingeschränkt (wird)“. Wie ist diese Regelung vor dem Hintergrund des Art 8 Abs 2 Unterabsatz 1 FRL zu verstehen, der doch offenkundig nur dann sinnvoll ist, wenn die einbringungsgeborenen Anteile beim einbringenden Gesellschafter steuerverstrickt bleiben?

Die Antwort lautet: Art 8 Abs 2 Unterabsatz 1 FRL hat nur für Einbringende Bedeutung, die **in einem Mitgliedstaat steueransässig** sind. Ist der Einbringende hingegen in einem Drittstaat ansässig, geht die Anordnung in Leere. Der Steuerneutralität des Anteilstauschs tut dies indessen keinen Abbruch.

¹⁰⁾ Der Austausch von Anteilen setzt gemäß Art 2 lit d FRL die „Gewährung von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft“ voraus. Die FRL kennt somit die Einbringung ohne Anteilsgewährung, insbesondere jene des § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG, nicht.

¹¹⁾ Art 8 Abs 2 Unterabsatz 1 FRL betrifft *nicht* die im Zuge des Anteilstausches eingebrachten Anteile an der „erworbenen Gesellschaft“, sondern die von der übernehmenden Gesellschaft gewährten einbringungsgeborenen Anteile: eingehend *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht § 23 UmwStG Rz 214 mwN.

¹²⁾ Vgl *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG § 16 Rz 41 mwN.

Dieses – auf den ersten Blick überraschende – Ergebnis hängt mit dem persönlichen Anwendungsbereich der FRL zusammen. Nach Art 1 FRL gilt die Richtlinie für Umgründungen, „wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind“. In den Begriffsdefinitionen des Art 2 FRL tauchen freilich nur die „einbringende Gesellschaft“ (Art 2 lit e FRL) und die „übernehmende Gesellschaft“ (Art 2 lit f FRL) auf. Bei der einbringenden Gesellschaft handelt es sich um jene, „die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt“. Von der Einbringung von Anteilen ist im Rahmen der Definition der „einbringenden Gesellschaft“ hingegen nicht die Rede. Der Einbringende ist – allerdings nur gewissermaßen nebenbei – in der Definition des Anteilstauschs (Art 2 lit d FRL) erwähnt. Dort heißt es, dass der Erwerb der Beteiligung „am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft“ (ie die „erworbene Gesellschaft“ iSv Art 2g FRL) gegen Gewährung von Anteilen an der erwerbenden Gesellschaft „an die Gesellschafter der anderen Gesellschaft“ erfolgt. Mangels einschränkender Begriffsdefinition müssen die einbringenden Gesellschafter keineswegs Gesellschaften iSd Art 3 FRL sein. Die FRL enthält insbesondere keine Regelung der Steueransässigkeit des Einbringenden. Demnach ist es für die Anwendbarkeit der Anteilstauschregelung der FRL auch nicht erforderlich, dass der Einbringende in einem Mitgliedstaat ansässig ist. Insoweit stimmt die Situation mit jener bei der Fusion und Spaltung überein: Auch dort können die Gesellschafter der beteiligten Gesellschaften auch natürliche Personen oder nicht unter Art 3 FRL fallende Gesellschaften (etwa Personengesellschaften) sein. Wo sie steueransässig sind, ist irrelevant. Zwar unterscheidet sich die Stellung der Gesellschafter bei der Fusion und bei der Spaltung von jener des Einbringenden und Erwerbers der einbringungsgeborenen Anteile im Zuge eines Anteilstauschs dadurch, dass die Ersteren nicht als Einbringende fungieren; dennoch behandelt die FRL den Anteilstausch wie die Fusion. Dies zeigt sich insbesondere anhand der sowohl für die Fusion als auch für den Anteilstausch (sowie für die Spaltung) geltenden Regelungen der Art 4 bis 8 FRL. Der Grund für diese Gleichbehandlung liegt darin, dass der Anteilstausch im Vereinigten Königreich die gebräuchlichste Form einer fusionsähnlichen Unternehmensübernahme ist und gerade deswegen in die FRL aufgenommen wurde.¹³⁾

Vor dem Hintergrund der traditionellen Systematik des österreichischen Umgründungssteuerrechtes ist die unterschiedliche Behandlung des Anteilstauschs (der Einbringung von Kapitalanteilen) gegenüber der Einbringung von Unternehmensteilen (der Betriebs- und Teilbetriebseinbringung) ungewöhnlich: Bei der Letzteren müssen die einbringende Gesellschaft und die übernehmende Gesellschaft in Mitgliedstaaten ansässig sein, beim Anteilstausch hingegen die übernehmende Gesellschaft und die erworbene Gesellschaft. Auch im Zusammenhang mit dem persönlichen Anwendungsbereich der FRL wird der Anteilstausch somit nicht wie die Einbringung von Unternehmensteilen, sondern wie die Fusion und Spaltung behandelt.

Kommt es auf die Steueransässigkeit des Einbringenden im Falle des Anteilstauschs somit nicht an, wird offenkundig, dass die Bewertungsregelung des Art 8 Abs 2 Unterabsatz 1 FRL nur in einem Teil der möglichen Anteilstauschvorgänge von Bedeutung ist: Sie geht ins Leere, wenn der Einbringende in einem Drittstaat steueransässig ist. Die Bewertungsanordnung hat nur dann Bedeutung, wenn der Einbringende in einem Mitgliedstaat ansässig ist. Aufgrund der FRL darf § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG nur diesen Fall im Blick haben, wenn er von der Einschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven „im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union“ spricht.

¹³⁾ Saß DB 1990, 2342; Tumpel aaO (FN 3) 101 f; Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 16 Rz 84; Bogenschütz, FS Debatin (1997) 47.

Nicht zu folgen ist daher jenen BMF-Auskünften, die die Anwendbarkeit des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG davon abhängig machen, dass der Einbringende in einem Mitgliedstaat steueranässig ist. Die Einbringung eines Kapitalanteils an einer österreichischen Körperschaft in eine in Österreich oder in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Kapitalgesellschaft ist aufgrund der FRL auch dann steuerneutral, wenn die Einbringung durch einen in den USA¹⁴⁾ oder in Japan¹⁵⁾ ansässigen Einbringenden erfolgt. Dies entspricht der Gleichbehandlung von Fusion und Anteilstausch durch die FRL: Gleichgültig ob die österreichische Gesellschaft durch (grenzüberschreitende) Fusion oder durch Einbringung Ihrer Anteile mit einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen übernehmenden Gesellschaft vereinigt wird: Die Steueransässigkeit der Gesellschafter spielt keine Rolle.

Lässt sich dieses Ergebnis mit dem Wortlaut des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG vereinbaren? Zunächst könnte man geneigt sein, geltend zu machen, dass das österreichische Besteuerungsrecht durch die strittigen Anteilstauschvorgänge nicht eingeschränkt „wird“. Doch dies wäre gar nicht möglich. Im Falle der Anteilsgewährung existieren die Anteile vor der Einbringung nicht. Für eine Einschränkung von Besteuerungsrechten **durch** die Einbringung besteht kein Raum. Existiert die Beteiligung zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft (etwa im Falle des Unterbleibens der Anteilsgewährung gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG) bereits vor der Einbringung, kann die Einbringung erst recht keine Auswirkungen auf das Besteuerungsrecht hinsichtlich dieser Beteiligung nehmen. Hinzu kommt: Österreichische Besteuerungsrechte an Kapitalanteilen, die der ausländische Einbringende an einer inländischen übernehmenden Körperschaft hält, kommen entsprechend Art 13 Abs 4 OECD-MA in der Regel dem Ansässigkeitsstaat des Einbringenden zu.¹⁶⁾ Österreichische Besteuerungsrechte an Anteilen, die der ausländische Einbringende an einer ausländischen EU-Kapitalgesellschaft erwirbt, kommen von vornherein nicht in Betracht. Die Formulierung, wonach § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG voraussetzt, dass das österreichische Besteuerungsrecht im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten eingeschränkt „wird“, ist somit ein Redaktionsversehen; vielmehr kommt es auf das **Fehlen** österreichischer Besteuerungsrechte an.¹⁷⁾ Lässt § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG aufgrund seines Wortlautes danach keine richtlinienkonforme Interpretation zu, ergibt sich die Steuerneutralität aus der **Vorrangwirkung der FRL** vor abweichendem nationalen Recht.¹⁸⁾ Der Gesetzgeber sollte freilich das UmgrStG möglichst bald an die FRL anpassen. Die Verletzung dieser gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung kann die Schadenersatzhaftung der Republik Österreich zur Folge haben.¹⁹⁾

3. Grenzüberschreitende Verschmelzung und Spaltung

Mit dem EU-SteueranpassungsG wurde die **grenzüberschreitende Spaltung** eingeführt.²⁰⁾ Dies hatte die folgende Vorgeschichte: Da eine handelsrechtliche Spaltungsregelung erst durch das GesRÄG 1993 BGBl 458 (SpaltG 1993) eingeführt wurde,

¹⁴⁾ BMF 22. 3. 1995 ÖStZ 1995, 218; BMF 21. 4. 1995 ÖStZ 1995, 219.

¹⁵⁾ BMF 5. 3. 1997 SWK 1997 S 364.

¹⁶⁾ Zu jenen von Art 13 Abs 4 OECD-MA abweichenden DBA, die das Besteuerungsrecht dem Quellenstaat belassen, vgl *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 16 Rz 35.

¹⁷⁾ *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 16 Rz 41.

¹⁸⁾ Dazu samt Nachweisen bei *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 93 ff.

¹⁹⁾ Vgl nur EuGH 17. 10. 1996, Rs C-283/94, C-291/94, C-292/94, Slg 1996 I-5063 – Denkavit.

²⁰⁾ Das SpaltG erlaubt bloß die (Handels-)Spaltung von Gesellschaften *inländischen Personalstatus*. Vgl dazu *Kalss*, Handkommentar zur Verschmelzung Spaltung Umwandlung S Vorbermerkungen RZ 8.

beschränkte sich Art VI UmgrStG in der Stammfassung noch auf die Spaltung in Teilschritten, die später als Steuer-Spaltung bezeichnet wurde. Nach § 32 Abs 3 UmgrStG in der Stammfassung konnten spaltende und übernehmende Körperschaften „nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs 2 KStG 1988) sein“. Verfügte eine Körperschaft weder über einen inländischen Satzungssitz noch über einen inländischen Ort der Geschäftsleitung, konnte sie sich an einer steuerneutralen Spaltung somit nicht beteiligen.

Das EU-SteueranpassungsG ließ in § 32 Abs 4 UmgrStG²¹⁾ auch ausländische EU-Kapitalgesellschaften als übernehmende Körperschaften zu. Zuzufolge der Materialien²²⁾ diente dies der **Anpassung an das Recht der Europäischen Union**. Der Gesetzgeber des EU-SteueranpassungsG war somit der Ansicht, mit der Einführung der grenzüberschreitenden Steuer-Spaltung der Verpflichtung zur Umsetzung der Spaltungsregelungen der FRL zu entsprechen. Dies ist nicht selbstverständlich. Insbesondere der deutsche Gesetzgeber vertritt die Ansicht, dass nur **mit Gesamtrechtsnachfolge verbundene** Umgründungsvorgänge als „Fusion“ oder „Spaltung“ im Sinne von Art 2 FRL einzuordnen seien.²³⁾ Aus diesem Grund wurden bis heute keine für grenzüberschreitende Verschmelzungen und Spaltungen geltende Bestimmungen in das deutsche Umwandlungssteuergesetz eingefügt.²⁴⁾

Diese Ansicht überzeugt indessen nicht: Der Wortlaut des Art 2 lit d FRL ist hinsichtlich der Übertragungstechnik neutral. Von Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge ist dort nicht die Rede. Dass das gesamte Aktiv- und Passivvermögen „ohne Abwicklung“ übergeht, bedeutet lediglich, dass keine Einzelverwertung („Versilberung“) stattfindet. Auch wenn die (nach der FRL allein geregelte) Aufspaltung in der Form der Steuer-Aufspaltung gemäß Art VI UmgrStG nach innerstaatlichem Gesellschaftsrecht (§§ 203 ff AktG, 89 ff GmbHG) stets unter Abwicklung der spaltenden Körperschaft durchgeführt werden muss, ist zu beachten, dass nationale Rechtsbegriffe nicht unbesehen mit entsprechenden Rechtsbegriffen in Richtlinien gleichgesetzt werden dürfen. Dies zeigt sich insbesondere anhand der Verwendung des Begriffs der „Auflösung“ sowohl in Art 2 lit a FRL als auch in der Definition der Verschmelzung in Art 3 der Dritten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 78/855/EWG (Fusionsrichtlinie). Demgegenüber ist die Verschmelzung gemäß §§ 219 ff AktG gerade nicht mit der Auflösung der übertragenden Gesellschaft verbunden. Die gleichen Begriffsunterschiede bestehen zwischen den Spaltungsdefinitionen des Art 2 lit b FRL und der Sechsten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 82/891/EWG (Spaltungsrichtlinie). Weichen somit die Begriffe der „Auflösung“ in den einschlägigen Richtlinien einerseits und im österreichischen Gesellschaftsrecht andererseits voneinander ab, so zwingt nichts dazu, gerade identische Abwicklungsbegriffe anzunehmen. Daraus, dass die Fusion und die Spaltung nach Art 2 lit a und lit b FRL „ohne Abwicklung“ vor sich geht, folgt somit nicht, dass unter die FRL nur solche Fusions- und Spaltungsvorgänge fallen, die mit Gesamtrechtsnachfolge verbunden sind.

Schließlich ist vor allem zu beachten, dass die gemeinschaftsrechtliche Grundlage der verschmelzungs- und spaltungsbedingten Gesamtrechtsnachfolge nicht in den – mit Art 2 FRL übereinstimmenden – Verschmelzungs- und Spaltungsdefinitionen der Fusionsrichtlinie 78/855/EWG und der Spaltungsrichtlinie 82/891/EWG, sondern in Art 19

²¹⁾ Diese Regelung trat an die Stelle des § 32 Abs 3 UmgrStG in der Stammfassung.

²²⁾ Nach den Erläuterungen (1701 BlgNR 18. GP S. 8) trägt „die Erweiterung des Kreises der spaltenden und übernehmenden Körperschaften auf in der Richtlinie genannte EU-Gesellschaften ... der EU-Mitgliedschaft Österreichs Rechnung.“

²³⁾ Nachweise bei *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 1 Rz 105 FN 94.

²⁴⁾ Vgl *Thömmes* ZGR 1994, 77; *Herzig/Förster* DB 1994, 1 FN 6 mwN.

Abs 1 der Fusionsrichtlinie und Art 17 Abs 1 der Spaltungsrichtlinie zu finden ist. Dort heißt es: „Die Verschmelzung (Spaltung) bewirkt **ipso jure** gleichzeitig ...“ den in lit a geregelten Vermögensübergang, den in lit b geregelten Anteilstausch und das in lit c geregelte Erlöschen der übertragenden Gesellschaft. Die Gesamtrechtsnachfolge besteht in dem unabhängig von einer darauf gerichteten Beschlussfassung oder Regelung im Verschmelzungs- oder Spaltungsvertrag „ipso jure“ eintretenden Übergang des gesamten Vermögens, der zeitgleich mit dem Erlöschen der übertragenden Gesellschaft erfolgt. Es ist aber offenkundig, dass nicht alle Erfordernisse und Rechtsfolgen der Fusions- und Spaltungsrichtlinie Bestandteile der Fusions- und Spaltungsdefinitionen des Art 2 FRL sind.

Zu Recht ist der österreichische Gesetzgeber somit davon ausgegangen, dass aus der FRL die Verpflichtung zur Ermöglichung steuerneutraler grenzüberschreitender Spaltungsvorgänge folgt. Österreich befand sich damit in Übereinstimmung mit den meisten anderen Mitgliedstaaten, die vergleichbare Regelungen erlassen haben. Nur die Bundesrepublik Deutschland, Belgien und Großbritannien haben es unter Hinweis auf das Fehlen entsprechender handelsrechtlicher Umgründungsvorgänge unterlassen, Vorschriften über die grenzüberschreitende Verschmelzung und Spaltung in ihr nationales Steuerrecht zu übernehmen.²⁵⁾

Daraus folgt aber ohne Weiteres, dass das im 3. Teil Z 6 lit h Satz 2 UmgrStG vorgesehene Auslaufen der Regelungen über die Steuer-Spaltung (§§ 38a bis 38f UmgrStG) **gegen die FRL verstößt**. In Erfüllung seiner gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen sollte der Gesetzgeber diese Regelung so bald wie möglich streichen. Andernfalls käme es zwar zum Wegfall der §§ 38a ff UmgrStG. Grenzüberschreitende Spaltungsvorgänge könnten indessen aufgrund der dann unmittelbar anwendbaren Bestimmungen der FRL durchgeführt werden.²⁶⁾ Freilich kommt diesen gegenüber den §§ 38a ff UmgrStG nur ein eingeschränkter Anwendungsbereich zu, weil die FRL nur für die Aufspaltung, nicht hingegen für die Abspaltung gilt.

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt weiters, dass der österreichische Gesetzgeber aufgrund der FRL verpflichtet ist, Vorschriften über eine **steuerfreie Verschmelzung in Teilschritten** („Steuer-Verschmelzung“) in das UmgrStG einzufügen.²⁷⁾

4. Übertragung von Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG als Anwendungsvoraussetzung der §§ 38a ff UmgrStG

Umgründungen haben die **Übertragung unternehmerischer Einheiten** unter **Aufrechterhaltung des Beteiligungsengagements** der Gesellschafter zum Gegenstand. Dies entspricht der historischen Entwicklung des Umgründungssteuerrechtes. Die Beschränkung der Steuerneutralität auf unternehmerische Einheiten, nämlich auf Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und unternehmerische Kapitalanteile, leistet gleichzeitig die wertungsmäßig erforderliche Abgrenzung zu Tauschvorgängen, die auch bei Gewährung von Anteilen und beim Unterbleiben der Anteilsgewährung zwischen verbundenen Rechtsträgern nach allgemein-steuerrechtlichen Grundsätzen zur Gewinnrealisierung führen.²⁸⁾ Das Erfordernis der Übertragung von „Vermögen“

²⁵⁾ Thömmes ZGR 1994, 77.

²⁶⁾ Nachweise zur unmittelbaren Geltung von Richtlinien im Falle der Verletzung der Umsetzungsverpflichtung bei *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 93 ff.

²⁷⁾ So schon *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 1 Rz 105.

²⁸⁾ Im Einzelnen *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG Einl Rz 1 ff.

iSd § 12 Abs 2 UmgrStG bewirkt die Abgrenzung gegenüber der gewinnrealisierenden Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern. Davon hängt die Anwendbarkeit des UmgrStG im Falle der Einbringung (§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG), des Zusammenschlusses (§ 23 Abs 2 UmgrStG), der Realteilung (§ 27 Abs 2 UmgrStG) und der Spaltung (§ 32 Abs 1 UmgrStG, § 38a Abs 2 und Abs 3 UmgrStG) ab.

Anders die FRL: Die Begriffe „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ („branch of activity“) kommen nur im Kontext der „Einbringung von Unternehmensanteilen“ vor. Eine solche liegt nach Art 2 lit c FRL vor, wenn „eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft ... einbringt“. Kraft der Definition des Art 2 lit i FRL ist ein Teilbetrieb „die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, d.h. eine aus eigenen Mittel funktionsfähige Einheit“, darstellen.

Auf die Unterschiede des **Inhalts** des Teilbetriebsbegriffes der FRL gegenüber jenem nach innerstaatlichem Steuerrecht wurde schon oft hingewiesen.²⁹⁾ Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass die Übertragung von „Vermögen“ als **Anwendungsvoraussetzung** im Falle der grenzüberschreitenden Spaltung **nicht richtlinienkonform** ist. Denn Art 2 lit b FRL definiert die Spaltung als jenen „Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf zwei oder mehr ... Gesellschaften ... anteilig überträgt“. Danach ist es gleichgültig, wie das gesamte Aktiv- und Passivvermögen auf die Nachfolgegesellschaften verteilt wird.³⁰⁾ Keineswegs ist gefordert, dass auf die übernehmenden Gesellschaften jeweils Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile übertragen werden. Nicht zu folgen ist insbesondere den Ausführungen von *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, die aus den Definitionen der „einbringenden Gesellschaft“ in Art 2 lit e FRL und der „übernehmenden Gesellschaft“ in Art 2 lit f FRL das Erfordernis der Teilbetriebsübertragung auch für die Fälle der Spaltung ableiten.³¹⁾ Danach wird die „einbringende Gesellschaft“ als jene Gesellschaft definiert, „die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt“; übernehmende Gesellschaft“ ist jene, „die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt“. Entsprechend der Systematik des Art 2 FRL, der zunächst die erfassten Umgründungsvorgänge und danach die beteiligten Gesellschaften definiert, ist ohne weiteres ersichtlich, dass sich die zuletzt genannten Definitionen in Art 2 lit e und lit f FRL auf **alle** Umgründungsvorgänge beziehen. Mit der Bezugnahme auf das „Aktiv- und Passivvermögen“ meinen die genannten Definitionen aber ganz offenkundig die **Fusion und die Spaltung**; denn auch die Definition der Letzteren enthält das Tatbestandsmerkmal des „gesamten Aktiv- und Passivvermögens“. Die Wortfolge „einen oder mehrere Teilbetriebe“ findet sich hingegen nur in der Definition der „Einbringung von Unternehmensanteilen“ in Art 2 lit c FRL.

Implizit unterstellen *Herzig/Dautzenberg/Heyeres* dem Art 2 FRL eine systemwidrige Begriffsbildung. Anders als im Falle der „Einbringung von Unternehmensan-

²⁹⁾ *Herzig/Förster* DB 1992, 913; *Herzig* IStR 1994, 4; *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, § 23 UmwStG Rz 7583.17 ff; *Hofians/Schuch/Toifl*, Handelsrechtlicher Teilbetriebsbegriff bei Umgründungen, SWK 1996 A 435, 443 ff; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 12 Rz 80 ff.

³⁰⁾ Art 2 lit b FRL erwähnt nur die Aufspaltung, bei welcher die übertragende Gesellschaft erlischt („Auflösung ohne Abwicklung“) nicht hingegen die Abspaltung.

³¹⁾ DB Beilage 1991/12 S. 15.

teilen“, bei welcher bereits die Definition des Art 2 lit c FRL auch die – definitionswesentliche! – Umschreibung des **Einbringungsvermögens** enthält, gehen sie davon aus, dass die Spaltungsdefinition des Art 2 lit b FRL unvollständig ist, weil die **Art des Einbringungsvermögens** nicht dieser Definition, sondern – gewissermaßen bloß „nebenbei“ – den Definitionen der einbringenden und übernehmenden Gesellschaft in Art 2 lit e und lit f FRL zu entnehmen ist. Dies widerspricht Aufbau und System des Art 2 FRL. Überdies steht diese Bedeutung auch mit dem Wortlaut des Art 2 lit b FRL im Widerspruch: Danach ist bei der Spaltung das gesamte Aktiv- und Passivvermögen „**anteilig**“ zu übertragen.³²⁾ Es ist daher gleichgültig, ob die Spaltung zur Übertragung von „Vermögen“ iSd § 12 Abs 2 UmgrStG führt. Bleibt nicht-betriebliches Vermögen zurück, darf die Steuerneutralität der Spaltung auch nicht von der Übertragung eines Betriebes abhängig gemacht werden. Vielmehr fällt **jede Teilung** des „gesamten Aktiv- und Passivvermögens“ der einbringenden Gesellschaft in den Anwendungsbereich der FRL. Soweit § 38a Abs 2 und Abs 3 UmgrStG das Vorliegen einer steuerneutralen Spaltung von der Übertragung von „Vermögen“ iSd § 12 Abs 2 UmgrStG abhängig macht, verstößt er somit gegen die FRL.

Aufgrund der **Vorrangwirkung** des Gemeinschaftsrechtes führt dies zur Unmaßgeblichkeit des Vermögenserfordernisses bei solchen grenzüberschreitenden Steuer-Spaltungen, die unter die FRL fallen.³³⁾ Dies ist der Fall, wenn die beteiligten Gesellschaften die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereiches nach Art 1 und Art 3 FRL erfüllen.

Die Richtlinienwidrigkeit des Vermögenserfordernisses hat jedoch auch Rückwirkungen auf nicht unter die FRL fallende Spaltungen. Käme das Vermögenserfordernis – ungeachtet der Besserstellung von Spaltungsvorgängen iSd der FRL – auf nationale („interne“) und grenzüberschreitende – aber nicht unter die FRL fallende – Steuer-Spaltungen weiterhin zur Anwendung, läge darin eine **Inländerdiskriminierung**. Die Diskriminierung von Inlandsösterreichern gegenüber Auslandsösterreichern hat der VfGH bereits mehrmals als Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG, Art 3 StGG) eingestuft. Darunter waren auch solche Fälle, in denen der österreichische Gesetzgeber die Diskriminierung aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorschriften im Verhältnis zu ausländischen EWR-Bürgern angeordnet hatte.³⁴⁾ Ob die Inländerdiskriminierung durch ausdrücklichen Gesetzesbefehl oder aufgrund der – zwangsläufig auf gemeinschaftsrechtlich relevante Sachverhalte beschränkten – Vorrangwirkung von Gemeinschaftsrecht beruht, kann indessen keinen Unterschied ma-

³²⁾ Undeutlich ist in diesem Zusammenhang freilich die englische Fassung der FRL. Danach findet sich das Wort „anteilig“ (*pro rata*) nicht im Zusammenhang mit der Übertragung des Aktiv- und Passivvermögens. Vielmehr scheint die englische Fassung die anteilige Gewährung *der Anteile* an die Gesellschafter im Blick zu haben: „(b) „Division“ shall mean an operation whereby a company, on being dissolved without going into liquidation, transfers all its assets and liabilities to two or more existing or new companies, in exchange for the pro rata issue to its shareholders of securities representing the capital of the companies receiving the assets and liabilities, ...“. Auch nach der englischen Fassung besteht indessen kein Grund zur Annahme, die FRL regle die Teilbetriebsvoraussetzung („*branch of activity*“) im Falle der Spaltung – anders als bei der Einbringung von Unternehmensanteilen – systemwidriger Weise in der Spaltungsdefinition, sondern in den Definitionen der einbringenden und übernehmenden Gesellschaft.

³³⁾ Allerdings könnte der Gesetzgeber, was er bisher nicht getan hat, das Erfordernis der Betriebsstättenverhaftung iSd Art 4 Abs 1 Teilstrich 2 FRL in innerstaatliches Recht umsetzen. Zu diesem Erfordernis vgl *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 1 Rz 46 ff.

³⁴⁾ VfGH 15. 6. 1992, G 22/92, VfSlg 13.084; VfGH 17. 6. 1997, B 592/96, ÖJZ 1998, 169; VfGH 7. 10. 1997, V 76/97 ua, JBl 1998, 640.

chen. Das in § 38a Abs 2 Z 1 und Abs 3 Z 1 und Z 2 UmgrStG angeordnete Erfordernis der Übertragung von Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG verstößt somit gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz.

5. Ergebnisse

5.1 Die Einbringung von Kapitalanteilen in (in- oder ausländische) EU-Kapitalgesellschaften ist auch dann steuerneutral (Buchwerteinbringung), wenn der Einbringende in einem Drittstaat steueransässig ist (oben 2.).

5.2 Die grenzüberschreitende Steuer-Spaltung ist eine Spaltung iSd Art 2 lit b FRL. Der sterreichische Gesetzgeber darf die §§ 38a bis 38f UmgrStG daher nicht auslaufen lassen. Zusätzlich ist er aufgrund der FRL verpflichtet, die steuerneutrale grenzüberschreitende Verschmelzung in Teilschritten („Steuer-Verschmelzung“) einzuführen (oben 3.).

5.3 Das Erfordernis der Übertragung von Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG verstößt im Falle der grenzüberschreitenden Steuer-Spaltung gegen die FRL. Im Falle der inländischen Steuer-Spaltung führt es zu einer gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz verstößenden Inländerdiskriminierung (oben 4.).