

## Verstrickung und Entstrickung stiller Reserven bei internationalen Einbringungen

Von RA Univ. Doz. Dr. Hanns F. Hügel, Mödling\*)

**Gliederung:**

- I. Die doppelte Verstrickung stiller Reserven
- II. Entstrickung stiller Reserven bei internationalen Umgründungen
- III. Zur Neufassung des § 16 Abs 2 durch das EU-Anpassungsgesetz
- IV. Rechtsfolgen internationaler Einbringungen anhand von Beispielen
  - 1. Der Einbringende ist in Österreich ansässig
    - a) Normalfall: Steuerverstrickung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft
    - b) Teilweise Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft
    - c) Die Anteile werden in einer ausländischen Betriebsstätte gehalten
    - d) Kein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft
    - e) Einkurs-Verstrickung oder Entstrickung des Einbringungsvermögens?
  - 2. Der Einbringende ist im Ausland ansässig
    - a) Einbringung in eine inländische Körperschaft
    - b) Einbringung in eine ausländische Körperschaft
      - ba) übernehmende Körperschaft in einem Drittstaat
      - bb) übernehmende Körperschaft in einem EU-Mitgliedstaat

V-Reform

gen führen daher zu einer Unternehmens- oder Beteiligungsübertragung auf **verbandsrechtlicher** (nicht schuldrechtlicher) **Grundlage**<sup>2)</sup>.

Indes verzichtet der Staat aus Anlaß einer Umgründung nicht auf die Besteuerung der stillen Reserven. Er gewährt bloß einen Steueraufschub. Folglich müssen die beim übertragenden Rechtsträger angesammelten stillen Reserven in der Sphäre des übernehmenden Rechtsträgers fortgeführt werden, „**steuerverstrickt**“ („steuerhängig“) bleiben. Anders als bei Verschmelzungen (§ 1 Abs 1) und Umwandlungen (§ 7 Abs 2) besteht bei **Einbringungen** freilich kein generelles (final statuiertes) Erfordernis der weiterhin gegebenen Steuerverstrickung des **Einbringungsvermögens**<sup>3)</sup>. Dennoch bleibt die Verstrickung aufgrund der **zwingenden steuerrechtlichen Buchwertfortführung** (§§ 14 Abs 1 Satz 2, 16 Abs 1, 17, 18 Abs 1) jedenfalls bei der Einbringung inländischen Betriebsvermögens stets aufrecht.

Entsprechend dem Grundsatz der Aufrechterhaltung des Beteiligungsengagements hängt die Steuerneutralität der Einbringung in **Körperschaften** zusätzlich davon ab, daß die stillen Reserven **auf einer weiteren Ebene steuerverstrickt** sind: Während die Buchwertverknüpfung im Regelfall sicherstellt, daß die Verstrickung der stillen Reserven im Einbringungsvermögen nicht eingeschränkt wird, soll § 16<sup>4)</sup> bewirken, daß die stillen Reserven ein weiteres Mal – nämlich in den **Anteilen an der übernehmenden Körperschaft** – verstrickt sind (sog „**Verdoppelung der stillen Reserven**“<sup>5)</sup>). Das Gesetz will so erreichen, daß im Falle einer Unternehmensveräußerung keine Vorteile erzielt werden, wenn der Veräußerer zuerst eine Einbringung vornimmt und danach die Anteile an der übernehmenden Körperschaft veräußert. Die Übertragung der stillen Reserven auf die Anteile bewirkt, daß

### I. Die doppelte Verstrickung stiller Reserven

Umgründungen sind nicht besteuierungswürdig, weil sie zu keiner Erhöhung der Leistungsfähigkeit des übertragenden Rechtsträgers führen: Anders als bei der Betriebs- und Anteilsveräußerung kommt es nicht zur Realisierung des (noch) nicht besteuerten Mehrwertes des Unternehmens. Obschon das Subjektsteuerprinzip durchbrochen ist, weil die stillen Reserven auf einen anderen Rechtsträger übergehen, trennt sich der übertragende Rechtsträger aus Anlaß der Umgründung nicht von seinem Beteiligungsengagement. Im Kontext der Einbringung ergibt sich dies aus der Einschränkung der Gegenleistungsformen in den §§ 12 Abs 1 iVm 19<sup>1)</sup>: Anders als bei einer Veräußerung bleibt der einbringende Rechtsträger (oder bleiben seine Gesellschafter) mit dem umgründungsbedingt übertragenen Vermögen – in geänderter gesellschaftsrechtlicher Form – durch die Anteile an der übernehmenden Körperschaft verbunden. Umgründun-

<sup>2)</sup> Vgl H<sup>ügel</sup>, *ecolox* 1991, 802; H<sup>ügel</sup>, *RdW* 1992, 55; eingehend H<sup>ügel</sup>, *Verschmelzung und Einbringung* (1993) passim jeweils mwN; *Kalss*, *JBl* 1995, 421.

<sup>3)</sup> So auch *BMF* 22. 3. 1995, *ÖStZ* 1995, 218.

<sup>4)</sup> Wie die Vorläuferbestimmung § 8 Abs 2 Satz 3 *StruktVG*, anders allerdings § 1 Abs 2 *StruktVG*.

<sup>5)</sup> Vgl *Helbich/Wiesner*, *Umgründungen*<sup>3</sup> 138; H<sup>ügel</sup>, *Verschmelzung und Einbringung* 464 f; *Tumpel*, *Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU* (1994) 192; *Doral/Ruppe*, *Grundriß des österreichischen Steuerrechts*<sup>3</sup> I 313 f; *BMF* 26. 5. 1992, *RdW* 1992, 324; *BMF* 7. 1. 1993, *RdW* 1993, 131; *BMF* 6. 7. 1993, *SWK* 1993 A 445; *BMF* 22. 3. 1995, *ÖStZ* 1995, 218.

\*) Ich danke den Herren Univ.-Prof. DDr. *Eduard Lechner* und DDr. *Hans Zöchling* für wertvolle Hinweise.

<sup>1)</sup> Paragraphen ohne Bezeichnung sind solche des *UmgrStG*.

der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile gleich hoch ist wie der Gewinn aus der Veräußerung des Einbringungsvermögens<sup>6)</sup>.

Die doppelte Verstrickung der im Einbringungsvermögen angesammelten stillen Reserven bewirkt das Gesetz im Regelfall auf folgende Weise:

- Die Buchwerte des eingebrachten Vermögens sind nicht nur in der Bilanz der übernehmenden Körperschaft fortzuführen; sie gelten vielmehr auch als **Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile** (§ 20 Abs 2) oder, sofern die Anteilsgewährung unterbleibt, als **nachträgliche Anschaffungskosten** auf die bestehenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 20 Abs 4). Da der tatsächliche Wert (gemeine Wert, Teilwert) aller Anteile an der übernehmenden Körperschaft aufgrund der Einbringung um den tatsächlichen Wert des Einbringungsvermögens erhöht wird, führt die Erhöhung des Buchwertes der Anteile um den Buchwert des Einbringungsvermögens dazu, daß die stillen Reserven im Einbringungsvermögen (auch) in den Anteilen gespeichert sind. Die stillen Reserven sind nach der Einbringung ein weiteres Mal – auf der Gesellschafterebene – steuerverstrickt.
- Die Steuerverstrickung hängt weiters davon ab, daß das **österreichische Besteuerungsrecht** hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, auf welche die stillen Reserven – wie eben beschrieben – aus Anlaß der Einbringung übertragen werden, **nicht eingeschränkt** ist.

Ist die Verstrickung auf der Gesellschafterebene nicht gegeben, befürchtet das Gesetz, daß die stillen Reserven der österreichischen Besteuerung durch eine Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft entgehen. Dem kommt es mit einer drakonischen Maßnahme zuvor: Obwohl die Einbringung zu keinem handelsrechtlichen Gewinn führt, werden die stillen Reserven im Wege einer **steuerrechtlichen Ersatzrealisierung** besteuert (§§ 14 Abs 1 Satz 2 iVm 16 Abs 2).

Das gesetzestechnische Prinzip der Verdoppelung der stillen Reserven ist jedenfalls seit der Beseitigung der Doppelbelastung von Körperschaftsgewinnen durch die Absenkung des Körperschaft- und Dividendenbesteuersatzes systemkonform: Werden die stillen Reserven als Gewinn der Körperschaft realisiert und besteuert, bedarf es noch der ergänzenden Besteuerung im Falle der Ausschüttung oder der Liquidation. Die Liquidationsbesteuerung kann die Reserven aber nur erfassen, wenn diese nach der Einbringung in den Anteilen gespeichert bleiben.

## II. Entstrickung stiller Reserven bei internationalen Umgründungen

Internationale Umgründungen führen auf beiden Ebenen zur Einschränkung nationaler Besteuerungsrechte:

Zwar können **grenzüberschreitende Übertragungsvorgänge** nicht die Belegenheit von Betriebsvermögen ändern; dieses bleibt daher im Lagestaat verstrickt. Bei

der Einbringung von **Kapitalanteilen** wechselt hingegen in aller Regel die nationale Steuerhängigkeit: Die stillen Reserven im Einbringungsvermögen werden hier der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat des Einbringenden entzogen. Auch die Einbringung von **Auslandsvermögen** ist mit der Einschränkung inländischer Besteuerungsrechte verbunden.

Schließlich geht die Verdoppelung der stillen Reserven häufig ins Leere: Werden die Anteile nach der Umgründung von einem **im Ausland ansässigen Gesellschafter** gehalten, ist die doppelte Verstrickung der stillen Reserven in Form der Steuerhängigkeit der Anteile an der übernehmenden Körperschaft regelmäßig nicht gegeben. Das Konzept der doppelten Verstrickung der stillen Reserven, das im StruktVG und ursprünglich auch im UmgrStG weitgehend lückenlos verwirklicht war<sup>7)</sup>, stand grenzüberschreitenden Umgründungen bis vor kurzem unüberwindbar entgegen.

Das EG-Recht duldet solche nationalen Barrieren nicht. Die Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen (Fusionsbesteuerungsrichtlinie – im folgenden „FRL“<sup>8)</sup>) verpflichtet die Mitgliedstaaten, grenzüberschreitende Umgründungen steuerneutral zuzulassen. Zutreffend betont sie, daß derartige Vorgänge – bei Gewährung eines Steuerzuschubs – zu keiner Entstrickung der stillen Reserven im Betriebsvermögen führen<sup>9)</sup>. Andererseits ist es den Mitgliedstaaten erlaubt, den Steuerzuschub zu versagen oder rückgängig zu machen, um Steuerhinterziehungen und -umgehungen entgegenzutreten (Art 11 FRL). Daß grenzüberschreitende Umgründungen gelegentlich nationale Besteuerungsrechte einschränken, ist den Redaktoren der FRL somit keineswegs entgangen.

Die Umsetzung der FRL durch das BG vom 26. 8. 1994, BGBl 681 („EU-Anpassungsgesetz“) hat va für **internationale Einbringungen** Bedeutung. Das in § 16 Abs 2 statuierte Erfordernis der Verstrickung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft entfällt, wenn das österreichische Besteuerungsrecht zugunsten eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union beschränkt wird. Die damit in Zusammenhang stehenden Fragen des internationalen Steuerrechtes sind Gegenstand dieses Beitrages. Nach einer kurzen Darstellung des neu gefaßten § 16 Abs 2 (III) werden die Rechtsfolgen internationaler Einbringungen anhand von Beispielen erläutert (IV). Daran schließen sich Reformvorschläge (V).

## III. Zur Neufassung des § 16 Abs 2 durch das EU-Anpassungsgesetz

Eine steuerneutrale Einbringung („**Buchwerteinbringung**“) ist gem § 16 Abs 2 bei solchen Personen ausge-

<sup>7)</sup> § 8 Abs 3 Satz 1 StruktVG führte zur doppelten Verstrickung. § 1 Abs 2 Satz 3 StruktVG verzichtete auf dieses Erfordernis im Falle der Einbringung durch ausländische Kapitalgesellschaften.

<sup>8)</sup> 90/434/EWG, ABI EG Nr L 225 v 20. 8. 1990, 1 ff; abgedruckt bei *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>2</sup> 501 ff.

<sup>9)</sup> Begründungserwägungen 5 und 6.

<sup>6)</sup> Vgl *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 302; *Förster/Dautzenberg*, DB 1993, 646; *J. Thiel*, GmbHR 1994, 280 f.

schlossen, „bei denen das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten<sup>10)</sup> hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven **eingeschränkt** ist“. Hier ist die zweite – die internationalsteuerrechtliche – der beiden oben genannten Voraussetzungen der Verstrickung auf der Gesellschafterebene verankert: Mit „Personen“ ist in § 16 Abs 2 **der Einbringende** angesprochen<sup>11)</sup>. Er hält im Normalfall<sup>12)</sup> die (einbringungsgeborenen und/oder von ihm schon früher erworbenen) Anteile an der übernehmenden Körperschaft, die nach der Einbringung das Einbringungsvermögen repräsentieren („Aufrechterhaltung des Beteiligungsengagements“). Gerade **diese Anteile an der übernehmenden Körperschaft** meint das Gesetz mit dem Begriff „Kapitalanteile“<sup>13)</sup>, nicht etwa **eingebraachte** Kapitalanteile. Das ergibt sich aus den EB<sup>14)</sup>, folgt aus dem Prinzip der Verdoppelung der stillen Reserven<sup>15)</sup> und ist demgemäß auch ganz unbestritten<sup>16)</sup>.

Verwirren muß demgegenüber der Wortlaut der mit dem EU-Anpassungsgesetz neu eingeführten Z 1 und 2 des § 16 Abs 2. Entgegen der Stammfassung des § 16 Abs 2 und § 16 Abs 2 Satz 1 nF, die darauf abstellen, ob das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt „ist“, soll es nach Z 1 und Z 2 des § 16 Abs 2 – für das Vorliegen einer Buchwert- oder Aufwertungseinbringung – darauf ankommen, ob das österreichische Besteuerungsrecht (zugunsten eines EU-Mitgliedstaates oder eines Drittstaates) eingeschränkt „wird“. Dies könnte die Vermutung nahelegen, daß die neuen Z 1 und 2 nunmehr

doch **eingebraachte** Kapitalanteile im Auge haben; denn hinsichtlich dieser kann das österreichische Besteuerungsrecht durch die Einbringung tatsächlich eingeschränkt „werden“. Hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft „wird“ die Steueranhängigkeit indessen durch die Einbringung niemals eingeschränkt: Unterbleibt die Anteilsgewährung (§ 19 Abs 2), berührt die Einbringung die vom Einbringenden bereits gehaltene Beteiligung nicht. Werden neue Anteile gewährt, haben diese vor der Einbringung noch nicht existiert. Auch hier kommt eine Einschränkung von Besteuerungsrechten somit nicht in Betracht. Dennoch kann nicht zweifelhaft sein, daß die Z 1 und 2 die **Anteile an der übernehmenden Körperschaft** meinen. Dies zeigt bereits der systematische Kontext: Beide Regelungen sind Ausführungsbestimmungen zu § 16 Abs 2 Satz 1, der dieselbe Wendung wie § 16 Abs 2 idF vor dem EU-Anpassungsgesetz enthält („eingeschränkt ist“). Dies wurde – wie ausgeführt – einhellig auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft bezogen. Daß daran nichts geändert werden sollte, ergibt sich aus den Materialien<sup>17)</sup>. Soweit § 16 Abs 2 nF davon spricht, daß das österreichische Besteuerungsrecht eingeschränkt „wird“, liegt ein Redaktionsversehen vor. Dies gibt implizit auch das BMF zu<sup>18)</sup>. Das Schrifttum legt § 16 Abs 2 nF unbefangen wie die Vorläuferbestimmung aus, ohne die Änderung der Terminologie zu erwähnen<sup>19)</sup>.

#### IV. Rechtsfolgen internationaler Einbringungen anhand von Beispielen

Unter welchen Voraussetzungen besteht nun das in § 16 Abs 2 angesprochene österreichische Besteuerungsrecht an Kapitalanteilen? Dies hängt von der Ansässigkeit des Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft ab.

##### 1. Der Einbringende ist in Österreich ansässig

###### a) Normalfall: *Steuerverstrickung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft*

Eine Buchwerteinbringung liegt zunächst vor, wenn der Einbringende in Österreich seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 1 Abs 2 EStG) oder – im Falle einer einbringenden Körperschaft – Geschäftsleitung oder Sitz (§ 1 Abs 2 Satz 1 KStG) hat, kurz: in Österreich **ansässig** ist. Dann unterliegen Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft der unbeschränkten Steuerpflicht: Hält der Ein-

<sup>10)</sup> Daß § 16 Abs 2 den Aufwertungszwang nur an die Beschränkung österreichischer Besteuerungsrechte im Zusammenhang mit Auslandsverhalten knüpft, wurde durch das SteuerreformG 1993, BGBl 818 durch Einfügung der Wendung „im Verhältnis zu anderen Staaten“ klargestellt (vgl die EB 1237 BlgNR 18. GP 70). Nach der Stammfassung konnte noch zweifelhaft sein, ob § 16 Abs 2 (auch) die Einbringung durch steuerbefreite Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts erfaßte (eingehend *Lechner*, SWI 1992, 136 bei und in FN 24).

<sup>11)</sup> Der Begriff „Personen“ in § 16 Abs 2 verweist auf § 16 Abs 1.

<sup>12)</sup> Sonderprobleme wirft die Einbringung in Schwester- und Enkelgesellschaften ohne Anteilsgewährung auf, weil hier die „doppelte Verstrickung“ jedenfalls nicht aufgrund von Anteilen, die der Einbringende hält, gewährleistet werden kann, dazu unten IV 1b und IV 2a.

<sup>13)</sup> Das Gesetz sollte hier besser von „Anteilen“ sprechen. Dem Einbringenden muß nämlich keineswegs in allen Fällen ein Kapitalanteil iSd § 12 Abs 2 Z 3 gewährt werden: Bringt eine Person, die an der übernehmenden Körperschaft noch nicht beteiligt ist, Vermögen ein, dessen Wert geringer ist als 1/3 des Wertes des bisher von der Körperschaft gehaltenen Vermögens, repräsentiert der dem Einbringenden zu gewährende (einbringungsgeborene) Anteil weniger als 25 % des Nennkapitals.

<sup>14)</sup> 266 BlgNR 18. GP 25: „... Fehlen des Besteuerungsrechtes hinsichtlich der Anteile an der übernehmenden Körperschaft ...“.

<sup>15)</sup> Dies betonen zu Recht BMF 26. 5. 1992, SWK 1992 A I 209 und BMF 6. 7. 1993, SWK 1993 A 445.

<sup>16)</sup> *Lechner*, SWI 1992, 135; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>2</sup> § 16 Rz 10; *Zöchling*, SWI 1993, 144; *Staringer*, Einlagen und Umgründungen (1994) 197 ff; BMF 26. 5. 1992, SWK 1992 A I 209; BMF 9. 11. 1992, *ecollex* 1993, 125; BMF 23. 12. 1992, SWK 1993 A 172; BMF 7. 1. 1993, RdW 1993, 131; BMF 29. 4. 1993, RdW 1993, 231; BMF 6. 7. 1993, SWK 1993 A 445.

<sup>17)</sup> 1701 BlgNR 18. GP 8 erwähnt die „Einschränkung des Besteuerungsrechtes der Republik für Anteile an der übernehmenden Körperschaft“. Soweit von der „einbringungs begründeten Einschränkung“ die Rede ist, unterlagen die Redaktoren aber demselben Irrtum wie bei der Abfassung des Gesetzestextes.

<sup>18)</sup> BMF 22. 3. 1995, ÖStZ 1995, 218; vgl auch BMF 21. 4. 1995, ÖStZ 1995, 219.

<sup>19)</sup> *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 405; *Poindl*, SWI 1995, 191 bei und in FN 14; *Tumpel*, ÖStZ 1995, 334. Eingehend demgegenüber *Rettenbacher*, Internationale Umgründungen und Fusionsrichtlinie, jur Diss (Wien) 117 ff (noch unveröffentlicht). Auch *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>2</sup> § 16 Rz 10 weisen auf die Undeutlichkeit der Regelung hin.

bringende die Anteile im Privatvermögen, führt die Veräußerung zu Einkünften iSd § 31 EStG (sofern nicht § 30 EStG eingreift; vgl § 20 Abs 5 Satz 2); dies gilt nach einer Einbringung selbst für 10%ige oder geringere Anteile an der übernehmenden Körperschaft, wenn die Veräußerung innerhalb von 10 Jahren nach dem Einbringungsstichtag erfolgt (§ 20 Abs 6). Ist der Einbringende hingegen Unternehmer oder Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft und gehören die Anteile zum Betriebsvermögen, liegen betriebliche Einkünfte (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG) vor.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch, wenn ein Steuerinländer Vermögen in eine **ausländische Körperschaft** einbringt; denn die unbeschränkte Steuerpflicht erfaßt das „Welteinkommen“. Das österreichische Besteuerungsrecht wird insoweit durch die DBA in aller Regel auch nicht eingeschränkt: Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Privatvermögens, insbesondere im Privatvermögen gehaltener wesentlicher Beteiligungen, werden der Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zugewiesen (Art 13 Abs 4 OECD-MA; Art 7 DBA-BRD)<sup>19)</sup>. In einem Unternehmen erzielte Veräußerungsgewinne werden im Ansässigkeitsstaat des Unternehmers besteuert, sofern sie nicht einer Betriebsstätte eines anderen Staates zuzurechnen sind (Art 7 OECD-MA; Art 4 DBA-BRD). Vom inländischen Einbringenden gehaltene Körperschaftsanteile, insbesondere jene an der übernehmenden Körperschaft, unterliegen somit regelmäßig der österreichischen Besteuerung.

Ist der **Einbringende eine inländische Kapitalgesellschaft**, werden die Anteile an der ausländischen übernehmenden Körperschaft freilich in aller Regel als **internationale Schachtelbeteiligung** zu qualifizieren sein. Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind regelmäßig gem § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG steuerbefreit. Dies könnte jene Umgehungs-transaktion, der die Verdoppelung der stillen Reserven vorbeugen will, besonders attraktiv erscheinen lassen. Am Vorliegen einer Buchwerteinbringung ändert dies nichts. Das österreichische Besteuerungsrecht ist nicht „im Verhältnis zu anderen Staaten ... eingeschränkt“ (§ 16 Abs 2).

Die aufgrund des § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG drohende Besteuerungslücke soll durch § 20 Abs 7 geschlossen werden<sup>20)</sup>. Um die Verstrickung der Einbringungsreser-

ven in der an der übernehmenden Körperschaft bestehenden internationalen Schachtelbeteiligung zu bewirken, fingiert § 20 Abs 7 Z 1 eine auf die Beteiligung vorgenommene Teilwertabschreibung, die bei Veräußerung gem § 10 Abs 2 Z 2 lit b KStG zur Nachversteuerung führt. Allerdings wirft diese Regelung einige Rätsel auf: Die Verstrickungsanordnung greift nur ein, wenn (aufgrund der Einbringung) beim Einbringenden eine internationale Schachtelbeteiligung **entsteht** oder **erweitert** wird. Unterbleibt die Anteilsgewährung, so ist zweifelhaft, ob die einbringungsbedingte Werterhöhung als „Erweiterung“ der internationalen Schachtelbeteiligung eingeordnet werden kann<sup>21)</sup>. Ferner überrascht, daß die Fiktion der Teilwertabschreibung nur „hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten“ gelten soll. Dies macht zwar Sinn in § 18 Abs 4 Z 1, der die **eingebrachten** Kapitalanteile regelt: Bei der übernehmenden Körperschaft sollen nur bisher steuerhängige stille Reserven verstrickt bleiben. Und auch in den §§ 18 Abs 4 Z 2 und 20 Abs 7 Z 2 – bei der Dispens von der Behaltefrist des § 10 Abs 2 Z 2 KStG – ist die Beschränkung auf die „bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten“ verständlich, weil bei den bereits „steuerbegünstigten Beteiligungsquoten“ das Fristerfordernis ex definitione erfüllt ist. Hingegen ist die genannte Beschränkung im Zusammenhang mit der Übertragung der Einbringungsreserven auf die Anteile an der übernehmenden ausländischen Körperschaft verfehlt: Zunächst könnte sie von vornherein nicht zur Anwendung kommen, wenn durch die Einbringung eine internationale Schachtelbeteiligung (durch Erhöhung des Nennbetrages infolge Gewährung zusätzlicher Anteile) **erweitert** wird, weil es dann an einer „bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquote“ fehlt. Auch beim Unterbleiben der Anteilsgewährung ginge sie ins Leere<sup>22)</sup>. Existierte aber – im Falle der Entstehung einer internationalen Schachtelbeteiligung – vor der Einbringung eine „bisher nicht steuerbegünstigte Beteiligungsquote“, so dürfte das Gesetz wohl kaum beabsichtigen, die Reservenübertragung

<sup>19)</sup> Anders nur in den wenigen Fällen, in denen ein DBA mit Befreiungsmethode das Recht zur Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanteilen dem Quellenstaat zuweist (so Art 13 Abs 4 Satz 2 DBA-Argentinien – allerdings nur für Aktien; Art XI Abs 1 DBA-Indien, Art X DBA-Pakistan). Bei einem DBA mit Anrechnungsmethode ist das österreichische Besteuerungsrecht an ausländischen Kapitalanteilen hingegen grundsätzlich unbeschränkt. Die Verpflichtung zur Anrechnung einer allfälligen im Quellenstaat erhobenen Steuer, die im Einzelfall zudem von den sonstigen steuerlichen Verhältnissen des Veräußerers im Quellenstaat abhängt, ist mE keine „Einschränkung“ iSd § 16 Abs 2. Relevanz hätte dies im übrigen nur im Verhältnis zu Drittstaaten (§ 16 Abs 2 Z 2).

<sup>20)</sup> So BMF 9. 11. 1992, RdW 1993, 53, wo – wohl irrtümlich – auf § 18 Abs 4 verwiesen wird. Diese Regelung betrifft eine von der **übernehmenden Körperschaft** gehaltene (durch die Einbringung eines Kapitalanteils entstandene oder erweiterte) internationale Schachtelbeteiligung. Mit der Verstrickung beim Einbringenden hat sie nichts zu tun!

<sup>21)</sup> Nach der Stammfassung des § 20 Abs 7 kam es auf die „Entstehung“ oder „Erweiterung“ nicht an. Zur doppelten Verstrickung auf der Ebene des Einbringenden konnte der AB zum UmgrStG 354 BlgNR 18. GP 2 noch zu Recht behaupten: „Die Steuerhängigkeit ist im gleichen Ausmaß auch bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung gegeben.“ Daran sollte durch das SteuerreformG, 1993 BGBl 818 wohl nichts geändert werden. Die historische Interpretation spricht somit dafür, daß § 20 Abs 7 Z 1 auch beim Unterbleiben der Anteilsgewährung eingreift. Ebenso iE BMF 5. 9. 1995, SWK 1995 A 653 im Zusammenhang mit der Rechtsfolge des § 20 Abs 7 Z 2. Ebenso offenkundig *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>2</sup> § 20 Rz 30, die allerdings zusätzlich vor der Einbringung in der internationalen Schachtelbeteiligung angesammelte stille Reserven – aufgrund der Einbringung – für steuerverstrickt halten. Diese Interpretation wird tatsächlich aufgrund des durch das SteuerreformG geänderten Wortlaut („... gilt hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten folgendes: ...“). Dies ergibt jedoch keinen Sinn. Warum sollten – bloß aufgrund einer Einbringung – die stillen Reserven im Altvermögen der übernehmenden Körperschaft verdoppelt werden? Auch dies belegt die Korrekturbedürftigkeit des § 20 Abs 7.

<sup>22)</sup> Auch dies könnte dafür sprechen, § 20 Abs 7 nur auf Fälle der Anteilsgewährung, nicht hingegen beim Unterbleiben der Anteilsgewährung anzuwenden.

auf diese Quote zu beschränken: Soll dies etwa bei Aktien die Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung der schon ursprünglich steuerbegünstigten Aktienstücke eröffnen? Dies ist nicht anzunehmen. Vielmehr dürfte der Gesetzgeber § 20 Abs 7 im Zuge des SteuerreformG 1993, BGBl 818 unreflektiert an § 18 Abs 4 angepaßt haben.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten: Die Einbringung durch einen Steuerinländer ist – von einer sofort (unter d) zu behandelnden Ausnahmen abgesehen – stets steuerneutral. Gleichgültig ob die übernehmende Körperschaft im In- oder Ausland ansässig ist. Die vom Einbringenden gehaltenen Anteile sind in Österreich steuerverstrickt. Allein das ist nach § 16 Abs 2 entscheidend, nicht hingegen die Aufrechterhaltung der Verstrickung des Einbringungsvermögens (dazu unten e).

*b) Fehlen einer Beteiligung des Einbringenden an der übernehmenden Körperschaft*

Nach § 19 Abs 2 Z 5 kann die Anteilsgewährung unterbleiben, wenn an dem Einbringungsvermögen und der übernehmenden Körperschaft quotengleiche Beteiligungen bestehen. Hauptanwendungsfall ist die Einbringung in eine 100%ige Tochtergesellschaft. Die stillen Reserven werden auf die vom Einbringenden bereits vor der Einbringung gehaltene Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft übertragen. So bleiben sie **beim Einbringenden** ein zweites Mal – auf der Gesellschafterebene – verstrickt. Wie oben dargelegt, ist dies regelmäßig auch bei der Einbringung in eine ausländische Körperschaft der Fall. Da zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft ein Beteiligungsband besteht, wirft das Unterbleiben der Anteilsgewährung keine Sonderfragen auf.

Anders ist dies bei der **Einbringung in eine Schwestergesellschaft**: Unterbleibt hier die Anteilsgewährung infolge quotengleich beteiligter Gesellschafter, **fehlt** jenes Beteiligungsband, das die Verstrickung **beim Einbringenden** gewährleistet. Für die einbringende (inländische) Schwestergesellschaft ist das Besteuerungsrecht an (von ihr gehaltenen) Kapitalanteilen nicht beschränkt. Selbst wenn der Alleingesellschafter, um den einfachsten und häufigsten Fall zu nennen, im Ausland ansässig ist, scheint dem Wortlaut des § 16 Abs 1 Genüge getan. Dennoch: Der Zweck des § 16 ist nicht verwirklicht. Wenn das DBA – wie gewöhnlich – das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist, sind die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht steuerverstrickt. Die ratio legis spricht dafür, die Schwesterneinbringung – freilich beschränkt auf die Anwendung des § 16<sup>23)</sup> – wie die Einbringung durch den ausländischen Gesellschafter zu behandeln. Andererseits hat *Zöchling* zu Recht darauf verwiesen, daß auch die Anteile an der einbringenden Gesellschaft nicht verstrickt sind. Auch ohne Einbringung

<sup>23)</sup> Zu *Zöchlings* Argument Nr 3 in SWI 1993, 144 ist zu bemerken: Die im Text erwogene teleologische Auslegung des § 16 scheidet nicht daran, daß das UmgrStG die Schwesterneinbringung in anderen Zusammenhängen nicht wie eine Einbringung in die Muttergesellschaft unter nachfolgender Einbringung durch diese behandelt.

könnte das Vermögen durch Anteilsveräußerung in neue Hände gelangen, ohne daß es in Österreich zur Besteuerung käme. Jene „Umgehungstransaktion“, der die Verdoppelung der stillen Reserven vorbeugen will, ist auch ohne Einbringung möglich. Österreichische Fiskalinteressen wären hier durch die Buchwerteinbringung nicht beeinträchtigt. Schließlich spricht auch die Wertungseinheit zu Art VI, der eine steuerneutrale Spaltung ungeachtet ausländischer Anteilshaber eröffnet, für das Vorliegen einer Buchwerteinbringung<sup>24)</sup>. Dem hat sich auch das BMF angeschlossen<sup>25)</sup>. Im Ergebnis kommt es danach nicht auf die Verstrickung der (konkreten) Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft an, sondern – abstrakt – auf die Verstrickung vom Einbringenden gehaltener Körperschaftsanteile. Dies ist auch für die folgende Konstellation von Bedeutung.

*c) Die Anteile werden in einer ausländischen Betriebsstätte gehalten*

Übernimmt oder hält der Einbringende die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in einer **ausländischen Betriebsstätte**, sind diese – wenn ein DBA besteht – nicht steuerverstrickt. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes steht dem Betriebsstättenstaat zu (Art 13 Abs 2 OECD-MA; Art 7 Abs 2 DBA-BRD). Dies spricht für das Vorliegen einer Aufwertungseinbringung gem § 16 Abs 2 Z 2, sofern die Betriebsstätte nicht in einem EU-Mitgliedstaat liegt (§ 16 Abs 2 Z 1). Nach der oben geschilderten Meinung des BMF müßte dies indessen irrelevant sein, weil es auf die konkrete Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft nicht ankommt. Danach ist alleine entscheidend, daß vom Einbringenden gehaltene Körperschaftsanteile steuerverstrickt wären. Auch wertungsmäßig kommt eine Differenzierung zum oben geschilderten Fall nicht in Betracht: Ob die Anteile an der übernehmenden Schwestergesellschaft von einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder in einer ausländischen Betriebsstätte gehalten werden, macht keinen Unterschied.

*d) Kein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft*

Ist die übernehmende Körperschaft in einem Staat ansässig, mit dem **kein DBA** besteht, fällt die Einbringung nicht unter Art III, weil die Voraussetzung nach § 12 Abs 3 Z 2 nicht erfüllt ist. Dies führt zur Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen (§§ 6 Z 14 EStG, 20

<sup>24)</sup> *Zöchling*, SWI 1993, 145.

<sup>25)</sup> BMF 23. 12. 1992, SWK 1993 A 172; BMF 29. 4. 1993, RdW 1993, 231 (ebenso zur Einbringung in die ausländische Muttergesellschaft; anders hingegen BMF 23. 12. 1992, SWK 1993 A 172 zur Einbringung in die ausländische Schwestergesellschaft); BMF 18. 3. 1994, SWK 1994 A 372. Im gleichen Sinne *Zöchling*, SWI 1993, 143 und *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG § 16 Rz 26, die sich ua darauf berufen, daß das Besteuerungsrecht iSd § 16 Abs 2 nicht eingeschränkt „wird“. Dies ist aufgrund der Einbringung indessen **niemals** der Fall. Der Wortlaut der Z 1 und 2 des § 16 Abs 2 beruht insoweit auf einem Redaktionsversehen und ist daher als Argumentationsgrundlage ungeeignet. Vgl im Text unter III.

Abs 1 Z 2 KStG). Zumal die Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerverstrickt sind, ist diese Differenzierung gegenüber jenen Fällen, in denen mit dem Sitzstaat der übernehmenden Körperschaft ein DBA besteht, unverständlich<sup>26)</sup>.

e) *Exkurs: Verstrickung oder Entstrickung des Einbringungsvermögens?*

Für die Steuerneutralität einer Einbringung kommt es **nicht** auf die inländische Verstrickung des **Einbringungsvermögens** an. Selbst wenn durch die Einbringung österreichische Besteuerungsrechte am Einbringungsvermögen eingeschränkt werden, kann dennoch eine Buchwerteinbringung vorliegen. Dies kommt in Betracht, wenn die übernehmende Körperschaft **im Ausland ansässig** ist. Folgende Fälle sind zu unterscheiden:

- Wird **inländisches Betriebsvermögen** (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) eingebracht, ist das Einbringungsvermögen als inländische Betriebsstätte der übernehmenden Körperschaft steuerverstrickt (Art 7 OECD-MA; Art 4 DBA-BRD; Art III DBA-USA).
- Bringt ein Steuerinländer hingegen seinen **ausländischen Betrieb** (Betriebsstätte), **Teilbetrieb** oder **Mitunternehmeranteil** an einer **ausländischen Personengesellschaft** in eine **ausländische Körperschaft** ein, verliert Österreich – als Folge der Abschirmwirkung der Körperschaft – das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven im Betriebsvermögen. Dies dürfte in der Regel freilich kaum ins Gewicht fallen: Besteht kein DBA, wird es häufig zu einer Steuerentlastung gem § 48 BAO kommen. Bei einem DBA mit Befreiungsmethode entfällt lediglich die für die Inlandseinkünfte wirksame Steuersatzerhöhung aufgrund des Progressionsvorbehaltes, bei einem DBA mit Anrechnungsmethode die „Differenzbesteuerung“ aufgrund eines allfälligen höheren österreichischen Besteuerungsniveaus.

**Beispiel 1:**

Ein **Steuerinländer** bringt seine **deutsche Betriebsstätte** in eine **deutsche GmbH** ein: Verstrickung der Anteile an der deutschen GmbH (vgl Art 7 DBA-BRD) → Buchwerteinbringung gemäß § 16 Abs 1, das Betriebsvermögen ist weder vor der Einbringung (Art 4 DBA-BRD) noch danach (Abschirmwirkung!) steuerverstrickt.

**Beispiel 2:**

Ein **Steuerinländer** bringt seine **US-amerikanische Betriebsstätte** in eine **US-Corporation** ein: Verstrickung der Anteile an der US-Corporation<sup>27)</sup> → Buchwerteinbringung gemäß § 16 Abs 1, obwohl Entstrickung des eingebrachten Betriebsvermögens (bisher: Anrechnungsmethode!) eintritt.

**Beispiel 3:**

Ein **Steuerinländer** bringt seine Betriebsstätte in **Kroatien** (kein DBA!) in eine dort ansässige **Kapitalgesellschaft** ein: Verstrickung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft, Entstrickung des eingebrachten Betriebsvermögens. Es kommt zur Gewinnrealisierung mangels Anwendbarkeit des Art III.

- Bringt ein **Steuerinländer** einen **Kapitalanteil an einer** (im In- oder Ausland ansässigen) **Körperschaft** in eine **ausländische Körperschaft** ein, wird das österreichische Besteuerungsrecht an dem eingebrachten Kapitalanteil in der Regel eingeschränkt. Die meisten DBA weisen das Besteuerungsrecht dem **Ansässigkeitsstaat des Veräußerers** zu (vgl Art 7 DBA-BRD; Art 13 OECD-MA)<sup>28)</sup>. Nach der Einbringung ist dies der Staat der übernehmenden Körperschaft.

Keine Entstrickung tritt hingegen bei der Einbringung von Kapitalanteilen an **inländischen Körperschaften** ein, wenn die beschränkte Steuerpflicht nach § 98 Z 8 EStG nicht durch ein DBA eingeschränkt wird. Dies ist der Fall, wenn

- mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft **kein DBA** besteht (§§ 98 Z 8 EStG iVm 1 Abs 3 Z 1, 21 Abs 1 Z 1 KStG), oder
- die ausländische Körperschaft die eingebrachten Anteile in einer **inländischen Betriebsstätte** hält (§§ 98 Z 3 EStG iVm 1 Abs 3 Z 1, 21 Abs 1 Z 1 KStG). Die spätere Veräußerung des Kapitalanteils wäre ein Betriebsstättengewinn, der durch DBA der österreichischen Besteuerung nicht entzogen wird.

**Beispiel 4:**

Ein **Steuerinländer** bringt einen Kapitalanteil an einer **österreichischen GmbH** in eine **deutsche GmbH** ein: Verstrickung des Anteils an der deutschen GmbH → Buchwerteinbringung gem § 16 Abs 1, obwohl Entstrickung der Anteile an der österreichischen GmbH eintritt (vgl Art 7 DBA-BRD).

**Beispiel 5:**

Einbringung von Aktien an einer **schweizerischen AG** (sonst wie 4): Verstrickung des deutschen GmbH-Anteils, Entstrickung der schweizerischen Aktienbeteiligung Ergebnis wie in Beispiel 4. Hält die deutsche GmbH die schweizerische Aktienbeteiligung hingegen in einer österreichischen Betriebsstätte, bleibt auch die Aktienbeteiligung verstrickt (Art 13 Abs 2 DBA-CH).

**Beispiel 6:**

Ein **Steuerinländer** bringt Kapitalanteile an einer **österreichischen** und einer **deutschen GmbH** in eine in **Kroatien** ansässige Körperschaft ein: Verstrickung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft, Verstrickung der Anteile an der österreichischen GmbH gem § 98 Z 8 EStG, Entstrickung der Anteile an der deutschen GmbH. Dennoch kommt es zur Realisierung der stillen Reserven in beiden eingebrachten Beteiligungen, weil die Einbringung – mangels DBA mit Kroatien – nicht unter Art III fällt.

**Beispiel 7:**

Eine **österreichische AG** bringt ihren **österreichischen Betrieb** in eine **schweizerische AG** ein, wofür eine internationale Schachtelbeteiligung gewährt wird: Verstrickung der Aktien an der AG (Art 13 Abs 3 DBA-CH) → Buchwerteinbringung gem § 16 Abs 1; Verstrickung der österreichischen Betriebsstätte; die Einbringungsreserven sind gem § 20 Abs 7 ein weiteres Mal in den Aktien verstrickt. Bei Einbringung eines **Kapitalanteils an einer in- oder ausländischen Körperschaft** geht das Besteuerungsrecht am Einbringungsvermögen verloren.

<sup>26)</sup> Rechtspolitische Kritik auch bei *Lechner*, SWI 1992, 133.

<sup>27)</sup> Zum DBA-USA vgl unten 2 a.

<sup>28)</sup> Anders das DBA-USA (dazu unten 2 a), Art 13 Abs 4 Satz 2 DBA-Argentinien (allerdings nur für Aktien), Art 13 Abs 3 DBA-Brasilien, Art XI Abs 1 DBA-Indien, Art 13 Abs 3 Satz 2 DBA-Irland (Veräußerung nicht börsennotierender Anteile wird wie Veräußerung des Gesellschaftsvermögens behandelt), Art X DBA-Pakistan.

Die in manchen Fällen eintretende Entstrickung der stillen Reserven im Einbringungsvermögen ändert nichts am Vorliegen einer Buchwerteinbringung. Auch § 6 Z 6 EStG (Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland) und § 31 Abs 2 Z 2 EStG („Wegzugsbesteuerung“) führen zu keinem abweichenden Ergebnis<sup>29)</sup>. Das UmgrStG geht vor.

## 2. Der Einbringende ist im Ausland ansässig

Einbringungen durch **Steuerausländer** werfen im Zusammenhang mit dem Einbringungsvermögen keine neuen Fragen auf. Untersucht wird nur mehr die Verstrickung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft.

### a) Einbringung in eine inländische Körperschaft

Erfolgt die Einbringung in eine **inländische Körperschaft**, unterliegen die Anteile der beschränkten Steuerpflicht (§ 98 Z 8 EStG, uU iVm §§ 1 Abs 3 Z 1, 21 Abs 1 Z 1 KStG). Gem § 16 Abs 1 handelt es sich um eine Buchwerteinbringung, sofern der Einbringende nicht die Aufwertungsoption nach § 16 Abs 3 ausübt. Dies gilt auch dann, wenn der ausländische Einbringende die Anteile in einem **ausländischen Betriebsvermögen** hält („isolierende Betrachtungsweise“<sup>30)</sup>).

Besteht mit dem Ansässigkeitsstaat des Einbringenden ein DBA, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Ist der Einbringende in einem **EU-Mitgliedstaat** ansässig, kommt es – trotz Entstrickung der Anteile – gem § 16 Abs 2 Z 1 zu einer Buchwerteinbringung. Die Belegenheit des Einbringungsvermögens ist irrelevant. Im Einklang mit der nun gefestigten Auslegung der FRL gilt § 16 Abs 2 Z 1 auch für die Einbringung inländischen Vermögens<sup>31)</sup>. Steuerneutral ist insbesondere die Einbringung einer österreichischen Betriebsstätte durch eine EU-Gesellschaft.
- Ist der Einbringende hingegen in einem **Drittstaat** ansässig, mit dem ein DBA besteht, das die Besteuerung von Kapitalanteilen – wie regelmäßig – dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zuweist, muß noch wie folgt differenziert werden:
  - Hält der Einbringende die Anteile an der übernehmenden Körperschaft im **Privatvermögen** oder in einem **ausländischen Betriebsvermögen**, liegt gem § 16 Abs 2 Z 2 eine Aufwertungseinbringung vor. Dies führt zur Besteuerung der stillen Reserven im Einbringungsvermögen (§§ 14 Abs 1 Satz iVm 16 Abs 2 Z 2). Das österreichische Besteuerungsrecht

erfaßt freilich nur **Inlandsvermögen** iSd § 98 Z 1 bis 3 und 7 EStG. Daher führt zwar die Betriebsstätteneinbringung (und die gleichgelagerte Einbringung eines Anteils an einer inländischen Mitunternehmerschaft<sup>32)</sup>) zur Gewinnrealisierung; die Besteuerung des Übertragungsgewinnes aufgrund eingebrachter Anteile an österreichischen Körperschaften (§ 98 Z 8 EStG) kommt nach dem DBA dem Ansässigkeitsstaat des Einbringenden zu. § 16 Abs 2 Z 2 geht hier ins Leere.

- Österreichische Besteuerungsrechte an den (konkreten) Anteilen an der übernehmenden Körperschaft sind hingegen nicht beschränkt, wenn diese in einem **inländischen Betriebsvermögen** (einer österreichischen Betriebsstätte oder Mitunternehmerschaft) gehalten werden. Dies spräche für eine Buchwerteinbringung. Stellt man hingegen – wie das BMF im Zusammenhang mit der Schwestern-einbringung bei ausländischem Gesellschafter – abstrakt auf die Verstrickung vom Einbringenden gehaltener Körperschafts-Anteile ab, wäre das Vorliegen einer Aufwertungseinbringung die Folge.
- In diesem Sinne nimmt das BMF eine Aufwertungseinbringung an, wenn die Anteile von einer **inländischen Tochter-Kapitalgesellschaft** des Einbringenden gehalten werden. Dies ist bei der Einbringung in die inländische Enkeltochtergesellschaft unter „Umgehung“ der inländischen Tochtergesellschaft der Fall. Auch hier soll es zur Gewinnrealisierung kommen<sup>33)</sup>. Als Wortinterpretation des § 16 ist dies – wie im Falle der „Schwestereinbringung“<sup>34)</sup> – konsequent: Kapitalanteile, die der ausländische Einbringende hielte, wären in Österreich in der Regel nicht steuerverstrickt. Die konkreten (von der österreichischen Tochtergesellschaft des Einbringenden gehaltenen) Anteile an der übernehmenden Körperschaft unterliegen hingegen der österreichischen Besteuerung. Wie im Falle der „Schwestereinbringung“ führen auch hier grammatikalische und teleologische Auslegung zu divergierenden Ergebnissen. Dem Gesetz stellt dies kein gutes Zeugnis aus.
- Eine steuerneutrale Buchwerteinbringung liegt hingegen vor, wenn das einschlägige DBA – anders als Art 13 OECD-MA – Österreich als Quellenstaat das Besteuerungsrecht an Kapitalanteilen beläßt. Dies ist etwa nach dem DBA-USA der Fall. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen, die im Privatvermögen gehalten werden, regelt das DBA nicht<sup>35)</sup>. Gleiches gilt aufgrund der Verordnung BGBl 1993/878 auch für Beteiligungen, die in einem Betriebsvermögen gehalten werden. Gewinne aus der Veräußerung solcher Anteile sind danach keine Unternehmensgewinne iSd Art III DBA-USA<sup>36)</sup>. Sie

<sup>29)</sup> BMF 9. 11. 1992, RdW 1993, 53; BMF 7. 1. 1993, RdW 1993, 131.

<sup>30)</sup> Zur Isolationstheorie vgl nur *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 98 Rz 4 mwN.

<sup>31)</sup> Vgl *Knobbe-Keuk*, DB 1991, 303; *Hoening*, eolex 1991, 640 f; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 155; *Schollmeier* in *Birk* (Hrsg), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995) § 30 Rz 24. Vgl auch BMF 17. 8. 1995, SWI 1995, 364. Nach Bericht von *Förster/Dautzenberg*, DB 1993, 649 FN 29 wird die FRL in manchen EU-Mitgliedstaaten (zB GB, Irland) allerdings insoweit abweichend gedeutet.

<sup>32)</sup> Dazu *Quantschnigg/Schuch*, EStHB § 98 Rz 8.3.

<sup>33)</sup> BMF 29. 4. 1993, RdW 1993, 231.

<sup>34)</sup> Vgl IV 1 b.

<sup>35)</sup> Vgl auch Abschnitt 21 der Richtlinien zum österreichisch-amerikanischen DBA vom 25. 10. 1956, BGBl 1957/232.

<sup>36)</sup> Dies geht auf ein Verständigungsverfahren mit den USA zurück: vgl *Loukota*, SWI 1993, 74; BMF 28. 12. 1993, RdW 1994, 66; BMF 3. 3. 1994 SWI 1994, 149.

unterliegen daher der österreichischen beschränkten Steuerpflicht. Folgerichtig fällt die Einbringung durch Personen oder Unternehmen, die in den USA ansässig sind, unter § 16 Abs 1<sup>37)</sup>.

#### Beispiel 8:

Eine in **Kroatien** (kein DBA!) ansässige Person bringt Vermögen in eine **österreichische AG** ein: Verstrickung der Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft → Buchwerteinbringung gemäß § 16 Abs 1, Inlandsvermögen bleibt verstrickt, Anteile iSd § 31 EStG an ausländischen Körperschaften wachsen in die österreichische Verstrickung hinein, gleichfalls Betriebsvermögen in Ländern, mit denen Österreich kein DBA abgeschlossen hat.

#### Beispiel 9.1:

Der Einbringende ist in der **Schweiz** ansässig (sonst wie 8): keine Verstrickung der Aktien (Art 13 Abs 3 DBA-CH) → Aufwertungseinbringung gem § 16 Abs 2 Z 2; der Übertragungsgewinn erfaßt: Betriebsvermögen in Österreich und in Ländern ohne DBA mit Österreich (zB Kroatien) sowie österreichische Grundstücke, nicht hingegen Anteile an inländischen Gesellschaften (Art 13 Abs 3 DBA-CH).

#### Beispiel 9.2:

Sachverhalt wie in Beispiel 9.1. mit folgender Abweichung: Der schweizerische Einbringende hält die Anteile an der österreichischen AG in einem **österreichischen Betriebsvermögen** (Betriebsstätte oder Mitunternehmerschaft). Die Lösung ist zweifelhaft: Stellt man auf die Verstrickung der konkreten Anteile ab, liegt gem § 16 Abs 1 eine Buchwerteinbringung vor. Hält man hingegen – wie das BMF – die abstrakte Steuerhängigkeit vom Einbringenden gehaltener Anteile für entscheidend, liegt gem § 16 Abs 2 Z 2 eine Aufwertungseinbringung vor.

#### Beispiel 10:

Der Einbringende ist in der **BRD** ansässig (sonst wie 8): keine Verstrickung der Aktien (Art 7 DBA-BRD) → dennoch Buchwerteinbringung gem § 16 Abs 2 Z 1; Inlandsvermögen bleibt verstrickt, Anteile iSd § 31 EStG an in-/ausländischen Körperschaften wachsen in die österreichische Verstrickung hinein, gleichfalls Betriebsvermögen in Ländern, mit denen Österreich kein DBA abgeschlossen hat.

#### Beispiel 11:

Der Einbringende ist in den **USA** ansässig (sonst wie 8): Verstrickung der Aktien, selbst wenn diese in den USA in einem Betriebsvermögen gehalten werden (Art III DBA-USA kommt nicht zur Anwendung) → Buchwerteinbringung gem § 16 Abs 1; sonst wie Beispiel 8 mit folgender Abweichung: der Übertragungsgewinn umfaßt auch eingebrachte Anteile iSd § 31 EStG an österreichischen Körperschaften.

#### b) Einbringung in eine ausländische Körperschaft

Die Einbringung durch einen Steuerausländer in eine **im Ausland ansässige Körperschaft** berührt österreichische Besteuerungsrechte nur dann, wenn inländisches Betriebsvermögen, ein Kapitalanteil an einer inländischen Körperschaft oder – unter den Voraussetzungen der §§ 30, 98 Z 7 EStG – ein inländisches Grundstück eingebracht wird. Sie wirft Auslegungsprobleme auf, die bisher nicht beachtet wurden. Ihr Grund liegt im Wortlaut des § 16 Abs 2. Wie erwähnt, ist entscheidend, ob bei dem Einbringenden „das Besteuerungsrecht der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten hinsichtlich der in Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven beschränkt ist.“ Dies paßt nicht auf Einbringungsvorgänge,

bei denen weder der Einbringende noch die übernehmende Körperschaft in Österreich steueransässig ist.

#### ba) Übernehmende Körperschaft in einem Drittstaat

##### Beispiel 12:

Eine ausländische Körperschaft bringt ihre österreichische Betriebsstätte und ihre 100%ige Beteiligung an einer österreichischen GmbH in eine **schweizerische AG** ein. Die einbringende Körperschaft ist

12.1 in **Norwegen**

12.2 in **Kroatien** (kein DBA!)

12.3 in **Italien** ansässig.

Kein Zweifel: Die vom Einbringenden gehaltenen Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind in Österreich nicht steuerverstrickt<sup>38)</sup>. Demgemäß hat das BMF in derartigen Fällen – vorbehaltlich der EG-rechtlichen Sonderregelung des § 16 Abs 2 Z 1 – mehrmals das Vorliegen einer Aufwertungseinbringung angenommen<sup>39)</sup>. Doch: Kann man – iSd § 16 Abs 2 – sagen, das österreichische Besteuerungsrecht sei „im Verhältnis zu anderen Staaten eingeschränkt“? Die Besteuerung einer von einem Ausländer gehaltenen Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft kommt – mangels inländischer Anknüpfung – von vornherein nicht in Betracht. Jegliches österreichisches Besteuerungsrecht fehlt, für eine „Einschränkung“ durch ein DBA bleibt kein Raum. Hinzu kommt: Auf beiden Besteuerungsebenen bleibt die Steuerhängigkeit im wesentlichen unverändert. Im Beispiel 12 bleibt die Betriebsstätte steuerverstrickt. Die eingebrachte Beteiligung ist weder vor noch nach der Einbringung steuerverstrickt (weshalb die Anwendung des § 16 Abs 2 Z 2 auch ins Leere geht). Entscheidend ist – wie oben gezeigt – freilich die Steuerhängigkeit der Anteile an der übernehmenden Körperschaft. Indessen kommt es auch auf dieser Ebene zu keinen Veränderungen: Weder die Anteile an der einbringenden noch jene an der übernehmenden Körperschaft sind steuerverstrickt. Auch wenn dies nach dem Wortlaut des § 16 Abs 2 gleichgültig ist, darf doch nicht übersehen werden, daß österreichische Besteuerungsinteressen im Beispiel 12 offenkundig in keiner Weise berührt sind<sup>40)</sup>.

Das BMF meint<sup>41)</sup>: „Im Gegensatz zu § 1 Abs 1 und § 7 Abs 1, in denen nur der Wegfall des Besteuerungsrechtes die Anwendung des UmgrStG ausschließt, ist es für den Aufwertungszwang iSd § 16 Abs 2 bedeutungslos, ob das Besteuerungsrecht verlorengelht oder von vornherein nicht besteht.“<sup>42)</sup> Wie nach dem StruktVG

<sup>38)</sup> Werden die Anteile an der übernehmenden Körperschaft in einer österreichischen Betriebsstätte gehalten, kommt es darauf an, ob man auf die Verstrickung der konkreten Anteile abstellt oder von den konkreten Zuständen abstrahiert (Vgl Beispiel 9.2).

<sup>39)</sup> BMF 6. 7. 1993, SWK 1993 A 445; BMF 16. 8. 1993, SWI 1993, 271; BMF 22. 3. 1995, SWK 1995, A 370; BMF 22. 3. 1995, SWK 1995 A 404; BMF 21. 4. 1995, ÖStZ 1995, 219.

<sup>40)</sup> Zutreffende Kritik an der Ansicht des BMF bei *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>2</sup> § 16 Rz 25 sowie in FN 16. AA *Tumpel*, ÖStZ 1995, 335.

<sup>41)</sup> BMF 22. 3. 1995 SWK 1995 A 370.

<sup>42)</sup> Auch hier liegt offenkundig wieder die irriige Meinung zugrunde, **durch** die Einbringung könne eine Einschränkung des Besteuerungsrechtes an den Kapitalanteilen bewirkt werden („ob das Besteuerungsrecht verlorengelht“). Dazu schon früher im Text.

<sup>37)</sup> *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 405 f; *Poindl*, SWI 1995, 189.



müsse es zu einer Verdoppelung der stillen Reserven kommen. Und: „Fehlt“<sup>43)</sup> das Besteuerungsrecht auf der Beteiligungsebene, ist der Aufwertungszwang gegeben.“

Obwohl diese These auf eine Korrektur des Gesetzeswortlautes hinausläuft, weil sie die „Einschränkung“ österreichischer Besteuerungsrechte durch ihr „Fehlen“ substituiert, ist sie – unter Berücksichtigung des Grundsatzes der doppelten Verstrickung – wohl die einzige mögliche Deutung des § 16 Abs 2 Satz 1<sup>44)</sup>.

Im Beispiel 12.1 und 12.2 liegt danach eine Aufwertungseinbringung (§ 16 Abs 2 Z 2), im Beispiel 12.3 hingegen eine Buchwerteinbringung (§ 16 Abs 2 Z 1) vor.

Jene Ansicht des BMF, die das „Fehlen“ österreichischer Besteuerungsrechte als „Einschränkung“ iSd § 16 Abs 2 interpretiert, bietet freilich keine Lösung, wenn es im Sinne von § 16 Abs 2 Z 1 und 2 zu entscheiden gilt, ob das österreichische Besteuerungsrecht „im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ... oder im Verhältnis zu anderen ... Staaten eingeschränkt“ ist.

#### bb) Übernehmende Körperschaft in einem EU-Mitgliedstaat

##### Beispiel 13:

Eine 100%ige Beteiligung an einer österreichischen GmbH wird in eine deutsche GmbH eingebracht. Der Einbringende ist

13.1 in Frankreich

13.2 in Kroatien

13.3 in der Schweiz

13.4 in den USA ansässig.

Im Beispiel 13.1 scheint die Interpretation des § 16 Abs 2 durch das BMF noch keine Schwierigkeiten zu bereiten: Das österreichische Besteuerungsrecht an dem deutschen GmbH-Anteil fehlt. Ob der französische Einbringende insoweit der französischen oder der deutschen Besteuerung unterliegt, ergibt sich aus dem zwischen Frankreich und der BRD bestehenden DBA. Dies kann indessen offen bleiben. Denn das Besteuerungsrecht steht jedenfalls einem anderen EU-Mitgliedstaat zu. Im Beispiel 13.2 wird ein Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der deutschen GmbH wahrscheinlich in Kroatien besteuert. Allerdings unterliegt er auch der deutschen beschränkten Steuerpflicht (§§ 17 iVm 49 Abs 1 Nr 2 lit e dEStG), die – mangels eines DBA – nicht eingeschränkt wird. Hält man dies ausreichend für die Annahme einer Buchwerteinbringung gem § 16 Abs 2 Z 1, können die Beispiele 13.3 und 13.4 nicht anders beurteilt werden<sup>45)</sup>. Im Beispiel 13.4 unterliegen Gewinne aus der Veräußerung des Anteils an der deutschen GmbH nicht nur der amerikanischen, sondern auch der deutschen Besteue-

rung. Daß die BRD auf dieses Besteuerungsrecht im DBA mit den USA verzichtet hat, ist ihre Angelegenheit und berührt österreichische Fiskalinteressen nicht. Für die Anwendung des § 16 Abs 2 Z 1 muß es reichen, daß einem anderen EU-Mitgliedstaat ein Besteuerungsrecht zukommt. Ob damit das Besteuerungsrecht eines Drittstaates konkurriert, ist ebensowenig relevant, wie die Regelung eines derartigen Besteuerungskonfliktes in einem DBA, an dem Österreich nicht beteiligt ist.

Allerdings hat das BMF das Beispiel 13.4 anders beurteilt<sup>46)</sup>: § 16 Abs 2 Z 1 setze voraus, daß der Einbringende ein Angehöriger eines EU-Mitgliedstaates sei. Wäre dies richtig, hätte die Einbringung die Besteuerung der stillen Reserven in dem eingebrachten Kapitalanteil nach § 98 Z 8 EStG zur Folge, die – wie ausgeführt – durch das DBA-USA nicht eingeschränkt wird. Der Ansicht des BMF ist indessen nicht zu folgen.

Zunächst steht sie im Widerspruch zur FRL<sup>47)</sup>. Danach ist der Anteilstausch, der der Einbringung von Kapitalanteilen entspricht, steuerneutral, wenn die übernehmende Gesellschaft<sup>48)</sup> und die „erworbene Gesellschaft“ (jene Gesellschaft, an der die eingebrachte Beteiligung besteht) in Mitgliedstaaten ansässig sind. Auf die Ansässigkeit des Einbringenden kommt es nicht an<sup>49)</sup>. Dies ist konsequent, bedenkt man, daß der Anteilstausch in die FRL aufgenommen wurde, weil er im Vereinigten Königreich die gebräuchlichste Form einer fusionsähnlichen Unternehmensübernahme darstellt<sup>50)</sup>. Er führt zur (konzernmäßigen) Vereinigung der übernehmenden und der erworbenen Gesellschaft. Ist es bei der echten Fusion ausreichend, wenn die vereinigten Gesellschaften in EU-Mitgliedstaaten ansässig sind, muß gleiches für den Anteilstausch gelten. Auf die Ansässigkeit der Gesellschafter kommt es in beiden Fällen nicht an.

##### Beispiel 14:

Hielte das Gesellschaftsrecht eine (echte) Verschmelzung über die deutsch-österreichische Grenze bereit, wäre die Aufnahme einer österreichischen GmbH durch eine deutsche GmbH ungeachtet eines US-amerikanischen Gesellschafters nach der FRL steuerneutral. Warum sollte für den funktionsgleichen Anteilstausch im Beispiel 13.4 Abweichendes gelten? In beiden Fällen ist die Besteuerung der Anteile an der übernehmenden GmbH eine deutsch-amerikanische Angelegenheit.

Aber die Ansicht des BMF ist auch durch den Wortlaut des § 16 Abs 2 Z 1 nicht gedeckt. Von der **Ansässigkeit** des Einbringenden ist dort nicht die Rede. Es reicht,

<sup>43)</sup> Hervorhebung hinzugefügt.

<sup>44)</sup> AA *Rettenbacher*, Internationale Umgründungen und Fusionsrichtlinie, jur Diss (Wien) 119 (noch unveröffentlicht). Wohl auch *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>1</sup> § 16 Rz 18 zu § 16 Abs 2 idF vor dem EU-Anpassungsgesetz. Keine Stellungnahme hingegen in der 2. Auflage.

<sup>45)</sup> Dies spielt im Beispiel 13.3 freilich keine Rolle. Selbst wenn § 16 Abs 2 Z 2 zur Anwendung käme, wäre die Besteuerung des Übertragungsgewinnes nach Art 13 DBA-CH ausgeschlossen. So auch BMF 16. 9. 1992, SWI 1992, 453 und *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 405.

<sup>46)</sup> BMF 22. 3. 1995, SWK 1995 A 404; BMF 21. 4. 1995, ÖStZ 1995, 219. Zustimmung *Tumpel*, ÖStZ 1995, 334.

<sup>47)</sup> *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 405 ff. Vergleichbare Kritik am dUmwStG bei *Thömmes*, ZGR 1994, 83.

<sup>48)</sup> § 16 Abs 2 Z 1 geht andererseits über die Erfordernisse der Richtlinie hinaus: Ist der Einbringende in einem EU-Mitgliedstaat ansässig, liegt eine Buchwertfortführung auch dann vor, wenn die übernehmende Körperschaft in einem Drittstaat ansässig ist.

<sup>49)</sup> *Saß*, DB 1990, 2343; *Wassermeyer*, DStR 1992, 58f; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 159 f; *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 403; *Tumpel*, ÖStZ 1995, 335; *Schollmeier in Birk* (Hrsg), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts (1995) § 30 Rz 99.

<sup>50)</sup> *Saß*, DB 1990, 2342; *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 101 f mwN.

wenn Gewinne des Einbringenden aus der Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Körperschaft der beschränkten Steuerpflicht eines EU-Mitgliedstaates unterliegen. Auch dann „fehlt“ das österreichische Besteuerungsrecht „im Verhältnis zu einem anderen Mitgliedstaat“<sup>51)</sup>. Wie erwähnt, schadet der Verzicht des EU-Mitgliedstaates auf dieses Besteuerungsrecht in einem DBA nicht. Gleiches muß im übrigen gelten, wenn der Einbringende in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, dieser aber Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft – etwa aufgrund eines Schachtel- oder Holdingprivilegs (zB nach § 8b dKStG) – nicht besteuert.

Hat Österreich mit dem Ansässigkeitsstaat der übernehmenden Körperschaft kein DBA abgeschlossen, ist die Voraussetzung des § 12 Abs 3 Z 2 nicht erfüllt. Art III greift nicht ein. Die Gewinnrealisierung folgt aus § 6 Z 14 EStG. Anders als bei der Einbringung durch einen Steuerinländer führt die systemwidrige Voraussetzung in § 12 Abs 3 Z 2 zwar nicht zu einem widersinnigen Ergebnis. Sie ist hier jedoch entbehrlich, weil sich der Aufwertungszwang bei Anwendung des Art III aus § 16 Abs 2 Z 2 ergäbe.

## V. Reform

§ 16 Abs 2 ist nicht nur hochkompliziert, sondern geradezu tückisch. Sieht man von Einbringungen durch EU-Gesellschaften ab, läßt sich fast kein Fall einer internationalen Einbringung zweifelsfrei beurteilen. Die Folgen einer Fehlbeurteilung sind indessen dramatisch: Die schlagartige Besteuerung der stillen Reserven im Einbringungsvermögen wird die Finanzkraft des Steuerpflichtigen häufig schwer belasten, manchmal sogar seine wirtschaftliche Existenz gefährden.

§ 16 Abs 2 ist dringend reformbedürftig. Er muß möglichst rasch an das – sonst durchwegs hohe – legislative Niveau des UmgrStG angepaßt werden. Dabei sollten die folgenden Prinzipien verwirklicht werden:

1. Sofern man an der Verdoppelung der stillen Reserven festhalten will, sind nachstehende Änderungen erforderlich:

a) Maßgeblich ist die **Ansässigkeit des Einbringenden**. Eine Buchwerteinbringung liegt vor, wenn der Einbringende im **Inland** oder in einem anderen **EU-Mitgliedstaat** ansässig ist. Wer die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft hält – der Einbringende oder eine konzernverbundene Gesellschaft – ist hier (vgl aber c) gleichgültig. Die „Schwestern-Einbringung“ wäre zweifelsfrei im Sinne der Ansicht des BMF geregelt. Das problematische Tatbestandsmerkmal der „Einschränkung“ österreichischer Besteuerungsrechte „im Verhältnis“ zu EU-Mitgliedstaaten und Drittstaaten entfällt. Der Rechtsanwender muß weder überprüfen, ob jener EU-Mitgliedstaat, in dem der Einbringende ansässig ist, Kapitalanteile der unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht unterwirft, eine Steuerbefreiung gewährt oder auf sein Besteuerungsrecht in einem DBA verzichtet hat. Anders

als nach geltendem Recht wäre gesichert, daß das Ergebnis solcher Recherchen zum ausländischen Steuerrecht für die Anwendung des § 16 Abs 2 jedenfalls irrelevant ist.

b) Eine **Ausnahme** erfordert die FRL für den **Anteilstausch**: Die Ansässigkeit des Einbringenden ist hier irrelevant. Die Einschränkung der Ausnahme auf Kapitalanteile an EU-Gesellschaften und/oder die Einbringung in EU-Gesellschaften ist EG-rechtlich zulässig.

c) Das Bestehen österreichischer Besteuerungsrechte sollte in einer weiteren Ausnahmeregelung Berücksichtigung finden: Ist der Einbringende in einem Drittstaat ansässig und ist das österreichische Besteuerungsrecht an den (konkreten) Anteilen an der in Österreich ansässigen übernehmenden Körperschaft dennoch nicht beschränkt, käme es in Durchbrechung der Grundregel (a) zur Buchwerteinbringung. Dies beträfe vier Fälle: das Fehlen eines DBA, das Vorliegen eines DBA nach der Art des DBA-USA, das Halten der Anteile durch eine inländische Tochtergesellschaft oder in einem inländischen Betriebsvermögen des Einbringenden.

§ 16 Abs 2 hätte dann den folgenden Wortlaut:

(2) Unterliegt der Einbringende nicht der unbeschränkten Steuerpflicht, sind für das inländische und das ausländische Vermögen die nach § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Werte anzusetzen. Abweichend davon gilt § 16 Abs 1 in den folgenden Fällen:

1. Der Einbringende ist in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig.
2. Es werden Kapitalanteile [an einer EU-Gesellschaft<sup>52)</sup>] in eine EU-Gesellschaft eingebracht.
3. Das österreichische Besteuerungsrecht an den Anteilen<sup>53)</sup> an der übernehmenden Körperschaft ist durch kein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt.

2. Sollte hingegen im Rahmen einer Neugestaltung des Konzernsteuerrechtes – wie nach dem Versuch des SteuerreformG 1993<sup>54)</sup> – die generelle Steuerneutralität von Gewinnen und Verlusten aufgrund von Beteiligungsveräußerungen im Bereich der Körperschaften verwirklicht werden, müßte die in § 16 Abs 2 verankerte Verstrickung auf der zweiten Ebene – der Gesellschafterebene – überdacht werden:

a) Sie ginge jedenfalls dann ins Leere, wenn die Anteile an der **inländischen übernehmenden Körperschaft** von einer inländischen Körperschaft gehalten werden. Der Verzicht auf die Verdoppelung der stillen Reserven wäre freilich auch bei der Einbringung (durch inländische natürliche Personen oder inländische Körperschaften) **in ausländische Körperschaften** in Betracht zu ziehen: Inländisches Betriebsvermögen bleibt ohnehin steuerverstrickt, ausländisches kann auch vor der Einbringung nicht substantiell besteuert werden<sup>55)</sup>. Bei der Einbringung von

<sup>51)</sup> Daß eine richtlinienkonforme Interpretation am eindeutigen Wortlaut des § 16 Abs 2 Z 1 scheitert, trifft daher nicht zu. So aber *Tumpel*, ÖStZ 1995, 335 gegen *Bachl/Starlinger*, SWI 1994, 406 f.

<sup>52)</sup> Dieser Kurzbegriff sollte für die komplizierte, in § 12 Abs 3 enthaltene Definition eingeführt werden (so § 23 Abs 1 dUmwStG).

<sup>53)</sup> Hier sollte nicht der Begriff „Kapitalanteil“ verwendet werden (dazu in FN 13).

<sup>54)</sup> SWK 1993 T 54 ff, 91 f.

<sup>55)</sup> Oben IV 1 e. Obwohl die FRL bei der Einbringung von Unternehmensanteilen – anders als beim Anteilstausch (Art 8 Abs 2 FRL) – keine Übertragung der Einbringungsreserven auf die Anteile an der übernehmenden Körperschaft vorsieht, dürfte die Verdoppelung der stillen Reserven dennoch nicht gegen die

Kapitalanteilen in eine ausländische Körperschaft verliert Österreich hingegen das Besteuerungsrecht am Einbringungsvermögen. Hier ist Speicherung der stillen Reserven auf der Gesellschafterebene<sup>56)</sup> die einzige Möglichkeit, inländische Besteuerungsrechte zu wahren.

b) Bei Einbringenden, die in **EU-Mitgliedstaaten** ansässig sind, entfällt die Aufwertungseinbringung bereits nach geltendem Recht. Ein Verzicht auf den Aufwertungszwang könnte mE aber auch bei Einbringenden aus **Drittstaaten** erwogen werden. Inländisches Betriebsvermögen bleibt ohnehin steuerverstrickt. Eingebrachte Kapitalanteile können auch vor der Einbringung in aller Regel nicht besteuert werden. Den Aufwertungszwang aufrechtzuerhalten, um Veräußerungsstrategien vorzu-

beugen, halte ich für überzogen: Ist der Einbringende eine ausländische Körperschaft, kann der Wert des Inlandsvermögens (ohne Einbringung) durch den Verkauf der Anteile an dem ausländischen Rechtsträger – uU nach einer im Ausland durchgeführten Abspaltung von zurückzubehaltenden Vermögensteilen<sup>57)</sup> – realisiert werden, ohne daß der österreichische Fiskus zum Zuge käme. Veräußerungsstrategien werden durch den Aufwertungszwang somit nur dann durchkreuzt, wenn der ausländische Einbringende eine natürliche Person ist.

c) Die Verdoppelung der stillen Reserven bliebe im wesentlichen<sup>58)</sup> nur bei Anteilen an inländischen übernehmenden Körperschaften aufrecht, die von **inländischen natürlichen Personen** (im Privat- oder in einem Betriebsvermögen) gehalten werden. Allein hier hätte sie im Interesse der Erfassung des Totalgewinnes die Einmalbesteuerung im Liquidationsfall zu sichern und steuerparenden Veräußerungsstrategien vorzubeugen<sup>59)</sup>.

FRL verstoßen. So *J. Thiel*, GmbHR 1994, 281 gegen *Förster/Dautzenberg*, DB 1993, 645, 647 f unter Hinweis auf eine Bestimmung des Entwurfs der FRL, die noch den Ansatz der Anteile zum Teilwert zuließ; wie *J. Thiel* auch *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 197 f.

<sup>56)</sup> Dies müßte durch eine Korrektur der in § 20 Abs 7 fingierten Teilwertabschreibung auf internationale Schachtelbeteiligungen an übernehmenden Körperschaften ergänzt werden (vgl oben IV 1 a).

<sup>57)</sup> *Hoening*, *ecolox* 1991, 726 f.

<sup>58)</sup> Oben I am Ende.

<sup>59)</sup> Zur Verdoppelung der stillen Reserven muß es auch kommen, wenn ein Inländer Kapitalanteile in eine ausländische Körperschaft einbringt.

**Buchwert- oder Aufwertungseinbringung**

(Nicht gesondert erwähnt wird die Aufwertungsoption gem § 16 Abs 3)

	1. Übernehmende K in Österreich	2. Übernehmende K in EU-MS	3. Übernehmende K in Drittstaat
A. Einbringender in Österreich	– Anteile in Ö steuerhängig → BWE (§ 16/1)	– Anteile nach DBA idR in Ö steuerhängig → BWE (§ 16/1)	– Anteile nach DBA idR in Ö steuerhängig → BWE (§ 16/1) – ohne DBA: Art III greift nicht ein → Gewinnrealisierung (§ 6/14 EStG)
B. Einbringender in EU-MS	Anteile nach DBA idR in EU-MS steuerhängig → BWE (§ 16/2/1)	Anteile nach DBA idR in EU-MS steuerhängig → BWE (§ 16/2/1)	– Anteile nach Regel-DBA in EU-MS steuerhängig → BWE (§ 16/2/1) – anders, wenn EU-MS in DBA auf Besteuerung der Anteile verzichtet? – ohne DBA: Art III greift nicht ein → Gewinnrealisierung (§ 6/14 EStG)
		Nur bei <i>inländischem Einbringungsvermögen</i> relevant!	Nur bei <i>inländischem Einbringungsvermögen</i> relevant!
C. Einbringender in Drittstaat	– Anteile nach DBA idR nicht in Ö steuerhängig → AWE (§ 16/2/2) (geht bei eingebrachten Kapitalanteilen meist ins Leere) – ohne DBA: Anteile gem § 98 EStG steuerhängig → BWE (§ 16/1) – ebenso bei DBA-USA etc	– ohne DBA-Drittstaat-EU-MS: Anteile uU in EU-MS steuerhängig (zB §§ 17, 49/1/2/e dEStG) → BWE (§ 16/2/1) – anders, wenn EU-MS in DBA auf Besteuerung verzichtet? aA BMF: in beiden Fällen AWE (§ 16/2/2)	– Anteile nicht steuerhängig → AWE (§ 16/2/2) – ohne DBA: Art III greift nicht ein → Gewinnrealisierung (§ 6/14 EStG)
		Nur bei <i>inländischem Einbringungsvermögen</i> relevant!	Nur bei <i>inländischem Einbringungsvermögen</i> relevant!

K = Körperschaften, Ö = Österreich, BV = Betriebsvermögen, BWE = Buchwerteinbringung, AWE = Aufwertungseinbringung, EU-MS = EU-Mitgliedstaat.