

1. Grenzüberschreitende Umgründungen im europäischen Steuerrecht

Johannes Reiter/Gustav Wurm

Schrifttum: *Achatz/Kofler*, Internationale Verschmelzungen, in Achatz et al (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23; *Benecke/Schnitger*, Änderungsrichtlinie zur Fusionsrichtlinie: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und Aufnahme transparenter Gesellschaften – zwei unvereinbare Ziele?, IStR 2005, 606 (Teil I) und IStR 2005, 641 (Teil II); *Benecke/Schnitger*, Final Amendments to the Merger Directive: Avoidance of Economic Double Taxation and Application to Hybrid Entities, Intertax 2005, 170; *Borchardt*, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union⁵ (2012); *Brodersen/et al* (Hrsg), Beck'sches Handbuch Umwandlungen international (2013); *Damböck*, Hybride Formen internationaler Umgründungen, in Achatz et al (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 253; *Dautzenberg*, Europarechtliche Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts, in Haritz/Menner/Bilitewski (Hrsg), UmwStG⁵ (2019); *Fehling*, Fusionsrichtlinie, in Schaumburg/Englisch (Hrsg), Europäisches Steuerrecht² (2020) 627; *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen nach der Fusionsbesteuerungsrichtlinie (2008); *Furherr/Reiter*, Exporteinbringung von Kapitalanteilen durch Drittstaatsangehörige, SWK 2023, 574; *Furherr/Reiter*, Österreichische Regelung zur Exporteinbringung von Kapitalanteilen ist unionsrechtswidrig, SWI 2018, 279; *Gruber*, Die Missbrauchsbestimmungen des § 44 Umgründungssteuergesetz, ÖStZ 2010, 157; *Gille*, Missbrauchstypisierungen im neuen Umwandlungssteuerrecht: Verstoß gegen die Fusionsrichtlinie?, IStR 2007, 194; *Gosch*, Rechtmäßigkeit der Entstrickungsbesteuerung nach § 20 UmwStG 1995, IWB 2014, 183; *Hackl*, Der Missbrauchstatbestand im österreichischen Umgründungssteuerrecht im Lichte des Falls Foggia, taxlex 2013, 9; *Hafner/Heinrich*, Internationale Umwandlungen, in Achatz et al (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 65; *Hagemann/Kahlenberg* (Hrsg), ATAD-Kommentar (2018); *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, System und Schwächen der Fusionsrichtlinie, DB 1991, Beilage 12; *Hirschler*, Grenzüberschreitende Umgründungen – Harmonisierung und deren Grenzen, in Universität Wien (Hrsg), Vienna Law Inauguration Lectures – Band III (2014) 1; *Hofstätter*, Änderungen der Fusionsrichtlinie, ecolx 2005, 824; *Hohenwarter*, Internationale Verschmelzungen nach dem BudBG 2007, RdW 2007, 501 (Teil I) und RdW 2007, 568 (Teil II); *Hohenwarter*, Verschmelzungen und Internationales Steuerrecht, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch (Hrsg), Sonderbilanzen bei Umgründungen (2008) 29; *Kempinger*, Grenzüberschreitende Sitzverlegung und Hinein bzw Hinausverschmelzung einer Tochtergesellschaft, ÖStZ 2007, 70; *Kessler/Philipp*, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung?, DStR 2012, 267; *Hügel/Mühlechner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG (1999); *Koch/Siller*, Die Wegzugsbesteuerung (Art 5 der Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie), in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie 49; *G. Kofler*, Das Verhältnis zwischen primärem und sekundärem Unionsrecht im direkten Steuerrecht, in Lang/Weinzierl (Hrsg), Europäisches Steuerrecht – FS Rödler (2010) 957; *G. Kofler/Schindler*, Grenzüberschreitende Umgründungen: Änderungen der steuerlichen Fusions-

richtlinie und Anpassungsbedarf in Österreich, taxlex 2005, 496 (Teil I) und taxlex 2005, 496 (Teil II); *G. Kofler/Schindler*, Grenzüberschreitende Umgründungen unter Beteiligung hybrider Gesellschaften, SWI 2006, 262; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018); *Lenz/Borchardt* (Hrsg), EU-Verträge⁶ Kommentar (2012); *Linn*, Das EuGH-Urteil der Rs. DMC und der Vorlagebeschluss des FG Düsseldorf – Ende der Diskussionen um die Wegzugssteuer?, IStR 2014, 136; *Mair/Nekrasov*, Kurswechsel in der „Wegzugsbesteuerung“? – Rechtssachen DMC und Kommission/Dänemark, taxlex 2014, 144; *Mayr/Mair*, Grenzüberschreitende Verschmelzungen und Einbringungen nach dem AbgÄG 2015, RdW 2016, 72; *Mechtler*, Anti-BEPS-RL: Umsetzungsbedarf bei der Wegzugsbesteuerung?, RdW 2016, 859; *Moser*, Auswirkungen der Rs. Foggia auf das österreichische UmgrStG, SWI 2012, 406; *Novacek*, Der Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts gem Art 15 FRL sowie § 22 BAO und § 44 UmgrStG, ÖStZ 2012/175, 114; *Pinetz/Schaffer*, Kapitalverkehrsfreiheit und Exit Tax Bestimmungen: Änderung der Entstrickungsbesteuerung bei Drittstaaten notwendig?, ÖStZ 2014, 423; *Prinz/Desens* (Hrsg), Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht² (2023); *Quantschnigg*, Kurzdarstellung der steuerlichen EU-Anpassungsgesetze außerhalb der Umsatzsteuer, RdW 1994, 221; *Ruiner*, Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National Grid Indus BV, IStR 2012, 49; *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2015: Neues zur Einkünftezurechnung, Einlagenrückzahlung und „Wegzugsbesteuerung“, RWZ 2015, 375; *Schindler*, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der (deutschen) Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300; *Schön*, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289; *Sedemund*, Auswirkung des Unionsrechts auf das deutsche Umwandlungssteuerrecht in Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht² (2023) 137; *Staringer*, Grenzüberschreitende Verschmelzung, Umwandlung und Sitzverlegung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 213; *Staringer*, Die EG-Fusionsrichtlinie, in Gassner/Lechner (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) 129; *Staringer*, Q2: Internationale Umgründungen im Steuerrecht, in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hg), Handbuch der Umgründungen¹² (2013); *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994); *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hg), Handbuch der Umgründungen²² (2022); *Wiesner/Mayr*, UmgrStG: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2007, 435; *Wurm*, Rs DMC: EuGH zur Unionsrechtskonformität der Wegzugsbesteuerung bei grenzüberschreitenden Einbringungen von Mitunternehmeranteilen, GES 2014, 246.

Inhaltsübersicht

I. Grundsätze	1/1
II. Fusions-RL (RL 90/434/EWG idgF)	1/4
A. Hintergrund	1/4
B. Anwendungsbereich	1/10
1. Sachlich	1/10
2. Persönlich	1/17
C. Rechtsfolgen auf Gesellschaftsebene	1/21
1. Grundsatz der Steuerneutralität	1/21
2. Betriebsstätte im Staat der übertragenden Gesellschaft (Art 4 ff)	1/23
3. Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat (Art 10)	1/30
4. Sonderregel für „up-stream“ Fusionen und (Ab)Spaltungen (Art 7)	1/33
D. Rechtsfolgen auf Gesellschafterebene	1/37
E. Hybride Gesellschaften	1/42
1. Grundsatz der Steuerneutralität	1/42

2. Wahlrecht zur Steuerpflicht („opting-out“)	1/45
F. Missbrauchsvorbehalt	1/48
III. Entstrickungs- bzw Wegzugsbesteuerung	1/53

I. Grundsätze

Harmonisierungskompetenz: Der AEUV sieht – im Unterschied zu den indirekten Steuern in Art 113 AEUV – im Bereich der direkten Steuern keine spezifische Harmonisierungskompetenz der EU bzw einen daraus resultierenden Harmonisierungsauftrag vor (*Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz 1; *Borchardt*, Europäische Union⁵ Rz 828). Steuerpolitische Maßnahmen der EU zur Harmonisierung der direkten Steuern können – unter gewissen Voraussetzungen – jedoch nach Maßgabe der Art 115, 116 oder 352 AEUV gesetzt werden, wobei hierfür insb Art 115 AEUV von zentraler Bedeutung ist (*Wolfgang/Gellert* in Lenz/Borchardt, EU-Verträge⁶ vor Art 110–113 AEUV Rz 14). Materielle Voraussetzung für eine Harmonisierung nach Art 115 AEUV ist, dass sich die betroffenen nationalen Rechts- und Verwaltungsvorschriften unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken (*Fischer* in Lenz/Borchardt, EU-Verträge⁶ Art 115 AEUV Rz 2). Maßnahmen zur Harmonisierung der direkten Steuern auf Grundlage des Art 115 AEUV setzen daher voraus, dass unterschiedliche nationale Steuerordnungen und daraus resultierende unterschiedliche Steuerbelastungen den gemeinsamen Binnenmarkt unmittelbar behindern (*Wolfgang/Gellert* in Lenz/Borchardt, EU-Verträge⁶ vor Art 110–113 AEUV Rz 14 mwN).

Fusions-RL: Ein Harmonisierungsbedarf besteht auch im Rahmen der steuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Umgründungen, sofern nach den entsprechenden nationalen Steuerordnungen die umgründungsbedingte Übertragung von Wirtschaftsgütern auf einen im anderen Mitgliedstaat ansässigen Rechtsträger zur sofortigen steuerwirksamen Aufdeckung von stillen Reserven führt und daraus resultierende potentielle Steuerbelastungen die Errichtung bzw das Funktionieren eines gemeinsamen Binnenmarkts unmittelbar behindern (so auch *Hirschler*, in Universität Wien, Vienna Law Inauguration Lectures III 2). Auf Basis des Art 115 AEUV (bzw dessen Vorgängerregelung in Art 94 EGV) wurde folglich die Fusions-RL erlassen, welche die Einführung materiell gleichen Rechts betreffend der steuerlichen Behandlung von Verschmelzungen, Spaltungen, der Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft (SE) oder einer Europäischen Genossenschaft (SCE) von einem Mitgliedsstaat in einen anderen vorsieht

(Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz 61; Wolfgang/Gellert in Lenz/Borchardt, EU-Verträge⁶ vor Art 110–113 AEUV Rz 16; im Detail Rz 1/4).

- 1/3 Primär- und sekundärrechtlicher Rahmen:** Neben den sekundärrechtlichen Vorgaben der Fusions-RL sind die nationalen Bestimmungen zur Besteuerung von grenzüberschreitenden Umgründungen zudem an den primärrechtlichen Grundfreiheiten des AEUV und anderem Sekundärrecht (Richtlinien) zu messen (*Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.23; *Dautzenberg* in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG⁵ Europarechtliche Grundlagen Rz 142). Primärrechtliche Grenzen des nationalen Gesetzgebers ergeben sich dabei va aus der Niederlassungsfreiheit (Art 49 ff AEUV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art 63 ff AEUV). Die Vorgaben der Grundfreiheiten des AEUV sind insb dann von entscheidender Bedeutung, wenn bestimmte grenzüberschreitende Umgründungen nicht vom Anwendungsbereich der Fusions-RL erfasst sind. Dies betrifft – neben Fällen des fehlenden persönlichen Anwendungsbereichs der Fusions-RL (im Detail Rz 1/17) – insb jene Fälle, in denen die Fusions-RL dem Herkunftsmitgliedstaat die Schlussbesteuerung nicht untersagt, sofern die umgründungsbedingt auf einen Rechtsträger im anderen Mitgliedstaat übertragenen Wirtschaftsgüter keiner Betriebsstätte im Herkunftsmitgliedstaat zugerechnet werden können und als Folge das Besteuerungsrecht des Herkunftsmitgliedstaats an in diesen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven eingeschränkt wird (*Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.43; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz 75; *Wernicke* in Handbuch UmwInt 22). Die entsprechenden primär- und sekundärrechtlichen Anforderungen an den nationalen Gesetzgeber hinsichtlich steuerlicher Regelungen betreffend die Realisierung von stillen Reserven in Wirtschaftsgütern anlässlich eines einer grenzüberschreitenden Umgründung, einer Sitzverlegung bzw der Überführung der Wirtschaftsgüter von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat („Entstrickungs- bzw Wegzugsbesteuerung“) wurden in den letzten Jahren durch die Rechtsprechung des EuGH (ua EuGH 11.3.2004, Rs C-9/02 Lasteyrie du Saillant; EuGH 7.9.2006, Rs C-470/04 N; EuGH 29.11.2011, Rs C-371/10 National Grid Indus; EuGH 6.9.2012, Rs C-38/10 Kommission/Portugal; EuGH 31.1.2013, Rs C-301/11 Kommission/Niederlande; EuGH 25.4.2013, Rs C-64/11 Kommission/Spanien; EuGH 18.7.2013, Rs C-261/11 Kommission/Dänemark; EuGH 23.1.2014, Rs C-164/12 DMC; EuGH 21.5.2015, C-657/13 Verder LabTec; EuGH 22.3.2018, C-327/16 Marc Jacob und C-421/16 Marc Lassus; EuGH 18.9.2019, C-662/18 AQ und C-672/18 DN) und Art 5 Anti-Tax Avoidance Richtlinie (EU-Richtlinie 12.7.2016, 2016/1164, ABl L 193/1, kurz ATAD) konkretisiert (im Detail Rz 1/55).

II. Fusions-RL (RL 90/434/EWG idgF)

A. Hintergrund

Historische Entwicklung: Die Stammfassung der Fusions-RL (RL 90/434/EWG) wurde als Teil des sog Richtlinien-Pakets, welches neben der Fusions-RL ua auch die Stammfassung der Mutter-Tochter-RL beinhaltet, am 23.7.1990 vom Rat verabschiedet und umfasste ursprünglich lediglich Fusionen, (Auf-)Spaltungen, Einbringungen von Unternehmensteilen und den Anteilstausch (*Hafner/Heinrich* in Achatz et al, Internationale Umgründungen 72; *Wernicke* in Handbuch UmwInt 22; *Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.5). Eine wesentliche materielle Anpassung der Fusions-RL erfolgte durch die Änderungs-RL 2005/19/EG vom 17.2.2005, wodurch es sowohl zu einer Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs (Aufnahme der SE, der SCE, sowie hybrider Gesellschaften) als auch zu einer Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs (Aufnahme der Abspaltung sowie der Sitzverlegung einer SE oder SCE) der Fusions-RL gekommen ist; zudem erfolgten im Rahmen der Änderungs-RL 2005/19/EG diverse Klarstellungen (zu den Änderungen *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 496; *Kofler/Schindler*, taxlex 2005, 559; *Benecke/Schnitger*, IStR 2005, 606; *Benecke/Schnitger*, IStR 2005, 641; *Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.7). Anlässlich des Beitritts Bulgariens und Rumäniens wurde die FusionsRL durch die Änderungs-RL 2006/98/EG vom 20.11.2006 abermals angepasst. Mit der RL 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 erfolgte schließlich eine Neukodifikation der Fusions-RL in einer konsolidierten Fassung. Inhaltliche Änderungen ergaben sich dadurch nicht (*Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.9). In Folge des Beitritts neuer Mitgliedstaaten kam es im Rahmen der Beitrittsverträge zu redaktionellen Ergänzungen der Fusions-RL (zuletzt durch die RL 2013/13/EU des Rats vom 13.5.2013 anlässlich des Beitritts der Republik Kroatien; Ergänzung um Gesellschaften und Steuern von Kroatien).

Zweck: Intention der Fusions-RL ist die Beseitigung von potenziellen Steuerhindernissen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des gemeinsamen Marktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und einer Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen (Erwägungsgrund 2 Fusions-RL; *Dautzenberg* in Haritz/Menner, UmwStG⁵ Europarechtliche Grundlagen Rz 141; *Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 17.62; *Tumpel*, Harmonisierung 167). Dabei soll einerseits die unmittelbare Besteuerung von stillen Reserven anlässlich grenzüberschreitender Umstrukturierungen (Verschmelzung, Spal-

tung, Einbringung von Unternehmensteilen, Anteilstausch, Sitzverlegung einer SE oder SCE) vermieden werden. Gleichzeitig sollen jedoch auch die fiskalischen Interessen der betroffenen Mitgliedstaaten gewahrt werden (Erwägungsgrund 5 Fusions-RL; *Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.15). Die Fusions-RL verfolgt dabei das Konzept eines Besteuerungsaufschubes der stillen Reserven bis zu deren tatsächlicher Realisierung, wobei die Steuerneutralität des Vorgangs zur Wahrung der fiskalischen Interessen der betroffenen Mitgliedstaaten unter dem Vorbehalt steht, dass das übertragene Aktiv- und Passivvermögen einer Betriebsstätte der übernehmenden Gesellschaft im Herkunftsmitgliedstaat zugeordnet werden kann und somit das Besteuerungsrecht des Herkunftsmitgliedstaats gewahrt bleibt („Betriebsstättenbedingung“ bzw. „Betriebsstättenvorbehalt“; vgl. *Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.43; *Wernicke* in Handbuch UmwInt 23; im Detail Rz 1/22). Von der Fusions-RL sind nur Ertragsteuern, nicht aber sonstige Steuern (zB Verkehrsteuern) erfasst (EuGH 20.5.2010 – C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg*).

- 1/6 Umsetzung:** Mangels gesonderter Fristsetzung im Beitrittsvertrag Österreichs zur EU war die Fusions-RL in vollem Umfang unmittelbar mit Wirksamkeit des Beitritts mit 1.1.1995 in das innerstaatliche österreichische Recht umzusetzen (*Starlinger* in Wiesner/Hirschler/Mayr, HdU¹², Q 2 Rz 1). Der durch die Fusions-RL gegebene Harmonisierungsbedarf des österreichischen Umgründungssteuerrechts wurde überwiegend bereits vorsorglich in der Stammfassung des UmgrStG berücksichtigt (ErläutRV 266 BlgNR 18. GP 15). Weitergehende Anpassungen an die Fusions-RL wurden im Rahmen des EU-Steueranpassungsgesetzes (BGBl 1994/681) vorgenommen (*Starlinger*, SWK 1994, A 472; *Quantschnigg*, RdW 1994, 221).
- 1/7 Verhältnis zu Primärrecht:** Der Anwendungsbereich der primärrechtlichen Grundfreiheiten kann durch sekundärrechtliche Richtlinien grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Die Vorgaben aus der Niederlassungsfreiheit und den übrigen Grundfreiheiten bleiben daher neben den Vorgaben der Fusions-RL für die Mitgliedstaaten in vollem Umfang verbindlich (*Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.23). Nach hA müssen somit nationale Entstrickungsbesteuerungsregime auch im Bereich der grenzüberschreitenden Umgründungen – ungeachtet der im Rahmen der Fusions-RL für die Steuerneutralität erforderlichen Betriebsstättenverhaftung im Herkunftsmitgliedstaat – mit den Grundfreiheiten vereinbar sein (vgl. *Kofler* in FS Rödler 449 mwN). In Folge des Urteils des EuGH in der Rs *Lasteyrie du Saillant* (EuGH 11.3.2004, Rs C-9/02 *Lasteyrie du Saillant*) erfolgte im Rahmen des AbgÄG 2004 im Bereich der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen eine – über die Anforderungen der Fusions-RL hinausgehende – Neuregelung der österreichischen steuerli-

chen Entstrickungsvorschriften. Danach konnte im Falle einer grenzüberschreitenden Umgründung auf eine übernehmende EU-Körperschaft iSd Fusions-RL bzw eine einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbaren EWR-Körperschaft (mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) trotz Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den stillen Reserven (inkl Firmenwert) im übertragenen Vermögen eine sofortige Besteuerung aufgeschoben werden, indem die übertragende Körperschaft die (vorläufige) Nichtfestsetzung der Steuerschuld bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des entsprechenden Vermögens(teils) beantragte („Nichtfestsetzungskonzept“; ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 20f; vgl auch *Achatz/Kofler* in *Achatz et al*, Internationale Umgründungen 40 ff; *Hohenwarter* in *Bertl et al*, Sonderbilanzen 239 ff; *Hohenwarter*, RdW 2007, 503; *Wiesner/Mayr*, RdW 2007, 435 f; im Detail Rz 1/53). Mit dem AbgÄG 2015 erfolgte unter Berufung auf die Rsp des EuGH in den Rs DMC (EuGH 23.1.2014, Rs C-164/12 DMC) und *Verder LabTec* (EuGH 21.5.2015, Rs C-657/13 *Verder LabTec*), wonach bei Einschränkung des Besteuerungsrechts eine Nichtfestsetzung der Steuer bis zur tatsächlichen Realisierung im betrieblichen Bereich im Lichte der Grundfreiheiten nicht zwingend erforderlich ist, sondern eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven iVm einer gestaffelten Erhebung der Steuer als angemessen und verhältnismäßig erachtet wurde, eine Anpassung der österreichischen steuerlichen Entstrickungsvorschriften. Demnach ist das „Nichtfestsetzungskonzept“ im betrieblichen Bereich und somit auch im Bereich der grenzüberschreitenden Umgründungen bei Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den stillen Reserven (inkl Firmenwert) im übertragenen Vermögen im Verhältnis zu EU/EWR-Staaten (mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe) seit 1.1.2016 nicht mehr anwendbar. In diesen Fällen besteht seither lediglich die Möglichkeit die festgesetzte Steuerschuld über Antrag in Raten zu entrichten („Ratenzahlungskonzept“; ErläutRV 896 BlgNR 25. GP 4 f und 11 f; vgl auch *Schlager/Titz*, RWZ 2015, 379 ff; *Mayr/Mair*, RdW 2016, 72 ff; *Wild*, taxlex 2016, 4 ff; im Detail Rz 1/56). Durch Art 5 ATAD wurde das österreichische Entstrickungsregime geringfügig adaptiert (siehe Rz 1/57).

Verhältnis zu Sekundärrecht: Im Verhältnis zu anderen Richtlinien hat die Fusions-RL denselben sekundärrechtlichen Rang. Hervorzuheben ist das Verhältnis zur ATAD, insb Art 5 ATAD, die eine allgemeine Entstrickungs- bzw Wegzugsbesteuerung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern und Wegzugsfälle normiert. Art 5 ATAD ist nach hA auf die von der Fusions-RL erfassten Umgründungen anzuwenden, da beide Richtlinien in einem komplementären Verhältnis zueinanderstehen. Während die Fusions-RL ein Besteuerungsverbot für jene Wirtschaftsgüter normiert, für

1/8

die das Besteuerungsrecht im Wegzugstaat verbleibt, regelt Art 5 ATAD eine Wegzugsteuer (mit Ratenzahlung) für jene Wirtschaftsgüter, bei denen das Besteuerungsrecht auf den Zuzugsstaat übergeht (*Fehling* in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.24; im Detail Rz 1/58). Darüber hinaus ist auf das Verhältnis der Anti-Missbrauchsregelung in Art 15 Abs 1 lit a Fusions-RL zur allgemeinen Anti-Missbrauchsregelung in Art 6 ATAD hinzuweisen. Während Art 15 Abs 1 lit a Fusions-RL den Mitgliedstaaten lediglich das Recht einräumt, eine spezifische Anti-Missbrauchsregelung einzuführen (bzw beizubehalten), verpflichtet Art 6 ATAD die Mitgliedstaaten zur Einführung (bzw Beibehaltung) einer allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung.

- 1/9 Verhältnis zu nationalem Recht:** Der Fusions-RL kommt auch für die Auslegung des nationalen Rechts, in Österreich somit insb für die Auslegung des UmgrStG, großes Gewicht zu. Im Rahmen des Anwendungsbereiches der Fusions-RL (im Detail Rz 1/10) entfaltet diese eine direkte Normwirkung, außerhalb des Anwendungsbereiches eine indirekte Normwirkung. Aus der direkten Normwirkung ergibt sich die Umsetzungspflicht der Mitgliedstaaten für zwingende Regelungen der Fusions-RL, die sich an den Gesetzgeber (Transformation der Fusions-RL in nationales Recht) und an die Vollziehung (Finanzbehörden und -gerichte) richten. Im Bereich der Vollziehung umfasst dies (i) die Pflicht zur unionsrechtskonformen Auslegung unter Berücksichtigung der EuGH-Rsp und (ii) die Vorlagepflicht letztinstanzlicher Gerichte an den EuGH (Vorabentscheidung nach Art 267 Abs 3 AUEV). Zudem haben Finanzbehörden und -gerichte bei nicht fristgerechter Umsetzung der Fusions-RL, diese direkt anzuwenden, sofern die Fusions-RL konkrete (unmittelbar anwendbare) Regelungen enthält (*Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 34 mwN). Sieht die Fusions-RL Wahlrechte oder bewusste Regelungsfreiräume (unechte Lücken) vor, können die Mitgliedstaaten diese unter Beachtung des Zweckes der Fusions-RL und der primärrechtlichen Grundfreiheiten (insb keine Benachteiligung gegenüber nationalen Umgründungen) ausfüllen. Echte Regelungslücken, die vom Richtliniengeber nicht beabsichtigt waren, sind durch Interpretation der Fusions-RL, insb durch Analogie, zu schließen (*Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 35 mwN). Im Bereich der indirekten Normwirkung ist die freiwillige Übernahme der Fusions-RL durch die Mitgliedstaaten für nationale Umgründungen oder Drittlands-umgründungen hervorzuheben, iRd die unionsrechtliche Auslegung der Fusions-RL auch für nationale Regelungen zu beachten ist. Denn der EuGH bejaht auch bei freiwilliger Übernahme (zB für rein nationale Sachverhalte) seine Zuständigkeit und Auslegungskompetenz und begründet dies mit dem unionsweiten Interesse an einer einheitlichen Auslegung der Fusions-RL

(EuGH 17.7.1997, C-28/95, Leur-Bloem; EuGH 15.1.2002, C-43/00, Andersen, Rz 14 bis 19). Dies betrifft nicht nur die Auslegung von Regelungen, die nationale und von der Fusions-RL erfasste Sachverhalte ident (selbe Bestimmung oder Verwendung identer Begriffe) erfassen, sondern generell Umgründungen, die in der FRL geregelt sind und ein Mitgliedstaat auch für rein nationale Sachverhalte einführt (*Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG Einl Rz 93 ff). Eine indirekte Normwirkung ergibt sich aus österreichischer Sicht auch aus dem verfassungsrechtlichen Inländergleichbehandlungsgebot. Zwar sind österreichische Inlands-umgründungen weder von der Fusions-RL noch den primärrechtlichen Grundfreiheiten erfasst und wäre eine Diskriminierung gegenüber EU-Umgründungen unionsrechtlich nicht verboten. Eine derartige Diskriminierung würde jedoch gegen den österreichischen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nach Art 7 B-VG verstoßen, sofern die Ungleichbehandlung nicht sachlich gerechtfertigt ist (VfGH 17.6.1997, B 592/96). Zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das verfassungsrechtliche Gleichheitsgebot ist der österreichische Gesetzgeber daher angehalten, die Begünstigungen der Fusions-RL für Umgründungen von einem Mitgliedsstaat in einen anderen auch für rein österreichische Inlands-umgründungen zu gewähren (*Tumpel*, Harmonisierung 107; *Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG Einl Rz 99; *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 37).

B. Anwendungsbereich

1. Sachlich

Erfasste Umstrukturierungsvorgänge: Der sachliche Anwendungsbereich der Fusions-RL ist abschließend und umfasst nach Art 1 lit a Fusions-RL Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, sofern daran Gesellschaften aus zwei oder mehreren Mitgliedstaaten beteiligt sind, sowie nach Art 1 lit b Fusions-RL die Sitzverlegung einer SE bzw einer SCE von einem Mitgliedstaat in einen anderen. Art 1 Fusions-RL deutet eine rechtssystematische Differenzierung zwischen den nicht identitätswahrenden Vorgängen (lit a) und der identitätswahrenden Sitzverlegung einer SE bzw SCE (lit b) an (*Sedemund* in Prinz/Desens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht² 3.60; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz 61). Bei den nicht identitätswahrenden Vorgängen (lit a) bedarf es zudem einer begünstigten Rechtsform (vgl Rz 1/17).

1/10

Fusion (Art 2 lit a Fusions-RL): Die Fusions-RL verwendet den Begriff der Fusion als Synonym für die Verschmelzung (*Sedemund* in Prinz/De-

1/11

sens, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht² 3.62; *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 40). Als Fusion gelten dabei nach Art 2 lit a Fusions-RL (i) die Fusion durch Aufnahme (Übertragung des Vermögens einer oder mehrerer Gesellschaften auf eine bereits bestehende Gesellschaft), (ii) die Fusion durch Neugründung (Übertragung des Vermögens zweier oder mehrerer Gesellschaften auf eine im Zuge dieses Vorgangs neu gegründete Gesellschaft) sowie (iii) die „up-stream“ Fusion (Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft auf ihre Muttergesellschaft), welcher als Sonderform der Fusion durch Aufnahme jedoch lediglich klarstellender Charakter zukommt (*Fehling* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht² Rz 16.31; *Tumpel*, Harmonisierung 126 mwN). Das Fehlen einer expliziten Nennung der „down-stream“ Fusion (Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft mit anschließender Anteilsauskehr) schließt nicht aus, dass diese Vorgänge nicht vom Anwendungsbereich der Fusions-RL erfasst wären; vielmehr liegt hier ein Unterfall der Fusion durch Aufnahme vor (*Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 7 Rz 66; *Tumpel*, Harmonisierung 128; *Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 42). Allen Fusionsarten iSd Art 2 lit a Fusions-RL ist gemein, dass die Vermögensübertragung durch die übertragende Gesellschaft (in der Fusions-RL als „einbringende Gesellschaft“ bezeichnet; Art 2 lit f Fusions-RL) „im Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung“ erfolgen muss und dabei das „gesamte Aktiv- und Passivvermögen“ der übertragenden Gesellschaft auf eine übernehmende Gesellschaft übertragen wird. Eine reguläre Liquidation der übertragenden Gesellschaft mit anschließender Vermögensauskehr fällt somit nicht in den Anwendungsbereich der Fusions-RL (*Dautzenberg* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, UmwStG⁵ Europarechtliche Grundlagen Rz 154). Eine Vermögensübertragung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ist in Art 2 lit a Fusions-RL nicht explizit gefordert (*Furherr/Huber*, Internationale Umgründungen 40). In der deutschsprachigen Lit wird jedoch überwiegend vertreten, dass eine Vermögensübertragung durch Gesamtrechtsnachfolge vorliegen muss, was aus dem Umstand der „Auflösung ohne Abwicklung“ geschlossen wird (*Dautzenberg* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, UmwStG⁵ Europarechtliche Grundlagen Rz 154; *Tumpel*, Harmonisierung 114).

- 1/12 Spaltung und Abspaltung (Art 2 lit b und lit c Fusions-RL):** Eine „Spaltung“ setzt nach Art 2 lit b Fusions-RL voraus, dass eine übertragende Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Vermögen auf mindestens zwei bestehende oder neu gegründete übernehmende Gesellschaften überträgt. Eine „Spaltung“ iSd Fusions-RL entspricht daher einer Aufspaltung nach österreichischem Verständnis (§ 1 Abs 2 Z 1 SpaltG, Aufspaltung zur Aufnahme oder Aufspaltung zur Neugründung).