

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Tophema

Sitzverlegung und Nachversteuerung einer Europäischen Gesellschaft

Steueralltag

Pauschalierungen im Überblick

Unternehmenssteuerrecht

Nicht fristgerechte FA-Meldung und UmgrStG

Finanzstrafrecht

Rechtzeitige Selbstanzeige bei Außenprüfungen

Sozialversicherung für die betriebliche Praxis

Die GSVG-Beitragsvorschreibung

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

Kündigungsanfechtung wegen Sozialwidrigkeit

Infocenter WKO

Bonussystem bei Beschäftigung älterer Mitarbeiter

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
AUGUST 2005

06

301 – 344

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

Von verlegten Sitzen, entgangener Nachversteuerung und entstrickten Schachteln: Einige Probleme bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft

Mit 8. 10. 2004 sind das Statut über die Europäische Gesellschaft (SE-Statut)¹⁾ und das SE-Gesetz in Kraft getreten, wodurch die grenzüberschreitende Sitzverlegung Rechtsrealität geworden ist: Gem Art 8 Abs 1 des SE-Statuts kann der statutarische Sitz einer SE identitätswahrend in einen anderen Mitgliedstaat verlegt werden. Mittlerweile wurde auch die steuerliche Fusions-RL²⁾ entsprechend adaptiert³⁾ und eine steuerneutrale Regelung für die Verlegung des eingetragenen Sitzes einer SE von einem Mitgliedstaat in einen anderen vorgesehen,⁴⁾ die bis 1. 1. 2006 von den Mitgliedstaaten umzusetzen ist. Österreich hat für die Sitzverlegung allerdings bisher keine Sonderbestimmungen erlassen, weshalb sie derzeit nach allgemeinem Steuerrecht – insb nach § 6 Z 6 EStG idF AbgÄG 2004⁵⁾ – zu beurteilen ist.⁶⁾ Obwohl die (aufgeschobene) Entstrickungsbesteuerung bzw die Neubewertung „zugezogenen“ Vermögens nach § 6 Z 6 EStG zweifelsohne für die allermeisten Fälle eine sachgerechte Lösung bietet,⁷⁾ hat es sich der folgende Beitrag zum Ziel gesetzt, anhand von vier Sachverhaltskonstellationen mögliche Schwachstellen und Systembrüche im derzeitigen Besteuerungsregime aufzuzeigen.

ANDREAS KAUBA / GEORG KOFLER / ELISABETH KÖNIG / MICHAEL TUMPEL

A. WENN EINE NATIONALE ZUR INTERNATIONALEN SCHACHTEL WIRD ...

In der Literatur⁸⁾ wurde bereits wiederholt auf eine **Regelungslücke auf Gesellschafterebene** bei der Sitzverlegung hingewiesen: Hält eine inländische ju-

ristische Person als Gesellschafter eine Beteiligung an einer wegziehenden Europäischen Aktiengesellschaft (SE), so hat dieser Wegzug bei ausreichendem Beteiligungsausmaß zur Folge, dass **eine nationale Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs 1 KStG zu einer solchen nach § 10 Abs 2 ff KStG wird**; die stillen Reserven der zuvor steuerhängigen nationalen Schachtelbeteiligung könnten nach dem Wegzug der SE **auf Grundlage des § 10 Abs 3 KStG steuer-**

Univ.-Lektor Mag. Dr. *Andreas Kauba*, StB, PricewaterhouseCoopers; Univ.-Ass. DDr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU), Universität Linz; Dr. *Elisabeth König*, Leiterin des Fachbereiches für Einkommen-, Körperschaft- und Umgründungssteuerrecht; Univ.-Prof. Mag. Dr. *Michael Tumpel*, Universität Linz.

1) BGBl I 2004/67.

2) Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl L 225/01 (20. 8. 1990).

3) Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. 2. 2005, ABl L 58/19 ff (4. 3. 2005); dazu bereits *Benecke/Schmitzer*, Final Amendments to the Merger Directive: Avoidance of Economic Double Taxation and Application to Hybrid Entities, Two Conflicting Goals, Intertax 2005, 170 (170 ff); siehe auch *Bell*, Amendments to Merger Directive: A New Dawn for Cross-Border Reorganizations? DFI 2004, 119 (119 ff); *Tissot*, Entwurf zur Abänderung der EU-Fusionsrichtlinie – Erweiterter Anwendungsbereich, steuerneutrale Aufwertung bei Einbringungen, SWI 2004, 119 (119 ff).

4) Nunmehr Art 1 lit b, 2 lit j, 10 b bis 10 d FusionsRL.

5) Siehe zu dieser Bestimmung etwa *D. Aigner/G. Kofler*, Änderungen in § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 6 (6 ff); *Lechner*, Steuerentstrickung gem § 6 Z 6 EStG nach dem AbgÄG 2004, in *Jirousek/Lang* (Hrsg), Praxis des Internationalen Steuerrechts, FS Loukota (2005) 289 ff; ausf zum neuen System der aufgeschobenen Entstrickungsbesteuerung bzw Neubewertung siehe *Achatz/G. Kofler*, Internationale Verschmelzungen, in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff und 54 ff).

6) *Staringer*, Grenzüberschreitende Verschmelzung, Umwandlung und Sitzverlegung nach dem Abgabenänderungsgesetz 2004, SWI 2005, 213 (222).

7) *Tumpel*, Die Europäische Aktiengesellschaft im Steuerrecht, in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 319 (335 ff); *Staringer*, SWI 2005, 213 (221 ff).

8) *Schindler*, Steuerliche Folgen der Sitzverlegung einer Europäischen Aktiengesellschaft, ecolex 2004, 770 (773); *Staringer*, SWI 2005, 213 (224).

frei realisiert werden, zumal das österreichische Steuerrecht einen allgemeinen Entstrickungsstatbestand nicht kennt und auch kein expliziter Steuertatbestand (zB § 6 Z 6 oder § 31 Abs 2 EStG) zur Anwendung kommt.⁹⁾ Da dem Gesetzgeber diese Lücke schon im Zuge der Gesetzwerdung des AbgÄG 2004 bekannt war, scheidet **mangels Planwidrigkeit der Lücke** eine analoge Anwendung zB des § 5 Abs 7 UmgrStG wohl aus.¹⁰⁾ Freilich ist auch die umgekehrte Situation des Wechsels von der internationalen in die nationale Schachtel denkbar, die ebenfalls ungeregt ist und damit zu einem Hereinwachsen bisher nicht steuerhängiger stiller Reserven führen kann. Je nach Konstellation ist diese Lückenhaftigkeit des Gesetzes für den Steuerpflichtigen von Vor- oder Nachteil.

Aus dem BMF ist diesbezüglich zu vernehmen, dass **im Rahmen der Herbstlegistik 2005** diese bestehende Lücke gefüllt werden soll. Hier wird zu bedenken sein, dass eine **vergleichbare „Lücke“** auch im Umgründungssteuerrecht besteht, zumal sich diese Konstellation des Wechsels von der nationalen in die internationale Schachtel *et vice versa* zB ebenso bei der **Hinaus- bzw Hereinverschmelzung** ergeben kann: Der das Entstehen bzw den Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung regelnde § 5 Abs 7 UmgrStG beschränkt sich nämlich seinem klaren Wortlaut nach auf Auslandsverschmelzungen iSd § 1 Abs 1 Z 4 UmgrStG, während die Hinaus- bzw Hereinverschmelzung nach Ansicht des BMF¹¹⁾ und hA im Schrifttum¹²⁾ unter § 1 Abs 1 Z 1 UmgrStG zu subsumieren ist und wohl auch hier eine analoge Anwendung ausscheidet.

B. UMZUG MIT AUSLANDS- VERLUSTEN IM GEPÄCK?

In der Finanzverwaltung wird derzeit intensiv überlegt, wie vorhandene Verlustvorträge einer ausländischen Betriebsstätte einer SE nach deren Zuzug nach Österreich zu behandeln sind: Losgelöst von der Verlustvortragsregel des Art 10 c Abs 2 der Fusions-RL stellt sich hier nämlich die Frage der **Verwertung ausländischer Verlustvorträge** der zuziehenden und damit in die unbeschränkte Steuerpflicht eintretenden SE, die nach der Sitzverlegung eine ausländische Betriebsstätte darstellt. Grundsätzlich scheinen hier **drei Sichtweisen** denkbar: Einerseits könnte vertreten werden, dass ausschließlich der **ausländische Betriebsstättenstaat** zur Berücksichtigung der bestehenden Verlustvorträge verpflichtet ist (*Sichtweise 1*), andererseits, dass der **Ansässigkeitsstaat der SE** zur Berücksichtigung verpflichtet ist, wobei aber hinsichtlich der zeitlichen Komponente der Ansässigkeit differenziert werden könnte: Einmal könnte der Fokus auf den Zeitraum der **Verlustentstehung** gelegt werden (*Sichtweise 2*), das andere Mal auf den Zeitpunkt der **Verlustverwertung** (*Sichtweise 3*).

Bei der Lösung dieser Rechtsfrage liegt es zunächst nahe, auf die Behandlung der vergleichbaren Fragestellung bei der verschmelzenden Hereinumwandlung und der Hereinverschmelzung abzustellen.

Zur **grenzüberschreitenden verschmelzenden Umwandlung** nach Art II UmgrStG hat das BMF bereits in mehreren Einzelerledigungen bejaht, dass die Verlustvorträge einer **untergehenden ausländischen Tochtergesellschaft**, die zur Betriebsstätte der inländischen Muttergesellschaft wird, im Sinne einer europarechtlichen Gleichbehandlungsphilosophie von der inländischen Muttergesellschaft vorgetragen werden können, sofern es sich um Verluste handelt, die sich in Anwendung des österreichischen Steuerrechts ergeben, es dadurch nicht zu einer Verlustdoppelverwertung kommt und zudem kein Verlusthopping vorliegt.¹³⁾ Nach hA ist diese Sichtweise auch auf die **Hereinverschmelzung** nach Art I UmgrStG zu übertragen.¹⁴⁾ Diese Lösung im Bereich der Umgründungen spricht auch für eine Anwendung von **Sichtweise 3** auf die Verlustvortragsberücksichtigung bei einer zugezogenen SE; **Sichtweise 1** bzw **Sichtweise 2** wären hingegen aus „fiskalischer Sicht“ vorzugswürdig und finden wohl jeweils auch in den EStR eine Stütze: Danach kommen „*Verluste, die im Ausland vor Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich erlitten wurden, [...] weder für einen Verlustausgleich nach § 2 Abs 2 EStG 1988 noch für einen Verlustabzug nach § 18 Abs 6 und 7 EStG 1988 in Betracht*“.¹⁵⁾

Aus Sicht der Finanzverwaltung wird hier aber zu bedenken sein, dass – losgelöst von der die Verlustverwertung bei grenzüberschreitender Umwandlung tragenden „europarechtlichen Gleichbehandlungsphilosophie“ – Sichtweise 1 oder Sichtweise 2 wohl zu einem **Systembruch** im Hinblick auf die vom

9) Dazu nur *Staringer*, SWI 2005, 213 (224).

10) Siehe wiederum *Schindler*, *ecolx* 2004, 770 (773); *Staringer*, SWI 2005, 213 (224).

11) Siehe zB Rz 44 UmgrStR 2002; ebenso bereits BMF, RdW 1994, 264 = *ecolx* 1994, 432 = SWK 1994, A 371.

12) *Hirschler*, Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften, RWZ 2000, 2 (6); *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen I § 1 Rz 112; *Staringer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen Q2 Rz 15; *Damböck*, Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung, *ecolx* 2000, 741 (741); *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen (2005) 23 (30).

13) EAS 1992 = SWI 2002, 166; EAS 2110 = SWI 2003, 199; EAS 2339 = SWI 2003, 442; dazu auch *Mühlechner*, Zur Übertragung von Verlustvorträgen deutscher Tochtergesellschaften durch grenzüberschreitende Umgründungen, SWI 2003, 456 (456 ff); *Damböck*, Umwandlungen ausländischer operativer EU-Körperschaften, ÖStZ 2004, 274 (276).

14) Implizit EAS 2110 = SWI 2003, 199; explizit *Loukota*, Aktuelle Entwicklungen bei internationalen Umgründungen aus abkommensrechtlicher Sicht, in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen (2005) 367 (384 ff); ebenso *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Internationale Umgründungen (2005) 23 (58); siehe auch *Hirschler*, Die Europäische Aktiengesellschaft – Umgründungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Gründung dieser neuen Rechtsform, in *König/Schwarzinger* (Hrsg.), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 145 (151); *Schindler* in *Kals/Hügel* (Hrsg.), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 103.

15) Rz 8059 EStR 2000; siehe auch Rz 208 EStR 2000 idF des EStR 2000-Wartungserlasses, GZ 010203/0197-IV/6/2005, 22. 3. 2005: „Ausländische Verluste, die bei einem beschränkt Steuerpflichtigen anfallen, können durch eine Wohnsitzverlegung nach Österreich und der damit eintretenden unbeschränkten Steuerpflicht weder ausgeglichen noch vorgetragen werden.“

BMF bisher vertretene **Auslegung des § 102 Abs 2 Z 2 EStG** führen würde: Neben dem Erfordernis des Erzielens von betrieblichen Einkünften (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG) steht der Verlustabzug für beschränkt Steuerpflichtige nach dieser Bestimmung nämlich nur dann zu, wenn der Verlust die übrigen Einkünfte im Verlustentstehungsjahr oder in einem der folgenden Jahre übersteigt (**Erfordernis eines negativen Welteinkommens** gem § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz EStG). Diese Regelung bezweckt, dass Österreich bei Unternehmen mit Steuerausländereigenschaft eine Verlustverwertung nur subsidiär gegenüber dem Ansässigkeitsstaat zulässt.¹⁶⁾ Findet kein Diskriminierungsverbot nach DBA,¹⁷⁾ EG-Vertrag oder EWR-Abkommen Anwendung, gilt dies nach Ansicht des BMF selbst dann, wenn die Verluste während der Zeit unbeschränkter Steuerpflicht entstanden sind, aber nach einem Wegzug oder einer Hinausumgründung des Steuerpflichtigen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht *verwertet* werden sollen.¹⁸⁾ § 102 Abs 2 Z 2 EStG liegt nach dieser (wenngleich zweifelhaften) Auslegung durch das BMF also der klare Gedanke zu Grunde, dass es auf die Art der Steuerpflicht – beschränkt oder unbeschränkt – **im Zeitpunkt der Verlustverwertung** ankommen soll, und nicht darauf, dass die Verluste in einer österreichischen Betriebsstätte während der Zeit unbeschränkter Steuerpflicht des Rechtsträgers entstanden sind. Würde nun umgekehrt im Fall des Zuzugs nach Österreich das BMF die Pflicht zur Verlustvortragsberücksichtigung dem ausländischen Betriebsstättenstaat überlassen, obwohl die zugezogene Gesellschaft im Zeitpunkt der **Verlustverwertung** unbeschränkt steuerpflichtig ist, käme es also insofern zu einem **asymmetrischen Ergebnis**, das rechtologisch wenig überzeugt.

C. DIE (NICHT) ENTGANGENE VERLUSTNACHVERSTEUERUNG

Ist eine SE in Österreich ansässig und betreibt eine ausländische Betriebsstätte, so können die Verluste dieser ausländischen Betriebsstätte – nach der Rsp des VwGH¹⁹⁾ bzw seit dem StRefG 2005 auf Basis des § 2 Abs 8 EStG iVm § 7 Abs 2 KStG²⁰⁾ – selbst dann im Inland verwertet werden, wenn mit dem Betriebsstättenstaat ein DBA mit Befreiungsmethode besteht. Erst wenn die Verluste im Ausland einer Verwertung zugeführt werden bzw werden könnten, kommt es nach **§ 2 Abs 8 Z 3 EStG zu einer Nachversteuerung** in Form der Hinzurechnung zum Gesamtbetrag der Einkünfte. Offen und Gegenstand der Diskussion ist jedoch, ob diese Nachversteuerung auch dann greift, wenn die österreichische SE wegzieht und damit aus der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich austritt. *Prima vista* könnte nämlich argumentiert werden, dass § 2 Abs 8 Z 3 EStG auf die **Nachversteuerung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen** zugeschnitten scheint, sodass eine gesetzliche Deckung der Nachversteuerung bei der nach dem Wegzug in Österreich bloß beschränkt steuerpflichtigen SE fraglich sein könnte.

Nach der jüngst veröffentlichten Ansicht der Finanzverwaltung ist allerdings auch in diesem Fall die Nachversteuerung von § 2 Abs 8 EStG gedeckt: Verlegt nämlich ein Steuerpflichtiger „*seinen Wohnsitz von Österreich ins Ausland und wurden während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht ausländische Verluste im Inland berücksichtigt, kommt es bei Verwertung dieser Verluste im Ausland zur Nachversteuerung im Inland; denn die Nachversteuerung hängt nicht davon ab, ob sich die persönliche Steuerpflicht nachträglich ändert oder ob der Steuerpflichtige nach der Wohnsitzverlegung ins Ausland in Österreich beschränkt steuerpflichtig bleibt*“.²¹⁾ Dieses Ergebnis ist jedenfalls sachgerecht.²²⁾ Nur am Rande sei aber auf den verblüffenden Umstand hingewiesen, dass die **geänderte Fusions-RL diesbezüglich keine Vorgaben** enthält: Während nämlich in vergleichbaren Konstellationen – wie zB bei einer Hinausverschmelzung – Art 10 Abs 1 zweiter Satz Fusions-RL den Mitgliedstaaten explizit das Recht einräumt, zuvor im Inland abgezogene und noch nicht mit Gewinnen ausgeglichene ausländische Betriebsstättenverluste einer Nachversteuerung zu unterziehen,²³⁾ ist eine

- 16) Siehe zB Rz 8059 EStR 2000; zu den gemeinschaftsrechtlichen Bedenken siehe aber *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) 380 ff; *Doralt*, EStG⁴ § 102 Tz 37 mwN; *Tumpel*, Betriebsstättenverluste in der Europäischen Union, SWI 2001, 55 (55 ff); *Hruschka/Bendlinger*, Der Verlustvortrag für österreichische Betriebsstätten deutscher Unternehmer, SWI 2003, 271 (271 ff); *G. Kofler*, „Europäisierung“ der beschränkten Steuerpflicht durch das AbgÄG 2004, taxlex 2005, 16 (19).
- 17) Zur diesbezüglichen Wirkung von abkommensrechtlichen Betriebsstättendiskriminierungsverboten siehe auf *Loukota* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 367 (386 ff); weiters etwa *Weidlich*, Verlustvorträge nach Umwandlung einer österreichischen Kapitalgesellschaft auf den deutschen Gesellschafter, SWI 2002, 121 (121 ff).
- 18) Siehe etwa zum Fall der verschmelzenden Umwandlung auf eine ausländische Muttergesellschaft EAS 713 = SWI 1995, 404; EAS 1264 = SWI 1998, 346; Rz 460 UmgrStR 2002; *Wiesner*, Internationale Umgründungen, in *Gassner/Lang* (Hrsg), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, FS 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien (1998) 501 (511); aA im Hinblick auf Art 4 FusionsRL in Umgründungsfällen *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (57 f mwN).
- 19) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365.
- 20) Eingefügt durch das StRefG 2005, BGBl I 2004/57 (ab 5. 6. 2004); dazu etwa *Hirschler/Gampe*, Steuerreform 2005 – Die wesentlichen Highlights aus ESt und KSt und deren Auswirkungen auf die Rechtsformwahl, VWT 4/2004, 18 (18); *Mang*, Verwertung von Auslandsverlusten nach dem SteuerreformG 2005 – Pflicht oder Wahlrecht, SWI 2004, 486 (486 ff).
- 21) Rz 208 EStR 2000 idF des EStR 2000-Wartungserlasses, GZ 010203/0197-IV/6/2005, 22. 3. 2005.
- 22) Zur (doppelt beschränkten) Nachversteuerung nach § 2 Abs 8 EStG im Parallelfall der Hinausverschmelzung siehe auch bereits *Hirschler* in *FS Wiesner* (2004) 145 (150); *Achatz/G. Kofler* in *Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel* (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (38 f).
- 23) Siehe zB auch *Schindler* in *Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 95; anders allerdings *Hirschler*, der auch in diesem Fall eine – lediglich in Art 10 Abs 2 FRL vorgesehene – Anrechnung fiktiver Auslandssteuern vornehmen möchte; *Hirschler* in *FS Wiesner* (2004) 145 (153). Unklar auch Rz 72 UmgrStR 2002, woraus abgeleitet werden könnte, dass die Finanzverwaltung dies nicht als einen Fall der Nachversteuerung ansieht, sondern Art I UmgrStG (insoweit)

entsprechende Regelung für den Fall der Sitzverlegung einer SE nicht vorgesehen: Obwohl der Kommissionsvorschlag²⁴⁾ in Art 10 b Abs 3 einen ausdrücklichen Verweis auf diese Regelung des Art 10 Abs 1 zweiter Satz Fusions-RL enthält, findet sich in der Endfassung der Änderungs-RL lediglich in der Präambel²⁵⁾ ein Hinweis darauf, dass die Sitzverlegung den Wegzugsstaat **nicht hindere**, „die Verluste der Betriebsstätte zu gegebener Zeit hinzurechnen“.

D. DAS „VERSCHWINDEN“ DER STILLEN RESERVEN DER BRITISCHEN BETRIEBSSTÄTTE

Besteht mit dem ausländischen Betriebsstättenstaat ein **DBA mit Anrechnungsmethode**, wie zB mit Großbritannien, darf Österreich als Ansässigkeitsstaat der SE aufgedeckte stille Reserven einer solchen Betriebsstätte auch **abkommensrechtlich – unter entsprechender Anrechnung der Auslandssteuer – besteuern**. Verlegt allerdings die SE ihren Sitz in das Ausland und wechselt damit von der unbeschränkten in die beschränkte Steuerpflicht, so wirft sich die Frage auf, wie mit den aus der **österreichischen Steuerhoheit ausscheidenden stillen Reserven** der ausländischen Betriebsstätte zu verfahren ist. Es erscheint klar, dass § 6 Z 6 EStG diesen Sachverhalt nicht erfasst, zumal es an der tatbestandlichen Überführung von Wirtschaftsgütern bzw einer Verlegung eines Betriebes oder einer Betriebsstätte vom In- in das Ausland mangelt. Nach derzeitigem Recht scheiden die stillen Reserven der britischen Betriebsstätte also ohne **steuerliche Konsequenzen aus der österreichischen Besteuerungshoheit** aus – und würden im umgekehrten Fall des Zuzugs auch ohne Aufwertung in die österreichische Besteuerungshoheit eintreten.²⁶⁾

Obwohl diese Sichtweise dem allgemeinen Steuerrecht entspricht und ebenso bei der Wohnsitzverlegung natürlicher Personen Anwendung fände, besteht doch ein gewisser Systembruch im Vergleich zum umgründungsbedingten Ausscheiden oder Hereinwachsen solcher stiller Reserven, wie kurz anhand der **grenzüberschreitenden Verschmelzung** demonstriert werden soll: Verliert Österreich im Falle der Hinausverschmelzung wegen des verschmelzungsbedingten Übergangs einer **ausländischen Betriebsstätte** auf eine ausländische übernehmende Körperschaft nämlich das zuvor wegen der abkommensrechtlichen Anrechnungsmethode bestandene Besteuerungsrecht, so kommt es grundsätzlich wegen § 1 Abs 2 UmgrStG zu einer (partiellen) Entstrickungsbesteuerung nach § 20 Abs 1 KStG, die allerdings seit dem AbgÄG 2004 in gewissen Fällen auf Antrag aufgeschoben werden kann.²⁷⁾ Dieses Besteuerungsrecht wird grundsätzlich auch durch Art 10 Abs 2 Fusions-RL bestätigt.²⁸⁾ Umgekehrt stellt sich die Situation bei Hereinverschmelzungen dar, wenn aufgrund der Anrechnungsmethode stille Reserven einer ausländischen Betriebsstätte aufgrund des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht **erstmalig der österreichischen Besteuerungshoheit unterliegen**. Diese Fälle waren bis zum AbgÄG 2004

im UmgrStG nicht geregelt, weshalb die hA bisher von einer **planwidrigen Lücke** ausgegangen ist,²⁹⁾ die durch eine steuerneutrale **Neubewertung des „hereinziehenden“ Vermögens mit dem gemeinen Wert** gefüllt wurde.³⁰⁾ Im Rahmen des AbgÄG 2004 hat der Gesetzgeber diese bisher durch Analogie gefundene Lösung ausdrücklich in § 3 Abs 1 UmgrStG übernommen.³¹⁾ Vor diesem Hintergrund verwundert es jedoch, dass der Gesetzgeber **vergleichbare Folgen** nicht auch an die Sitzverlegung einer SE knüpft.

nicht anwenden möchte; eine solche Ansicht – die auch zur (partiellen) Unanwendbarkeit der §§ 2 bis 6 UmgrStG führen würde – wäre aber bei Verschmelzungen im Binnenmarkt aufgrund der klaren Regelung der FRL jedenfalls abzulehnen.

- 24) Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, KOM(2003)613 endg.
- 25) Nr 8 der Präambel zur Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17. 2. 2005, ABl L 58/19 ff (4. 3. 2005).
- 26) Ob darin ein gemeinschaftsrechtlich bedenkliches Zuzugshemmnis liegt, muss im Rahmen dieses Beitrages offen bleiben; siehe dazu aber allgemein G. Kofler, Hughes de Lasteyrie du Saillant: Französische „Wegzugsbesteuerung“ verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, ÖStZ 2004/483, 195 (198 f).
- 27) Dazu auf Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (31 ff).
- 28) Art 10 Abs 2 FusionsRL gestattet diese Besteuerung jedoch nur unter der Voraussetzung, dass Österreich die fiktive Veräußerungsgewinnsteuer des Betriebsstättenstaates anrechnet. Mangels innerstaatlicher Rechtsgrundlage kann sich hier der Steuerpflichtige für die Anrechnung unmittelbar auf Art 10 Abs 2 FRL berufen; dazu Hugel in Hugel/Mühlechner/Hirschler, UmgrStG, § 1 Rz 51; Schindler in Kalsi/Hugel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 96; Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (39).
- 29) Damböck, Grenzüberschreitende Hereinverschmelzung, ecolex 2000, 741 (741 f).
- 30) Siehe zB Staringer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen Q2 Rz 30; Hirschler, Internationale Umgründungen, in Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre III (2004) 313 (330); Hirschler in FS Wiesner (2004) 145 (151).
- 31) Dazu auf Achatz/G. Kofler in Achatz/D. Aigner/G. Kofler/Tumpel (Hrsg), Internationale Umgründungen (2005) 23 (54 ff).

SCHLUSSSTRICH

Obwohl die aufgeschobene Entstrickungsbesteuerung bzw die Neubewertung „zugezogenen“ Vermögens nach § 6 Z 6 EStG zweifelsohne für zahlreiche Probleme der grenzüberschreitenden Sitzverlegung einer SE eine sachgerechte Lösung bietet, sollten in diesem Beitrag anhand von vier Teilproblemen, nämlich der Änderung in der Art der Schachtelbeteiligung, der Übernahme von ausländischen Verlustvorträgen in das Inland, der Verlustnachversteuerung bei Wegzug und des Verlusts des Besteuerungsrechts an ausländischen Betriebsstätten, mögliche Schwachstellen und Systembrüche im derzeitigen Besteuerungsregime aufgezeigt und zur Diskussion gestellt werden.