

II.C.2.b) Einschränkung im Verhältnis zu EU-MS/EWR-Staaten oder sonstigen Staaten

Ist beim Einbringenden das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Gegenleistung eingeschränkt, sieht § 16 Abs 2 UmgrStG zwei verschiedene Rechtsfolgen vor: Wird das österreichische Besteuerungsrecht „im Verhältnis zu Mitgliedstaaten der EU bzw des EWR, mit denen ein umfassendes Amts- und Vollstreckungshilfeabkommen¹⁴²⁶ besteht,“ eingeschränkt,¹⁴²⁷ so sind die Abs 1, 1a und 3 anzuwenden. Besteht die Einschränkung jedoch **im Verhältnis** zu einem Drittstaat, so kommt § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG zur Anwendung, was zur sofortigen Aufdeckung der im Einbringungsvermögen enthaltenen stillen Reserven führt, nicht aber einen Anwendungsausschluss von Art III UmgrStG bewirkt.

Dabei ist jedoch unklar, wann eine Einschränkung „im Verhältnis“ zu einem EU-MS/Norwegen bzw Liechtenstein (§ 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG) und wann zu einem sonstigen Staat (§ 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG) vorliegt. Für die Beurteilung dieser Frage stellt die Finanzverwaltung auf die DBA-Ansässigkeit des Einbringenden in einem EU- oder EWR-Staat mit umfassender Amts- und Vollstreckungshilfe ab, unabhängig davon, ob diesem Ansässigkeitsstaat auch tatsächlich ein Besteuerungsrecht¹⁴²⁸ an den einbringungsgeborenen Anteilen zusteht oder nicht.¹⁴²⁹ Folgt man dieser Auslegung, so fallen Einbringungen durch Personen, die in einem EU-MS¹⁴³⁰

DBA ebenfalls keine Steuerpflicht ausgelöst hätte. Insgesamt hätte damit auch die „doppelte Steuerhängigkeit der stillen Reserven“ nur zu einer einmaligen österreichischen Besteuerung geführt. Daher erscheint diese mögliche Einschränkung unproblematisch, soweit die Anteile an der übernehmenden Körperschaft nicht in weiterer Folge veräußert werden. In diesem Fall wäre nämlich das Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 44 UmgrStG zu prüfen.

- 1426 Dies liegt nach hM mit Norwegen und seit 1.1.2014 mit Liechtenstein vor; vgl zu den dazu bestehenden Voraussetzungen im Detail unten Kap III Pkt II.C.5.b).
- 1427 Die Formulierung ist etwas unpräzise, weil durch die Einbringung die Steuerhängigkeit der Gegenleistungsanteile niemals eingeschränkt wird; vgl dazu für viele *Hügel*, ÖStZ 1996, 75; *ders* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz Kommentar § 16 Rz 41 mwN.
- 1428 Dies ist zB dann der Fall, wenn die übernehmende Körperschaft in einem Drittstaat ansässig ist, dem nach dem nicht OECD-konformen, anzuwendenden DBA das Besteuerungsrecht an den Anteilen zusteht bzw wenn der Einbringende die Anteile in einer in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte hält, der diese Anteile auch DBA-rechtlich zugeordnet werden können; vgl dazu zB UmgrStR Rz 860; vgl auch BMF 18.12.2008, EAS 3010 bzw bei Einbringungen durch Personengesellschaften mit in einem Drittstaat ansässigen Gesellschaftern; vgl dazu str *Gahleitner* zit in *Daxkobler*, SWI 2012, 128.
- 1429 Vgl dazu UmgrStR Rz 862; siehe auch *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2013, 762 (765). Bei Einbringung durch eine Mitunternehmerschaft hängen die Steuerfolgen von der Ansässigkeit der Mitunternehmer ab, weil diese als Einbringende anzusehen sind; vgl UmgrStR Rz 854; vgl zur ursprünglichen Auffassung der Finanzverwaltung nach der rein auf die Ansässigkeit abgestellt wurde zB BMF 23.12.1992, SWK 1993, A 172; BMF 29.4.1993, RdW 1993, 231; BMF 22.3.1995, ÖStZ 1995, 217; BMF 21.4.1995, ÖStZ 1995, 218; BMF 5.3.1997, SWK 1997, S 365; BMF 17.11.1998, SWK 1999, S 425.
- 1430 Darunter fallen nach Finanzverwaltung auch Einbringungen durch in Österreich ansässige Einbringende, obwohl dies nicht vom Wortlaut erfasst wäre; siehe dazu *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2013, 762 (766); vgl auch *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 19; soweit die übernehmende Körperschaft bzw die Betriebsstätte aber in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein gelegen ist, erscheint dieser Fall mE sehr wohl vom Wortlaut des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfasst, fordert dieser doch nur eine Einschränkung im Verhältnis zu einem EU-MS und liegt doch eine solche gerade auch vor, wenn einem

oder Norwegen und Liechtenstein ansässig sind, auch dann unter § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG, wenn dem EU-MS gar kein Besteuerungsrecht zukommt. Andererseits sind Einbringungen durch Drittstaatsansässige in EU-Kapitalgesellschaften von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG erfasst und führen zur Zwangsaufwertung, selbst wenn ein EU-MS ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen hat.¹⁴³¹

Im Anwendungsbereich des von der FRL erfassten Anteilstausches führt diese Auslegung jedoch zu einem richtlinienwidrigen Ergebnis. Denn nach **Art 8 FRL** darf der Anteilstausch zwischen zwei EU-Gesellschaften iSd Art 3 FRL für sich allein keine Sofortbesteuerung des am Anteilstausch beteiligten Gesellschafters auslösen, selbst wenn es sich bei dem Gesellschafter um einen **Drittstaatsansässigen** handelt und dieser Anteilstausch zur Entstrickung aus der persönlichen Steuerpflicht des Einbringenden führt.¹⁴³² Unter Berufung auf diese Vorgaben der FRL ist nach hM im Schrifttum der Tatbestand des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG daher dann erfüllt, wenn einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein ein Besteuerungsrecht an den eingebrachten Anteilen zukommt. Uneinigkeit besteht lediglich darüber, ob es sich bei diesem Besteuerungsrecht – wie von *Tumpel*,¹⁴³³ *Marte*,¹⁴³⁴ *Huber*¹⁴³⁵ und *Furherr*¹⁴³⁶ vertreten – um ein effektives handeln muss.¹⁴³⁷ Oder ob es ausreicht, wenn der Einbringende mit seinen Gegenleistungsanteilen grundsätzlich einer unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflicht in diesem EU-MS/Norwegen bzw Liechtenstein unterliegt, auch wenn dieses nationale Besteuerungsrecht durch ein DBA zugunsten eines Drittstaates eingeschränkt ist, wofür sich *Bachl/Staringer*,¹⁴³⁸ *Hügel*¹⁴³⁹ und *Damböck*¹⁴⁴⁰ aussprechen. Nach ersterer Auffassung wäre somit bei jeder Einbringung, bei der sich der Einbringende oder

anderen EU-MS/ Norwegen/Liechtenstein das Besteuerungsrecht zukommt. Nicht erfasst, wäre hingegen die Einbringung in einen Drittstaat. Hierin zeigt sich die Unzulänglichkeit des Abstellens auf die Ansässigkeit, weil diese gerade nicht allein für das Bestehen eines Besteuerungsrechts maßgeblich ist. Würde man die Ansicht der Finanzverwaltung dagegen konsequent verfolgen, so dürfte bei einer Einschränkung des Besteuerungsrechts an den Gegenleistungsanteilen durch einen inländischen Einbringenden bereits § 16 Abs 2 UmgrStG nicht anwendbar sein, weil wohl auch hier auf die Ansässigkeit abzustellen wäre.

1431 Dies ist zB dann der Fall, wenn die übernehmende Körperschaft in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein ansässig ist, und diesem Staat nach dem nicht OECD-konformen, anzuwendenden DBA das Besteuerungsrecht an den Anteilen zusteht bzw wenn der Einbringende die Anteile in einer, in einem Drittstaat gelegenen Betriebsstätte hält, der diese Anteile auch DBA-rechtlich zugeordnet werden können.

1432 Vgl dazu im Detail *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 mwN; siehe zu den Vorgaben der FRL im Detail oben Kap II Teil I) Pkt V.B.1.c).

1433 Vgl *Tumpel*, ÖStZ 1995, 335.

1434 Vgl *Marte*, ÖStZ 1996, 251.

1435 Vgl *Huber*, SWI 2000, 121.

1436 Vgl *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 19.

1437 Im Fall eines Normkonflikts zwischen FRL und UmgrStG könnte sich der Einbringende aber unmittelbar auf die FRL berufen; vgl dazu *Tumpel*, ÖStZ 1995, 335; siehe aber auch *Tissot*, SWI 2004, 119, nach dem es einer richtlinienkonformen Interpretation an einer gesetzlichen Deckung fehle; vgl dazu im Detail *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 mwN.

1438 *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 406.

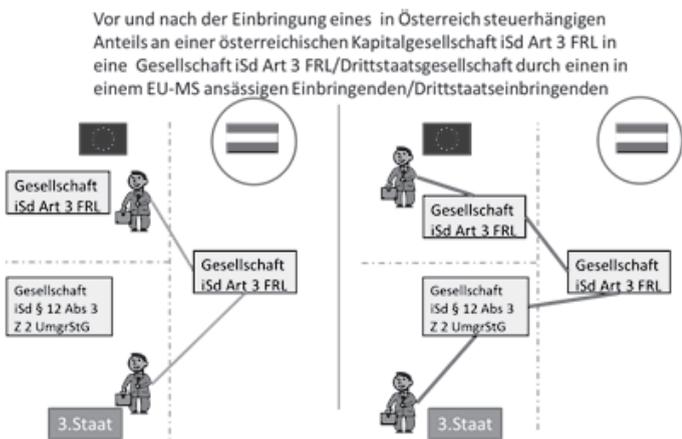
1439 *Hügel*, ÖStZ 1996, 82.

1440 *Damböck*, SWI 1999, 339.

die übernehmende Körperschaft in einem Drittstaat befindet zu prüfen, ob dem EU-MS, in dem sich konträr dazu der Einbringende oder die übernehmende Körperschaft befindet, nach dem anzuwendenden DBA und seinem nationalen Recht auch ein effektives Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommt. Demgegenüber wäre nach letzter Auffassung prinzipiell jede grenzüberschreitende Einbringung von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG erfasst, bei der der Einbringende in einem EU-MS und die übernehmende Körperschaft in einem Drittstaat und umgekehrt ansässig sind, soweit der EU-MS in seinem nationalen Recht zumindest ein Besteuerungsrecht für die Gegenleistungsanteile vorsieht. Diese Auslegung würde daher am ehesten den Vorgaben der FRL entsprechen, weil danach der von Art 2 lit e erfasste Anteilstausch, jedenfalls in einem ersten Schritt, steuerneutral gestellt werden würde.¹⁴⁴¹

Schlagend werden diese Auslegungsdifferenzen jedoch nur dann, wenn der Einbringende in einem anderen Staat als die das Einbringungsvermögen übernehmende Körperschaft ansässig ist bzw die Anteile in einer ausländischen Betriebsstätte hält. Sind nämlich der Einbringende und die das Einbringungsvermögen übernehmende Körperschaft im selben Staat ansässig und hält der Einbringende die Anteile nicht in einer ausländischen Betriebsstätte, so hat der Ansässigkeitsstaat mangels grenzüberschreitenden Elements jedenfalls auch ein (effektives) Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen.¹⁴⁴² Dies soll anhand von folgenden Beispielen demonstriert werden:

Beispiel 2:

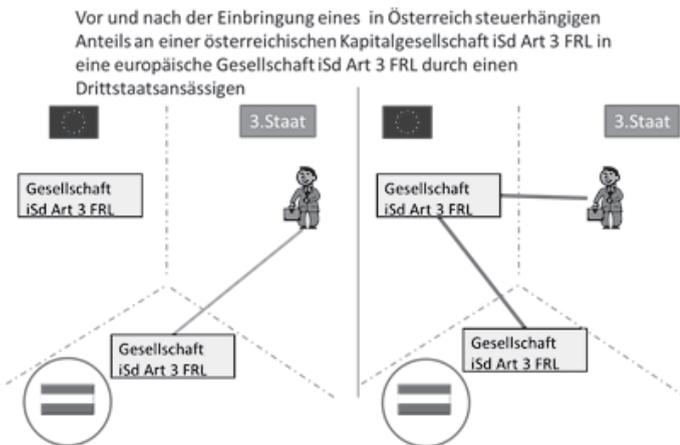


1441 Die weitere steuerliche Behandlung hängt dann von § 16 Abs 1 UmgrStG ab; vgl dazu im Detail *Mair* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 mwN; siehe im Detail auch unten Kap III Pkt II.D., II.E. und II.F.

1442 Vgl dazu auch *Mair* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (100 f).

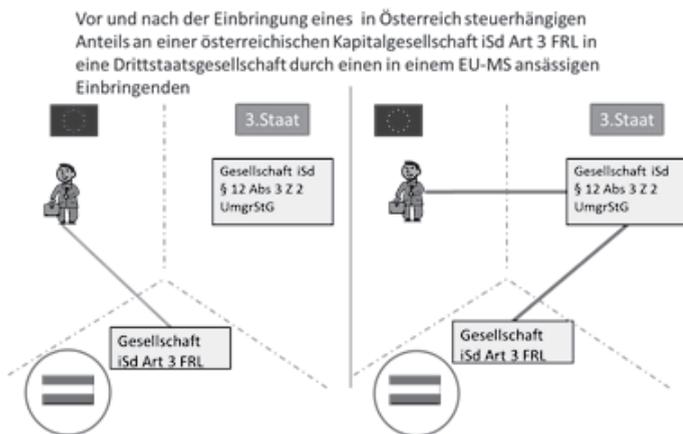
Der in einem EU-MS DBA-ansässige Gesellschafter einer österreichischen Gesellschaft bringt seinen Anteil, der in Österreich aufgrund eines vom OECD-MA abweichenden DBA steuerhängig ist, in eine EU-Gesellschaft iSd Art 3 FRL ein (Fall 1). Zusätzlich bringt der in einem Drittstaat DBA-ansässige Gesellschafter einer österreichischen Gesellschaft seinen, in Österreich aufgrund eines vom OECD-MA abweichenden DBA steuerhängigen Anteils in eine Gesellschaft iSd § 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG ein (Fall 2). Da beide Einbringungen die Voraussetzungen von Art III UmgrStG erfüllen, fallen sie in den Anwendungsbereich des UmgrStG. In beiden Fällen kommt dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat das (effektive) Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu. Daher liegt sowohl nach Ansicht der Finanzverwaltung als auch nach Ansicht des Schrifttums in Fall 1 ein Anwendungsfall von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG vor und in Fall 2 eine Aufwertungseinbringung iSd § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG.

Beispiel 3:



Der in einem Drittstaat DBA-ansässige Gesellschafter einer österreichischen Gesellschaft bringt seinen Anteil, der in Österreich aufgrund eines vom OECD-MA abweichenden DBA steuerhängig ist, in eine EU-Gesellschaft iSd Art 3 FRL ein. Da die Voraussetzungen von Art III UmgrStG erfüllt sind, liegt eine Einbringung iSd UmgrStG vor. Dem EU-MS der übernehmenden Gesellschaft kommt aufgrund des anzuwendenden DBA und seinem nationalen Recht ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu. Folgt man nunmehr der Ansicht der Finanzverwaltung, so läge aufgrund der Drittstaatsansässigkeit des Einbringenden ein Fall von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG vor. Demgegenüber würde nach beiden im Schrifttum vertretenen Ansichten ein Fall des § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG vorliegen. Zu einem anderen Ergebnis käme man, wenn dem EU-MS kein effektives Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommt. Demnach wäre nämlich auch nach der ersteren im Schrifttum vertretenen Ansicht ein Fall von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG gegeben.

Beispiel 4:



Der in einem EU-MS DBA-ansässige Gesellschafter einer österreichischen Gesellschaft bringt diesen Anteil, der in Österreich aufgrund eines vom OECD-MA abweichenden DBA steuerhängig ist, in eine Drittstaatsgesellschaft iSd § 12 Abs 3 Z 2 UmgrStG ein. Da die Voraussetzungen von Art III UmgrStG erfüllt sind, liegt eine Einbringung iSd UmgrStG vor. Dem Drittstaat der übernehmenden Gesellschaft kommt aufgrund des anzuwendenden DBA und seinem nationalen Recht ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zu. Folgt man nunmehr der Ansicht der Finanzverwaltung, so läge aufgrund der DBA-Ansässigkeit des Einbringenden ein Fall von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG vor. Demgegenüber würde nach der ersteren im Schrifttum vertretenen Auffassung mangels Bestehens eines effektiven Besteuerungsrechts, ein Fall von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG vorliegen, während nach letzterer Auffassung prinzipiell § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG anzuwenden wäre, soweit der EU-MS in seinem nationalen Steuerrecht ein Besteuerungsrecht für die Gegenleistungsanteile kennt. Zu einem anderen Ergebnis käme man, wenn dem EU-MS ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommt. Demnach wäre nämlich auch nach der ersteren im Schrifttum vertretenen Ansicht ein Fall von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG gegeben.

Die Gretchenfrage des § 16 Abs 2 UmgrStG ist daher, wann eine Einschränkung im Verhältnis zu einem EU-MS/Norwegen bzw Liechtenstein oder zu einem Drittstaat vorliegt.¹⁴⁴³ Dies soll nunmehr untersucht werden, wofür neben den nationalen Auslegungsmethoden¹⁴⁴⁴ auch eine richtlinienkonforme Interpretation in Betracht kommt.¹⁴⁴⁵ Da Art III UmgrStG aber sowohl die Einbringung von Unternehmensteilen iSd in Art 2 lit d FRL als auch den Anteilstausch iSd Art 2 lit e FRL erfasst, für beide aber – anders als die FRL – die gleichen Vorgaben enthält und überdies über den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich beider

1443 Vgl *Mair in Kirchmayr/Mayr, Umgründungen* 99 (103).

1444 Vgl zu den zur Verfügung stehenden Auslegungsmethoden oben Kap III Pkt I.A.1.a)cc).

1445 Vgl *Mair in Kirchmayr/Mayr, Umgründungen* 99 (103); zur richtlinienkonformen Interpretation im Detail oben Kap II Teil I) Pkt I.B.1.

hinausgeht,¹⁴⁴⁶ muss zuerst untersucht werden, ob § 16 Abs 2 UmgrStG iSd Vorgaben der FRL an den Anteilstausch oder iSd Vorgaben der FRL an die Einbringung von Unternehmensteilen ausgelegt werden muss und bejahendenfalls, ob dieser Auslegung auch in vom Anwendungsbereich der FRL nicht erfassten Fällen (zB bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen) aufgrund einer überschießenden Richtlinienumsetzung gefolgt werden muss.¹⁴⁴⁷

Da sich § 16 Abs 2 UmgrStG allein auf die steuerliche Behandlung des Einbringenden bezieht und die FRL nur beim Anteilstausch explizite Vorgaben für die steuerliche Behandlung des Einbringenden enthält, während sie bei der Einbringung von Unternehmensteilen den EU-MS einen Spielraum überlässt, scheint § 16 Abs 2 UmgrStG die Vorgaben hinsichtlich des **Anteilstausches** umzusetzen.¹⁴⁴⁸ Diese Ansicht deckt sich auch mit den Gesetzesmaterialien, die in § 16 Abs 2 Z 1 und Z 2 UmgrStG von einer „Umsetzung“ der FRL sprechen, was mangels expliziter Vorgaben durch die FRL die falsche Begrifflichkeit wäre, wenn man sich an den Normen für die Einbringung von Unternehmensteilen orientieren hätte wollen. Überdies sprechen die Gesetzesmaterialien dafür, dass der richtlinienkonformen Auslegung der Wortfolge „Einschränkung des Besteuerungsrechts im Verhältnis zu“ auch in vom Anwendungsbereich der FRL nicht erfassten Sachverhalten Bedeutung zukommt. Soll doch § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG der Umsetzung der FRL dienen, ohne dass dessen Anwendbarkeit ausschließlich auf vom Anwendungsbereich der FRL erfasste Sachverhalte eingeschränkt wurde.¹⁴⁴⁹

Zwar sind von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG nicht, wie in den vom EuGH bisher als Fälle der **überschießenden Richtlinienumsetzung** qualifizierten Rs, rein inländische Sachverhalte erfasst. Dennoch wird wohl auch eine überschießende Richtlinienumsetzung vorliegen, wenn sich der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung einer RL-Bestimmung entschließt, anstatt rein nationale Sachverhalte, sonstige, von der RL nicht erfasste, grenzüberschreitende Sachverhalte gleich zu behandeln.¹⁴⁵⁰ Daher ist § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG für alle vom Anwendungsbereich des Art III UmgrStG erfassten Einbringungsvorgänge iSd Anteilstausches auszulegen.¹⁴⁵¹ Da nach diesem die Einbringung eines qualifizierten Kapitalan-

1446 Vgl *Mair* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (103); siehe auch oben Kap III Pkt I.

1447 Vgl zur überschießenden Richtlinienumsetzung im Detail oben Kap II Teil I) Pkt I.C.1.

1448 Art 8 FRL ist nämlich auf die Einbringung von Unternehmensteilen nicht anwendbar. Daher überlässt die FRL den EU-MS einen Spielraum, deren steuerliche Behandlung zu regeln, solange dies nicht für sich zwingend zu einer sofortigen Realisation führt; vgl *Mair* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (103); siehe dazu im Detail auch oben Kap II Teil I) Pkt III.A.1.b)

1449 Damit ist die richtlinienkonforme Auslegung zB auch bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen relevant; so auch *Mair* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (103); vgl dazu oben Kap II Teil I) Pkt I.B.1.

1450 Vgl zu den Voraussetzungen einer richtlinienkonformen Interpretation sowie der überschießenden Normwirkung im Detail oben Kap II Teil I) Pkt I.B.2. und I.C.1.

1451 Die einheitliche Auslegung befürwortend *Gahleitner* zit in *Daxkobler*, SWI 2012, 128; so auch *Mair* in *Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (103).

teils an einer Gesellschaft iSd Art 3 FRL in eine Gesellschaft iSd Art 3 FRL für sich allein zu **keiner Sofortbesteuerung** führen darf, sofern der Einbringende die Anteile zu Buchwerten festsetzt, liegt richtlinienkonform eine Einschränkung im Verhältnis zu einem EU-MS wohl dann vor, wenn Vermögen iSd § 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG in eine Gesellschaft iSd Art 3 FRL eingebracht wird, unabhängig davon, ob dem EU-MS ein Besteuerungsrecht an den einbringungsgeborenen Anteilen zukommt und ob es sich dabei um ein effektives handelt oder nicht.¹⁴⁵²

Nunmehr ist zu prüfen, ob diese Auslegung von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG mithilfe der nationalen Auslegungsmethoden erreicht werden kann. Die grammatikalische Interpretation steht dem grundsätzlich nicht entgegen. Denn „*von der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang*“¹⁴⁵³ stellt der Wortlaut des Gesetzes – anders als zB § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG, der die Steuerneutralität des verschmelzungsbedingten Anteilstausches regelt – weder auf die Ansässigkeit des Einbringenden ab, noch auf das Vorliegen eines effektiven Besteuerungsrechts.¹⁴⁵⁴ Aus der Wendung „*im Verhältnis zu*“ ergibt sich jedoch, dass das nationale Recht des betreffenden EU-MS ein Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn aus der Anteilsveräußerung zumindest vorsehen muss. Nicht gefordert wird hingegen, dass dieses nicht durch ein DBA im Verhältnis zu einem Drittstaat eingeschränkt ist, weil der Wortlaut lediglich auf das Verhältnis zwischen Österreich und dem EU-MS und nicht auf das Verhältnis zwischen Österreich, dem EU-MS und dem Drittstaat abstellt.¹⁴⁵⁵ Nichtsdestotrotz ist darin ein geringfügiges Abweichen von den Vorgaben der FRL zu sehen, weil nach dieser die Steuerneutralität des Anteilstausches nicht vom Vorliegen eines Besteuerungsrechts an den Anteilen des übernehmenden EU-MS abhängig ist.¹⁴⁵⁶ Ein weiteres Abweichen, diesmal aber zugunsten der Steuerpflichtigen und daher aus Sicht des Unionsrechts unproblematisch, ist auch darin zu erkennen, dass § 16 Abs 2 UmgrStG keine Anforderungen an die übernehmende Gesellschaft stellt, und daher auch Einbringungen in von Art 3 FRL nicht erfasste Gesellschaften umfasst.

Die Untersuchung des logisch-systematischen Zusammenhangs des § 16 Abs 2 UmgrStG ergibt, dass Z 1 und Z 2 auf § 16 Abs 2 Satz 1 UmgrStG aufbauen. Soweit Österreich daher kein uneingeschränktes, effektives Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommt, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen „*im Verhältnis*“ zu welchem Staat diese Einschränkung besteht. Für die Anwendung der Z 1 oder Z 2 ist entscheidend, welchem Staat ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommt und nicht, in welchem Staat der Einbringende oder die

1452 Vgl dazu *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (107 f).

1453 Vgl *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰ Rz 130 ff.

1454 Vgl dazu bereits *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (107 f).

1455 Vgl dazu *Bachl/Staringer*, SWI 1994, 406; *Hügel*, ÖStZ 1996, 82; *Damböck*, SWI 1999, 339; vgl auch *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (107 f).

1456 Vgl dazu *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (107 f).

übernehmende Körperschaft ansässig ist.¹⁴⁵⁷ Aus dem logischen Zusammenhang der gesamten Norm könnte jedoch auf die Notwendigkeit des Vorliegens eines effektiven Besteuerungsrechts geschlossen werden, weil auch der Grundtatbestand auf ein solches abstellt – was insofern der richtlinienkonformen Interpretation entgegenstehen könnte.¹⁴⁵⁸ Da Z 1 systematisch auf das Verhältnis zwischen Österreich und dem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein abstellt und nicht auf das Verhältnis dieser Staaten zu einem Drittstaat, ist dieser Schluss jedoch nicht zwingend.

Zum selben Ergebnis führen auch die historische und die objektiv-teleologische Interpretation. Denn Grund für die Einfügung von Z 1 und Z 2 war die Umsetzung der FRL in Österreich aufgrund des Beitritts Österreichs zur EU.¹⁴⁵⁹ Da der Gesetzgeber durch die Z 1 die Vorgaben der FRL umsetzen wollte, ist davon auszugehen, dass er sie richtig umsetzen wollte, sofern keine ausdrücklichen gegenteiligen Willensäußerungen des Gesetzgebers dazu existieren.¹⁴⁶⁰ Da sich solche prinzipiell nicht finden,¹⁴⁶¹ ist nach dem Willen des historischen Gesetzgebers und dem Zweck der Regelung eine Einschränkung im Verhältnis zu einem EU-MS dann anzunehmen, wenn einem EU-MS ein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zusteht.¹⁴⁶²

Je nach Ansicht stehen daher zumindest drei der vier nationalen Auslegungsmethoden einer richtlinienkonformen Auslegung nicht entgegen. Eine Einschränkung im Verhältnis zu einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein iSd § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG liegt somit entsprechend *Hügel*, *Bachl/Starlinger* und *Damböck* dann vor, wenn das **nationale Steuerrecht** eines EU-MS/Norwegens/Liechtensteins ein **Besteuerungsrecht** für die einbringungsgeborenen Anteile kennt – unabhängig davon, ob diesem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein das Besteuerungsrecht auch effektiv zukommt. Ebenfalls irrelevant erscheint die Ansässigkeit des Einbringenden oder der Sitz der übernehmenden Körperschaft. Daher sind sowohl rein „*innereuropäische*“¹⁴⁶³ Einbringungen sowie Einbringungen durch in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein ansässige Einbringende in Drittstaatsgesellschaften, Einbringungen durch inländi-

1457 Der logische Zusammenhang von § 16 UmgrStG zeigt zudem, dass der Gesetzgeber, wenn er auf die Ansässigkeit und damit auf eine unbeschränkte Steuerpflicht des Einbringenden abstellen will, dies auch ausdrücklich tut. § 16 Abs 1a UmgrStG stellt zB explizit auf „*unbeschränkt*“ steuerpflichtige Kapitalgesellschaften ab und nicht auf das Nichtvorliegen von einer Einschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs. Auch § 5 Abs 1 Z 3 UmgrStG spricht ausdrücklich von der Ansässigkeit. Daher ist davon auszugehen, dass § 16 Abs 2 Z 1 oder Z 2 UmgrStG nicht auf die Ansässigkeit des Einbringenden abstellen sollen. So bereits *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (108).

1458 Vgl dazu *Huber*, SWI 2000, 123; vgl auch *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 19; so auch *Zorn zit in Daxkobler*, SWI 2012, 128.

1459 Vgl ErläutRV 1701 BlgNR 18. GP 5.

1460 So bereits *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (108); vgl zur Umsetzung von RL *Rüffler*, ÖJZ 1997, 121.

1461 Die Gesetzesmaterialien schließen eine Anwendung von Z 2 lediglich dann aus, wenn einem EU-MS ein Besteuerungsrecht zusteht; vgl dazu ErläutRV 1701 BlgNR 18. GP 8.

1462 Vgl dazu *Mair in Kirchmayr/Mayr*, Umgründungen 99 (108).

1463 Darunter sind Einbringungen durch in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein ansässige Einbringende in Gesellschaften zu verstehen, die in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein gelegen sind.

sche Einbringende und Drittstaatsansässige in eine Gesellschaft in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein als auch Einbringungen durch Drittstaatsansässige in Drittstaatsgesellschaften, deren Gegenleistungsanteile einer, in einem EU-MS/Norwegen/Liechtenstein gelegenen, Betriebsstätte zuzurechnen sind, unter § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG zu subsumieren, soweit Österreich kein effektives Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zukommt und der betreffende EU-MS/Norwegen/Liechtenstein ein nationales Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen kennt. Demgegenüber sind Einbringungen durch Drittstaatsansässige in eine Drittstaatsgesellschaft jedenfalls von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG erfasst.

Unklar ist in diesem Zusammenhang, ob Einbringungen durch inländische Einbringende in eine Drittstaatsgesellschaft bzw durch Drittstaatsansässige in österreichische Gesellschaften unter Z 1 oder Z 2 zu subsumieren sind, wenn Österreich kein uneingeschränktes, effektives Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen zusteht.¹⁴⁶⁴ Zwar kommt Österreich in diesen Fällen idR dennoch nach nationalem Recht ein Besteuerungsrecht zu, was für eine Subsumtion unter Z 1 spräche. Folgt man aber dem reinen Wortlaut von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG, so fordert dieser eine Einschränkung im Verhältnis zu einem **anderen** EU-MS/Norwegen/Liechtenstein und gerade um einen solchen handelt es sich bei Österreich nicht. Der reine Wortlaut von § 16 Abs 2 UmgrStG spräche daher für eine Subsumtion unter Z 2.¹⁴⁶⁵

Im Fall der Einbringung durch **österreichische Einbringende** in eine Drittstaatsgesellschaft,¹⁴⁶⁶ geht die Finanzverwaltung dennoch pauschal von einer Anwendbarkeit der Z 1¹⁴⁶⁷ aus, um eine Inländerdiskriminierung zu vermeiden. Jedoch soll dieser Sichtweise laut Vertretern der Finanzverwaltung dann nicht mehr gefolgt werden, wenn man für die Anwendbarkeit von § 16 Abs 2 UmgrStG, anders als die Finanzverwaltung, auf das Bestehen eines „effektiven Besteuerungsrechts“ abstellt¹⁴⁶⁸ und damit wohl auch dann, wenn man, wie hier vertreten, generell das Bestehen eines Besteuerungsrechts verlangt. Da die Gefahr der Inländerdiskriminierung aber auch bei der hier dargestellten Sichtweise besteht, wäre mE trotz dieses Hinweises aus Gründen der Vermeidung der Inländerdiskriminierung im Fall der Einbringung durch österreichische Einbringende eine Anwendbarkeit der Z 1 zu befürworten. Anderes gilt jedoch für Einbringungen durch Drittstaatsansässige, weil sich für diese aus Art 7 B-VG kein Recht auf Gleichbehandlung mit Inländern ergibt und eine Bevorzugung von EWR-Bürgern im Vergleich zu sonstigen Ausländern idR auch nicht gegen das BVG betreffend das Verbot rassistischer Diskriminierung verstößt,¹⁴⁶⁹ weshalb diese wohl unter Z 2 fallen.

1464 Vgl dazu *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2013, 762 (766); siehe auch *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 19; UmgrStR Rz 854a und 937b.

1465 So auch *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2013, 762 (766); vgl *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁴ § 16 Rz 19.

1466 Vgl *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2013, 762 (766).

1467 Vgl UmgrStR Rz 854a FN 7 und 937b.

1468 Vgl *Mayr/Petrag/Titz*, RdW 2013, 762 (766).

1469 Vgl dazu im Detail oben Kap III Pkt I.A.1.a)cc).