

3. Europarechtlicher Hintergrund des Formwechsels

verrichtet.¹⁰¹ Nach der niederländischen Rsp hatte ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden uU einen entsprechenden Versicherungsanspruch, über den ein vergleichbarer Gesellschafter-Geschäftsführer von Gesellschaften ausländischen Rechts nicht verfügte.¹⁰²

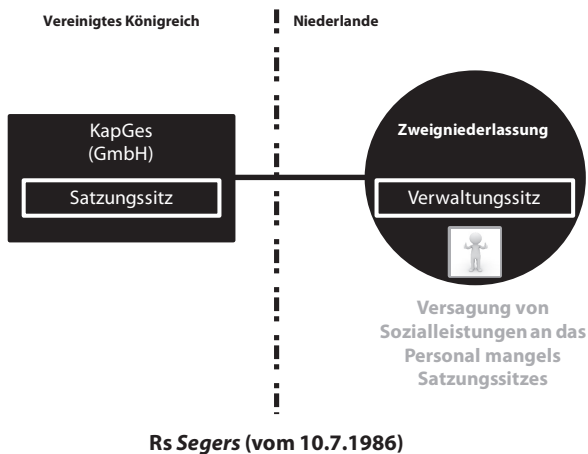


Abb 2 – Rs Segers

Ergebnis: Nach dem EuGH war für die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit die ausschließliche Geschäftstätigkeit in den Niederlanden ohne Bedeutung.¹⁰³ Die Grundfreiheit verlange lediglich die Gründung nach dem Recht eines Mitgliedstaats sowie den Satzungs- bzw Verwaltungssitz oder Sitz der Hauptniederlassung im Unionsgebiet.¹⁰⁴ Demnach begründete die Versagung des Rechts des Personals auf Anschluss an ein bestimmtes System der sozialen Sicherheit eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit, die nicht gerechtfertigt war.¹⁰⁵ Zwar könnte die Bekämpfung betrügerischer Machenschaften eine ungleiche Behandlung rechtfertigen, doch war die Versagung von Krankenversicherungsleistungen an einen Geschäftsführer einer nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaft keine geeignete Maßnahme.¹⁰⁶

Rs Daily Mail

Die Entscheidung vom 27.9.1988 betraf die Verlegung des Verwaltungssitzes einer britischen Gesellschaft in die Niederlande, die einer Zustimmung der britischen Steuerbehörde bedurfte.¹⁰⁷ Während das britische Gesellschaftsrecht die Verlegung

101 EuGH 10.7.1986, C-79/85, Segers Rz 3.

102 EuGH 10.7.1986, C-79/85, Segers Rz 5.

103 EuGH 10.7.1986, C-79/85, Segers Rz 16.

104 EuGH 10.7.1986, C-79/85, Segers Rz 13.

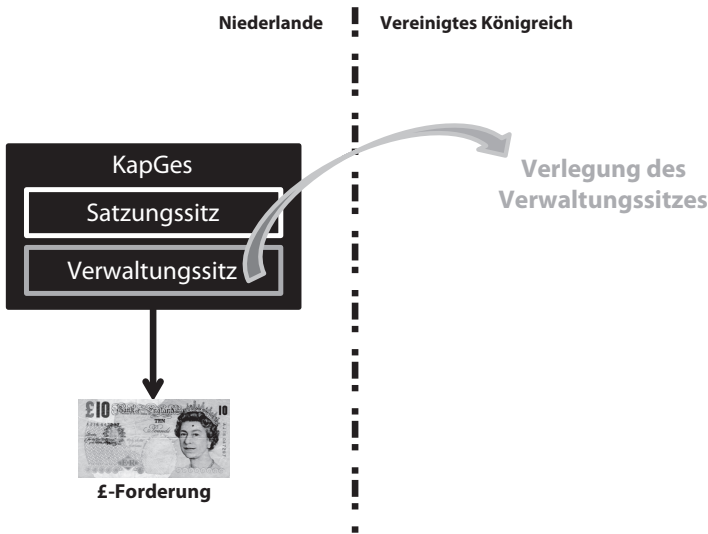
105 EuGH 10.7.1986, C-79/85, Segers Rz 15 ff.

106 EuGH 10.7.1986, C-79/85, Segers Rz 17.

107 EuGH 27.9.1988, C-81/87, Daily Mail and General Trust Rz 2.

Rs National Grid Indus

Die Entscheidung vom 9.11.2011 betraf die Verlagerung des Verwaltungssitzes einer niederländischen Gesellschaft in das Vereinigte Königreich unter Beibehaltung des niederländischen Gesellschaftsrechts.²⁰¹ Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit dieses Vorganges in beiden Staaten (Gründungstheorie) blieb unbestritten, doch wurde die entsprechende Beschränkung der Verwaltungssitzverlegung durch die niederländische Wegzugsbesteuerung problematisiert.²⁰²



Rs National Grid Indus (vom 29.11.2011)

Abb 9 – *Rs National Grid Indus*

Ergebnis: Unter Berufung auf die *Rs Cartesio* hielt der EuGH zunächst fest, dass sich Beginn und Ende der Rechtsfähigkeit einer juristischen Person weiterhin nach nationalem Recht richten (Geschöpftheorie).²⁰³ Demnach ist eine Berufung der Gesellschaft auf die Niederlassungsfreiheit zulässig, weil eine Wegzugsbesteuerung „sich darauf beschränkt, einer nach nationalem Recht gegründeten Gesellschaft steuerliche Folgen an eine Sitzverlegung zwischen den Mitgliedstaaten zu knüpfen [...]“.²⁰⁴

Der EuGH differenziert grds zwischen der Zulässigkeit von grenzüberschreitenden Formwechseln als solche an sich und deren steuerlichen Folgen bei der Prüfung

201 EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus* Rz 22 ff.

202 EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus* Rz 21 ff.

203 EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus* Rz 27; *Stiegler*, Grenzüberschreitende Sitzverlegung 104.

204 EuGH 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus* Rz 31.

Strittig war zunächst die Berufungsmöglichkeit der Gesellschaft auf die Niederlassungsfreiheit, weil nach norwegischem Recht eine Liquidationspflicht für derartige Gesellschaften vorgesehen war.²⁴⁰ Während eine norwegische Liquidationssteuer bereits vorgeschrieben wurde, unterblieb jedoch eine gesellschaftsrechtliche Liquidationsaufforderung seitens Norwegen.²⁴¹

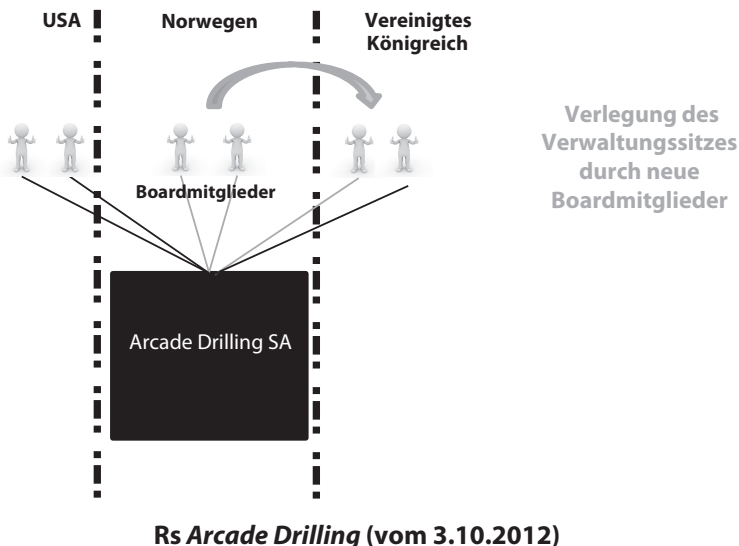


Abb 11 – Rs *Arcade Drilling*

Ergebnis: Der EFTA-Court bejahte ohne weitere Ausführungen die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit des EWR-Abkommens und beschäftigte sich ausschließlich mit der Ausgestaltung der norwegischen Wegzugsbesteuerung als Folgefrage.²⁴²

Rs *Panayi Trusts*

Diese EuGH-Entscheidung vom 14.9.2017 betraf inhaltlich die Verlegung des Verwaltungssitzes von vermögensverwaltenden *trusts*.

Konkret übertrugen zwei der bisherigen *trustees*, die als natürliche Personen im Vereinigten Königreich ansässig waren, ihre Treuhänderstellung an drei zyprische Personen.²⁴³ In dem Austausch der Mehrzahl an inländischen Treuhändern erblickte die englische Finanzverwaltung die zulässige Verlegung der Trustverwaltungen ins Ausland.²⁴⁴

240 EFTA-Court 3.10.2012, E-15/11, *Arcade Drilling* Rz 35 ff.

241 EFTA-Court 3.10.2012, E-15/11, *Arcade Drilling* Rz 37 und 39.

242 EFTA-Court 3.10.2012, E-15/11, *Arcade Drilling* Rz 58 ff.

243 EuGH 14.9.2017, C-646/15, *Panayi Trusts* Rz 13 ff; Schlussantrag vom 21.12.2016 der GA-Kokott in *Rs Panayi Trusts* Rz 13.

244 EuGH 14.9.2017, C-646/15, *Panayi Trusts* Rz 18.

5. Ertragsteuerliche Einordnung des grenzüberschreitenden Formwechsels

In der Vergangenheit bestand für Vorgänge in Österreich, die einem grenzüberschreitenden Formwechsel entsprachen, eine ausdrückliche Besteuerungsgrundlage im österreichischen KStG: Das KStG 1966⁹⁸⁵ enthielt in § 20 Abs 1 KStG aF eine ausdrückliche Wegzugsregelung für Sitzverlegungen, die zur steuerpflichtigen Aufdeckung der stillen Reserven führte.⁹⁸⁶ Voraussetzung war das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht, die regelmäßig nur durch kumulative Verlegung des Satzungs- und Verwaltungssitzes bewerkstelligt werden konnte (abgesehen von doppelt ansässigen Kapitalgesellschaften).⁹⁸⁷ Erfasst waren auch stille Reserven, die in Österreich steueranhängig blieben.⁹⁸⁸ Führte die Verlegung zu einer zivilrechtlichen Auflösung und tatsächlichen Abwicklung der Gesellschaft, kam es hingegen zur unmittelbaren Liquidationsbesteuerung (siehe auch Pkt 6.2.4.).⁹⁸⁹

Nach dem Außerkrafttreten des KStG 1966 fehlte es an einer ausdrücklichen Regelung im KStG 1988. Die Materialien zum KStG 1988 begründen den Entfall der spezifischen Regelungen mit der fehlenden Notwendigkeit.⁹⁹⁰ Allenfalls ging der Gesetzgeber des KStG 1988 auch davon aus, dass die Sitzverlegung durch die Weg- und Zuzugsregelung des § 6 Z 6 EStG 1988 erfasst sei.⁹⁹¹ In der eingeschränkten Reichweite des § 6 Z 6 EStG gegenüber § 20 KStG, die keine umfassende Liquidationsbesteuerung mehr vorsah, dürfte daher keine durch einen Analogieschluss zu füllende planwidrige Lücke bestehen.⁹⁹² In der Regelung des § 6 Z 6 EStG wird zudem erstmals auch der Zuzug nach Österreich steuerlich geregelt.

Seit dem KStG 1988 ist daher im Einzelfall zu beurteilen, welche Steuertatbestände des § 6 Z 6 EStG durch einen grenzüberschreitenden Formwechsel erfüllt werden.

985 BGBl 1966/156.

986 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 185 f; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften 93 ff, *Varro/Würrer*, RdW 2014, 557.

987 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 185 f; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften 94.

988 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 185; *Toifl*, SWI 1997, 250.

989 *Toifl*, SWI 1997, 249.

990 ErläutRV 622 BlgNR 17.GP 21; *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 190; *Toifl*, SWI 1997, 250.

991 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 190; zust *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften 95; ebenso *Toifl*, SWI 1997, 250; vgl auch EAS 2367.

992 Verneinend *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 203 ff; wohl auch *Aigner/Kofler/Tumpel*, Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften 95.

5.1. Ertragsteuerlicher Übertragungsakt

Das wesentliche Charakteristikum eines grenzüberschreitenden Formwechsels aus ertragsteuerlicher Sicht besteht im **Fehlen der Vermögensübertragung**. Aus zivilrechtlicher Sicht hat die Gesellschaft vor und nach der Sitzverlegung dieselbe Identität,⁹⁹³ sodass es laut OGH aufgrund der Kontinuität des Rechtsträgers zu keiner Vermögensübertragung kommt.⁹⁹⁴ Diese Identitätswahrung als ein „Mehr“ zur Gesamtrechtsnachfolge muss auch für das österreichische Steuerrecht gelten. Ebenso begründet der grenzüberschreitende Formwechsel mangels Vermögensübertragung keine Einlagenleistung.⁹⁹⁵ Ein Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 KStG kann durch einen grenzüberschreitenden Formwechsel ebenso nicht verwirklicht werden.⁹⁹⁶

Aufgrund der Mitverlegung des statutarischen Sitzes zusammen mit dem Ort der Geschäftsleitung führt der grenzüberschreitende Formwechsel im **Wegzugsfall** idR zum Ausscheiden aus der unbeschränkten Steuerpflicht (siehe jedoch Pkt 6.11. zur isolierten Satzungssitzverlegung).⁹⁹⁷ Eine Steueranhängigkeit stiller Reserven könnte in diesem Fall lediglich iRd beschränkten Steuerpflicht § 1 Abs 3 Z 1 KStG iVm § 98 EStG vorliegen.⁹⁹⁸

Umgekehrt würde durch den grenzüberschreitenden Formwechsel im **Zuzugsfall** die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich stets entstehen, weil hierfür der OGH ausdrücklich die Mitverlegung des Verwaltungssitzes verlangt.

Für die **Veranlagung im Wegzugs- oder Zuzugsjahr** bedeutet dies, dass zwei Veranlagungszeiträume für eine allfällige beschränkte und eine unbeschränkte Steuerpflicht zu unterstellen sind.⁹⁹⁹

5.2. Anwendbarkeit des UmgrStG

Die **UmgrStR 2002** verweisen bis heute ausschließlich auf die Sitztheorie, wonach ein Wechsel des Gesellschaftsstatuts in identitätswahrender Form nicht möglich ist, „*da der Wegzugsstaat idR eine Liquidation und der Zuzugsstaat eine Neugründung nach Maßgabe der nationalen Gründungserfordernisse verlangt. Führt die Verlegung des Verwaltungssitzes kraft handelsrechtlichen Vorschriften zu einer Auflösung der Körperschaft und wird sie tatsächlich abgewickelt, ist gemäß § 19 KStG 1988 der Liquidationsgewinn der Besteuerung zu Grunde zu legen.*“¹⁰⁰⁰

993 OGH 10.4.2014, 6 Ob 224/13d Pkt 6.

994 *Kals* in *Doralt/Nowotny/Kals*, AktG² § 5 Rz 16; ebenso *Staringer*, Die Presse vom 23.12.2008.

995 Vgl *Jennwein*, GesRZ 2016, 279 zu einem Praxisfall.

996 *Lüdicke/Eckstein* in FS Rödler 619.

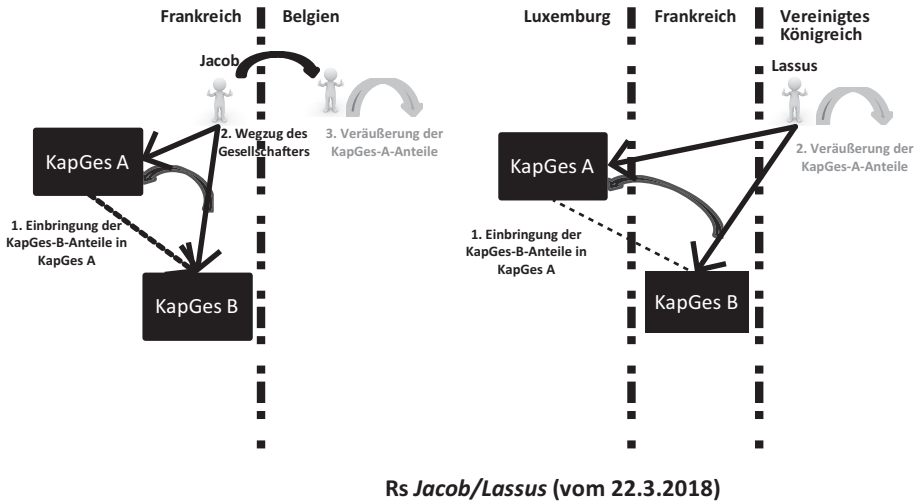
997 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 189.

998 *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 189.

999 *Kofler* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht 375 f mit Verweis ua auf § 39 EStG und VwGH 26.9.1990, 86/13/0104.

1000 UmgrStR 2002 Rz 30.

Recht (1. Schritt), der durch die nachträgliche Veräußerung der Anteile aufgehoben wurde (2. Schritt).¹¹⁸⁹ Aufgrund des einschlägigen DBA stand im zweiten Ausgangsverfahren zum Zeitpunkt des Anteilstausches Frankreich das Besteuerungsrecht an der Wertsteigerung zu, während ein späterer Veräußerungserlös im Vereinigten Königreich zu besteuern war.¹¹⁹⁰ Auch in diesem Ausgangsverfahren wurde die richtlinienkonforme Umsetzung des Art 8 FRL durch Frankreich bezweifelt und zudem eine Berücksichtigung von in der Zwischenzeit (bis zur Veräußerung) eingetretenen Wertminderungen gefordert.¹¹⁹¹



Rs *Jacob/Lassus* (vom 22.3.2018)

Abb 24 – Rs *Jacob/Lassus*

Ergebnis: Zunächst erklärte der EuGH aufgrund der überschießenden Umsetzung des Art 8 FRL in Frankreich für reine Inlandssachverhalte das Vorabentscheidungsverfahren im ersten Ausgangsverfahren für zulässig, obwohl das Ausgangsverfahren *Jacob* eine Anteilseinbringung zwischen rein französischen Gesellschaften betraf.¹¹⁹² Weiters bejahte der EuGH die Anwendbarkeit der FRL im zweiten Ausgangsverfahren *Lassus* entgegen der österreichischen Bundesregierung, wonach ein Gesellschafter mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem der erworbenen oder dem der erwerbenden Gesellschaft nicht geschützt sei.¹¹⁹³

Die spezifische Anknüpfung Frankreichs am Anteilstausch mit Steueraufschub und nicht an der eigentlichen Veräußerung iSd FRL als Kernproblem der beiden

1189 EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421/16, *Jacob/Lassus* Rz 22 f.

1190 EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421/16, *Jacob/Lassus* Rz 25 und 27.

1191 EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421/16, *Jacob/Lassus* Rz 28 f.

1192 EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421/16, *Jacob/Lassus* Rz 33 ff.

1193 EuGH 22.3.2018, C-327/16 und C-421/16, *Jacob/Lassus* Rz 43.

7. Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung

Durch einen grenzüberschreitenden Formwechsel zwischen Österreich und einem EU-/EWR-Staat kann es zu einem **Eintritt oder Austritt in die österreichische Gewinnermittlung**, zu einem **Wechsel der Gewinnermittlungsart** (beschränkte Steuerpflicht zuvor oder danach) oder zu **keinerlei Änderung** (insbesondere bei Export-Formwechsel) kommen:

- **Eintritt/Austritt:** Besteht nach dem Export-Formwechsel oder vor dem Import-Formwechsel keine beschränkte Steuerpflicht in Österreich, ergeben sich keine Abgrenzungsfragen aus Sicht der Gewinnermittlungsvorschriften.
- **Wechsel der Gewinnermittlung:** Besteht nach dem Export-Formwechsel oder vor dem Import-Formwechsel eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich, kann es zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsvorschriften kommen. In diesem Zusammenhang stellen sich spezifische Abgrenzungsfragen zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht, die auf die Isolationstheorie bei beschränkt steuerpflichtigen Einkünften zurückzuführen sind.²⁰⁴⁹ Verändert sich durch den grenzüberschreitenden Formwechsel hingegen nicht die Gewinnermittlung (Realisationsprinzip, Zu- und Abflussprinzip), besteht keine Notwendigkeit einer Abgrenzung.

Exkurs zur isolierten Satzungssitzverlegung

Materielle Maßgeblichkeit der GoB: Wird im Wegzugsfall lediglich der statutarische Sitz verlegt, stellen die Einkünfte vergleichbarer unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Körperschaften gemäß § 7 Abs 3 KStG weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar.²⁰⁵⁰ Trotz ausländischem Rechnungslegungsrecht sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (materielles Verständnis der UGB-Maßgeblichkeit) weiterhin beachtlich.²⁰⁵¹ Dies ergibt sich aus einer teleologischen Auslegung des § 5 Abs 1 EStG, dem trotz ausländischer Rechnungslegung eine materielle Bedeutung auch in grenzüberschreitenden Fällen zukommen muss. Das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs 1 EStG, das nach hM formell an die unternehmensrechtliche Bilanz nach österreichischer Rechnungslegung anknüpft, muss bei der isolierten Satzungssitzverlegung vielmehr materiell verstanden werden

2049 Marschner, Jakom 2018¹¹ § 98 Rz 8.

2050 Ausdr Hayden/Varro, RdW 2018, 124.

2051 Ausdr Hayden/Varro, RdW 2018, 124; Staringer, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften 301 mwN; Gelter, RdW 2005, 138 mwN; Dommès/Eckert/Lembeck/Metzler, SWI 2005, 540.

8. Sonderbetriebsvermögen

Kommt es zum grenzüberschreitenden Formwechsel von Personengesellschaften, ist weiters das Schicksal von Sonderbetriebsvermögen zu prüfen. Sonderbetriebsvermögen wird durch aktive oder passive Wirtschaftsgüter begründet, die im wirtschaftlichen Eigentum der Personengesellschafter stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich überlassen werden.¹⁶⁹ Die hM in Österreich unterscheidet zwischen Sonderbetriebsvermögen I, das unmittelbar der Personengesellschaft dient, und Sonderbetriebsvermögen II, das der Beteiligung des Gesellschafters dient.¹⁷⁰

Sonderbetriebsvermögen bildet in Österreich eine wirtschaftliche Einheit mit dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft und begründet kein eigenständiges Betriebsvermögen des Gesellschafters.¹⁷¹ Nach hM in Österreich kann eine Personengesellschaft auch über gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen verfügen.¹⁷²

Die meisten **ausländischen Rechtsordnungen** kennen das Institut des Sonderbetriebsvermögens generell nicht.¹⁷³ Es handelt sich um ein Spezifikum, das primär in Deutschland, Österreich und der Schweiz bekannt ist.¹⁷⁴ Auch innerhalb dieser drei Länder ist der Umfang des Sonderbetriebsvermögens national unterschiedlich¹⁷⁵ und eine allgemeine Begriffskongruenz ist selbst mit Deutschland nicht gegeben.¹⁷⁶ Aufgrund der Drittlandseigenschaft der Schweiz ist ein unmittelbarer grenzüberschreitender Formwechsel zwischen der Schweiz und Österreich ausgeschlossen, weshalb im Folgenden nur auf Deutschland näher eingegangen wird.

8.1. Zuordnung von Sondervergütungen iZM Sonderbetriebsvermögen

Umstritten ist zunächst die Subsumtion von Sondervergütungen unter die DBA-Verteilungsregeln bei transparenten wie auch bei intransparenten Personengesell-

169 EStR 2000 Rz 5913; *Kauba in Bertl et al*, Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht 183.

170 *Kauba in Bertl et al*, Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht 184; aA *Zorn in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe*, Personengesellschaft 20 f.

171 *Petritz in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht² 640 mwN.

172 *Bergmann in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² Rz 13/112 mwN; *Kauba in Bertl et al*, Personengesellschaft im Unternehmens- und Steuerrecht 186.

173 *Prinz in Prinz*, Umwandlungen im internationalen Steuerrecht Rz 9.34.

174 *Bendlinger in GS Bruckner* 461.

175 Insbesondere zum unterschiedlichen Umfang des Sonderbetriebsvermögens II vgl etwa *Ecker*, SWI 2010, 420 f (Aussage von *Gahleitner*).

176 *Ecker*, SWI 2010, 421 f (Diskussionszusammenfassung mit Aussagen von *Zorn*).

10. Exkurs: Isolierte Sitzverlegung beim Export-Formwechsel von Personengesellschaften

Wie oben bereits (Pkt 1.) dargestellt, muss auch einer Personengesellschaft eine isolierte Sitzverlegung im Wegzugsfall offen stehen, sofern dies der Zuzugsstaat (etwa Luxemburg) erlaubt. Die isolierte Sitzverlegung führt zu einer doppelt ansässigen Personengesellschaft, deren gesellschaftsrechtlicher Sitz in Luxemburg liegt, während der Ort der Hauptverwaltung weiterhin in Österreich verbleiben kann.

In Bezug auf die isolierte Sitzverlegung anlässlich eines grenzüberschreitenden Formwechsels sollte eine gesellschaftsrechtliche **Besonderheit bei Personengesellschaften (OG und KG)** gegenüber österreichischen Kapitalgesellschaften erwähnt werden: Der gesellschaftsrechtliche Sitz einer OG/KG ist nicht zwingender Bestandteil des Gesellschaftsvertrags,²³⁸ sondern lediglich bei der konstitutiven Firmenbuchanmeldung gemäß § 3 Abs 1 Z 4 FBG zu nennen. Nach dem OGH kann der Vertragssitz von den Personengesesschaftern daher, abweichend vom Ort der Hauptverwaltung, im Inland frei gewählt werden, sofern für die Öffentlichkeit ein erkennbarer Zusammenhang mit der tatsächlichen Organisation des Unternehmens besteht.²³⁹ Dem Willen des Gesetzgebers des HaRÄG²⁴⁰ entsprechend dürfte allerdings seit 2005 (analog zur Rechtslage bei GmbHs) nur mehr der Ort, an dem die Personengesellschaft einen Betrieb hat, an dem sich die Geschäftsleitung befindet oder an dem die Verwaltung geführt wird (§ 5 AktG und § 5 Abs 2 GmbHG analog), für die freie Sitzwahl in Betracht kommen.²⁴¹ Im Gegensatz zum österreichischen Höchstgericht verneint die (bisherige) hM in Deutschland generell die gesellschaftsrechtliche Möglichkeit einer Trennung von statutarischem Sitz und Verwaltungssitz bei Personengesellschaften.²⁴²

Für den grenzüberschreitenden Formwechsel einer Personengesellschaft im Wegzugsfall ist, wie bereits erwähnt, jedoch allein das Recht des Zuzugsstaats maß-

238 OGH 12.2.1998, 6 Ob 267/97a; *Weigand in U. Torggler*, UGB² § 13 Rz 5.

239 OGH 12.2.1998, 6 Ob 267/97a; OGH 18.2.2010, 6 Ob 10/10d mit Verweis auf OGH 12.2.1998, 6 Ob 267/97a; *Weigand in U. Torggler*, UGB² § 13 Rz 5; *Kraus in U. Torggler*, UGB² § 106 Rz 6; *Schauer in Kals/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 2/344.

240 ErläutRV 1058 BlgNR 22.GP 74.

241 *Appl in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften² Rz 3/47; ebenso *Schauer in Kals/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 2/344.

242 *Ausf Stiegler*, Grenzüberschreitende Sitzverlegung 27 ff mwN; aA etwa *Schnittker/Benecke*, FR 2010, 566.

9. Vergleich zur Errichtung einer Substiftung in Liechtenstein

	Liechtensteinische Substiftung	Grenzüberschreitender Formwechsel nach Liechtenstein
Gesellschaftsrecht		
Rechtsnachfolge	Einzelrechtsnachfolge	Identitätswahrung (mehr als Gesamtrechtsnachfolge)
Änderung der Stiftungserklärung	Änderungsvorbehalt des Stifters; Eingeschränktes Änderungsrecht des Stiftungsvorstandes (nicht laut PSG-Novelle 2017!)	Änderungsvorbehalt des Stifters; Eingeschränktes Änderungsrecht des Stiftungsvorstands
Schutzinteressen	Gläubigerschutz	Arbeitnehmer- und Gläubigerschutz
Steuerrecht		
Wegzugsbesteuerung in ESt		Nicht bei Doppelansässigkeit
1. Rechtsgrundlage	§ 6 Z 6 und § 27 Abs 6 Z 1 EStG	§ 6 Z 6, § 27 Abs 6 Z 1 EStG iVm Anti-BEPS-Richtlinie;
2. Gestaltungsspielraum	gestaltbar	gestaltbar
3. Zwischensteuer-rückerstattung	möglich	nicht möglich, außer bei Doppelanässigkeit
USt	eventuell § 3 Abs 2 UStG	nie steuerbar
StiftEG	mind 5 %	0 %
GrESt bei inländischen Grundstücken	Staffelsteuersatz und Stiftungseingangssteueräquivalent iHv 2,5 %	0 %
Eintragungsgebühr bei inländischen Grundstücken	1,1 %	0 %

9.2. Errichtung einer Substiftung in Österreich

Die gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit der Errichtung einer Substiftung richtet sich nach liechtensteinischem Recht.