

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literaturverzeichnis	XIX
1. Gesellschaftsrechtliche und steuerrechtliche Rahmenbedingungen	1
1.1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	2
1.1.1. Merkmale einer Verschmelzung	2
1.1.2. Arten von Verschmelzungen – Begriffsdefinition	3
1.1.3. Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit und Rechts- grundlagen von grenzüberschreitenden Verschmelzungen	6
1.1.4. Ablauf einer (grenzüberschreitenden) Verschmelzung	9
1.1.5. Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen von Verschmelzungen	11
1.1.5.1. Gegenleistung und Notwendigkeit einer Kapitalerhöhung	12
1.1.5.2. Verbot der Einlagenrückgewähr	14
1.1.5.3. Verbot der Befreiung von Einlageverpflichtungen ...	14
1.1.5.4. Positiver Verkehrswert	15
1.1.5.4.1. Down-stream-Verschmelzung	16
1.1.5.4.2. Up-stream-Verschmelzung	16
1.1.5.4.3. Side-stream-Verschmelzung	17
1.1.5.5. Kapitalherabsetzender Effekt	17
1.1.6. Grundzüge der bilanziellen Behandlung	17
1.2. Europarechtliche und völkerrechtliche Grundlagen	20
1.2.1. Primärrecht der Europäischen Union	20
1.2.2. Fusions-Richtlinie	21
1.2.2.1. Anwendungsbereich	22
1.2.2.2. Wirkungen der Fusions-Richtlinie	24
1.2.2.2.1. Keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns	24
1.2.2.2.2. Verlustvortragsübergang	26
1.2.2.2.3. Sonderregelung für Up-stream-Verschmelzungen ...	26
1.2.2.2.4. Auswirkungen für Anteilsinhaber	29
1.2.2.2.5. Auswirkungen für Importverschmelzungen	31
1.2.3. Anti-BEPS-Richtlinie	31
1.2.4. Abkommensrechtliche Grundlagen	33

1.3.	Steuerliche Grundlagen	34
1.3.1.	Verschmelzungen im allgemeinen Steuerrecht	34
1.3.2.	Verschmelzungen im Anwendungsbereich des UmgrStG	37
1.3.2.1.	Anwendungsvoraussetzungen des Art I UmgrStG bei Importverschmelzungen	38
1.3.2.2.	Überblick über die Rechtsfolgen von Import- verschmelzungen	40
1.3.2.2.1.	Rechtsfolgen bei der übertragenden Gesellschaft	41
1.3.2.2.2.	Rechtsfolgen bei der übernehmenden Gesellschaft	44
1.3.2.2.3.	Rechtsfolgen für die beteiligten Anteilsinhaber	45
1.3.2.2.4.	Sonstige Rechtsfolgen	46
2.	Die Bewertung des Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft	47
2.1.	Historischer Abriss der Bewertung von Wirtschaftsgütern bei Steuerverstrickung	48
2.2.	Die Aufwertungsbestimmungen des § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG	51
2.2.1.	Teleologie von § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG	51
2.2.2.	Entstehen des österreichischen Besteuerungsrechts ...	54
2.2.2.1.	Holding-Betriebsstätte	56
2.2.2.2.	„Zuziehende“ internationale Schachtel- beteiligungen	57
2.2.2.2.1.	„Entstehen“ eines „Besteuerungsrechts“ bei steuer- neutralen internationalen Schachtelbeteiligungen ...	57
2.2.2.2.2.	Aufwertung als Folge mangelnder Beteiligungsdauer oder mangelnden Beteiligungsausmaßes	61
2.2.2.2.3.	Möglichkeit zur Ausübung der Option zur Steuer- pflicht im Rahmen von Importverschmelzungen	65
2.2.2.2.4.	Zwischenergebnis	79
2.2.2.3.	Betriebsstätte und Befreiungsmethode	81
2.2.3.	Rechtsfolgen von § 3 Abs 1 Z 1 und Z 2 UmgrStG bei Importverschmelzungen	83
2.2.3.1.	Neubewertung gem § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG	83
2.2.3.2.	Buchwertfortführung gem § 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG	87
2.2.4.	„Re-Import“ von Vermögen	89
2.2.4.1.	Identität von „Exporteur“ und übernehmender Körperschaft	89
2.2.4.2.	Ansatz der rücküberführten Wirtschaftsgüter	94
2.2.4.3.	Ausdehnung von § 3 Abs 1 Z 1 TS 2 UmgrStG durch Teil 3 Z 27 lit b UmgrStG	96
2.2.5.	Schwächen der Bewertung gem § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG	97
2.2.5.1.	Keine Verknüpfung mit der steuerlichen Behandlung im Ausland	98

2.2.5.2.	Probleme bei ausländischen Betriebsstätten und der Anrechnungsmethode	100
2.2.5.3.	Einbettung von § 3 Abs 1 Z 2 UmgrStG ins österreichische Steuerrecht	101
2.2.5.3.1.	Verhältnis zu den Bestimmungen im Ertragsteuerrecht	101
2.2.5.3.2.	Verhältnis zu den Bestimmungen bei Zusammenschluss und Realteilung iSd UmgrStG	109
2.2.5.3.3.	Verhältnis zu § 17 UmgrStG	110
2.2.5.3.4.	Verhältnis zum Zuzug von natürlichen und juristischen Personen	110
2.2.5.3.5.	Würdigung	112
2.2.5.4.	Verlust der Verlustvorträge gem § 4 UmgrStG	114
2.3.	Konzepte zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung stiller Reserven bei Importverschmelzungen	114
2.3.1.	Buchwertfortführung unter Anrechnung bzw Befreiung von der ausländischen Steuer	115
2.3.2.	Freier Verkehr von stillen Reserven	117
2.3.3.	Auswirkungen der Doppelbesteuerungsabkommen	117
2.3.4.	Ergebnis: Wahlrecht zwischen Aufwertung und Buchwertfortführung	118
3.	Ausschüttungsfiktion gem § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG	122
3.1.	Regelungszweck	122
3.2.	Anwendungsbereich der Ausschüttungsfiktion	123
3.2.1.	Der Begriff des „konzernzugehörigen Unternehmens“	124
3.2.2.	Ausschüttung unterliegt § 10 Abs 4 oder Abs 5 KStG	126
3.2.2.1.	Betroffene Körperschaften	126
3.2.2.2.	Abgrenzung zwischen § 10 Abs 4 und Abs 5 KStG	127
3.2.2.3.	Zeitpunkt der Beurteilung	127
3.3.	Berechnung der Ausschüttungsfiktion	129
3.3.1.	Verschmelzungskapital iSd § 2 Abs 5 UmgrStG	130
3.3.2.	Einlagenstand iSd § 4 Abs 12 EStG	133
3.3.3.	„Einlagenrückzahlungsfiktion“	134
3.3.4.	Beteiligung mehrerer Gesellschafter an der übertragenden Körperschaft	135
3.4.	Richtung der Ausschüttung	141
3.5.	Auswirkungen der Ausschüttungsfiktion auf die übernehmende Körperschaft und auf den Anteilsinhaber	143
3.5.1.	Ausschüttungsfiktion bei Import-Schwesternverschmelzungen	143
3.5.2.	Ausschüttungsfiktion bei mehreren Anteilsinhabern	147

3.5.2.1.	Anteilsinhaber sind konzernzugehörige Gesellschaften	147
3.5.2.2.	Anteilsinhaber sind nicht konzernzugehörige Gesellschaften	147
3.5.2.2.1.	Ausschüttungsfiktion findet vor der Anteilsveräußerung statt	148
3.5.2.2.2.	Veräußerung findet vor der Ausschüttungsfiktion statt	149
3.5.2.3.	Anteilsinhaber sind ausländische Gesellschaften	150
3.5.3.	Ausschüttungsfiktion bei diagonalen Side-stream-Importverschmelzungen	152
3.5.3.1.	Verschmelzung der Tante auf die Nichte	152
3.5.3.2.	Verschmelzung eines Enkels auf einen weiteren Enkel	154
3.5.4.	Ausschüttungsfiktion bei Up-stream-Importverschmelzungen	155
3.5.5.	Ausschüttungsfiktion bei Down-stream-Importverschmelzungen	157
3.5.6.	Exkurs: Ausschüttungsfiktion bei der Verschmelzung auf eine weitere ausländische Tochtergesellschaft	158
3.5.6.1.	Tochtergesellschaft fällt ebenfalls unter § 10 Abs 4 KStG	159
3.5.6.2.	Tochtergesellschaft fällt unter § 10 Abs 2 KStG	160
3.6.	Gesellschaftsteuer	160
3.7.	Verhältnis der Ausschüttungsfiktion zum Europarecht	163
3.7.1.	Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und/oder die Kapitalverkehrsfreiheit	163
3.7.1.1.	Beschränkung der Niederlassungsfreiheit/Kapitalverkehrsfreiheit	167
3.7.1.2.	Rechtfertigung der Beschränkung	168
3.7.1.2.1.	Missbrauchsvermeidung	169
3.7.1.2.2.	Gewährleistung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	169
3.7.1.2.3.	Kapitalexportneutralität	170
3.7.1.3.	Geeignetheit und Verhältnismäßigkeit	171
3.7.2.	Verstoß gegen die Fusions-Richtlinie	173
3.7.3.	Zusammenfassung	175
3.8.	Zusammenfassung und weiterführende Überlegungen	176
4.	Übergang des Verlustabzugs	179
4.1.	Allgemeines zum Verlustübergang bei Verschmelzungen	179
4.2.	Verlustübertragung bei Importverschmelzungen nach nationalem Recht	180
4.3.	Europarechtliche Vorgaben zur Verlustübertragung bei Importverschmelzungen	186

4.3.1.	Vorgaben durch die Fusions-Richtlinie	187
4.3.2.	Die Rechtsprechung des EuGH zur grenz- überschreitenden Verlustberücksichtigung	188
4.3.3.	Die Entscheidung in der Rs A Oy	192
4.3.4.	Der Begriff der finalen Verluste	192
4.3.4.1.	Dauerhafte Erfolglosigkeit im Ausland und Liquidation	193
4.3.4.2.	Fehlende oder zeitlich begrenzte Vortrags- möglichkeit von Verlusten im Ausland	195
4.3.4.3.	Verlustuntergang durch Umstrukturierung	198
4.3.4.4.	Verluste auf Grund von Umrechnungsdifferenzen	203
4.3.4.5.	Die zeitliche Komponente der finalen Verluste	203
4.3.4.6.	Generelle Voraussetzung: Ausschöpfen aller Möglichkeiten	206
4.3.4.7.	Beliebigkeitsgrenze	209
4.3.5.	EuGH zur Berechnung der Höhe des verrechen- baren Verlustes	210
4.4.	Verfassungsrechtliche Vorgaben zur Verlustübertragung	210
4.4.1.	Verstoß gegen den Eigentumsschutz gem Art 5 StGG	211
4.4.2.	Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz gem Art 2 StGG und Art 7 B-VG	211
4.4.3.	Fazit	214
4.5.	Auswirkungen der europarechtlichen und verfassungs- rechtlichen Vorgaben auf die nationalen Regelungen zum Verlustübergang bei Importverschmelzungen	214
4.5.1.	Finale Verluste im Verhältnis zum objektbezogenen Verlustübergang (§ 4 UmgrStG)	215
4.5.2.	Bindung des Verlustübergangs an die „Buchwertfortführung“	219
4.5.2.1.	Gesamtrechtsnachfolge als Rechtsgrundlage für den Übergang des Verlustvortrages	221
4.5.2.2.	Generelle Objekt- und Buchwertverknüpfung des Verlustabzuges	223
4.5.2.3.	Würdigung	226
4.5.2.3.1.	Buchwertverknüpfung und Verluste im allgemeinen Ertragsteuerrecht	226
4.5.2.3.2.	Buchwertverknüpfung bei Verlusten im Umgründungssteuerrecht	228
4.5.3.	Ergebnis	228
4.5.3.1.	Befreiungsmethode	229
4.5.3.2.	Vermögen mit Exitbesteuerung	230
4.5.3.3.	Anrechnungsmethode	233
4.5.3.4.	Die Berechnung der Verlusthöhe sowie die Nach- versteuerung von „importierten“ Verlusten	238

4.6.	Verlustverwertung im Rahmen von Unternehmensgruppen gem § 9 KStG	241
4.6.1.	Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf ein Gruppenmitglied	242
4.6.2.	Verschmelzung eines Gruppenmitglieds auf eine gruppenfremde Körperschaft	242
4.6.3.	Verschmelzung von zwei Gruppenmitgliedern	242
4.7.	Zusammenfassung	244
5.	Auswirkungen auf die Evidenzkontostände gem § 4 Abs 12 EStG	247
5.1.	Grundlegendes zum Einlagenstand und zum Innen- finanzierungsstand bei Verschmelzungen	249
5.2.	Höhe der Evidenzkontostände bei ausländischen Körperschaften	251
5.3.	Schwestern- und Konzentrationsverschmelzungen	253
5.4.	Konzernverschmelzungen	263
5.4.1.	Up-stream-Verschmelzung	264
5.4.2.	Down-stream-Verschmelzung	268
5.4.3.	Diagonale Konzernverschmelzung	269
5.4.4.	Mittelbare Konzernverschmelzung	271
5.5.	Gemischte Konzern-Konzentrationsverschmelzung	272
5.6.	Aufwertungsumgründungen	272
5.7.	Zusammenfassung	273
6.	Auswirkungen von Importverschmelzungen auf Anteilsebene	275
6.1.	Verlust des österreichischen Besteuerungsrechts an den Anteilen	275
6.1.1.	Verstrickungseinschränkung gem § 5 Abs 1 Z 4 UmgrStG – Down-stream-Verschmelzungen	276
6.1.2.	Verstrickungseinschränkung gem § 5 Abs 1 Z 5 UmgrStG – Gewährung eigener Anteile	279
6.2.	Entstehung des österreichischen Besteuerungsrechts an den Anteilen	281
6.3.	Internationale Schachtelbeteiligungen	287
6.4.	Zusammenfassung	289
7.	Rückwirkungsregelungen im Verhältnis zu ausländischem Steuerrecht	290
7.1.	Unionsrechtliche Würdigung	291
7.2.	Anwendbarkeit des DBA	292
7.3.	Vermeidung einer Doppelbesteuerung gem § 48 BAO	292
7.4.	Würdigung	293
8.	Zusammenfassung	295
	Stichwortverzeichnis	301