

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Quellenverzeichnis	XXV
Kapitel I – Einleitung	1
I. Themenabgrenzung und Problemstellung	1
II. Aufbau	3
Kapitel II – Unionsrechtliche Vorgaben	6
Teil I) Sekundärrechtliche Harmonisierungsversuche durch die FRL ...	6
I. Die FRL als Grundlage des europäischen Umgründungssteuerrechts ...	6
I.A. Entstehungsgeschichte	6
I.B. Rechtliche Wirkung der Vorgaben der FRL	8
I.B.1. Unmittelbare Anwendbarkeit der FRL	8
I.B.2. Richtlinienkonforme Interpretation	9
I.B.3. Unbedingte Umsetzungsverpflichtung der Vorgaben der FRL in nationales Recht oder Vorrangwirkung des Primärrechts?	10
I.C. Sachlicher, persönlicher und territorialer Anwendungsbereich der FRL	11
I.C.1. Anwendbarkeit auf reine Inlandssachverhalte – die indirekte Normwirkung bzw „überschießende“ Umsetzung der FRL und das verfassungsrechtliche Inländergleichbehandlungsgebot	13
I.C.2. Anwendbarkeit der Vorgaben der FRL auf EWR-Staaten sowie auf sonstige Drittstaaten?	15
I.D. Ausnahmen von den in der FRL vorgesehenen Begünstigungen – Art 15 FRL	16
I.D.1. Missbrauchstatbestand gem Art 15 Abs 1 lit a FRL ...	18
I.D.2. Ausgestaltung des Missbrauchstatbestandes nach nationalem Recht	20
II. Einbringung von Unternehmensteilen – Anwendungsvoraussetzungen	21
II.A. Definition	21

II.B. Sachlicher Anwendungsbereich	22
II.B.1. Teilbetrieb iSd Art 2 lit j FRL	23
II.B.1.a) Übertragung der Gesamtheit der diesem (Teil-)Betrieb zugerechneten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter und die damit verbundene Selbständigkeit des Teilbetriebs	23
II.B.1.b) Das selbständige Funktionieren dieser Wirtschaftsgüter	32
II.B.1.c) Das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit	33
II.B.1.d) Mitunternehmeranteile = Teilbetrieb?	35
II.B.2. Betrieb	37
II.B.3. Die Gegenleistung	37
II. Einbringung von Unternehmensteilen – Steuerneutralitätsgebot der FRL	38
III.A. Betriebsstätte im Staat der einbringenden Gesellschaft	39
III.A.1. Vorgaben für den Staat der einbringenden Gesellschaft	39
III.A.1.a) Gesellschaftsebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der übernehmenden Gesellschaft	39
III.A.1.b) Gesellschafterebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der einbringenden Gesellschaft	44
III.A.2. Vorgaben für den Übernahmestaat	48
III.A.2.a) Gesellschaftsebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der übernehmenden Gesellschaft	48
III.A.2.b) Gesellschafterebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der einbringenden Gesellschaft	49
III.B. Betriebsstätte in einem anderen EU-Mitgliedsstaat	49
III.B.1. Vorgaben für den Betriebsstättenstaat	50
III.B.1.a) Gesellschaftsebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der übernehmenden Gesellschaft	50
III.B.1.b) Gesellschafterebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der einbringenden Gesellschaft	51
III.B.2. Vorgaben für den Einbringungsstaat	51
III.B.2.a) Gesellschaftsebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der übernehmenden Gesellschaft	52
III.B.2.b) Gesellschafterebene – Vorgaben für die steuerliche Behandlung der einbringenden Gesellschaft	52
III.B.3. Vorgaben für den Übernahmestaat	54
III.C. Betriebsstätte in einem Drittstaat/nicht einer Betriebsstätte zugeordnetes Vermögen	54
III.D. Von Art 2 lit d nicht erfasste Vorgänge	55
IV. Anteiltausch – Anwendungsvoraussetzungen	55
IV.A. Persönlicher Anwendungsbereich	56

IV.B. Sachlicher Anwendungsbereich	59
IV.B.1. Vermittlung der Stimmrechtsmehrheit	59
IV.B.1.a) Erwerb der Stimmrechtsmehrheit und Zuerwerb ab dem/bis zum Erreichen der Stimmrechtsmehrheit ...	60
IV.B.1.b) Erwerb mehrerer Minderanteile bis zum Erreichen der Stimmrechtsmehrheit im Rahmen eines Gesamtplanes	61
IV.B.2. Gegenleistung	61
V. Anteiltausch – Steuerneutralitätsgebot der FRL	63
V.A. Gesellschaftsebene	64
V.B. Gesellschafterebene	65
V.B.1. Keine Besteuerung des Anteiltausches „für sich allein“	65
V.B.1.a) Änderung der steuerlichen Zuordnung der Gegenleistungsanteile	66
V.B.1.b) Weiteres Schicksal der eingetauschten Anteile (= Anteile an der erworbenen Gesellschaft)	66
V.B.1.c) Entstrickung des Gesellschafters aus der persönlichen Steuerpflicht	66
V.B.1.d) Veräußerung der Gegenleistungsanteile innerhalb kurzer Frist	69
V.B.1.e) Äquivalenzverletzung	69
V.B.1.f) Missbrauch	69
V.B.2. Bewertung der „erworbenen“ Anteile durch den tauschenden Gesellschafter – Wahlrecht zur Gewinnrealisierung	70
V.B.3. Steuerverhaftung der Anteile an der erwerbenden Körperschaft	71
V.C. Von Art 2 lit e nicht erfasste Vorgänge	72
VI. Sonderfall: Hybride Gesellschaft	72
VI.A. Einbringende Gesellschaft als Hybrid (Einbringung)	73
VI.B. Erworbene Gesellschaft als Hybrid (Anteiltausch)	75
VI.C. Gesellschafter als Hybrid (Anteiltausch)	76
VI.D. Übernehmende oder erwerbende Gesellschaft als Hybrid	77
VII. Conclusio	78
Teil II) Aus den primärrechtlichen Grundfreiheiten ableitbare Vorgaben	81
I. Grundfreiheiten als Prüfungsmaßstab	81
I.A. Die Rechtsfigur der Grundfreiheiten	81
I.B. Von Diskriminierungsverboten zu allgemeinen Beschränkungsverboten?	82

II.	Prüfschema des EuGH zur Ermittlung der anwendbaren Grundfreiheit .	85
II.A.	Anwendbare Grundfreiheit(en)	86
II.A.1.	Niederlassungsfreiheit	86
II.A.2.	Kapitalverkehrsfreiheit	90
II.A.3.	Abgrenzung der Kapitalverkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit	94
II.A.3.a)	Theorien im Schrifttum	94
II.A.3.b)	Klärung durch den EuGH? – Der „Wieder-Aufstieg“ der Kapitalverkehrsfreiheit	96
II.A.3.c)	Entscheidungsbaum: Abgrenzung der Kapital- verkehrsfreiheit von der Niederlassungsfreiheit	102
II.B.	Einschränkung der betroffenen Grundfreiheiten	102
II.C.	Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung	108
II.C.1.	Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	110
II.C.2.	Besondere Ausnahmeverordnungen für Beschränkun- gen des Kapitalverkehrs	119
II.C.2.a)	Art 64 Abs 1 AEUV – Stillstandsklausel bzw Ver- schlechterungsverbot	119
II.C.2.b)	Steuerliche Ausnahmen nach Art 65 Abs 1 lit a und lit b AEUV	122
II.D.	Besonderheiten bei der Grundfreiheitenprüfung im Verhältnis zu EWR-Staaten, der Schweiz und sonstigen Drittstaaten	124
III.	Judikatur des EuGH zur Wegzugsbesteuerung	130
III.A.	Judikate	131
III.A.1.	Rs X und Y	131
III.A.2.	Rs De Baeck	132
III.A.3.	Rs Hughes de Lasteyrie du Saillant	133
III.A.4.	Rs N	134
III.A.5.	Rs SGI	135
III.A.6.	Rs National Grid Indus	137
III.A.7.	Rs Kommission/Spanien	139
III.A.8.	Rs A (II)	141
III.A.9.	Rs Kommission/Portugal	142
III.A.10.	Rs Kommission/Niederlande	143
III.A.11.	Rs Kommission/Spanien (II)	144
III.A.12.	Rs Kommission/Dänemark	144
III.A.13.	Rs DMC	146
III.A.14.	Rs Verder LabTec	149
III.B.	Aus der Judikatur des EuGH zur Wegzugsbesteuerung für den Wegzugsstaat ableitbare Vorgaben zur Ausgestaltung nationaler Regelungen zur Wegzugsbesteuerung	150
III.B.1.	Gründe für die Differenzierung in der Verhältnis- mäßigkeitsprüfung	152

III.B.2. Innergemeinschaftliche Wegzugsbesteuerung	155
III.B.2.a) Verhältnismäßigkeitsmaßstab für eine Wegzugs- besteuerung für Vermögen, das nicht unmittelbar einer wirtschaftlichen Tätigkeit zugewiesen ist (idF Privatvermögen)	155
III.B.2.b) Verhältnismäßigkeitsmaßstab für eine Wegzugs- besteuerung für Vermögen, das unmittelbar einer wirtschaftlichen Tätigkeit zugewiesen ist (idF Betriebsvermögen)	159
III.B.2.c) Verhältnismäßigkeitsmaßstab für eine Besteuerung von grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zur Ver- hinderung einer dadurch bewirkten Minderung von inländischem Steuersubstrat	165
III.B.3. Innergemeinschaftliche „Exit-tax light“	166
III.B.3.a) Wegzug von natürlichen Personen	166
III.B.3.b) Wegzug von juristischen Personen	167
III.B.4. Besonderheiten bei der Ausgestaltung der Wegzugs- besteuerung im Verhältnis zu EWR-Staaten, der Schweiz und sonstigen Drittstaaten	167
III.B.4.a) Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu EWR-Staaten ..	167
III.B.4.b) Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zu sonstigen Drittstaaten	169
III.B.4.c) Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz	169
III.B.5. Anwendbarkeit der Wegzugsbesteuerungsregelungen auf grenzüberschreitende Einbringungen	171
III.B.5.a) Vorgaben für den Wegzugsstaat bei innergemein- schaftlichen Einbringungen	172
III.B.5.b) Vorgaben für den Wegzugsstaat für grenzüber- schreitende Einbringungen im Verhältnis zu EWR- Staaten, der Schweiz und sonstigen Drittstaaten	176
III.B.6. Europäische Vorgaben an den Aufnahmestaat – Aus dem Unionsrecht ableitbare Verpflichtung zur Aufwertung bzw zur Berücksichtigung der im Wegzugsstaat anfallenden Steuerschuld?	178
IV. Conclusio	181
Kapitel III – Art III UmgrStG und seine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht	183
I. Anwendungsvoraussetzungen von Art III UmgrStG	183
I.A. Das Einbringungsvermögen	185
I.A.1. Betrieb und Teilbetrieb	186
I.A.1.a) Teilbetrieb	186

I.A.1.b)	Betrieb iSd UmgrStG	200
I.A.2.	Mitunternehmeranteil	201
I.A.3.	Kapitalanteil	202
I.A.3.a)	Wesentliche Beteiligung iSd § 12 Abs 2 Z 3 TS 1 UmgrStG	203
I.A.3.b)	Stimmrechtsmehrheit iSd § 12 Abs 2 Z 3 TS 2 UmgrStG	204
I.A.3.c)	Mitübertragung von Finanzierungsverbindlich- keiten	206
I.B.	Die übernehmende Körperschaft	208
I.C.	Die Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG	210
I.D.	Tatsächliche Vermögensübertragung	213
I.E.	Positiver Verkehrswert	215
I.F.	Einbringungsvertrag und Einbringungsbilanz	218
I.G.	Der Einbringende	220
I.H.	Conclusio	221
II.	Ertragsteuerliche Behandlung nach Art III UmgrStG	222
II.A.	Auf grenzüberschreitende Einbringungen iSd Art III UmgrStG anwendbare Grundfreiheit	223
II.A.1.	Maßgeblicher Anknüpfungspunkt für die Unter- suchung des Gegenstandes der nationalen Norm	224
II.A.2.	Maßgebliche Grundfreiheit aufgrund der Anwen- dungsvoraussetzungen von Art III UmgrStG	230
II.A.2.a)	Auf das Einbringungsvermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG anwendbare Grundfreiheit	231
II.A.2.b)	Auf die Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG anwend- bare Grundfreiheit	234
II.A.3.	Auf grenzüberschreitende Einbringungen iSd Art III UmgrStG anwendbare Grundfreiheit und Sonder- fragen bei Drittstaatskonstellationen	235
II.B.	§§ 16 und 17 UmgrStG	236
II.B.1.	Bedeutung und Anwendungsbereich von §§ 16 und 17 UmgrStG	238
II.B.2.	Die historische Entwicklung von § 16 Abs 1 und Abs 2 UmgrStG – Einbringung von Betriebsvermögen	240
II.B.3.	Die historische Entwicklung von § 17 Abs 1 und 2 UmgrStG – Einbringung von nicht zu einem Betriebs- vermögen gehörenden Kapitalanteilen	243
II.C.	§ 16 Abs 2 UmgrStG	246
II.C.1.	Verhältnis von § 16 Abs 1 Satz 2 und Abs 2 UmgrStG	246
II.C.2.	Vorliegen einer Einschränkung iSd § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG sowie § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG	246

II.C.2.a)	Grundtatbestand: Einschränkung hinsichtlich der Gegenleistung	246
II.C.2.b)	Einschränkung im Verhältnis zu EU-MS/ EWR-Staaten oder sonstigen Staaten	256
II.C.3.	Rechtsfolgen von § 16 Abs 2 Z 1 UmgrStG	265
II.C.4.	Rechtsfolgen von § 16 Abs 2 Z 2 UmgrStG	265
II.C.5.	Unionsrechtskonformität von § 16 Abs 2 UmgrStG ...	265
II.C.5.a)	FRL	266
II.C.5.b)	Primärrecht	267
II.C.6.	OECD-Konformität	272
II.D.	§ 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG – Einschränkung des Besteuerungsrechts	273
II.D.1.	Anwendungsbereich von § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG – Vorliegen einer Einschränkung iSd § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG	274
II.D.2.	Rechtsfolgen von § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG	290
II.D.2.a)	Rechtsfolgen von § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015	290
II.D.2.b)	Rechtsfolgen von § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG idF AbgÄG 2015	301
II.D.3.	Unionsrechtskonformität	306
II.D.3.a)	FRL	306
II.D.3.b)	Primärrecht s	309
II.D.4.	OECD-Konformität	319
II.D.4.a)	Rechtslage bis zum AbgÄG 2015	319
II.D.4.b)	Rechtslage ab dem AbgÄG 2015	321
II.E.	§ 16 Abs 1a UmgrStG (vormals § 16 Abs 1 Satz 3 UmgrStG idF vor AbgÄG 2015) – Exporteinbringung von Kapitalanteilen	321
II.E.1.	Anwendungsbereich	321
II.E.1.a)	Reichweite des persönlichen Anwendungsbereichs ...	322
II.E.1.b)	Sachlicher Anwendungsbereich von § 16 Abs 1a UmgrStG	325
II.E.1.c)	Voraussetzungen der Entstrickungsbesteuerung ex nunc nach § 16 Abs 1 Satz 1a TS 2 UmgrStG	329
II.E.2.	Rechtsfolgen	332
II.E.3.	Unionsrechtskonformität	334
II.E.3.a)	FRL	334
II.E.3.b)	Primärrecht	334
II.E.4.	OECD-Konformität	335
II.F.	§ 16 Abs 1 Satz 1 UmgrStG – Buchwertfortführung	339
II.F.1.	Anwendungsbereich von § 16 Abs 1 Satz 1 UmgrStG – Buchwertfortführung	339

II.F.2.	Rechtsfolgen von § 16 Abs 1 Satz 1 UmgrStG	340
II.F.2.a)	Bewertung des Einbringungsvermögens auf Ebene der übernehmenden Körperschaft bei Importeinbringung	341
II.F.2.b)	Bewertung der Gegenleistungsanteile auf Ebene des Einbringenden	344
II.F.3.	Unionsrechtskonformität	346
II.F.3.a)	FRL	346
II.F.3.b)	Primärrecht	346
II.F.4.	OECD-Konformität	347
II.G.	§ 16 Abs 3: Aufwertungsoption	347
II.G.1.	Anwendungsbereich	347
II.G.2.	Rechtsfolgen	349
II.G.3.	Unionsrechtskonformität	350
II.G.4.	OECD-Konformität	351
II.H.	§ 17 UmgrStG Einbringung von nicht zu einem inländischen BV gehörenden Kapitalanteilen	351
II.H.1.	§ 17 Abs 2 Z 1 UmgrStG	351
II.H.1.a)	Anwendungsbereich	351
II.H.1.b)	Rechtsfolgen	354
II.H.1.c)	Unionsrechts- und OECD-Konformität	355
II.H.2.	§ 17 Abs 2 Z 2 UmgrStG	355
II.H.3.	§ 17 Abs 1 UmgrStG	356
II.H.3.a)	Anwendungsbereich	356
II.H.3.b)	Rechtsfolgen	356
II.H.3.c)	Unionsrechts- und OECD-Konformität	360
III.	Conclusio und Lösungsvorschläge	361
Kapitel IV – Ergebnisse		369
Stichwortverzeichnis		383