

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	V
Abkürzungsverzeichnis .....	XVII
Quellenverzeichnis .....	XXV
<b>Kapitel I – Einleitung</b> .....	1
I. Themenabgrenzung und Problemstellung .....	1
II. Aufbau .....	3
<b>Kapitel II – Unionsrechtliche Vorgaben</b> .....	6
<b>Teil I) Sekundärrechtliche Harmonisierungsversuche durch die FRL</b> ...	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 – Anwendungsvoraus- setzungen .....	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
III.	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.	Anteilstausch – 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. Anteilstausch – Steuerneutralitätsgebot der FRL .....	63
V.A. Gesellschaftsebene .....	64
V.B. Gesellschafterebene .....	65
V.B.1. Keine Besteuerung des Anteilstausches „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 (Anteilstausch) .....	75
VI.C. Gesellschafter als Hybrid (Anteilstausch) .....	76
VI.D. Übernehmende oder erwerbende Gesellschaft als Hybrid .....	77
VII. Conclusio .....	78
<b>Teil II) Aus den primärrechtlichen Grundfreiheiten ableitbare Vorgaben .....</b>	<b>81</b>
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 Ausnahmenvorschriften 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
<b>Kapitel III – Art III UmgrStG und seine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht</b> .....		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 Besteuerungs- rechts .....	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 Importein- bringung .....	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
<b>Kapitel IV – Ergebnisse</b> .....		369
Stichwortverzeichnis .....		383