

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
Ausgangslage und Problemstellung	1
Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes	5
Aufbau der Arbeit	7
Teil 1 Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht	13
A. Anknüpfungstechnik der Steuergesetze	13
B. Das Verhältnis von Zivil- und Steuerrecht im Wandel der Zeit	14
I. Entwicklung in Deutschland	14
1. Phase bis zum Ersten Weltkrieg – Vorherrschaft des Zivil- rechts	14
2. Zwischenkriegszeit – Verankerung der wirtschaftlichen Betrachtungs- weise	16
3. Phase des Nationalsozialismus	19
4. Nachkriegsjahre – Bewegung hin zum Zivilrecht	20
5. Rückkehr der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	22
II. Entwicklung in Österreich	24
1. Phase bis hin zum Ersten Weltkrieg und Zwischenkriegszeit	24
2. „Anschluss“ an Deutschland auch im Abgabenrecht	26
3. Nachkriegsphase	27
III. Status quo in Österreich	28
C. Fazit und Konsequenzen für den Untersuchungsgegenstand der „Rechts- nachfolge im Unternehmenssteuerrecht“	32
Teil 2 Rechtsnachfolge im Zivil- und Gesellschaftsrecht	35
A. Rechtsnachfolge im allgemeinen Zivilrecht	35
I. Begriff der Rechtsnachfolge	35
1. Sukzession als derivativer Rechtserwerb	35
2. Rechtsgeschäftliche vs gesetzliche Sukzession	39
II. Einzelrechtsnachfolge als gesetzlicher Grundfall	42
1. Das Wesen der Einzelrechtsnachfolge	42
2. Übertragbarkeit von Rechten und Pflichten	45
3. Spezialitätsprinzip als Strukturelement der Einzelrechtsnach- folge	48
III. Rechtstechnik der Gesamtrechtsnachfolge als Ausnahme	49
1. Die Erbfolge: von der Persönlichkeitsnachfolge zum rechtstechni- schen Prinzip	49

2. Gesetzlicher Erwerb der Verlassenschaft als Ganzes	51
a) Verlassenschaft als Innbegriff aller vererblichen Rechte und Pflichten des Verstorbenen	51
b) Vermögenswerte (privatrechtliche) Rechte und Pflichten vs höchstpersönliche Rechte und Pflichten	52
aa) Vererbliche Rechte und Pflichten	52
ab) Unvererbliche Rechte und Pflichten – das Kriterium der „Höchstpersönlichkeit“	55
c) Öffentlich-rechtliche Rechte und Pflichten	57
B. Gesamtrechtsnachfolge im Unternehmens- und Gesellschaftsrecht	61
I. Das Rechtsinstitut der Gesamtrechtsnachfolge im Gesellschafts- recht	61
1. Gesamtrechtsnachfolge als Verfügungstechnik	61
a) Universalsukzession kraft Rechtsgeschäft	61
b) Übertragungsvorgang ohne Beachtung des Spezialitätsprin- zips	63
2. Gesamtrechtsnachfolge vs Identität: übertragende Umgründung und bloßer Formwechsel	65
3. Gesamtrechtsnachfolgetatbestände im österreichischen Gesellschafts- recht	67
4. Rechtswirkungen – Übergang des Vermögens einschließlich der Schulden	69
a) Umfang der Gesamtrechtsnachfolge	69
b) Grenzen der Gesamtrechtsnachfolge	74
aa) Genehmigungserfordernisse	74
ab) Höchstpersönliche Rechte und Pflichten	76
ac) Sonstige Begrenzungen im Kontext von Umgründun- gen	78
ad) Öffentlich-rechtliche Rechte und Pflichten	78
c) Gesamtrechtsnachfolge und flankierende Schutzvorschriften	79
II. Das Rechtsinstitut der „partiellen“ Gesamtrechtsnachfolge im Gesellschaftsrecht	80
1. Partielle Gesamtrechtsnachfolge: ein Widerspruch in sich?	80
2. Partielle Gesamtrechtsnachfolgetatbestände im österreichischen Gesellschaftsrecht	80
3. Rechtswirkungen der partiellen Gesamtrechtsnachfolge	82
a) Umfang der partiellen Gesamtrechtsnachfolge	82
b) Grenzen der partiellen Gesamtrechtsnachfolge	84
aa) Grenzen der Zuordnungsfreiheit	84

ab) Prinzipieller Gleichklang mit der „generellen“ Gesamtrechtsnachfolge	86
C. Rechtsnachfolge und Unternehmensübergang nach § 38 UGB	88
I. Regelungsgegenstand von § 38 UGB	88
II. Sinn und Zweck von § 38 UGB	89
III. Übernahme der unternehmensbezogenen „Rechtsverhältnisse“ durch den Unternehmenserwerber	91
1. Erwerb und Fortführung des Unternehmens als Anwendungsvoraussetzung	91
2. Unternehmensbezogene, nicht höchstpersönliche Rechtsverhältnisse	93
a) Rechtsverhältnisse iSv § 38 UGB	93
b) Erstreckung auf unternehmensbezogene dingliche Rechte?	95
c) Kriterium der Höchstpersönlichkeit	96
d) Widerspruchsrecht bei „Vertragsverhältnissen“ und der Schutz des Dritten	98
IV. § 38 UGB als Hybrid zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge	101
D. Schlussfolgerungen und Konsequenzen für die weitere Untersuchung	101
Teil 3 Die Struktur des Steuerrechtsverhältnisses und seine Bedeutung für die Rechtsnachfolge	105
A. Das Steuerrechtsverhältnis als Gesamtheit von Steuerschuld- und Steuerpflichtverhältnis	105
B. Das Steuerpflichtverhältnis	106
C. Das Steuerschuldverhältnis	108
I. Grundstruktur des Steuerschuldverhältnisses	108
II. Steuerschuld und Steuerschuldverhältnis	109
III. § 4 BAO als zentrale Bestimmung des Steuerschuldrechts	115
1. Entstehung des Abgabenanspruchs	115
2. Tatbestandsverwirklichung iSd § 4 BAO	120
3. Tatbestandsverwirklichung und Abschnittsbesteuerung	125
a) Die zu veranlagende Einkommen- und Körperschaftsteuer	125
b) Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen	125
c) Abzugsteuern	130
d) Immobilienertragsteuer	132
e) Mindestkörperschaftsteuer	135
f) Vorzeitige Steuerschuldentstehung	139

aa) Erlöschen der Abgabepflicht iSd § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO	139
ab) Steuerschuldentstehung durch Wegfall der Steuer- subjektivität	140
ac) Steuerschuldentstehung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften	144
ad) Identitätswahrender Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht als „Erlöschen der Abgabe- pflicht“	148
ae) Rückwirkende Steuerschuldentstehung durch Umgründungen	155
g) Einheitliche Steuerschuld und Sammelsachverhalt	158
4. Rückwirkende Änderungen des Steuerschuldverhältnisses	159
a) Grundsatz der Unzulässigkeit von rückwirkenden Änderungen	159
b) Ausnahme: Rückwirkende Ereignisse	161
c) Steuertatbestand und Steuerbedingungen	164
d) Steuertatbestand und steuerschuldrechtliche Wahlrechte des Steuerpflichtigen	167
5. Steueranspruch und Steuerfestsetzung	171
6. Sonstige Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	175
a) § 3 Abs 1 iVm § 2 BAO	175
b) Vergütungs-, Abgeltungs- und Beihilfeansprüche	176
c) Erstattungs-, Rückforderungs- und Rückzahlungsansprüche: alles dasselbe?	178
aa) Erstattungsansprüche im allgemeinen Verwaltungs- recht	178
ab) Erstattungs- vs Rückforderungs- vs Rückzahlungsanspruch im Abgabenrecht	180
d) Historische Entwicklung des „Bereicherungsrechts“ der BAO	182
e) Strukturierung des Bereicherungsrechts der BAO <i>de lege</i> <i>lata</i>	192
aa) Existenz eines allgemeinen steuerrechtlichen Erstattungsan- spruchs	192
ab) Der Anspruch auf Umkehrung einer zu Unrecht geleisteten Abgabe	196
ac) Erstattungsansprüche des Abgabepflichtigen als „negative Abgabenansprüche“ der Abgabenbehörde	199

ad) Entstehungszeitpunkt des materiellen Erstattungsanspruchs	203
i) Entstehung des Erstattungsanspruchs als umgekehrter Abgabensanspruch	203
ii) Erstattungsanspruch und Rückwirkungsfiktionen	204
iii) Vorauszahlungsschuld und Jahressteuerschuld	204
iv) Abzugsteuern und Erstattungsansprüche	209
v) Erstattungsansprüche für unionsrechtswidrig erhobene Steuern	220
ae) Zahlungen auf (noch) nicht festgesetzte Steuerschulden	221
af) Behandlung von Fehlzahlungen	223
ag) Irrtümliche Zahlungen auf ein fremdes Abgabenkonto	228
ah) Interpretation des Begriffs „Erstattung“ in § 2 lit a Z 2 BAO	234
ai) Umgekehrte Vergütungs-, Abgeltungs-, Beihilfen- und Erstattungsansprüche iSv § 2 lit a Z 2 BAO	235
aj) Umgekehrte Erstattungsansprüche im engeren Sinn	236
ak) Ansprüche iSd § 241 BAO	248
7. Beendigung des Steuerschuldverhältnisses / Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	250
8. Haftungsansprüche als Ansprüche des Steuerschuldverhältnisses	254
a) Schuld und Haftung im Abgabenrecht	254
b) Stellung des (persönlichen) Haftungsanspruchs im Steuerschuldrecht	256
c) Akzessorietät und Subsidiarität der Haftung	258
d) Beendigung und Wegfall der Haftungsschuld	260
D. Struktur des Steuerrechtsverhältnisses und seine Bedeutung für die Rechtsnachfolge: Fazit	261
Teil 4 Dogmatik der Rechtsnachfolge im Steuerrecht	265
A. Rechtsgeschäftliche Übertragung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis	265
I. Dispositionsbefugnisse über Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis	265
II. Gläubigerwechsel – Zession von Abgabensansprüchen	267
1. Zession zur Tilgung von Abgabenschulden	267
2. Zession von Abgabensansprüchen	268
a) Zession von Ansprüchen des Steuerpflichtigen	268

b) Zession von Abgabenansprüchen der Behörde	271
aa) Grundproblem	271
ab) Legalzession	273
ac) Notwendige Zession	277
ad) Rechtsgeschäftliche Zession	278
ae) Zwischenergebnis	279
III. Übernahme von Steuerschulden und Schuldbeitritt	280
IV. Grundsätzliche Unübertragbarkeit „anderer“ Positionen des Steuerrechtsverhältnisses im Wege der Einzelrechtsnachfolge	281
B. Auswirkung der Gesamtrechtsnachfolge auf das Steuerrechtsverhältnis	282
I. § 19 Abs 1 BAO als zentrale Norm?	282
II. § 19 Abs 1 BAO im Wandel der Zeit – von § 8 StAnpG zu § 19 Abs 1 BAO idgF	283
1. § 8 StAnpG 1934	283
2. Übernahme von § 8 StAnpG 1934 in die BAO	286
III. Rezeption der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge im Abgabenrecht durch § 19 Abs 1 BAO idgF	287
1. Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsfigur der Gesamtrechtsnachfolge	287
2. Partielle Gesamtrechtsnachfolge als Gesamtrechtsnachfolge iSd § 19 Abs 1 BAO?	290
a) Statische oder dynamische Anknüpfung?	290
b) Rechtsprechung des BFH	291
c) Rechtsprechung des VwGH	292
d) § 38 UGB als partielle Gesamtrechtsnachfolge iSv § 19 Abs 1 BAO?	295
e) Partielle Gesamtrechtsnachfolge iSd § 1206 ABGB und § 19 Abs 1 BAO	296
3. Zeitpunkt der Gesamtrechtsnachfolge	297
4. Auswirkungen der Anknüpfung an das Zivilrecht	300
IV. Bestehen einer eigenständigen steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge?	301
V. Bestehen einer speziellen abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bei Umgründungen?	302
1. Abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge iSd StruktVG	302
2. § 1 Abs 5 erster Satz vs § 8 Abs 4 StruktVG	303
3. Auswirkungen von § 1 Abs 5 erster Satz StruktVG auf § 19 Abs 1 BAO und vice versa	309
4. „Umsatzsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge“ bei Umgründungen	310

VI. Umfang des Rechts- und Pflichtenüberganges nach § 19 Abs 1 BAO	312
1. BAO-Reform 1980: Auseinanderentwicklung von BAO und dAO?	312
a) Auffassungsunterschiede zu § 19 Abs 1 BAO	312
b) Meinungsstand zu § 45 dAO	315
c) Unterschied zwischen § 45 dAO und § 19 Abs 1 BAO	317
2. § 19 Abs 1 BAO als wesentliche inhaltliche Erweiterung gegenüber § 19 BAO aF?	318
3. § 19 Abs 1 BAO als weitgehende Fortsetzung von § 19 BAO aF	320
a) Allgemeine systematische Überlegungen	320
b) Intention des Gesetzgebers	322
c) (Historischer) Sinn und Zweck	323
d) Wortlaut von § 19 Abs 1 BAO	325
aa) Rechte und Pflichten ≠ steuerliche Attribute, Rechtslagen, Rechtspositionen oder einzelne Tatbestandsmerkmale	325
ab) Rechte und Pflichten iSd § 19 Abs 2 BAO	326
e) Redundanz expliziter einzelgesetzlicher Nachfolge- anordnungen	330
f) Potenzielle Vermögensqualität der Rechtsposition als entschei- dender Faktor für einen Übergang: eine Leerformel	330
4. Rechts- und Pflichtenübergang iSd § 19 Abs 1 BAO	334
a) Übergang von Ansprüchen aus dem Steuerschuld- verhältnis	334
b) Gesamtrechtsnachfolge in das Abgabepflichtverhältnis	335
c) Keine (Gesamt-)Rechtsnachfolge in andere steuerrechtliche Attribute, Positionen, Rechtslagen und Bindungs- wirkungen	340
VII. Anwendung zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolgebestimmungen zur Begründung des Übergangs von sonstigen Rechtspositionen	344
VIII. Verifikation anhand der bisherigen Judikatur	350
1. Bestehen eines Widerspruches?	350
2. Judikatur des VwGH	352
C. Ergebnis der Analyse	360
D. Exkurs: (Gesamt)Rechtsnachfolge im öffentlichen Recht – ein Abgleich	361
I. Ausgangsproblematik	361
II. Begriff der Rechtsnachfolge im öffentlichen Recht	362
III. Nachfolgetatbestand	365

1. Zivilrechtliche Rechtsnachfolge als Nachfolgegrund	365
2. Nachfolge kraft Dinglichkeit?	370
3. Judikatur des VwGH	373
a) Ansätze in der älteren Rechtsprechung	373
b) Sonderstellung der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge?	375
c) Grundsatz der Gesamtrechtsnachfolge für entstandene Geldleistungsverpflichtungen	379
d) Rechtsnachfolge kraft Dinglichkeit und Gesamtrechtsnachfolge von Geldleistungsverpflichtungen im Verbund	380
e) Durchsetzung dinglicher Rechte und Pflichten bei Rechtsnachfolge	381
f) Materienrecht als Grundlage	385
g) Zusammenfassende Würdigung	386
IV. Nachfolgeobjekte	388
1. Allgemeine Erwägungen	388
2. Persönliche vs höchstpersönliche vs dingliche Rechte und Pflichten	389
3. Differenzierung nach dem „Vermögenswert“ der Position	391
4. Differenzierung nach dem „Unternehmensbezug“ der Position	392
V. Übergang als Ergebnis einer gesetzgeberischen Entscheidung	394
Teil 5 Kontinuität und Zäsur im Bereich der Einkünfte- und Gewinnermittlung	
A. Kontinuität aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung	397
B. Struktur expliziter Nachfolgeregelungen im EStG	397
I. Überbindung von quellenbezogenen Nachversteuerungspflichten	397
II. Nachversteuerung als Korrektur der Besteuerung des Rechtsvorgängers	399
III. Nachversteuerung als Korrektur von Begünstigungen beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger	403
IV. Überbindung von steuerschuldrechtlichen Positionen bei gewinnneutralen Vermögensübertragungen unter Buchwertfortführung	404
V. Rechtsnachfolgebestimmungen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung	408
1. Fortsetzung der Fünfzehntelverteilung für Aufwendungen iSd § 28 Abs 2 EStG und Fortsetzung der AfA	408
2. Fortsetzung der (Fünf)Zehntelverteilung für Aufwendungen iSd § 28 Abs 3 EStG	413

3. Fortsetzung der Zehntelverteilung für ersetzte Aufwendungen iSd § 28 Abs 4 EStG	415
VI. Übernahme der Wertansätze des Rechtsvorgängers im außerbetrieblichen Bereich	415
VII. Nachträgliche Einkünfte iSv § 32 Abs 1 Z 2 und § 25 Abs 2 EStG	417
VIII. Nachfolgebestimmungen iZm Sonderausgaben	421
IX. Zusammenrechnung von Fristen	426
X. Fazit	428
C. Einfluss der Gewinnwirksamkeit des Vermögensübergangs auf den Übergang von steuerschuldrechtlichen Attributen: Gewinnneutralität als Kontinuitätsindikator?	430
I. Grundsätze der Gewinnrealisierung bei Vermögensübertragungen im betrieblichen Bereich	430
1. „Gewinnqualität“ von stillen Reserven?	430
a) Der Einkommensbegriff im EStG und KStG – Grundlegung des Subjektsteuer- und Totalitätsprinzips	430
b) Der Einkommensbegriff des EStG aus historischer Perspektive	434
c) Verfassungsrechtlicher Eigentumsschutz und Gewinnermittlung	440
aa) Der Eigentumsschutz nach § 5 StGG und Art 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK	440
ab) Eigentumseingriff von Steuern	443
d) Steuerlicher Gewinn und seine Beschränkung durch Markteinkommenstheorie und Realisationsprinzip	448
e) Subjektbindung von stillen Reserven und steuerliche Gewinnrealisierung	454
2. Entgeltliche Vermögensübertragung im engeren Sinn	457
a) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	457
aa) Veräußerung und Gewinnrealisierung	457
ab) Gewinnrealisierung als Wesenselement der Veräußerung für gewinnermittlungsrechtliche Zwecke?	460
b) Veräußerung von Betrieben und Teilbetrieben: § 24 und § 6 Z 8 § 6 Z 8 EStG	460
aa) Betriebsveräußerung und Gewinnrealisierung	460
ab) Gewinnrealisierung bei Überführung ins Privatvermögen	465

ac) Entgeltlicher Betriebserwerb nach § 6 Z 8 lit b EStG als Gegenstück zur Betriebsveräußerung	466
3. Entgeltliche Vermögensübertragung durch Tausch	467
a) Der Tausch als Umsatzgeschäft	467
b) Tauschregel iSv § 6 Z 14 lit a EStG	470
4. Einlagen und Einbringung von Wirtschaftsgütern in Körperschaften: Gleichstellung mit Tauschgeschäften	476
a) Normative Bedeutung von § 6 Z 14 lit b EStG	476
aa) Grundkonzeption der Bestimmung	476
ab) Erfordernis eines synallagmatischen Verhältnisses von Leistung und Gegenleistung?	478
ac) Anwendung von § 6 Z 14 lit b EStG auch bei Unterbleiben einer Anteilsgewähr oder bei Vorliegen einer Äquivalenz- verletzung	480
b) Gewinnausweis und Bewertung beim übertragenden Steuerrechts- subjekt	482
c) Ansatz und Bewertung beim übernehmenden Rechtsträger	486
5. Realisation durch Liquidation oder Sphärenwechsel	488
a) Betriebsaufgabe iSd § 24 EStG	488
aa) Finalbesteuerung iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG	488
ab) Betriebsaufgabe und Rechtsnachfolge	493
b) Auflösung und Abwicklung von Körperschaften	494
aa) Besteuerung auf Gesellschaftsebene	494
ab) Besteuerung auf Gesellschafterebene	497
ac) Liquidation und Rechtsnachfolge	498
c) Wechsel zwischen unbeschränkter Steuerpflicht in eine Steuer- befreiung	499
6. Vermögensübertragungen durch Umgründungen außerhalb des UmgrStG	501
a) Sinn und Zweck von § 20 KStG	501
b) Gewinnausweis und Bewertung bei den übertragenden Rechts- trägern	505
aa) Verschmelzungen iSv § 20 Abs 1 Z 1 KStG	505
i) Gesellschaftsebene	505
ii) Gesellschafterebene	506
ab) Umwandlungen und Aufspaltungen iSv § 20 Abs 1 Z 1 KStG	508
ac) Einbringungen, Abspaltungen, Zusammenschlüsse und Real- teilungen iSv § 20 Abs 1 Z 2 und 3 KStG	509
c) Zwischenfazit	510

II. Ausnahme von der Gewinnrealisierung: steuerneutrale Vermögensübertragungen durch „Buchwertfortführung“	510
1. Unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben iSd § 6 Z 9 lit a EStG	510
a) Unentgeltlichkeit der Zuwendung	510
b) Intersubjektive Übertragbarkeit von stillen Reserven und ihre Rechtfertigung	513
c) Unentgeltliche Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben vs unentgeltliche Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern	520
d) Betriebsbezogene Kontinuität als Leitgedanke von § 6 Z 9 lit a EStG	523
e) Inhalt von § 6 Z 9 lit a EStG im historischen Kontext	524
2. Unentgeltliche Übertragungen im außerbetrieblichen Bereich	527
a) Dualismus der Einkünfteermittlung	527
b) Unentgeltliche Übertragung und intersubjektive Übertragung von stillen Reserven	531
c) Rechtfertigung	535
3. Steuerneutrale Vermögensübertragungen im Anwendungsbereich des UmgrStG	536
a) Sachliche Rechtfertigung der Begünstigungen des UmgrStG	536
b) Steuerneutralität durch Buchwertfortführung bei gleichzeitiger Sicherung bestehender Besteuerungsrechte der Republik Österreich	538
aa) Buchwertfortführung als Kerngrundsatz des UmgrStG	538
ab) Verschmelzungen nach Art I UmgrStG	539
i) Steuerverstrickungserfordernis gemäß § 1 Abs 2 UmgrStG	539
ii) Buchwertfortführung auf Gesellschaftsebene	540
iii) Exkurs: Ansatz der fortgeführten Buchwerte bei „Re-Import“ und Rechtsnachfolge	542
iv) Steuerneutralität auf Gesellschafterebene	547
ac) Umwandlungen iSv Art II UmgrStG	556
i) Steuerverstrickungserfordernis gemäß § 7 Abs 2 UmgrStG	556
ii) Buchwertfortführung des übertragenen Vermögens	558
iii) Entstrickung und Verstrickung auf Ebene der Rechtsnachfolger	559
ad) Einbringungen nach Art III UmgrStG	565

i) System der einbringungsbedingten Verdoppelung stiller Reserven	565
ii) Abgehen von der doppelten Steuerhängigkeit bei Einbringungen mit EU/EWR-Bezug	570
iii) Vorliegen einer Einschränkung von Besteuerungsrechten nach § 16 Abs 1 Satz 2 UmgrStG	575
iv) Sonderregime für die Exporthinbringung von Kapitalanteilen	580
v) Grundsatz der Wertverknüpfung und Ausnahmen davon	587
ae) Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG	589
af) Realteilung nach Art V UmgrStG	593
ag) Spaltungen iSv Art VI UmgrStG	600
i) Steuerverstrickung und Wertverknüpfung auf Gesellschaftsebene	600
ii) Steuerneutralität auf Gesellschafterebene	603
c) Konsequenz der intersubjektiven Übertragung von stillen Reserven	606
4. Auswirkungen der (unterdrückten) Gewinnrealisierung beim Rechtsvorgänger auf die Gewinnermittlung beim Rechtsnachfolger	607
a) Steuerneutralität als Grundlage für die Fortführung der gewinnermittlungrechtlichen Besteuerungsgrundlagen	607
b) „Fiktion der Gesamtrechtsnachfolge“ für gewinnermittlungsrechtliche Zwecke: §§ 18 Abs 1 Z 4, 25 Abs 1 Z 3 und 30 Abs 1 Z 3 UmgrStG	609
aa) Einschränkung auf „Buchwertumgründungen“	609
ab) Buchwertfortführung und teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechts	611
ac) Umfang der „Gesamtrechtsnachfolgefiktion“	613
ad) Notwendigkeit einer Gesamtrechtsnachfolgefiktion?	615
c) Buchwertfortführung als Ausdruck der gewinnermittlungsrechtlichen Kontinuität der Einkunftsquelle	616
D. Kontinuität durch „Buchwertfortführung“: mit der steuerneutralen Buchwertfortführung verknüpfte Rechtspositionen	617
I. Anschaffungs- und Herstellungskosten	617
II. AfA-Befugnis und Abschreibungsgrundsätze	617
1. Kontinuität bei Buchwertfortführung	617
2. AfA im Jahr der Vermögensübertragung	620
3. Sonderformen der AfA	625

III.	Aktivierungsverbot für unentgeltlich erworbene unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	629
1.	Das Aktivierungsverbot des § 4 Abs 1 EStG	629
2.	Entgeltlicher Erwerb vs Erwerb zu Buchwerten	630
3.	Der originäre Firmenwert im Kontext von Rechtsnachfolgevorgängen	634
IV.	Anschaffungskosten und Vorliegen einer Anschaffung bei Buchwertumgründungen	637
1.	Keine steuerliche Anschaffung bei Fehlen „eigener“ Anschaffungskosten?	637
2.	Umgründungsbedingter Erwerb zu Buchwerten und Optionsausübung iSd § 10 Abs 3 KStG	639
3.	Vorliegen einer „Veräußerung“ bei Buchwertfortführung im Kontext von Umgründungen?	643
4.	Symmetrie von Veräußerung und Anschaffung im außerbetrieblichen Bereich	649
5.	„Anschaffung“ der Gegenleistungsanteile auf Gesellschafterebene	651
V.	Teilwertansätze und Zuschreibungslatenz	656
VI.	Rechtsnachfolge in Zuschreibungsverpflichtungen nach Umgründungen: Zusammenspiel von § 6 Z 13 EStG idgF und § 208 UGB	657
1.	Auswirkung von § 208 UGB auf § 6 Z 13 EStG idgF und vice versa	657
2.	Konkrete Reichweite der Maßgeblichkeit des Unternehmensrechts?	659
3.	Rechtsnachfolge in die Zuschreibungsverpflichtung durch die übernehmende Körperschaft	663
a)	Meinungsspektrum des Schrifttums zur Rechtsnachfolge im Unternehmensrecht	663
b)	Anschaffungskostenbegriff und Zuschreibungspflicht im Unternehmensrecht nach Auffassung des VwGH	665
c)	Übernahme der Anschaffungskosten als Zuschreibungsobergrenze bei Gesamtrechtsnachfolge?	667
d)	Einschränkung der Maßgeblichkeit aus steuersystematischen Gründen?	672
e)	Umgehung der Zuschreibungspflicht und Missbrauch?	673
f)	Würdigung und Ausblick auf das SteuerreformG 2020	677
4.	Zuschreibungspflicht für Anteilseigner	678
5.	Zuschreibungsrücklage und Rechtsnachfolge	682
a)	Wirkungsweise der Zuschreibungsrücklage	682

b) Wirtschaftsgutbezogener Übergang bei Buchwertfortführung	685
VII. Behaltefrist bei internationalen Schachtelbeteiligungen	687
1. Mindestbehaltefrist als Anwendungsvoraussetzung für das Schachtelprivileg des § 10 Abs 2 KStG	687
2. Unterbrechung der Jahresfrist durch umgründungsbedingte Übertragung einer werdenden Schachtelbeteiligung	689
a) Behaltefrist und Buchwertfortführung	689
b) Folgen der Steuerwirksamkeit beim Übertragenden auf die Behaltefrist	693
c) Behaltefrist und KEST beim Rechtsnachfolger	696
d) Gewinnausschüttungen beim Übertragenden	700
e) Bedeutung von § 14 Abs 1 letzter Satz UmgrStG	702
3. Behaltefrist und Anteilstausch	705
a) Anteilstausch und Identitätsfiktion	705
b) Anteilseignerebene und Einbringung	709
VIII. Andere Verwendungsbeschränkungen und Behaltefristen	711
1. Mindestbehaltefrist für die Ermäßigung der Progression	711
2. Dreijahresverteilung und Rechtsnachfolge: Irrelevanz der Buchwertfortführung	714
3. Besitz/Existenzfristen für Kapitalverkehrsteuerbefreiungen	718
IX. Nachversteuerungslatenz und Investitionsbegünstigungen iSd § 12 EStG	722
1. Anwendungsvoraussetzungen und Wirkungsweise der Übertragung von stillen Reserven iSd § 12 EStG	722
a) Die stillen Reserven und ihre Quelle	722
b) Übertragungsziel der stillen Reserven	725
2. Betriebsbezogene Mindestbehaltefrist iSd § 12 Abs 3 EStG	726
3. Nachversteuerungslatenz bei übertragenen stillen Reserven	730
4. Übertragungsrücklage gemäß § 12 Abs 8 EStG und Rechtsnachfolge	730
5. Auflösung bei Umgründungen unter Beteiligung von juristischen Personen	734
X. Ausgleichsposten iSd § 6 Z 16 EStG	735
XI. Rückstellungen iSd § 14 EStG	739
1. Pensionsrückstellungen und Betriebsübertragungen	739
2. Dreijahresverteilung bei Änderung aufgrund neuer biometrischer Rechnungsgrößen	742
3. Wertpapierdeckungserfordernis	743
4. Jubiläumsgeldrückstellung	750

XII. Fünfzehntelverteilung für Instandsetzungsaufwendungen iSd § 4 Abs 7 EStG	752
XIII. Quellenbezogene Verluste	753
1. Verluste und Rechtsnachfolge: ein dogmatischer Dauer- brenner	753
2. „Wartetastenverluste“ iSd § 2 Abs 2a EStG	756
a) Quellenbezug der Wartetatenverluste	756
b) Versagung der Betriebsidentität mangels Vergleichbarkeit der Einkunftsquelle?	759
3. „Wartetastenverluste“ nach § 23a Abs 4 EStG	762
a) Verluste bei kapitalistischen Mitunternehmern mit beschränkter Haftung	762
b) § 23a EStG-Wartetastenverluste und Übertragung des Mitunter- nehmeranteils	765
c) Normative Wirkung von § 21 letzter Satz UmgrStG?	769
d) Folgeumgründungen	772
4. „Wartetastenverluste“ iSd § 27 Abs 8 Z 2 EStG	772
a) Wartetastenverluste iSd § 27 Abs 8 Z 2 EStG und unentgeltliche Übertragungen	772
b) Wartetastenverluste iSd § 27 Abs 8 Z 2 EStG und Umgründun- gen?	774
5. Quellenbezug von „Wartetastenverlusten“ iSd § 30 Abs 7 EStG?	776
a) Kein Übergang durch Quellenbezug	776
b) Kein Übergang im Lichte der Systematik und übergeordneten einkommensteuerrechtlichen Prinzipien	778
E. Ausnahmen und Grenzfälle einer gewinnermittlungsrechtlichen Kontinuität durch „Buchwertfortführung“	783
I. Kein Automatismus der Kontinuität durch Steuerneutralität	783
II. Kontinuität trotz Gewinnrealisierung anlässlich der Vermögens- übertragung	784
1. Gewinnermittlungsrechtliche Kontinuität trotz Gewinnrealisierung: Abfertigungsrückstellung iSd § 14 Abs 4 EStG	784
2. Subjektübergreifende betriebsbezogene Betrachtung im Auslegungs- weg	787
III. Ausnahmen von der gewinnermittlungsrechtlichen Kontinuität trotz Buchwertfortführung	790
1. Art der Gewinnermittlung	790
a) Rechnungslegungspflicht und Art der Gewinnermittlung	790

b) Buchführungspflicht nach § 125 BAO und Gewinnermittlung	794
c) Art der Gewinnermittlung im Zusammenspiel mit Umgründungen	799
d) Modifikation der rechtsnachfolgeunabhängigen Bestimmung der Art der Gewinnermittlung durch die Option des § 5 Abs 2 EStG?	803
aa) Die Fortführungsoption des § 5 Abs 2 EStG	803
ab) Subjektübergreifende Betrachtung bei der Interpretation der Wortfolge „nicht mehr“ in § 5 Abs 2 EStG	805
ac) Bindungswirkung einer vom Rechtsvorgänger ausgeübten Option	807
2. Divergierende Gewinnermittlungszeiträume von Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger	809
a) Bindungswirkungen eines abweichenden Gewinnermittlungszeitraumes bei unentgeltlichem Betriebserwerb	809
aa) Keine Kontinuität des Gewinnermittlungszeitraumes trotz Kontinuität des Gewinnermittlungsobjekts?	809
ab) Zustimmungserfordernis des Finanzamtes bei Umstellung des Wirtschaftsjahres	812
b) Bindungswirkungen bei Betriebserwerb durch Umgründungen	814
3. Grenzfall der Siebenjahresverteilung von Übergangsverlusten des Rechtsvorgängers	817
a) Rechtsnachfolge in „Verlustsiebentel“ bei unentgeltlichem Betriebserwerb	817
b) Übertragbarkeit auf Umgründungen unter Buchwertfortführung?	819
F. Fazit	823
Teil 6 Kontinuität und Zäsur bei der Ermittlung und Besteuerung des Einkommens	825
A. Fehlen einer expliziten Nachfolgeregelung ≠ Schweigen des Gesetzes: Lösung von Rechtsnachfolgefragen durch Auslegung und Rechtsfortbildung	825
B. „Gruppenträgerfunktion“ iSd § 9 KStG und Umgründungen	826
I. Problemaufriss	826
II. Umgründungen des Gruppenträgers	829
1. Ausscheiden des Gruppenträgers und Beendigung der Unternehmensgruppe	829
2. § 9 Abs 5 letzter Satz KStG als Leitlinie für gruppeninterne Vermögensübertragungen	834

III. (Kein) Eintritt in bestehende Unternehmensgruppen als neuer Gruppenträger durch Gesamtrechtsnachfolge?	838
1. Kritik im Schrifttum	838
2. UFS-Entscheidung RV/0088-W/12 vom 25.4.2013	840
3. VwGH-Erkenntnis 2013/13/0066 vom 28.6.2016	842
IV. Dogmatische Verankerung der VwGH-Rechtsprechung	843
1. Gruppenträgereigenschaft und Gesamtrechtsnachfolge iSv § 19 Abs 1 BAO	843
2. Gruppenträgereigenschaft im Lichte von § 9 Abs 5 und § 9 Abs 9 TS 2 KStG	846
3. Spätere Gesetzesmaterialien als Auslegungshilfe?	847
4. Vergleich zum „alten“ Organschaftsregime	848
5. Vergleich zur deutschen Rechtslage	851
6. Verfassungsrechtliche Überlegungen	858
7. Folgeprobleme	861
V. Rechtspolitische Kritik	862
C. Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 EStG und § 8 Abs 4 Z 2 KStG	863
I. Der Verlustabzug und sein intersubjektiver Übergang in der Recht- sprechung: a never ending story	863
1. Rechtsprechung in Deutschland	863
2. Rechtsprechung in Österreich	866
II. Rechtscharakter des Verlustabzugs	870
III. Fehlen einer Rechtsnachfolgebestimmung	872
IV. Tatbestandsverklammerung und Buchwertfortführung der Verlust- quelle als Begründung?	874
V. Die synthetische Einkommensermittlung als „Schubumkehr“ für einen quellenbezogenen Verlustvortragsübergang	878
VI. Analogie zu den Verlustübergangsbestimmungen des UmgrStG?	880
VII. Ansätze für eine sachgerechte Lösung	883
VIII. Rechtsnatur der Verlustübergangsregelungen des UmgrStG	885
IX. Analoge Anwendung der Verlustabzugsbestimmungen des UmgrStG zur Begründung eines Überganges von offenen Teilwertabschreibungs- siebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG	887
1. Verteilungsregelung für Teilwertabschreibungen und Veräußerungs- verluste vs Verlustabzug im UmgrStG: VwGH-Erkenntnis 2008/15/0212 vom 14.10.2010	887
2. Dogmatische Würdigung	891
a) Vorliegen einer planwidrigen Lücke	891
b) Vergleichbarkeit der Rechtspositionen „Verlustabzug“ und „offene Teilwertsiebentel“	894

c) Sonstige Implikationen von § 4 Z 1 lit d iVm §§ 10 Z 1 lit a, 21 Z 1 und 2 sowie 35 UmgrStG	896
aa) Regelungsziel von § 4 Z 1 lit d iVm §§ 10 Z 1 lit a, 21 Z 1 und 2 sowie 35 UmgrStG	896
ab) Übergang offener Teilwertsiebel per analogiam	900
3. Übertragbarkeit auf andere Umgründungsfälle	902
4. Offene Fragen	902
D. Nachversteuerungslatenz von Auslandsverlusten iSd § 2 Abs 8 EStG und § 9 Abs 6 KStG	907
I. Verwertung von Auslandsverlusten iSd § 2 Abs 8 Z 3 und 4 EStG	907
1. Ausgangsproblematik und Grundstruktur der Berücksichtigung von Auslandsverlusten und ihrer Nachversteuerung	907
2. Keine quellenbezogene Nachversteuerung	910
3. Gespaltene Tatbestandsverwirklichung und Tatbestands- verklammerung	912
4. Ergebnis	916
II. Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs 6 Z 6 und 7 KStG	917
E. Mindestkörperschaftsteuerguthaben und Anrechnungsvortrag	921
I. Gesamtrechtsnachfolge iSd § 19 Abs 1 BAO bei Erstattungsansprüchen und Steuergutschriften	921
II. Noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuerbeträge iSd § 24 Abs 4 Z 4 KStG	921
1. Anrechnung der Mindeststeuer nach § 24 Abs 4 Z 4 KStG	921
2. Mindestkörperschaftsteuer und Liquidation	922
3. Mindestkörperschaftsteuerguthaben und Umgründungen	923
a) Mindestkörperschaftsteuer in der Verwaltungspraxis	923
b) Implikationen von § 19 Abs 1 BAO und § 9 Abs 8 erster Satz UmgrStG	924
c) Mindestkörperschaftsteuerguthaben und partielle Gesamtrechts- nachfolge	929
d) Zeitpunkt der erstmaligen Verrechnung beim Rechtsnach- folger	930
e) Konsequenzen	932
III. Anrechnungsvortrag iSv § 10 Abs 6 KStG idF vor JStG 2018	934
1. Übersteigungsbetrag nach § 10 Abs 6 aF KStG	934
2. Steuersystematische Einordnung des Übersteigungsbetrages	937
3. Anrechnungsvortrag und Liquidation	939
4. Anrechnungsvortrag und Umgründungen	940
a) Anrechnungsvortrag und Liquidationsbesteuerung	940

b) Umgründungen im Anwendungsbereich des UmgrStG	941
c) Aufteilung von Anrechnungsguthaben	942
d) Natürliche Personen als Rechtsnachfolger	943
F. Fazit	945
Teil 7 Rechtsnachfolge und „Wegzugsbesteuerung“	947
A. Wechselwirkung zwischen § 19 Abs 1 BAO, Grundprinzipien des Steuer- schuldrechts und Wertungen der Materiengesetze am Beispiel der „Wegzugs- besteuerung“	947
B. Rückwirkungsfiktionen, Antrags- und Gestaltungsrechte bei Gesamtrechts- nachfolge	947
I. Rückwirkungsfiktionen mit ex tunc-Wirkung	947
II. Auflösend bedingte Abgabenansprüche	949
III. Auflösend bedingte Steuerbefreiungen	950
IV. Wahlrechte des Steuerschuldrechts und ihre Ausübung durch den (Gesamt-)Rechtsnachfolger	951
C. Zusammenspiel von § 19 Abs 1 BAO mit Rückwirkungsfiktionen und Gestaltungsrechten im Rahmen der „Wegzugsbesteuerung“	952
I. Die „Wegzugsbesteuerung“ im österreichischen Ertragsteuerrecht	952
1. Tatbestand der „Wegzugssteuer“	952
2. Unionsrechtliche Schranken und ihre Umsetzung im österreichischen Steuerrecht	956
3. Grundstruktur des Ratenzahlungs- und Nichtfestsetzungskonzepts de lege lata	965
II. Steuerentstrickung und Steuerschuldentstehung	968
1. §§ 6 Z 6 und 27 Abs 6 EStG als <i>leges speciales</i> der Steuerschuldent- stehung?	968
2. Vorzeitige Steuerschuldentstehung durch „Wegzug“	972
3. Vorzeitige Steuerschuldentstehung durch Untergang der Steuersub- jektivität	973
4. Keine vorzeitige Steuerschuldentstehung bei unveränderter Beibehal- tung der persönlichen Steuerpflicht	974
III. Ermittlung der Steuerschuld	975
1. Ermittlung der Steuerschuld im Grundfall	975
2. Ermittlung des Ratenzahlungsbetrages	976
a) Ratenzahlungsbetrag iSv § 6 Z 6 EStG	976
b) Ratenzahlungsbetrag iSd § 27 Abs 6 EStG	979
3. Ermittlung der Steuerschuld bei Umgründungen	981
a) Umgründungen ohne Untergang des übertragenden Steuer- subjekts	981

b) Umgründungen unter Wegfall des übertragenden Steuer- subjekts	983
IV. Ratenzahlungskonzept und Rechtsnachfolge	985
1. Ratenzahlung und Gesamtrechtsnachfolge	985
a) Ratenzahlung und Erbschaft	985
aa) Entstrickung durch Erbschaft	985
ab) Eintritt in das Ratenzahlungsregime qua § 19 Abs 1 BAO	988
ac) Anzeigepflicht und Rechtsnachfolge	989
ad) Verfahrensrechtliche Besonderheiten	990
b) Ratenzahlung und Umgründungen	991
2. Ratenzahlung und Einzelrechtsnachfolge	993
3. Umgründungsbedingte Vermögensnachfolge und vorzeitiges Fälligstellen offener Raten	994
V. Nichtfestsetzungskonzept und Rechtsnachfolge	998
1. Steuerschuldentstehung und Nichtfestsetzung	998
2. Korrektur der Besteuerung an der Wurzel nur im Falle von nachträg- lichen Wertminderungen	999
3. Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages	1000
4. Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages im Lichte der VwGH- Rechtsprechung	1002
a) VwGH-Erkenntnis 2013/13/0038 vom 27.4.2016	1002
b) Kritische Würdigung	1004
c) Übertragbarkeit der VwGH-Rechtsprechung auf das Nichtfest- setzungskonzept idF AbgÄG 2015?	1010
5. Nichtfestsetzung und Gesamtrechtsnachfolge	1011
VI. Sonderfragen der Entstrickung bei mehreren Gesamtrechtsnach- folgern	1012
1. Grenzüberschreitender Erbschaftserwerb von außerbetrieblichem Vermögen	1012
a) Ausgangsproblematik	1012
b) Zivilrechtliche Einordnung der Erbengemeinschaft	1013
c) Steuerliche Vermögens- und Einkünftezurechnung	1014
d) Inanspruchnahme der Gesamtrechtsnachfolger hinsichtlich der Entstrickungssteuerschuld	1015
e) Ausübung des Wahlrechts auf Nichtfestsetzung	1018
f) Quotale Entstrickung bei mehreren Erben	1019
g) Nichtfestsetzung zugunsten Drittstaatsangehöriger und Sofortbe- steuerung bei Inlandsansässigkeit: Die verkehrte Welt des	

§ 27 Abs 6 Z 1 EStG bei grenzüberschreitenden Erbschaften mit mehreren Erben	1022
2. Grenzüberschreitendes Vermächtnis	1022
a) Einschränkung des Besteuerungsrechts beim Vermächtnis	1022
b) Alternativen zum „Doppelübergang“	1025
3. Aufspaltung iSd Art VI UmgrStG	1026
4. Umwandlung auf Personengesellschaften	1027
a) Zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolger vs Rechtsnachfolger iSd § 7 Abs 3 UmgrStG	1027
b) Partielle Anwendbarkeit des UmgrStG bei mehreren Rechtsnachfolgern mit unterschiedlichem Inlandsnexus	1030
c) Quotale Entstrickung und Grundsatz der Wertverknüpfung	1031
d) Zusammenspiel von umwandlungsbedingter Rechtsnachfolge und Ratenzahlungskonzept	1033
e) Eigenständige Anzeigepflicht nach § 6 Z 6 lit d EStG bei der Personengesellschaft?	1035
5. Grenzüberschreitender Erbfall von Betriebsvermögen	1036
D. Fazit	1037
Teil 8 Zusammenfassung wesentlicher Ergebnisse und Ausblick	1039
Literatur- und Judikaturverzeichnis	1091
Stichwortverzeichnis	1165