

Die Verlagerung von Betrieben ins Ausland

von

Dr. Richard Jerabek



Wien 2013

Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Literaturverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXI

I. Einleitung

A. Die grenzüberschreitende Betriebsverlagerung und deren Besteuerung	1
B. Problemstellung	2
C. Themenabgrenzung	4
D. Aufbau der Untersuchung	6

II. Grundformen der betrieblichen Outbound-Verlagerung

A. Der grenzüberschreitende betriebliche Wegzug	7
B. Die grenzüberschreitende Betriebsübertragung	9
C. Betriebliche Verlagerungs- und Übertragungsformen	12

III. Grenzüberschreitende Verlagerung und Übertragung von Betrieben im österreichischen Ertragssteuerrecht

A. Der Betriebsbegriff im österreichischen Steuerrecht	14
1. Der Betrieb und Teilbetrieb im Sinne des EStG	17
a) Der (einheitliche) Betrieb	17
b) Der Teilbetrieb iSd EStG	19
c) Der Teilbetriebsbegriff im Rahmen von Umgründungen	23
aa) Allgemeines	23
bb) Die Relevanz der Begriffsdefinition nach der FRL für das UmgrStG	26
2. Die Betriebstätte	27
B. Der Wegzug im Ertragssteuerrecht	29
1. Historische Entwicklung des § 6 Z 6 EStG	29
a) EStG 1972: Die historische Erstfassung	29
b) EStG 1988: Erste Ergänzungen bzw Anpassungen	30
c) Abgabenänderungsgesetz 2004: Die Aufnahme der Nichtfestsetzung	32
d) Abgabenänderungsgesetz 2005: Weitere Ergänzungen	34
e) BBG und AbgSiG 2007: Die aktuelle Fassung	35
f) Zusammenfassung	36
2. Grundformen des Wegzugs nach § 6 Z 6 EStG	37
a) Die Steuerentstrickung als Voraussetzung des § 6 Z 6 EStG?	39

b)	Die Anwendung des § 6 Z 6 EStG auf betriebliche Wegzugsvorgänge	43
aa)	Das Betriebserfordernis	44
bb)	Der Inlandsbezug und das Überföhrungserfordernis	47
3.	Der Wirtschaftsgutbegriff und die sonstige Leistung	53
a)	Das Wirtschaftsgut	53
b)	Sonstige Vermögenwerte	56
c)	Die sonstige Leistung	60
d)	Das Gewinnpotenzial	63
4.	Die Überföhrung/Gebrauchsüberlassung	67
a)	Die grenzüberschreitende Überföhrung	67
b)	Die Gebrauchsüberlassung	69
5.	Der Fremdvergleichswert	71
a)	Allgemeines	71
b)	Fremdvergleichswert vs gemeiner Wert	73
c)	Fremdvergleichswert vs Teilwert	73
d)	Relevanz OECD-MK/VPR	75
6.	Die Rechtsfolgen des § 6 Z 6 EStG im Detail	76
a)	Leistungen zwischen den Betriebstätten eines einheitlichen Betriebs	77
aa)	Leistungen zwischen inländischen Betriebstätten	77
bb)	Leistungen einer inländischen an eine ausländische Betriebstätte	77
cc)	Leistungen einer ausländischen an eine inländische Betriebstätte	78
b)	Leistungen zwischen unterschiedlichen Betrieben	80
aa)	Leistungen zwischen inländischen Betrieben	80
bb)	Leistungen eines inländischen Betriebs an einen ausländischen	80
cc)	Leistungen eines ausländischen Betriebs an einen inländischen	81
c)	Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen	82
aa)	Wirtschaftsgutüberföhrungen	83
bb)	Erbringung und Bezug sonstiger Leistungen	84
(i)	Leistungen eines inländischen Gesellschafters an ausländische Tochtergesellschaft	84
(ii)	Leistungen einer inländischen Tochtergesellschaft an ausländischen Gesellschafter	88
(iii)	Leistungen eines ausländischen Gesellschafters an inländische Tochtergesellschaft	88
(iv)	Leistungen einer ausländischen Tochtergesellschaft an inländische Gesellschafter	89
(v)	Zwischen Schwestergesellschaften erbrachte sonstige Leistungen	90

7. Das Verhältnis zwischen § 6 Z 6 EStG und § 8 KStG	91
8. Das Nichtfestsetzungskonzept	95
a) Allgemeines	95
b) Nachversteuerung durch nachträgliche Realisierung im Aus- land	98
c) Wertminderungen nach dem Wegzug	101
d) Die Verjährung der Wegzugsteuer	104
e) Ausnahmen von der Nichtfestsetzung iSd § 6 Z 6 lit b EStG ...	106
9. Die Sonderregelung zu unkörperlichen Wirtschaftsgütern	110
10. Formerfordernisse	113
a) Allgemeines	113
b) Antrag auf Nichtfestsetzung	114
c) Dokumentation des Fremdvergleichswerts	117
d) Nichtfestsetzung in Verlustsituationen?	119
11. Zusammenfassung Wegzug § 6 Z 6 EStG	120
a) Allgemeines	121
b) Outbound-Verlegung von Betrieben bzw Teilbetrieben	122
C. Die grenzüberschreitende Betriebsverlagerung durch Umgründung	124
1. Formen der Betriebsübertragung bzw -verlagerung	124
2. Die Entstrickungsbesteuerung im UmgrStG	125
3. Grenzüberschreitende (Outbound-)Verschmelzung	127
a) Allgemeines und gesellschaftsrechtliche Grundlage	127
b) Die Besteuerungsfolgen auf Gesellschaftsebene	128
aa) Die Besteuerung nach § 1 Abs 2 UmgrStG	129
bb) Die verschmelzungsbedingte Entstrickung	131
(i) Abgrenzung § 1 Abs 2 UmgrStG von § 6 Z 6 EStG ...	132
(ii) Ad Inlandsvermögen	133
(iii) Ad Auslandsvermögen	138
cc) Das Nichtfestsetzungskonzept	140
(i) Allgemeines	140
(ii) Selbst hergestellte unkörperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	143
(iii) Sonderfall originärer Firmenwert	145
(iv) Antrag, Nachversteuerung, Wertminderungen und Verjährung	148
dd) Die Besteuerung nach § 3 UmgrStG (Zuzug)	150
c) Die Besteuerungsfolgen auf Gesellschafterebene	151
aa) Allgemeines	151
bb) Sondernorm § 5 Abs 1 Z 4 und Z 5 UmgrStG	153
d) Zusammenfassung Verschmelzung	155
aa) Allgemeines	156
bb) Betriebsübertragung per grenzüberschreitender Verschmelzung – Gesellschaftsebene	156

cc) Betriebsübertragung per grenzüberschreitender Verschmelzung – Gesellschafterebene	158
4. Grenzüberschreitende (Outbound-)Einbringung	158
a) Einlagebedingte Übertragung vs physische Überführung	158
b) Gesellschaftsrechtliche Grundlage	159
c) Besteuerung einer Einlage nach allgemeinem Steuerrecht	160
d) Grundvoraussetzungen einer Einbringung nach Art III UmgrStG	161
aa) Die Übertragung von qualifiziertem Vermögen iSd UmgrStG	161
bb) Die übernehmende Körperschaft	164
e) Die Bewertung des Einbringungsvermögens	166
aa) Entstrickung des Einbringungsvermögens (§ 16 Abs 1 UmgrStG)	168
(i) Die Einbringung von inländischen Betrieben durch Steuerinländer	171
(ii) Exporteinbringung von inländischen Betrieben durch Steuerinländer	171
(iii) Die Einbringung inländischer Betriebe durch Steuer- ausländer	172
(iv) Grenzüberschreitende Einbringung von ausländischen (Teil-)Betrieben	175
bb) Verstrickung der Gegenleistungsanteile (§ 16 Abs 2 UmgrStG)	176
cc) Aufwertungsoption (§ 16 Abs 3 UmgrStG)	179
dd) Einbringung durch Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs 4 UmgrStG)	180
f) Die Besteuerungsfolgen auf Ebene der übernehmenden Körper- schaft	181
aa) Buchwertfortführung	181
bb) Aufwertung	182
g) Die Bewertung der Gegenleistungsanteile	182
h) Zusammenfassung Einbringung	184
aa) Allgemeines	185
bb) Entstrickung auf Gesellschafterebene (§ 16 Abs 2 UmgrStG)	186

IV. Die Betriebsverlagerung im Abkommensrecht

A. Der Wegzug im Abkommensrecht	188
1. Das Problem der wegzugsbedingten Doppelbesteuerung	188
2. Der missbräuchliche Wegzug	189
3. Der sachliche Anwendungsbereich des OECD-MA	191
4. Die Verteilungsnormen des OECD-MA iZm dem betrieblichen Wegzug	193

5. Die territorial-zeitliche Abgrenzung der Besteuerungsansprüche ...	196
a) Der betriebliche Wegzug und Art 7 OECD-MA	196
aa) Das Betriebstättenprinzip	196
bb) Der Wegzug iSd § 6 Z 6 EStG vs Unternehmensgewinne iSd Art 7 OECD-MA	197
(i) Der Tatbestand des § 6 Z 6 EStG	197
(ii) Die sachliche und persönliche Anknüpfung an Art 7 OECD-MA	198
cc) Das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht des Wegzugs- staats	202
(i) Der Gewinnbegriff des Art 7 OECD-MA	203
(ii) Die Zurechnung von Gewinnen zu österreichischen Unternehmen/Betriebstätten	205
(iii) Der Wegfall des Besteuerungsrechts durch einen Wegzug	209
(iv) Das Besteuerungsrecht des Wegzugsstaats (der Höhe nach)	214
dd) Die Aufwertungsverpflichtung beim Zuzugsstaat	218
ee) Die Abkommenskonformität von § 6 Z 6 EStG	222
(i) Besteuerungsrecht dem Grunde nach	222
(ii) Besteuerungsrecht der Höhe nach	223
b) Beispiele zur abkommenskonformen Besteuerung eines Weg- zugs	224
aa) Beispiel 1 a – mit Wegzugsbesteuerung/ohne Stun- dung	224
bb) Beispiel 1 b – Nachträgliche Wertminderungen/ Veräußerung	225
cc) Beispiel 2 a – keine Wegzugsbesteuerung	226
dd) Beispiel 2 b – Veräußerung Teilbetrieb nach Wegzug (Gewinn)	226
ee) Beispiel 2 c – Veräußerung Teilbetrieb nach Wegzug (Verlust)	227
ff) Beispiel 3 – Wegzug mit Wegzugsbesteuerung/mit Stundung	228
6. Artikel 7 OECD-MA idF 2010 – Änderungen/Auswirkungen auf den Wegzug?	229
a) Artikel 7 Abs 1 OECD-MA idF 2010	230
b) Artikel 7 Abs 2 OECD-MA idF 2010	231
c) Streichung Artikel 7 Abs 3–6 OECD-MA	232
d) Artikel 7 Abs 3 OECD-MA idF 2010	233
e) Änderungen im OECD-MK zu Artikel 7 OECD-MA	234
f) Auswirkungen des OECD-MA Update 2010	238
7. Der betriebliche Wegzug im Abkommensrecht – Zusammen- fassung	239

B. Die grenzüberschreitende Umgründung im Abkommensrecht	241
1. Allgemeines	241
2. Verschmelzung	241
3. Einbringung	245
V. Die Betriebsverlagerung im unionsrechtlichen Kontext	
A. Die freie Betriebsstandortwahl innerhalb der EU	248
B. Die Grundfreiheiten der Union und die Betriebsverlagerung	249
1. Das allgemeine Diskriminierungsverbot	249
2. Die Niederlassungsfreiheit	250
a) Allgemeines zur Niederlassungsfreiheit	250
b) EuGH-Rechtsprechung zum Wegzug	252
aa) Die Rechtssache X und Y	253
(i) Sachverhalt und Vorlagefrage	253
(ii) Feststellungen EuGH	255
(iii) Bedeutung des Urteils für den Wegzug	257
bb) Die Rechtssache de Lasteyrie du Saillant	259
(i) Sachverhalt	259
(ii) Rechtlicher Rahmen	260
(iii) Die Vorlagefrage	261
(iv) Feststellungen EuGH	261
(v) Bedeutung des Urteils für den Wegzug	264
cc) Die Rechtssache N („Van Dijk“)	266
(i) Sachverhalt	266
(ii) Rechtlicher Rahmen	267
(iii) Die Vorlagefragen	268
(iv) Feststellungen EuGH	269
(v) Bedeutung des Urteils für den Wegzug	271
dd) Die Rechtssache Société de Gestion Industrielle SA (SGI)	272
(i) Sachverhalt	272
(ii) Rechtlicher Rahmen	273
(iii) Die Vorlagefragen	273
(iv) Feststellungen EuGH	274
(v) Bedeutung des Urteils für den Wegzug	275
ee) Die Rechtssache National Grid Indus (NGI)	281
(i) Sachverhalt und rechtlicher Rahmen	282
(ii) Die Vorlagefragen	284
(iii) Argumentationslinien – Pro & Contra	284
(iv) Schlussantrag GA Kokott	288
(v) Das Urteil	291
(vi) Eigene Meinung	294
ff) Die Rechtssache Kommission/Portugal	306
(i) Sachverhalt und rechtlicher Rahmen	306

(ii) Urteil	308
(iii) Bedeutung des Urteils für den Wegzug	309
3. Primärrechtliche Vorgaben für den Wegzugsstaat – Zusammenfassung	310
a) Die Einlage als Niederlassungs- bzw Kapitalverkehrs-vorgang	310
b) Der Wegzug als Niederlassungsvorgang	310
c) Zur Beschränkung der Grundfreiheiten durch die Wegzugsbesteuerung	312
d) Zur Rechtfertigung der Beschränkung	312
e) Sonstiges	314
4. Unionsrechtliche Aufwertungsverpflichtung für den Zuzugsstaat	318
a) Einleitung	318
b) Primärrechtliche Aufwertungsverpflichtung	319
c) Sekundärrechtliche Aufwertungsverpflichtung	324
C. Beurteilung von § 6 Z 6 EStG aus unionsrechtlicher Sicht	325
1. Allgemeines	325
2. Besondere Kritikpunkte	328
a) Der Wegzug mit abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	328
b) Die Sonderregelung zu selbst erstellten unkörperlichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	338
3. Zusammenfassung	342
D. Die Fusionsbesteuerungsrichtlinie	343
1. Vorbemerkung	343
2. Zielsetzung	344
3. Allgemeine Vorschriften	345
a) Begünstigte Umgründungsvorgänge	345
b) Begünstigte Gesellschaften	347
4. Die Betriebsübertragung per Fusion/Verschmelzung	348
a) Verschmelzungsformen	348
b) Besteuerung auf Gesellschaftsebene	349
aa) Grundprinzipien	349
bb) Betriebsstätte im Staat der übertragenden Gesellschaft	352
(i) Steuerneutrale Vermögensübertragung	352
(ii) Buchwertfortführung	353
(iii) Verlustvortrag/Aufwertung im Übernahmestaat	353
cc) Betriebsstätte in einem „anderen“ Staat	354
dd) Sonderfall Up-Stream-Verschmelzung	357
c) Besteuerung auf Gesellschafterebene	357
aa) Steuerneutraler Anteilstausch	357
bb) Bewertung der Gegenleistungsanteile	359
cc) Steuerhängigkeit der Gegenleistungsanteile	359

5. Die Einbringung von Betrieben bzw Teilbetrieben	360
a) Einbringungsformen	360
b) Besteuerung auf Gesellschaftsebene	361
c) Besteuerung auf Gesellschafterebene	362
6. Zusammenfassung	362
a) Grenzüberschreitende Verschmelzung/Fusion	363
b) Grenzüberschreitende Betriebseinbringung	364

VI. Zusammenfassung/Ergebnisse

A. Betriebsverlagerung/Betriebsüberführung	365
B. Betriebsübertragung per Verschmelzung	367
C. Betriebsübertragung per Einbringung	368
D. Abschließende Würdigung	370
1. Allgemeines zum § 6 Z 6 EStG	370
Stichwortverzeichnis	373