

Grenzüberschreitender Formwechsel

- **Identitätswahrende Sitzverlegung von Kapital- und Personengesellschaften sowie Privatstiftungen**
- **Europarecht, Gesellschaftsrecht, Steuerrecht**

Mag. Tobias Hayden, LL.M., LL.B.

Assistent (Praedoc) am Institut für Finanzrecht der Uni Wien
und Berufsanwärter in der Steuerberatung

Linde

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abbildungsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	XV
Literaturverzeichnis	XXI

Teil 1: Grenzüberschreitender Formwechsel (identitätswahrende Sitzverlegung) von Kapitalgesellschaften

1. Begriffserklärung und Gründe für einen Formwechsel	1
2. Bisherige (kodifizierte) Alternativen	5
3. Europarechtlicher Hintergrund des Formwechsels	9
3.1. Historischer Abriss der EuGH-Entscheidungen	13
3.2. Grenzüberschreitender Formwechsel ohne Verwaltungssitz- verlegung?	37
3.3. Briefkastengesellschaften	44
3.4. Identitätswahrung	47
3.5. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses	49
3.6. Beschränkung des Formwechsels auf den EU-/EWR-Raum	53
4. Zivilrechtliche Einordnung	55
4.1. Rechtswechsel	57
4.2. Erfasste Gesellschaftsformen	62
4.3. Sitzbegriffe	64
4.4. Konkretes Verfahren	79
4.5. Import-Formwechsel	86
4.5.1. Voraussetzungen des Import-Formwechsels	87
4.5.2. Verfahren des Import-Formwechsels	92
4.5.3. FormwechselRL-Entwurf im Zuzugsfall	98
4.6. Export-Formwechsel	99
4.6.1. Voraussetzungen des Export-Formwechsels	99
4.6.2. Verfahren des Export-Formwechsels	101
4.6.3. FormwechselRL-Entwurf im Wegzugsfall	107
5. Ertragsteuerliche Einordnung des grenzüberschreitenden Formwechsels	115
5.1. Ertragsteuerlicher Übertragungsakt	116
5.2. Anwendbarkeit des UmgrStG	116

6.	Ertragsbesteuerung im Zu- und Wegzugsfall	118
6.1.	Europarechtliche Grundlage der Ertragsbesteuerung	119
6.1.1.	Historischer Abriss der EuGH-Entscheidungen	121
6.1.2.	Art 5 der Anti-BEPS-Richtlinie	142
6.1.2.1.	Export-Formwechsel	146
6.1.2.1.1.	Wegzugstatbestände der Anti-BEPS-Richtlinie	146
6.1.2.1.2.	Verlust des Besteuerungsrechts iSd Anti-BEPS-Richtlinie	149
6.1.2.1.3.	Bewertung iSd Anti-BEPS-Richtlinie	151
6.1.2.1.4.	Ratenzahlungskonzept iSd Anti-BEPS-Richtlinie ..	152
6.1.2.2.	Korrespondenzprinzip beim Import-Formwechsel	154
6.1.3.	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	155
6.2.	Verhältnis zu anderen Steuertatbeständen: Normenkonkurrenzen bei Wegzugsbesteuerung	158
6.2.1.	§ 4 Abs 1 und 2 KStG	158
6.2.2.	§ 8 Abs 1 und 2 KStG	159
6.2.3.	§ 18 Abs 1 und 2 KStG	159
6.2.4.	§ 19 Abs 1 KStG	160
6.2.5.	§ 20 Abs 1 Z 1 KStG	161
6.2.6.	§ 24 EStG	161
6.2.7.	§ 27 Abs 6 Z 1 EStG	161
6.3.	§ 6 Z 6 EStG im Wegzugsfall	165
6.3.1.	Grundtatbestand des § 6 Z 6 EStG bei Export-Formwechsel	167
6.3.1.1.	Tatbestände	167
6.3.1.2.	Änderungen des Grundtatbestands durch das AbgÄG 2015	173
6.3.1.3.	BFH-Rsp in Deutschland	175
6.3.2.	Erweiterung des § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2015	175
6.3.2.1.	Tatbestandsmerkmale	176
6.3.2.2.	Staaten mit Anrechnungsmethode	185
6.3.3.	Ratenzahlungskonzept durch das AbgÄG 2015	187
6.3.4.	Geänderte Festsetzungsverjährung durch das AbgÄG 2015	193
6.4.	§ 6 Z 6 EStG im Zuzugsfall	195
6.4.1.	Grundtatbestand des § 6 Z 6 EStG beim Import-Formwechsel	195
6.4.2.	Erweiterung des § 6 Z 6 EStG durch das AbgÄG 2015	197

6.5.	Wirtschaftliche Zuordnung	198
6.5.1.	Internationaler Hintergrund der wirtschaftlichen Zuordnung	199
6.5.2.	Vorliegen einer Betriebsstätte	202
6.5.3.	Betriebsstättenzuordnung	206
6.5.3.1.	1. Schritt: Funktionsanalyse	209
6.5.3.2.	2. Schritt: significant risks	210
6.5.3.3.	3. Schritt: Personalfunktionen des wirtschaftlichen Eigentums	211
6.5.3.4.	4. Schritt: Sonstige Funktionen	216
6.5.3.5.	5. Schritt: Kapitalausstattung	216
6.5.3.6.	6. Schritt: Gewinnzurechnung	218
6.6.	Wertmaßstäbe	218
6.6.1.	Fremdvergleichswert	219
6.6.1.1.	Bewertung ganzer Betriebe, Teilbetriebe und Betriebsstätten	223
6.6.1.2.	Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgüter	227
6.6.2.	Buchwert	228
6.7.	Berücksichtigung von Passiva	229
6.7.1.	Export-Formwechsel	229
6.7.2.	Import-Formwechsel	231
6.8.	Berücksichtigung von Verlusten	231
6.8.1.	Export-Formwechsel	231
6.8.2.	Import-Formwechsel	233
6.9.	Verlustvorträge	233
6.10.	Maßgeblicher Zeitpunkt bei grenzüberschreitenden Formwechseln	235
6.11.	Exkurs zur isolierten Satzungssitzverlegung	236
7.	Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung	244
7.1.	Inlandseinkünfte (beschränkte und unbeschränkte Steuer- pflicht in Ö)	245
7.2.	Auslandseinkünfte	246
8.	Ertragsbesteuerung der Gesellschafter	248
9.	Umsatzsteuer	251
10.	Übrige Verkehrssteuern	257
10.1.	Grunderwerbsteuer	257
10.2.	Gebührengesetz	258
11.	Neugründungsförderungsgesetz bei Zuzug	260
12.	Möglichkeit eines Auskunftsbescdeids (advance ruling)	262
13.	Verfahrensrechtliche Anzeigepflicht	266

**Teil 2: Grenzüberschreitender Formwechsel
(identitätswahrende Sitzverlegung) von Personengesellschaften**

1. Darstellung der zivilrechtlichen Zulässigkeit für Personengesellschaften	269
1.1. Status quo in Österreich	270
1.2. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Personengesellschaften	271
1.3. Exkurs: Grenzüberschreitende Umwandlung	274
2. Wechsel von steuerlicher Transparenz zu steuerlicher Intransparenz	276
3. Abkommensberechtigung und Besteuerungskonflikte	280
3.1. Abkommensberechtigung einer Personengesellschaft	280
3.2. DBA-Qualifikationskonflikte bei Personengesellschaften	282
3.3. DBA-Methodenartikel bei Personengesellschaften	283
4. Wegzugsbesteuerung bei Mitunternehmerschaften und vermögensverwaltenden Personengesellschaften	285
5. Umstellung zwischen in- und ausländischer Rechnungslegung einer Personengesellschaft	286
5.1. Wegzugsfall	286
5.2. Zuzugsfall	287
6. Auswirkungen auf die Gewinnermittlung	289
6.1. Lösungsansatz im Wegzugsfall	289
6.2. Lösungsansatz im Zuzugsfall	290
6.3. Sonstige Unterschiede	290
7. Schicksal des gewillkürten Betriebsvermögens	292
8. Sonderbetriebsvermögen	294
8.1. Zuordnung von Sondervergütungen iZm Sonderbetriebsvermögen	294
8.2. Zuordnung von Sonderbetriebsvermögen	296
9. Holdingbetriebsstätte	298
9.1. Entwicklung der Zuordnungsgrundsätze	298
9.2. Kapitalbeteiligungen im Sonderbetriebsvermögen	300
9.3. Resultierende Gestaltungsüberlegungen für die Wegzugsbesteuerung	301
10. Exkurs: Isolierte Sitzverlegung beim Export-Formwechsel von Personengesellschaften	302
10.1. Aktuelle Judikatur des OLG Wien	303
10.2. Steuerliche Würdigung	305
11. JStG 2018: Ausweitung von Auskunftsbeseiden	307

Teil 3: Grenzüberschreitender Formwechsel (identitätswahrende Sitzverlegung) von Privatstiftungen

1. Hindernisse des PSG	311
1.1. Inländischer Sitz iSd PSG	311
1.2. Untersagte Tätigkeiten iSd PSG	312
2. Europarechtlicher Hintergrund bei Privatstiftungen	316
2.1. Persönlicher Anwendungsbereich	316
2.2. Sachlicher Anwendungsbereich	319
2.3. EuGH 14.9.2017, C-646/15, Panayi Trusts	322
2.4. Ergebnis	325
3. Gesellschaftsrechtlicher Wegzug	326
3.1. Verfahrensrechtliche Besonderheiten	328
3.2. Verfahrensablauf und Zeitpunkt beim Export-Formwechsel von Privatstiftungen	329
4. Gesellschaftsrechtlicher Zuzug	333
4.1. Zulässigkeit in Österreich	334
4.2. Verfahrensablauf und Zeitpunkt beim Import-Formwechsel von Privatstiftungen	336
5. Exkurs: Liechtenstein als Stiftungsstandort	337
6. Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Ebene der Stiftung	340
6.1. Anti-BEPS-Richtlinie	340
6.2. Zu- und Wegzugsbesteuerung bei Privatstiftungen	341
6.3. Verluste	346
6.3.1. Verluste im Wegzugsfall	346
6.3.2. Verluste im Zuzugsfall	348
6.3.3. Verlustvorträge	348
6.4. Zwischensteuer im Fall des Export-Formwechsels	350
6.5. Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung bei Inlandseinkünften	351
6.6. Maßgeblicher Zeitpunkt im Steuerrecht	353
6.7. Besteuerung von Begünstigten nach dem Formwechsel	353
6.8. Gemeinnützigkeitsstatus	355
7. Umsatzsteuer	356
8. Sonstige Verkehrssteuern	358
9. Vergleich zur Errichtung einer Substiftung in Liechtenstein	359
9.1. Errichtung einer Substiftung in Liechtenstein	359
9.1.1. Steuerliche Aspekte	360
9.1.2. Gegenüberstellung von Substiftung und Form- wechsel	363

Inhaltsverzeichnis

9.2.	Errichtung einer Substiftung in Österreich	364
9.2.1.	Steuerliche Aspekte	365
9.2.2.	Gegenüberstellung von Substiftung und Form- wechsel	366
 Teil 4: Resümee		
1.	Personengesellschaften	372
2.	Privatstiftungen	374
	Stichwortverzeichnis	375

Abbildungsverzeichnis

Abb 1	Formwechsel von Kapitalgesellschaften	2
Abb 2	Rs <i>Segers</i>	14
Abb 3	Rs <i>Daily Mail</i>	15
Abb 4	Rs <i>Centros</i>	17
Abb 5	Rs <i>Überseering</i>	18
Abb 6	Rs <i>Inspire Art</i>	19
Abb 7	Rs <i>Sevic</i>	21
Abb 8	Rs <i>Cartesio</i>	22
Abb 9	Rs <i>National Grid Indus</i>	27
Abb 10	Rs <i>Vale</i>	29
Abb 11	Rs <i>Arcade Drilling</i>	32
Abb 12	Rs <i>Panayi Trusts</i>	33
Abb 13	Rs <i>Polbud</i>	35
Abb 14	Rs <i>Daily Mail</i>	121
Abb 15	Rs <i>X und Y</i>	122
Abb 16	Rs <i>Lasteyrie du Saillant</i>	123
Abb 17	Rs <i>De Baeck</i>	124
Abb 18	Rs <i>N</i>	126
Abb 19	Rs <i>National Grid Indus</i>	127
Abb 20	Rs <i>Arcade Drilling</i>	131
Abb 21	Rs <i>DMC</i>	134
Abb 22	Rs <i>Verder LabTec</i>	137
Abb 23	Rs <i>Panayi Trusts</i>	139
Abb 24	Rs <i>Jacob/Lassus</i>	141
Abb 25	Formwechsel von Personengesellschaften	270
Abb 26	Formwechsel von Privatstiftungen	309