

# **Gewinnrealisierung aus der Sicht der verschiedenen bilanztheoretischen Konzepte**

*Anton Egger*

- 1. Die doppelte Buchführung als Grundlage der bilanztheoretischen Konzepte**
  - 1.1. Wirkung des Systems der doppelten Buchführung
  - 1.2. Bilanzkongruenzprinzip und Bilanzidentität
  - 1.3. Durchbrechung des Bilanzkongruenzprinzips
- 2. Die Bilanztheorien als Beeinflussungsgrößen der Periodengewinnermittlung**
- 3. Die klassischen Bilanztheorien**
  - 3.1. Auf das Anschaffungswertprinzip bezogene klassische (formale) Bilanztheorien
    - 3.1.1. Die statische Bilanztheorie
    - 3.1.2. Die dynamische Bilanztheorie
  - 3.2. Die organische Tageswertbilanz
- 4. Die neueren Bilanztheorien**
  - 4.1. Der ökonomische Gewinn nach Dieter Schneider und die kapitaltheoretische Bilanzauffassung nach Seicht
  - 4.2. Moxter und die zahlungsplanorientierte Bilanz
- 5. Der Einfluss der Bilanztheorien auf die Gewinnermittlung**
  - 5.1. Die Bedeutung der klassischen (formalen) Bilanztheorien für die Bilanzierung
  - 5.2. Materielle Bilanztheorien und Bilanzierung
    - 5.2.1. Unternehmensgesetzbuch
    - 5.2.2. Einkommensteuergesetz
    - 5.2.3. International Financial Reporting Standards
- 6. Zusammenfassung**



# 1. Die doppelte Buchführung als Grundlage der bilanztheoretischen Konzepte

## 1.1. Wirkung des Systems der doppelten Buchführung

Im Jahre 1494 schrieb *Luca Pacioli* in seinem Sammelwerk „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità“ die „Abhandlung über die Buchhaltung“<sup>1</sup>, in welcher er anhand eines Warenhandelsbetriebes den Ablauf der Buchhaltung von der Aufstellung des Inventariums bis zur Erstellung der Bilanz und deren Übertrag auf die Bilanz der nächsten Periode schildert. *Pacioli* gilt zwar nicht als der Erfinder der doppelten Buchhaltung, wohl aber war diese Arbeit die erste gedruckte Darstellung der doppelten Buchhaltung, deren System in der Folge weltweite Verbreitung finden sollte.

Abgesehen von der sowohl chronologischen als auch systematischen Verbuchung stellt die doppelte Buchführung in zwei Rechnungskreisen eine lückenlose Verrechnung aller Geschäftsvorfälle dar. Der dem aktiven und passiven Vermögen (Bestandskonten) gewidmete Rechnungskreis steht dem Rechnungskreis des Eigenkapitals mit den Unterkonten Einlagen und Entnahmen sowie Erträge und Aufwendungen gegenüber.

Beide Rechnungskreise gehen von der (Eröffnungs-)Bilanz zu Beginn des Unternehmens aus und fließen in der Schlussbilanz am Ende des Unternehmens bzw am Ende einer jeden Periode zusammen. Die Schlussbilanz der ersten Periode ist gleichzeitig die Eröffnungsbilanz der nächsten Periode.

Die beiden Rechnungskreise zeigen auf Grund der Bilanzgleichung entgegengesetzte Buchungsrichtungen und ermöglichen auf diese Weise die doppelte Gewinnermittlung.

- Rechnungskreis I: Jede positive Veränderung der Bestände (Erhöhung des Vermögens, Verminderung des Fremdkapitals) wird im Soll und jede negative Veränderung der Bestände im Haben verbucht.
- Rechnungskreis II: Jede negative Veränderung des Eigenkapitals wird im Soll und jede positive Veränderung des Eigenkapitals im Haben verbucht.

Folgende Buchungen sind möglich (unter Vernachlässigung von Einlagen und Entnahmen):

Soll	Haben	Wirkung
Rechnungskreis I	Rechnungskreis II	Vermögenszuwachs, Gewinn
Rechnungskreis II	Rechnungskreis I	Vermögensverminderung, Verlust
Buchungen auf nur einem Rechnungskreis		Bestands- und erfolgsneutral

<sup>1</sup> Übersetzung des italienischen Originals von Dr. *B. Penndorf* mit einer Einleitung über die italienische Buchhaltung im 14. und 15. Jahrhundert und *Paciolis* Leben und Werk, herausgegeben von *Seyffert, Rudolf*, Stuttgart 1933, Nachdruck 1992.



## 1.2. Bilanzkongruenzprinzip und Bilanzidentität

Zu den wesentlichen Grundsätzen der doppelten Buchführung gehören das Bilanzkongruenzprinzip und die Bilanzidentität.

Der Totalgewinn/-verlust eines Unternehmens ergibt sich aus der Gegenüberstellung aller Einnahmen und Ausgaben während der Lebenszeit des Unternehmens. Durch den Zwang der periodischen Ergebnis- und Erfolgsermittlung müssen Einnahmen und Ausgaben periodisiert, das heißt in periodenzurechenbare Erträge und Aufwendungen umgewandelt werden. Die Summe aller Aufwendungen und Erträge der gesamten Lebensdauer eines Unternehmens muss daher gleich sein der Summe aller Einnahmen und Ausgaben. Diese Gleichung wird als Bilanzkongruenzprinzip bezeichnet.

Unter Bilanzidentität versteht man die Identität der Schlussbilanz einer Periode und der Eröffnungsbilanz der Folgeperiode. Aus der Bilanzidentität ergibt sich auch die sogenannte Zweischneidigkeit der Bilanz, die darin besteht, dass Höher- oder Niedrigerbewertungen in der Schlussbilanz einer Vorperiode zum umgekehrten Ergebnis im Zuge der Erfolgsrealisierung in den Folgeperioden führen.

## 1.3. Durchbrechung des Bilanzkongruenzprinzips

Theoretisch könnten alle Aufwendungen und Erträge unmittelbar auf dem Kapitalkonto verbucht werden. Dies geschieht aber deswegen nicht, weil infolge der Datenfülle jede Übersicht verloren ginge und weil auf dem Eigenkapitalkonto nicht nur der Erfolg, sondern auch die Einlagen und Entnahmen erfasst werden. Aus diesem Grund wird dem Kapitalkonto das Erfolgskonto vorgeschaltet, auf dem alle Aufwendungen und Erträge erfasst und gegenübergestellt werden.

Werden alle Erträge und Aufwendungen konsequent über das Erfolgskonto abgerechnet, ergibt sich über die Lebenszeit des Unternehmens hinweg die Gleichheit der Einnahmen und Ausgaben mit den Erträgen und Aufwendungen. Geschieht dies nicht, kommt es zu einer Durchbrechung des Bilanzkongruenzprinzips.

Eine Durchbrechung des Bilanzkongruenzprinzips kann in folgenden Fällen auftreten:

1. Die den Erträgen gegenübergestellten Aufwendungen sind größer oder kleiner als die zugrunde liegenden Ausgaben. Dies geschieht beispielsweise dann, wenn das Unternehmen vom Anschaffungswertprinzip abgeht, wenn also der Erfolg nicht als Differenzgröße zwischen Erträgen einerseits und ausgaben-gleichen Aufwendungen (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) andererseits, sondern zwischen Erträgen und ausgabenabweichenden Aufwendungen, die auf Wiederbeschaffungswerten basieren, erfasst wird.

In solchen Fällen wird die verbleibende Differenz zwischen tatsächlichen Ausgaben und auf Wiederbeschaffungswerten beruhenden Aufwendungen als Scheingewinn oder Scheinverlust unmittelbar im Eigenkapital erfasst.

Diese Vorgangsweise ist beispielsweise gemäß der 4. Bilanzrichtlinie, Artikel 33 möglich.

## Schema

Erträge

abzüglich Wiederbeschaffungskosten bzw Tageswerte des eingesetzten Vermögens

---

### Leistungsgewinn

Wiederbeschaffungskosten bzw Tageswerte des eingesetzten Vermögens

abzüglich eingesetztes Vermögen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten

---

### Scheingewinn

2. Bestimmte Aufwendungen und Erträge werden nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, sondern unmittelbar über das Eigenkapital geleitet. So können beispielsweise versicherungsmathematische Gewinne oder Verluste bei Pensionsrückstellungen gemäß IAS 19 Par 92 ff direkt im Eigenkapital erfasst werden.
3. Eine weitere Verletzung des Bilanzkongruenzprinzips ergibt sich aus der Verletzung der Bilanzidentität, die dadurch entsteht, dass infolge hoher Geldentwertung in der Eröffnungsbilanz eine Anpassung der Bilanzansätze der vorhergehenden Schlussbilanz erfolgt und die Eröffnungsbilanz daher nicht mit der Schlussbilanz der Vorperiode übereinstimmt. Dies geschah beispielsweise in den Jahren 1924 (Goldschillingeröffnungsbilanz) und 1954 (Schillingeröffnungsbilanz).
4. Eine Verletzung der Bilanzidentität und damit der Bilanzkongruenz kann auch erfolgen, wenn rückwirkend ein Bilanzansatz verändert wird und diese Veränderung nur in der Eröffnungsbilanz, nicht aber in der Schlussbilanz der unmittelbaren Vorperiode dargestellt wird. IAS 8 sieht eine derartige Vorgangsweise vor<sup>2</sup>.

Während Vorgänge der Punkte 1 und 2 lediglich die Kongruenz der Gewinn- und Verlustrechnung, nicht aber jene des Eigenkapitals durchbrechen, kommt es in den Fällen 3 und 4 zu einer Unterbrechung auch der Eigenkapitalkongruenz.

Die erfolgswirksame Bilanzbewertung einzelner Vermögensgegenstände zu Tagespreisen, die über die Anschaffungs- bzw Herstellungskosten hinausgehen, stellt keine Durchbrechung des Anschaffungskostenprinzips und somit der Bilanzkongruenz dar, solange der Erfolg aus der Differenz der Erträge zu den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten ermittelt wird. Dies gilt beispielsweise für die Fair-Value-Bewertung gemäß IAS 39.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> International Accounting Standard 8, Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler.

<sup>3</sup> International Accounting Standard 39, Finanzinstrumente: Dieser Standard wird durch den IFRS 9, der voraussichtlich 2013 oder 2015 in Kraft tritt, ersetzt.

## 2. Die Bilanztheorien als Beeinflussungsgrößen der Periodengewinnermittlung

Nach *Moxter*<sup>4</sup> lehrt die Bilanztheorie, „welchen Sinn und Zweck Vermögensermittlungen haben können und welche Bilanznormen eine sinn- und zweckadäquate Bilanzierung gewährleisten“.

In Anlehnung an *Münstermann* und *Löffelholz* sieht *Seicht*<sup>5</sup> in der Definition der Bilanztheorien „als eine[r] Lehre über Wesen, Aufgabe, Inhalt und Zweck der Bilanz sowie deren Bewertung“ einen brauchbaren Ansatzpunkt für ein Gliederungsschema einer Bilanztheorie.

Aus der Einteilung *Seichts*<sup>6</sup> können folgende grundsätzliche Theorien abgeleitet werden:

Formelle Theorie	Materielle Theorie	
<p>Theorie des Bilanzinhaltes</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Statische Bilanztheorie</li> <li>● Dynamische Bilanztheorie</li> <li>● Organische Bilanztheorie</li> </ul>	<p>Theorie der Bilanzierungszwecke</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Gewinnung von Informationen über das Unternehmen</li> </ul> <p>Theorie der Bilanzierungsziele</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Darstellung des Vermögens und der Schulden sowie des Eigenkapitals zur Gewinnung von Informationen</li> </ul> <p>Theorie der Bilanzierungsgründe</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Befriedigung des Informationsbedürfnisses der Bilanzadressaten:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– Eigentümer</li> <li>– Fiskus</li> <li>– Gläubiger</li> <li>– Öffentlichkeit</li> </ul> </li> </ul>	<p>Theorie des Bilanzansatzes</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Vermögens- und Schuldendefinition</li> </ul> <p>Theorie der Bilanzbewertung</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Anschaffungskostenprinzip                             <ul style="list-style-type: none"> <li>– Niederstwertprinzip</li> <li>– Tagesbewertung – Fair Value</li> <li>– Periodisierungsprinzip</li> <li>– Realisierungsprinzip</li> <li>– Imparitätes Realisationsprinzip</li> </ul> </li> <li>● Wiederbeschaffungskostenprinzip</li> </ul>

<sup>4</sup> *Moxter, Adolf*: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Auflage, Wiesbaden 1984, S 1.

<sup>5</sup> *Seicht, Gerhard*: Die kapitaltheoretische Bilanz und die Entwicklung der Bilanztheorien, Berlin 1970, S 51.

<sup>6</sup> *Seicht, Gerhard*: 1970, S 69 ff.

Aus den einzelnen Fragestellungen ergeben sich höchst unterschiedliche Bilanztheorien. Grundlage aller materiellen Bilanztheorien bilden die formellen Bilanztheorien, die sich mit dem Inhalt und der Wissensvermittlung der Bilanz beschäftigen. Dies bedeutet, dass jede der oben dargestellten materiellen Theorien auf Grundlage einer der formellen Theorien realisiert werden kann, wobei allerdings die organische Bilanztheorie bezüglich der Bilanzbewertung auf das Wiederbeschaffungskostenprinzip ausgerichtet ist.

Die Folgen für die Gewinnermittlung und Gewinnrealisierung in den einzelnen Abrechnungsperioden bestehen je nach der angewendeten Bilanzansatz- und Bilanzbewertungstheorie in periodisch unterschiedlichen Ergebnissen. In allen Fällen, in denen es zu keiner Unterbrechung der Bilanzkongruenz kommt, ist das Gesamtergebnis trotz unterschiedlicher Periodenergebnissen ident.

### **3. Die klassischen Bilanztheorien**

#### **3.1. Auf das Anschaffungswertprinzip bezogene klassische (formale) Bilanztheorien**

Sowohl die statische als auch die dynamische Bilanztheorie sind streng nach dem System der doppelten Buchführung auf Basis der beiden Rechnungskreise Bestandskonten und Erfolgsermittlung ausgerichtet, wobei die statische Theorie die Bilanz und die dynamische Theorie die Gewinn- und Verlustrechnung in den Mittelpunkt stellt. Während die statische Bilanztheorie nach der Richtigkeit der Vermögensdarstellung strebt, ist es bei der dynamischen Bilanztheorie das Streben nach der richtigen Gewinn- und Verlustrechnung.

##### **3.1.1. Die statische Bilanztheorie<sup>7</sup>**

Die statische Bilanzauffassung sieht in der Bilanz ein Zustandsbild (Status). Ziel der statischen Bilanztheorie ist die richtige Vermögensermittlung; der Periodengewinn ergibt sich unter Berücksichtigung der Einlagen und Entnahmen automatisch durch den Vermögensvergleich als Vermögenszuwachs. Die Gewinn- und Verlustrechnung, die zum gleichen Ergebnis führt, hat nur untergeordnete Bedeutung.

Die statische Bilanzauffassung entwickelte sich ausgehend von einem Urteil des Handelsobergerichtes 1873 in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts. Im Mittelpunkt der Betrachtung stand die Schuldendeckung, die davon ausging, dass der Kaufmann bei Beendigung seiner Tätigkeit jedenfalls in der Lage sein sollte, seine Schulden zu bezahlen. Das Vermögen sollte daher auch zu Einzelveräuße-

---

<sup>7</sup> Es wird angemerkt, dass die nachfolgenden Ausführungen, soweit sie den Inhalt und das Wirken der klassischen Bilanztheorien betreffen, im Wesentlichen auf der Arbeit *Moxters* basieren (*Moxter* 1984).

# Gewinnrealisierung bei Business Restructurings

*Birgit Stürzlinger*

## **1. Business Restructurings**

- 1.1. Begriff
- 1.2. Typische Fallbeispiele

## **2. Gewinnrealisierung bei Business Restructurings**

- 2.1. Rechtsgrundlagen
  - 2.1.1. Nationales Recht
  - 2.1.2. Abkommensrecht
- 2.2. Ausgewählte Fragen iZm der Gewinnrealisierung bei Business Restructurings
  - 2.2.1. Schwierigkeiten bei der Identifikation immaterieller Vermögenswerte
  - 2.2.2. Übertragung eines Firmenwerts (Übergang eines [Teil-]Betriebs)
  - 2.2.3. Übertragung von Know-how
  - 2.2.4. Übertragung eines Kundenstamms oder Absatzmarkts
  - 2.2.5. Übertragung vertraglicher Rechte oder eines Auftragsbestands
  - 2.2.6. Verzicht auf zivilrechtliche Ansprüche aus Vertragsneueverhandlung oder Beendigung
  - 2.2.7. Verlust lokaler Synergieeffekte
  - 2.2.8. Existenz einer günstigeren geschäftlichen Alternative
  - 2.2.9. Verzicht auf allgemeine Geschäfts-/Gewinnchancen

## **3. Ergebnis**



# 1. Business Restructurings

## 1.1. Begriff

Die OECD definiert Business Restructurings als grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Funktionen, Vermögenswerten und/oder Risiken innerhalb eines multinationalen Konzerns.<sup>1</sup> Bei Business Restructurings geht es nicht um die Veränderung der rechtlichen Form von Unternehmen, daher bspw nicht um Umgründungen iSd UmgrStG, sondern „nur“ um die Verschiebung von Funktionen, Vermögenswerten und/oder Risiken zwischen einzelnen Konzerngesellschaften.

In Österreich wird in den VPR 2010, die sich explizit auf die Aussagen der OECD beziehen, der Begriff Business Restructurings mit Konzernstrukturänderungen übersetzt.<sup>2</sup> Die VPR 2010 enthalten aber keine Begriffsdefinition, sondern nur eine beispielhafte Aufzählung häufiger Erscheinungsbilder von Änderungen der Konzernstruktur.<sup>3</sup>

In Deutschland hat sich für vergleichbare Strukturänderungen der Begriff Funktionsverlagerung durchgesetzt. Dieser Begriff hat auch im Zuge des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008<sup>4</sup> in das deutsche Außensteuergesetz (§ 1 Abs 3 Satz 9 AStG) Eingang gefunden und wurde durch die zwischenzeitig dazu ergangene Verordnung und veröffentlichte Verwaltungsauffassung umfassend erläutert.<sup>5</sup>

In der Folge soll vor dem Hintergrund der Begriffsbestimmung durch die OECD und in Abgrenzung zu den spezifischen deutschen Regelungen der Begriff Business Restructurings verwendet werden. Analog zu den Ausführungen der OECD zu Business Restructurings soll auch der Fokus dieses Beitrags auf Strukturänderungen zwischen verbundenen Unternehmen liegen, wobei stets davon ausgegangen wird, dass die Strukturänderungen wirtschaftlich begründet sind.

Die steuerliche Brisanz von Business Restructurings liegt darin, dass es in den meisten Strukturänderungsfällen zur grenzüberschreitenden Übertragung von Gewinn- und Verlustpotenzialen und damit auch von zukünftigem Steuerpotenzial kommt. Daraus ergibt sich aus steuerlicher Sicht die Frage, unter welchen Umständen eine solche Übertragung von Gewinn- und Verlustpotenzialen zu einer Gewinnrealisierung führen kann. Denn naturgemäß haben die nationalen Steuerverwaltungen ein Interesse daran, im Fall des Verlusts zukünftigen Gewinnpotenzials und damit zukünftigen Besteuerungspotenzials zumindest im Zeitpunkt des „Wegzugs“ dieses Gewinnpotenzials noch zu besteuern.

<sup>1</sup> Vgl OECD-VPG, Rz 9.1.

<sup>2</sup> Vgl VPR 2010, Rz 129 ff.

<sup>3</sup> Vgl VPR 2010, Rz 129.

<sup>4</sup> Vgl dBGBI I 40/2007 idF dBGBI I 15/2010.

<sup>5</sup> Vgl Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV, 12.8.2008, dBGBI I 36/2008, 1680) und Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung (BMF, Schreiben vom 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003).

## 1.2. Typische Fallbeispiele

Folgende typische Fallbeispiele werden unter dem Stichwort Business Restructurings diskutiert:<sup>6</sup>

- **Strukturänderungen im Vertrieb: Eigenhändler wird Kommissionär**  
Die im Inland ansässige Vertriebs-GmbH gehört zu einem international tätigen Konzern und vertreibt Produkte als Eigenhändlerin in eigenem Namen und auf eigene Rechnung. In der Folge einer konzernweiten Strukturänderung im Vertrieb wird der bestehende Vertriebsvertrag dahingehend geändert, dass die Vertriebs-GmbH in der Zukunft die Funktionen und Risiken einer Kommissionärin übernimmt. Die Leitung und Verantwortung für den Vertrieb werden von einer ausländischen verbundenen Gesellschaft übernommen. Die Strukturänderung führt dazu, dass die inländische Vertriebs-GmbH zukünftig zwar stabile, aber im Vergleich zu der Tätigkeit als Eigenhändlerin geringere Gewinne erwarten kann.
- **Strukturänderung in der Produktion (1): Eigenfertiger wird Lohnfertiger**  
Die im Inland ansässige Produktions-GmbH gehört zu einem international tätigen Konzern und betreibt eine Produktion als Eigenproduzent. Zusätzlich übernimmt sie auch den Vertrieb der Produkte im Inland. In der Folge einer konzernweiten Strukturänderung in der Produktion werden wesentliche Funktionen und Risiken auf ein ausländisches Konzernunternehmen übertragen. Das ausländische Unternehmen übernimmt zukünftig die Produktentwicklung, Teile der Produktion und die Beschaffung der Rohstoffe. Bei der inländischen Produktions-GmbH verbleiben im Wesentlichen zwei Fertigungsschritte und der lokale Vertrieb. Sie übt zukünftig die Funktionen eines Lohnfertigers aus.
- **Strukturänderung in der Produktion (2): Neuer Produktionsstandort**  
Die im Inland ansässige Produktions-GmbH gehört zu einem international tätigen Konzern und betreibt eine Produktion als Eigenproduzent. Zusätzlich übernimmt sie auch den Vertrieb der Produkte im Inland. In der Folge einer konzernweiten Strukturänderung wird die Produktion im Inland eingestellt und auf ein verbundenes Konzernunternehmen in Osteuropa übertragen. Im Inland verbleibt nur der lokale Vertrieb.
- **Strukturänderung in der Produktion (3): Outsourcing von Dienstleistungsfunktionen/Rationalisierungsprozesse**  
Die im Inland ansässige Produktions-GmbH gehört zu einem international tätigen Konzern und betreibt eine Produktion als Eigenproduzent. In der Folge einer konzernweiten Strukturänderung verlagert die Produktions-GmbH einen Fertigungsschritt aus ihrem Produktionsprozess aus Kapazitäts- und Kostengründen in eine verbundene Konzerngesellschaft in Osteuropa aus. Alle von der osteuropäischen Gesellschaft produzierten Teile werden an die inländische

---

<sup>6</sup> Vgl. VPR 2010, Rz 129; mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings – Ertragsbesteuerung grenzüberschreitender Strukturänderungen zwischen verbundenen Unternehmen (2011) 7 ff.

Produktions-GmbH geliefert und dort weiterverarbeitet. Die osteuropäische Gesellschaft übernimmt die Funktionen und Risiken eines Lohn- oder Auftragsfertigers.

- **Bündelung der immateriellen Vermögenswerte**

Sämtliche immaterielle Vermögenswerte eines Konzerns werden auf eine neu zu gründende/bereits bestehende ausländische Gesellschaft übertragen und in der Folge den anderen Konzerngesellschaften zur Nutzung überlassen („Intellectual Property“-[IP]-Gesellschaft).

## 2. Gewinnrealisierung bei Business Restructurings

### 2.1. Rechtsgrundlagen

#### 2.1.1. Nationales Recht

In Österreich gibt es, anders als in Deutschland, keine speziellen gesetzlichen Vorschriften für die Besteuerung von Business Restructurings. Die Frage einer möglichen Gewinnrealisierung muss daher anhand der allgemeinen gesetzlichen Vorschriften für eine Einkommenskorrektur zwischen verbundenen Unternehmen beurteilt werden.<sup>7</sup>

Als primäre Rechtsgrundlage für Verrechnungspreiskorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen dient nach Auffassung der Finanzverwaltung § 6 Z 6 EStG.<sup>8</sup> Demnach ist für die grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern, für die Verlegung von Betrieben sowie für die Erbringung sonstiger Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen ein Wert anzusetzen, der auch bei Lieferung/Leistungserbringung an einen vom Steuerpflichtigen völlig unabhängigen Betrieb angesetzt worden wäre. Verbundene Unternehmen iSd § 6 Z 6 lit a dritter und vierter TS EStG liegen vor, wenn die inländische an der ausländischen Kapitalgesellschaft oder die ausländische an der inländischen Kapitalgesellschaft zu mehr als 25 % beteiligt ist oder wenn bei Kapitalgesellschaften dieselben Personen/dieselbe Person die Geschäftsleitung oder Kontrolle ausüben/ausübt oder darauf Einfluss haben/hat (zB bei Schwestergesellschaften).<sup>9</sup> Zusätzlich muss die Verbundenheit der Unternehmen ursächlich für das Abweichen von einem fremdüblichen Wert sein, um eine Korrektur zu rechtfertigen.<sup>10</sup>

Ein Überführen von Wirtschaftsgütern iSd § 6 Z 6 EStG ist verwirklicht, wenn Wirtschaftsgüter aus dem inländischen Betriebsvermögen ausscheiden und Teil des ausländischen Betriebsvermögens werden, wobei gleichgültig ist, welche Rechtsform dem „Überführen“ zugrunde liegt.<sup>11</sup> Auch die Verlegung von Betrieben, Teilbetrieben oder Betriebsstätten ins Ausland fällt in den Anwendungsbe-

---

<sup>7</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 195.

<sup>8</sup> Vgl VPR 2010, Rz 14.

<sup>9</sup> Vgl mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 14 f.

<sup>10</sup> Vgl mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 15 f.

<sup>11</sup> Vgl mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 16 f.

reich des § 6 Z 6 EStG, wobei die Bestimmungen über die Betriebsveräußerung (§§ 24 und 37 EStG) sinngemäß zur Anwendung kommen.<sup>12</sup> Auch Körperschaften können einen Betrieb oder Teilbetrieb ins Ausland verlegen: In diesem Fall kann aber nach der Verwaltungspraxis und einer Entscheidung des UFS der Freibetrag des § 24 Abs 4 EStG nicht in Anspruch genommen werden.<sup>13</sup> Wenn die Betriebs- oder Teilbetriebsverlegung durch eine Körperschaft zur Betriebsaufgabe und Auflösung der inländischen Körperschaft führt, kommt § 19 KStG zur Anwendung. Schließlich erstreckt sich § 6 Z 6 EStG auf den weit zu interpretierenden Begriff der Erbringung sonstiger Leistungen.<sup>14</sup> Eine grenzüberschreitende Überführung von Wirtschaftsgütern, Verlegung von Betrieben, Teilbetrieben oder Betriebsstätten oder Erbringung sonstiger Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen führt zusammenfassend nach § 6 Z 6 lit a EStG zum Ansatz eines Fremdvergleichspreises und damit zur sofortigen Realisierung vorhandener stiller Reserven. Die Option zum Aufschub der Besteuerung steht für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen nicht zur Verfügung.<sup>15</sup>

Zusätzlich kann sich bei den Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (unabhängig von der Beteiligungshöhe) die Notwendigkeit einer Korrektur bei fremdunüblichem Leistungsaustausch auch aus den Absätzen 1 bis 3 des § 8 KStG ergeben.<sup>16</sup> So ist nach § 8 Abs 1 KStG iVm § 6 Z 14 EStG bei der (verdeckten) Einlage von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft der gemeine Wert anzusetzen.<sup>17</sup> Im umgekehrten Fall der (verdeckten) Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG ist nach der Rspr ein Fremdvergleichspreis für Vorteilsgewährungen durch die Gesellschaft anzusetzen und, soweit keine Befreiung besteht, Kapitalertragsteuer abzuziehen.<sup>18</sup>

Die Bestimmungen des § 6 Z 6 EStG und des § 8 KStG überschneiden sich in ihren Anwendungsbereichen bei verbundenen Unternehmen teilweise. Da § 6 Z 6 EStG und § 8 Abs 2 KStG (verdeckte Ausschüttung) keine unterschiedlichen Rechtsfolgen nach sich ziehen, stellt sich die Frage des Vorrangs der Anwendung nur hinsichtlich des unterschiedlichen Wertmaßstabs (fremdüblicher Wert vs gemeiner Wert) bei § 6 Z 6 EStG und § 8 Abs 1 KStG iVm § 6 Z 14 EStG (verdeckte Einlage).<sup>19</sup> Dieses Konkurrenzverhältnis kann nicht eindeutig aufgelöst werden. Die mehrheitliche Auffassung in der Literatur und Finanzverwaltung spricht sich für eine vorrangige Anwendung des § 6 Z 6 EStG aus.<sup>20</sup>

---

<sup>12</sup> Vgl mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 17 f.

<sup>13</sup> Vgl KStR 2001, Rz 1411; EStR 2000, Rz 5691; UFS 3.10.1005, RV/0571-W/05; kritisch dazu mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 18 f.

<sup>14</sup> Vgl mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 20 ff.

<sup>15</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 24.

<sup>16</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 27 f.

<sup>17</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 28 ff.

<sup>18</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 33 ff.

<sup>19</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 38 f.

<sup>20</sup> Vgl mwN *Stürzlinger*, Business Restructurings 39 ff.

Die VPR 2010 gehen zwar im Kapitel Strukturänderungskonstellationen nicht auf die Rechtsgrundlagen im Einzelnen nicht ein, sondern merken nur allgemein an, dass Strukturänderungskonstellationen aus der Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes zu prüfen sind.<sup>21</sup> Dennoch kann wohl bereits aus den allgemeinen Ausführungen zu Beginn der VPR 2010 geschlossen werden, dass wie in anderen Fällen einer Verrechnungspreiskorrektur auch bei Strukturänderungen primär der Tatbestand des § 6 Z 6 EStG erfüllt sein muss.<sup>22</sup>

### 2.1.2. Abkommensrecht

Aus abkommensrechtlicher Sicht ergibt sich die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen iSd „separate entity approaches“ aus Art 9 OECD-MA (bzw dieser Bestimmung nachgebildeten Regelungen in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen), der die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes festlegt. Da die OECD die Auffassung vertritt, dass die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes bei Business Restructurings zu komplexen Fragestellungen führt, beschäftigte sie sich seit 2005 intensiv mit diesem Thema und präsentierte im Juli 2010 einen Bericht zu Verrechnungspreisfragen bei Business Restructurings, der als neues Kapitel IX Eingang in die OECD-VPG gefunden hat.<sup>23</sup>

Zu beachten ist, dass Art 9 OECD-MA keine Rechtsgrundlage für Einkommensberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen schafft, sondern nur die nationalen Vorschriften einschränkt.<sup>24</sup> Die österreichischen nationalen Vorschriften gehen im Grundsatz nicht über die Vorgaben des Art 9 OECD-MA hinaus.<sup>25</sup> Entscheidend ist daher, ob der Fremdverhaltensgrundsatz nach nationalem Recht und nach Abkommensrecht in gleicher Weise interpretiert wird.<sup>26</sup> Da auch nach Auffassung der OECD eine Abgeltung bei Business Restructurings dann zu leisten ist, wenn Vermögenswerte übergehen oder ein Ersatzanspruch aus der Änderung oder Beendigung von Verträgen besteht,<sup>27</sup> können die nationalen Regelungen im Grundsatz als in Einklang mit den Vorgaben der OECD stehend beurteilt werden. Nur jene Aussagen der OECD, die in Richtung einer Nichtanerkennung oder Umqualifizierung der tatsächlich verwirklichten Transaktionen deuten, können aus nationaler Sicht nicht mit dem Fremdverhaltensgrundsatz in Einklang gebracht werden. Eine Umqualifizierung sollte aus innerstaatlicher Sicht nur im Fall des Vorliegens von Missbrauch iSd § 22 BAO möglich sein.<sup>28</sup>

<sup>21</sup> Vgl VPR 2010, Rz 132.

<sup>22</sup> § 8 KStG wird in den VPR 2010 als Rechtsgrundlage für Sekundärberichtigungen genannt (VPR 2010, Rz 322 ff).

<sup>23</sup> Vgl OECD-VPG, Rz 9.1 ff. Dazu *Stürzlinger*, Business Restructurings 109 ff.

<sup>24</sup> Vgl *Eigelshoven*, in *Vogel/Lehner DBA*<sup>5</sup> Art 9 Rz 3; *Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer Doppelbesteuerung*<sup>93</sup> Art 9 MA Rz 4.

<sup>25</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 171.

<sup>26</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 171.

<sup>27</sup> Vgl OECD-VPG, Rz 9.65.

<sup>28</sup> Vgl *Stürzlinger*, Business Restructurings 174.