

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	15
Abkürzungsverzeichnis	17
Einleitung	21
KAPITEL I: Grundlegendes nationales Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrecht	25
A. Anwendbarkeit des UmwStG	25
I. Sachlicher Anwendungsbereich	25
1. Begriff der Einbringung	25
2. Einbringungsgegenstand	27
a) Betrieb	27
b) Teilbetrieb	29
aa) Rein nationale Einbringung	30
bb) Grenzüberschreitende Einbringung unter Beteiligung nur einer Kapitalgesellschaft	31
cc) Grenzüberschreitende Einbringung unter Beteiligung zweier Kapitalgesellschaften	31
dd) Ansässigkeit der beteiligten Gesellschaften in demselben Mitgliedstaat bei Einbringung von EU-/EWR-Auslandsvermögen	32
c) Mitunternehmeranteil	32
d) Spezialfall: Hybride Gesellschaften	33
aa) Einbringung hybrider Gesellschaften	33
bb) Umqualifizierung hybrider Gesellschaften	34
II. Persönlicher Anwendungsbereich	35
1. Übernehmende Gesellschaft	36
a) Inländische Rechtsträger	36

b) Rechtsträger mit Auslandsbezug	36
2. Einbringender	38
a) Natürliche Personen	38
b) Körperschaften, Vermögensmassen und Personenvereinigungen	39
c) Personengesellschaften	40
3. Zeitpunkt, Sperrfrist	40
B. Einbringungen außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG ...	41
I. Einbringung gegen Gewährung neuer Anteile	41
II. Einbringung ohne Gewährung neuer Anteile	42
III. Zwischenergebnis	43
C. Einbringungen innerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG	43
I. Steuerliche Verknüpfung vom Einbringenden und übernehmender Kapitalgesellschaft	43
II. Voraussetzungen der Buchwertfortführung	44
1. Körperschaftsteuerpflicht bei der aufnehmenden Gesellschaft	44
2. Positiver Wert des eingebrachten Betriebsvermögens	45
3. Kein Ausschluss und keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	45
D. Zwischenergebnis	46
KAPITEL II: Umwandlungsbedingte Steuerentstrickung	47
A. Themeneinführung	47
I. Betriebsstättenbegriff	48
1. Betriebsstätten i.S.d. § 12 AO	49
2. Betriebsstätten i.S.d. Art. 5 OECD-MA	51
II. Abkommensrechtliche Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	52
1. Allgemeines	52
a) Art. 13 Abs. 1 OECD-MA: unbewegliches Vermögen	53
b) Art. 13 Abs. 2 und Art. 7 Abs. 2 OECD-MA: bewegliches Betriebsvermögen	53

c) Art. 13 Abs. 3 OECD-MA: Seeschiffe und Luftfahrzeuge	54
d) Art. 13 Abs. 4 OECD-MA: Anteile an Grundbesitzkapitalgesellschaften	54
e) Art. 13 Abs. 5 OECD-MA: sonstiges Vermögen	54
2. Anlagevermögen	54
a) Tatsächliche funktionale Zuordnung	55
b) Zentralfunktion des Stammhauses	57
3. Umlaufvermögen	58
a) Authorized OECD Approach	58
b) Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 5 AStG	60
4. Zwischenergebnis	60
III. Deutsches Besteuerungsrecht	61
1. Inländisches Betriebsvermögen	61
2. Ausländisches Betriebsvermögen	62
IV. Steuerentstrickung: Verlust oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts	63
1. Definition der Steuerentstrickung	63
2. Historische Entwicklung der Steuerentstrickung	64
3. Änderung des Abkommensverständnisses und Aufgabe der finalen Entnahmetheorie	66
4. Wechsel der Besteuerungsbefugnis im Lichte des geänderten Abkommensverständnisses	68
a) Gewinnaufteilung nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	68
b) Gewinnaufteilung nach Art. 13 Abs. 1 OECD-MA	69
c) Gewinnaufteilung nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA	69
d) Gewinnaufteilung nach Art. 13 Abs. 3 OECD-MA	69
e) Gewinnaufteilung nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA	70
f) Gewinnaufteilung nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA	70
B. Rechtliche Steuerentstrickung	72
I. Überblick	72
II. Eingeschränkter Anwendungsbereich	74
1. Freistellungsbetriebsstätte	75
a) Gewinnaufteilung nach Art. 13 Abs. 2 OECD-MA	76

b) Gewinnaufteilung nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA	77
2. Anrechnungsbetriebsstätte	78
3. Abgrenzungsfragen	80
a) Anwendbarkeit der durch den BFH entwickelten Grundsätze bei Rechtsträgerwechsel	80
b) Ausländische Kapitalgesellschaft als übernehmender Rechtsträger	81
c) Internationale Anerkennung des geänderten Abkommensverständnisses	83
d) Behandlung unerwarteter Wertverluste	84
e) Laufende Realisierung der Wertzuwächse	85
f) Anwendbarkeit des Regelungsbeispiels	85
III. Verbleibende Anwendungsfälle	87
1. Fallgruppe 1: Einbringung einer Anrechnungsbetriebsstätte	87
2. Fallgruppe 2: Umqualifizierung in aktive Einkünfte	87
3. Fallgruppe 3: Hybride Gesellschaften	88
4. Fallgruppe 4: Wirtschaftsgüter der Vermögensverwaltung ...	89
C. Tatsächliche Steuerentstrickung	91
I. Allgemeine Entstrickungsvorschriften	91
II. Verbleibende Anwendungsfälle	92
1. Fallgruppe 1: Zentralfunktion des Stammhauses	92
2. Fallgruppe 2: Veränderte funktionale Zuordnung	93
3. Stellungnahme	94
III. Unterschiede zwischen rechtlicher und tatsächlicher Entstrickung	94
1. Regelungsbeispiel	94
2. Stundungsmöglichkeit nach § 4g EStG	95
3. Steuersubjekt	96
4. Nutzungsentstrickung	97
5. Stille Lasten, insbesondere Pensionsrückstellungen i.S.d. § 6a EStG	97
D. Zwischenergebnis	98

KAPITEL III: Europarechtliche Betrachtung	101
A. Themeneinführung	101
B. Bedeutung des Primärrechts	103
I. Anwendungsbereich der relevanten Grundfreiheiten	103
1. Eingrenzung der relevanten Grundfreiheiten	103
2. Niederlassungsfreiheit	104
a) Persönlicher Schutzbereich	104
b) Sachlicher Schutzbereich	105
aa) Niederlassung	105
bb) Formen der Niederlassung	106
cc) Grenzüberschreitung	107
3. Kapitalverkehrsfreiheit	107
a) Erweiterter Schutzbereich	107
b) Stillhalteklausel	108
4. Konkurrenzverhältnis zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	110
a) Allgemeines	110
b) Maßgeblichkeit des konkreten Sachverhalts	114
c) Maßgeblichkeit des Gegenstands der nationalen Norm	114
d) Stellungnahme	116
5. Anwendungsbereich der Grundfreiheiten bei grenzüberschreitenden Einbringungen	117
a) Tatsächliche Entstrickung	117
b) Rechtliche Entstrickung	119
c) Anwendungsbereich des UmwStG	120
II. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot	122
1. Allgemeingültiger Grundsatz	122
2. Beschränkung der Grundfreiheiten durch Entstrickungsbesteuerung	123
III. Rechtfertigungsgründe der Diskriminierung und Beschränkung	124
1. Geschriebene anerkannte Rechtfertigungsgründe und Bereichsausnahmen	124

2. Ungeschriebene anerkannte Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht	125
a) Allgemeines	125
b) Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	126
aa) Keine Verlustberücksichtigung	126
bb) Aufteilung positiver Besteuerungsrechte	127
(1) Ziel: Vermeidung einer Gefährdung des Besteuerungsrechts	127
(2) Gefährdung des Besteuerungsrechts aus rechtlichen Gründen	128
(3) Gefährdung des Besteuerungsrechts aus tatsächlichen Gründen	129
(4) Zusammenfassung und Stellungnahme	134
c) Effiziente Steuererhebung	135
d) Wirksamkeit der Steueraufsicht und Steuerkontrolle	136
e) Vermeidung von Steuerflucht und -hinterziehung sowie missbräuchlicher Praktiken	138
f) Vermeidung des doppelten Steuerabzugs	139
g) Steuerliche Kohärenz	140
3. Nicht anerkannte Rechtfertigungsgründe im Steuerrecht ...	141
IV. Verhältnismäßigkeit der Maßnahme	143
1. Geeignetheit	144
2. Erforderlichkeit	144
3. Angemessenheit	145
a) Sofortige Steuererhebung	145
aa) Gründe für eine vorzeitige Besteuerung	146
bb) Gründe gegen eine vorzeitige Besteuerung	147
cc) Interessensabwägung und Stellungnahme	149
b) Sofortige Steuerfestsetzung	152
c) Berücksichtigung späterer Wertminderungen	154
d) Erhebung von Zinsen	154
e) Inanspruchnahme von Sicherheiten	154
C. Bedeutung des Sekundärrechts	155

I.	Einführung	155
II.	Fusionsrichtlinie (FRL)	156
1.	Vereinbarkeit des UmwStG mit der FRL	157
2.	Vereinbarkeit der FRL mit der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit	160
3.	a) Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit	160
4.	b) Widerspruch zur Kapitalverkehrsfreiheit	160
5.	c) Verhältnis zwischen FRL und Grundfreiheiten	161
6.	3. Auswirkungen für die speziellen Entstrickungsnormen	162
III.	Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)	163
1.	Regelungsinhalt	163
2.	Verhältnis zwischen Mindestschutzkonzept und Grundfreiheiten	164
3.	a) Vorrang der Grundfreiheiten	164
4.	b) Keine Legitimation zum Grundfreiheitenverstoß durch Art. 3 ATAD	165
5.	c) Keine Exitsteuer bei Erhalt des Besteuerungsrechts	166
6.	d) Keine pauschale Pflicht zur Erhebung von Teilzahlungen bei Verlust des Besteuerungsrechts	166
D.	Kritische Analyse der bisherigen EuGH-Rechtsprechung	168
I.	Rs. X und Y – Az. C-436/00	168
1.	1. Sachverhalt und Entscheidung	168
2.	2. Stellungnahme	169
II.	Rs. Lasteyrie du Saillant – Az. C-9/02	169
1.	1. Sachverhalt und Entscheidung	169
2.	2. Stellungnahme	171
III.	Rs. N – Az. C-470/04	171
1.	1. Sachverhalt und Entscheidung	171
2.	2. Stellungnahme	172
IV.	Rs. National Grid Indus – Az. C-371/10	173
1.	1. Sachverhalt	173
2.	2. Entscheidung	174
3.	a) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	174

b) Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	174
c) Verhältnismäßigkeit der Maßnahme	175
3. Stellungnahme	178
a) Fehlende Berücksichtigung nachträglicher Betriebsstätteneinkünfte und das Gebot der Folgerichtigkeit	178
b) Steuerfestsetzung und Sicherheitsleistungen als Beschränkung	179
V. Kommission/Spanien – Az. C-269/09	180
1. Sachverhalt und Entscheidung	180
2. Stellungnahme	181
VI. Kommission/Portugal – Az. C-38/10	182
VII. Kommission/Spanien – Az. C-64/11	183
VIII. Rs. 3D I – Az. C-207/11	184
IX. Kommission/Dänemark – Az. C-261/11	184
X. Kommission/Niederlande – Az. C-301/11	185
XI. Rs. DMC – Az. C-164/12	185
1. Sachverhalt und Entscheidung	185
2. Stellungnahme	187
XII. Rs. Verder LabTec – Az. C-657/13	189
1. Sachverhalt und Entscheidung	189
2. Stellungnahme	190
XIII. Kommission/Portugal – Az. C-503/14	193
1. Sachverhalt und Entscheidung	193
2. Stellungnahme	194
XIV. Rs. A Oy – Az. C-292/16	195
1. Sachverhalt und Entscheidung	195
2. Stellungnahme	196
XV. Rs. Panayi-Trusts – Az. C-646/15	197
1. Sachverhalt und Entscheidung	197
2. Stellungnahme	197
E. Zwischenergebnis	198

KAPITEL IV: Auswirkungen der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit auf die umwandlungsbedingte Steuerentstrickung sowie notwendige gesetzgeberische Maßnahmen	201
A. Europarechtskonforme Auslegung und Europarechtsinkonformität	201
B. Szenario 1: Kein Verlust des Besteuerungsrechts	202
C. Szenario 2: Fingierter Verlust des Besteuerungsrechts	202
I. Status quo	202
II. Auswirkungen des Grundfreiheitenverstoßes de lege lata	203
III. Gesetzgeberische Maßnahmen de lege ferenda	204
D. Szenario 3: Verlust des Besteuerungsrechts im Zuge der tatsächlichen Steuerentstrickung	204
I. Status quo	204
II. Auswirkungen des Grundfreiheitenverstoßes de lege lata	205
III. Gesetzgeberische Maßnahmen de lege ferenda	206
E. Szenario 4: Verlust des Besteuerungsrechts im Zuge der rechtlichen Steuerentstrickung	207
I. Status quo	207
II. Auswirkungen des Grundfreiheitenverstoßes de lege lata	208
III. Gesetzgeberische Maßnahmen de lege ferenda	210
F. Szenario 5: Einbringung außerhalb des UmwStG	210
I. Status quo	210
II. Auswirkungen des Grundfreiheitenverstoßes de lege lata	211
III. Gesetzgeberische Folgen de lege ferenda	212
G. Wortlaut einer unionsrechtskonformen Neuregelung	212
I. Änderungen in § 12 Abs. 1 KStG	212
II. Änderungen in § 4g Abs. 1 und 2 EStG	213
III. Änderungen in § 20 Abs. 3 UmwStG	215
IV. Änderungen in § 1 Abs. 4 UmwStG	217

KAPITEL V: Zusammenfassung der Ergebnisse	219
Literaturverzeichnis	223
Rechtsprechungsverzeichnis	239
Danksagung	247