

## Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>V</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis.....</b>	<b>XIII</b>
<b>Symbolverzeichnis.....</b>	<b>XXIII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>XXIV</b>
<b>Teil I: Grundlagen .....</b>	<b>1</b>
<b>A. Einführung in die Abhandlung.....</b>	<b>1</b>
1. Überblick.....	1
2. Gegenstand der Untersuchung .....	2
3. Einschränkung der Untersuchung .....	6
4. Forschungsfragen .....	10
5. Gang der Untersuchung .....	11
6. Stand der Forschung.....	12
<b>B. Einführung in die Unternehmensreorganisation.....</b>	<b>19</b>
1. Relevante Sachverhalte .....	19
2. Gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen.....	20
3. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen.....	24
3.1 Allgemeine Gewinnrealisation im Ertragsteuerrecht.....	24
3.2 Spezielle Gewinnrealisation im Umwandlungssteuerrecht .....	27
3.3 Stille Reserven im Ertragsteuerrecht .....	30
3.4 Steuerliche Regelungen zur Unternehmensreorganisation .....	32
<b>C. Einführung in die ertragsteuerliche Entstrickung.....</b>	<b>35</b>
1. Entstrickung aus Sicht der Rechtsprechung .....	35
1.1 Entwicklung der Theorie der finalen Entnahme .....	35
1.2 Aufgabe der Theorie der finalen Entnahme.....	41
2. Entstrickung aus Sicht der Finanzverwaltung .....	46
2.1 Grundsätzliche Anwendung der Theorie der finalen Entnahme .....	46
2.2 Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte .....	48
2.3 Überführung durch einen beschränkt Steuerpflichtigen .....	50
2.4 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze .....	50
2.5 Nichtanwendungserlass .....	53
2.6 Anpassung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze an das SEStEG .....	54
3. Entstrickung aus Sicht des Steuergesetzgebers .....	57

3.1	Entstrickung vor Inkrafttreten des SEStEG .....	57
3.2	Entstrickung nach Inkrafttreten des SEStEG .....	60
4.	Entstrickung aus Sicht des Fachschrifttums .....	66
4.1	Entstrickung im engeren Sinne .....	66
4.2	Entstrickung im weiteren Sinne .....	67
4.3	Entstrickung im Rahmen der Abhandlung .....	68
	<b>Teil II: Interne Unternehmensreorganisation.....</b>	<b>70</b>
<b>A.</b>	<b>Grenzüberschreitende Überführung .....</b>	<b>70</b>
1.	Tatbestandsvoraussetzungen der Entstrickung .....	70
1.1	Überblick .....	70
1.2	Grundtatbestand des § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 KStG .....	71
1.2.1	Überführung aus dem Inland heraus .....	71
1.2.2	Überführung zwischen ausländischen Betriebsstätten .....	75
1.2.3	Überführung durch einen beschränkt Steuerpflichtigen .....	77
1.2.4	Entstrickung ohne Handlungen des Steuerpflichtigen .....	78
1.3	Ausnahmetatbestand des § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG .....	79
1.4	Sondertatbestand des § 8 Abs. 1 KStG i. V. mit § 16 Abs. 3a EStG .....	83
1.5	Ausgewählte kritische Gedanken zur Entstrickung .....	83
1.5.1	Mutmaßliches Leerlaufen der Entstrickungsnormen .....	83
1.5.1.1	Überblick .....	83
1.5.1.2	Besteuerung von Unternehmensgewinnen .....	86
1.5.2	Steuerverschärfende Wirkung der Entstrickungsnormen .....	92
1.5.2.1	Anknüpfung an hypothetische Steuerfolgen .....	92
1.5.2.2	Beschränkung des Besteuerungsrechtes bei Nicht-DBA-Betriebsstätten .....	94
1.5.3	Keine Schlussbesteuerung durch die Entstrickungsnormen .....	95
1.5.4	Absichtlose Entstrickung .....	97
2.	Rechtsfolgen der Entstrickung .....	99
2.1	Veräußerungs- oder Betriebsaufgabevorgang .....	99
2.2	Zeitpunkt der Gewinnrealisation .....	101
2.2.1	Grundsatz: Sofortige Gewinnrealisation .....	101
2.2.2	Ausnahme: Sukzessive Gewinnrealisation .....	102
2.2.2.1	Überblick .....	102
2.2.2.2	Tatbestandsvoraussetzungen .....	103
2.2.2.3	Rechtsfolgen .....	105

2.2.3 Ausnahme: Degressive Steuerstundung .....	106
2.2.3.1 Tatbestandsvoraussetzungen .....	106
2.2.3.2 Rechtsfolgen .....	107
<b>B. Wegzug von Kapitalgesellschaften .....</b>	<b>108</b>
1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen .....	108
1.1 Verlegung des statutarischen Sitzes .....	108
1.2 Verlegung des tatsächlichen Sitzes .....	111
2. Tatbestandsvoraussetzungen der Entstrickung .....	114
2.1 Überblick .....	114
2.2 Tatbestand des § 12 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 KStG .....	115
2.2.1 Überblick .....	115
2.2.2 Verlegung des Sitzes i. S. des § 11 AO .....	117
2.2.3 Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung i. S. des § 10 AO .....	118
2.2.4 Nichtigkeit des steuerlichen Status .....	121
2.3 Tatbestand des § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 KStG .....	124
2.3.1 Überblick .....	124
2.3.2 Gesellschaftsebene .....	124
2.3.2.1 Wegzug aus dem Inland heraus ins EU-/EWR-Ausland .....	124
2.3.2.1.1 Überblick .....	124
2.3.2.1.2 Überführungen auf Basis der Zentralfunktion des Stammhauses .....	126
2.3.2.1.3 Entstrickung von im Ausland belegenen Wirtschaftsgütern .....	131
2.3.2.2 Wegzug im EU-/EWR-Ausland .....	132
2.3.3 Gesellschafterebene .....	133
2.3.3.1 Wegzug aus dem Inland heraus ins EU-/EWR-Ausland .....	133
2.3.3.1.1 Unbeschränkt steuerpflichtige Anteilseigner .....	133
2.3.3.1.2 Beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner .....	135
2.3.3.2 Wegzug im EU-/EWR-Ausland .....	136
3. Rechtsfolgen der Entstrickung .....	137
3.1 Drittstaaten-Wegzugsfälle .....	137
3.2 EU-/EWR-Wegzugsfälle .....	138
<b>C. Zwischenfazit .....</b>	<b>140</b>
<b>Teil III: Externe Unternehmensreorganisation .....</b>	<b>143</b>
<b>A. Umwandlungen außerhalb des Anwendungsbereiches des UmwStG .....</b>	<b>143</b>
1. Tatbestandsvoraussetzungen der Entstrickung .....	143

1.1	Voll- und Teilübertragungsvorgänge.....	143
1.1.1	Vorbemerkungen.....	143
1.1.1.1	Allgemeine Begriffsdefinitionen .....	143
1.1.1.2	Relevante Sachverhalte .....	143
1.1.2	Drittstaaten-Auslandsverschmelzungen.....	145
1.1.2.1	Grenzüberschreitende Vorgänge im Sinne des § 2 UmwG .....	145
1.1.2.1.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	145
1.1.2.1.2	Ebene der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.....	150
1.1.2.2	Innerstaatliche Vorgänge im Sinne des § 2 UmwG .....	153
1.1.2.2.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	153
1.1.2.2.2	Ebene der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.....	155
1.1.2.3	Keine Vorgänge im Sinne des § 2 UmwG .....	156
1.1.2.3.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	156
1.1.2.3.2	Ebene der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.....	157
1.1.3	Drittstaaten-Auslandsspaltungen .....	158
1.1.3.1	Vorgänge im Sinne des § 123 Abs. 1 und Abs. 2 UmwG .....	158
1.1.3.1.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	158
1.1.3.1.2	Ebene der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.....	159
1.1.3.2	Keine Vorgänge im Sinne des § 123 Abs. 1 und Abs. 2 UmwG.....	160
1.1.3.2.1	Ebene des übertragenden Rechtsträgers.....	160
1.1.3.2.2	Ebene der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.....	161
1.2	Einbringungsvorgänge.....	161
1.2.1	Vorbemerkungen.....	161
1.2.1.1	Allgemeine Begriffsdefinitionen .....	161
1.2.1.2	Relevante Sachverhalte .....	162
1.2.2	Drittstaaten-Hineinsacheinlagen .....	163
1.2.3	Drittstaaten-Hinauseinbringungen .....	164
1.2.4	Drittstaaten-Auslandseinbringungen.....	165
2.	Rechtsfolgen der Entstrickung .....	166
2.1	Veräußerungs- bzw. Tauschvorgang .....	166
2.2	Liquidationsauskehrung bzw. Sachausschüttung .....	167
<b>B.</b>	<b>Umwandlungen innerhalb des Anwendungsbereiches des UmwStG .....</b>	<b>171</b>
1.	Tatbestandsvoraussetzungen der Entstrickung.....	171
1.1	Voll- und Teilübertragungsvorgänge.....	171
1.1.1	Verschmelzungen.....	171

1.1.1.1	Anwendungsbereich des dritten Teils des UmwStG .....	171
1.1.1.2	Überblick über die Vorschriften zur Verschmelzung.....	174
1.1.1.3	Beschränkung des Besteuerungsrechtes auf Gesellschaftsebene .....	178
1.1.1.3.1	Überblick .....	178
1.1.1.3.2	Tatbestand des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG .....	185
1.1.1.3.2.1	Inlandsverschmelzungen .....	185
1.1.1.3.2.1.1	Inlandsverschmelzungen ohne ausländisches Betriebsvermögen.....	185
1.1.1.3.2.1.2	Inlandsverschmelzungen mit ausländischem Betriebsvermögen .....	186
1.1.1.2.1.1.3	Spezialfall: Abwärtsverschmelzungen mit ausländischen Anteilseignern .....	187
1.1.1.3.2.2	Hinausverschmelzungen.....	192
1.1.1.3.2.2.1	Hinausverschmelzungen ohne ausländisches Betriebsvermögen .....	192
1.1.1.3.2.2.2	Hinausverschmelzungen mit ausländischem Betriebsvermögen .....	198
1.1.1.3.2.3	Hineinverschmelzungen.....	200
1.1.1.3.2.3.1	Hineinverschmelzungen ohne inländisches Betriebsvermögen.....	200
1.1.1.3.2.3.2	Hineinverschmelzungen mit inländischem Betriebsvermögen.....	201
1.1.1.3.2.4	Auslandsverschmelzungen .....	202
1.1.1.4	Beschränkung des Besteuerungsrechtes auf Gesellschafterebene .....	203
1.1.1.4.1	Überblick .....	203
1.1.1.4.2	Tatbestand des § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG .....	205
1.1.1.4.2.1	Inlandsverschmelzungen.....	205
1.1.1.4.2.1.1	Inlandsverschmelzungen ohne ausländische Anteilseigner .....	205
1.1.1.4.2.1.2	Inlandsverschmelzungen mit ausländischen Anteilseignern .....	206
1.1.1.4.2.2	Hinausverschmelzungen .....	207
1.1.1.4.2.2.1	Hinausverschmelzungen ohne ausländische Anteilseigner .....	207
1.1.1.4.2.2.2	Hinausverschmelzungen mit ausländischen Anteilseignern.....	209
1.1.1.4.2.3	Hineinverschmelzungen .....	210
1.1.1.4.2.3.1	Hineinverschmelzungen ohne inländische Anteilseigner .....	210
1.1.1.4.2.3.2	Hineinverschmelzungen mit inländischen Anteilseignern .....	210
1.1.1.4.2.4	Auslandsverschmelzungen .....	211
1.1.2	Spaltungen .....	213
1.1.2.1	Anwendungsbereich des vierten Teils des UmwStG .....	213
1.1.2.2	Überblick über die Vorschriften zur Spaltung.....	216
1.2	Einbringungsvorgänge .....	221
1.2.1	Anwendungsbereich des sechsten Teils des UmwStG .....	221
1.2.2	Entstrickungsvorschrift des persönlichen Anwendungsbereiches .....	223

1.2.3	Überblick über die Vorschriften zur Einbringung .....	223
1.2.4	Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes.....	232
1.2.4.1	Überblick.....	232
1.2.4.2	Tatbestand des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG.....	235
1.2.4.2.1	Inlandssacheinlagen .....	235
1.2.4.2.1.1	Inlandssacheinlagen von inländischem Betriebsvermögen .....	235
1.2.4.2.1.2	Inlandssacheinlagen von ausländischem Betriebsvermögen .....	235
1.2.4.2.2	Hinaussacheinlagen .....	236
1.2.4.2.2.1	Hinaussacheinlagen von inländischem Betriebsvermögen.....	236
1.2.4.2.2.2	Hinaussacheinlagen von ausländischem Betriebsvermögen.....	238
1.2.4.2.3	Hineinsacheinlagen .....	239
1.2.4.2.3.1	Hineinsacheinlagen von ausländischem Betriebsvermögen.....	239
1.2.4.2.3.2	Hineinsacheinlagen von inländischem Betriebsvermögen .....	240
1.2.4.2.4	Auslandssacheinlagen .....	240
1.2.5	Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechtes.....	241
1.2.5.1	Überblick.....	241
1.2.5.2	Tatbestand des § 21 Abs. 2 Satz 2 UmwStG .....	243
1.2.5.2.1	Inlandsanteilstausche .....	243
1.2.5.2.1.1	Inlandsanteilstausche von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft.....	243
1.2.5.2.1.2	Inlandsanteilstausche von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft ...	244
1.2.5.2.2	Hinausanteilstausche.....	245
1.2.5.2.2.1	Hinausanteilstausche von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft ...	245
1.2.5.2.2.2	Hinausanteilstausche von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft ..	249
1.2.5.2.3	Hineinanteilstausche .....	250
1.2.5.2.3.1	Hineinanteilstausche von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft...	250
1.2.5.2.3.2	Hineinanteilstausche von Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft.....	251
1.2.5.2.4	Auslandsanteilstausche .....	253
2.	Rechtsfolgen der Entstrickung .....	255
2.1	Veräußerungs- bzw. Tauschvorgang .....	255
2.1.1	Ebene des übertragenden bzw. einbringenden Rechtsträgers .....	255
2.1.1.1	Grundsatz: Ansatz zum gemeinen Wert.....	255
2.1.1.2	Ausnahme: Buch- oder Zwischenwertansatz .....	257
2.1.2	Ebene der Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers.....	257
2.1.2.1	Grundsatz: Ansatz zum gemeinen Wert .....	257
2.1.2.2	Ausnahme: Buchwertansatz .....	258

2.1.3 Ebene des übernehmenden Rechtsträgers .....	258
2.2 Zeitpunkt der Gewinnrealisation .....	259
<b>C. Zwischenfazit .....</b>	<b>261</b>
<b>Teil IV: Kritische Würdigung der Entstrickungsbesteuerung .....</b>	<b>263</b>
<b>A. Besteuerung stiller Reserven zum Entstrickungszeitpunkt.....</b>	<b>263</b>
<b>B. Besteuerung stiller Reserven zum tatsächlichen Realisationszeitpunkt.....</b>	<b>266</b>
1. Vorgaben des AEUV und deren Auslegung durch den EuGH .....	266
1.1 Harmonisierung auf dem Gebiet der direkten Steuern .....	266
1.2 Entstrickungen im Betriebsvermögen .....	269
1.3 Eröffnung des Anwendungsbereiches der Niederlassungsfreiheit .....	274
1.3.1 Gesellschaftsrechtliche Vorfragen .....	274
1.3.2 Wegzug der deutschen Kapitalgesellschaft.....	278
1.3.3 Wegzug der europäischen Kapitalgesellschaft .....	280
1.3.4 Sonstige Anwendungsfälle der Niederlassungsfreiheit.....	282
2. Überprüfung von Entstrickungsnormen am Maßstab der Niederlassungsfreiheit .....	283
2.1 Überblick .....	283
2.2 Beschränkung der Niederlassungsfreiheit – Tatbestandsebene .....	284
2.3 Beschränkung der Niederlassungsfreiheit – Rechtfertigungsebene.....	287
2.3.1 Überblick .....	287
2.3.2 Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse.....	288
2.3.2.1 Besteuerung nach dem Territorialitätsgrundsatz.....	288
2.3.2.2 Festsetzungszeitpunkt entstrickungsbedingter Steuern .....	291
2.3.2.3 Fälligkeitszeitpunkt entstrickungsbedingter Steuern.....	295
2.3.2.3.1 Fälligstellung im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation .....	295
2.3.2.3.2 Wahlrecht des Steuerpflichtigen .....	296
2.3.2.3.3 Zinsen und Sicherheitsleistungen .....	298
2.3.2.3.4 Sukzessive Gewinnrealisation und degressive Steuerstundung.....	301
2.3.3 Missbrauchsbekämpfung als Rechtfertigungsargument .....	303
<b>C. Schlussfolgerungen für die deutsche Entstrickungsbesteuerung.....</b>	<b>306</b>
1. Beurteilung de lege lata.....	306
1.1 Allgemeiner Entstrickungstatbestand .....	306
1.2 Spezialgesetzliche Entstrickungstatbestände.....	309
2. Beurteilung de lege ferenda .....	311
2.1 Grenzüberschreitende Überführung .....	311

2.2 Wegzug von Kapitalgesellschaften .....	314
2.3 Umwandlungen außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG .....	315
2.4 Umwandlungen innerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG .....	317
2.5 Verzinsung .....	317
2.6 Sicherheitsleistung .....	322
3. Schlussbetrachtung .....	325
<b>Verzeichnis der Literaturquellen .....</b>	<b>i</b>
<b>A. Buchwerke .....</b>	<b>i</b>
<b>B. Fachaufsätze .....</b>	<b>xxvii</b>
<b>C. Sonstige Literaturquellen .....</b>	<b>lviii</b>
<b>Verzeichnis der Rechtsquellen .....</b>	<b>lix</b>
<b>A. Gesetze .....</b>	<b>lix</b>
<b>B. Rechtsprechung .....</b>	<b>lxii</b>
1. Europäischer Gerichtshof .....	lxii
1.1 Urteile .....	lxii
1.2 Schlussanträge .....	lxiii
2. Bundesfinanzhof .....	lxiv
2.1 Beschlüsse .....	lxiv
2.2 Urteile .....	lxiv
3. Sonstige Rechtsprechung .....	lxvi
<b>C. Verwaltungsanweisungen .....</b>	<b>lxvi</b>
1. Richtlinien .....	lxvi
2. BMF-Schreiben .....	lxvii
<b>D. Drucksachen .....</b>	<b>lxix</b>
<b>E. Sonstige Rechtsquellen .....</b>	<b>lxix</b>