

Inhaltsverzeichnis

Vorwort des Herausgebers des Bandes V

Verzeichnis der Autorinnen und Autoren XXVII

Abkürzungsverzeichnis XXXIII

I. Rechtsformwahl als betriebswirtschaftliches Entscheidungsproblem

(Romuald Bertl/Friedrich Fraberger) 1

1. Einflussgrößen und Rechtsformwahl 3

2. Zielfindung und Entscheidungskalkül 5

3. Ausgewählte Parameter des Entscheidungskalküls 8

3.1 Die unternehmerische Entscheidungsstruktur 8

3.1.1 Geschäftsführung und Vertretung im Einzelunternehmen 10

3.1.2 Geschäftsführung und Vertretung der Offenen Gesellschaft 10

3.1.3 Geschäftsführung und Vertretung der Kommanditgesellschaft 11

3.1.4 Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft nach bürgerlichem
Recht 12

3.1.5 Geschäftsführung und Vertretung der stillen Gesellschaft 13

3.1.6 Geschäftsführung und Vertretung bei der Gesellschaft mit beschränkter
Haftung 14

3.1.7 Geschäftsführung und Vertretung der Aktiengesellschaft 15

3.1.8 Geschäftsführung und Vertretung der Privatstiftung 15

3.1.9 Geschäftsführung und Vertretung der GmbH & Co KG 16

3.2 Die Gewinnbeteiligung und die Auseinandersetzung 16

3.2.1 Gewinnverteilung im Einzelunternehmen 17

3.2.2 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Offenen Gesellschaft 17

3.2.3 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Kommandit-
gesellschaft 18

3.2.4 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Gesellschaft nach
bürgerlichem Recht 19

3.2.5 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der stillen Gesellschaft 20

3.2.6 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der GmbH 21

3.2.7 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Aktiengesellschaft 22

3.2.8 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der Privatstiftung 23

3.2.9 Gewinnverteilung und Auseinandersetzung bei der GmbH & Co KG 24

3.3 Die Haftung und die Kapitalbeschaffung 25

3.3.1 Haftung und Kapitalbeschaffung im Einzelunternehmen 25

3.3.2 Haftung und Kapitalbeschaffung in der Offenen Gesellschaft 26

3.3.3 Haftung und Kapitalbeschaffung in der Kommanditgesellschaft 27

3.3.4 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der Gesellschaft nach bürgerlichem
Recht 28

3.3.5 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der stillen Gesellschaft 28

3.3.6 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der GmbH 29

3.3.7 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der Aktiengesellschaft 30

3.3.8 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der Privatstiftung 31

3.3.9 Haftung und Kapitalbeschaffung bei der GmbH & Co KG 32

3.4 Die Besteuerungsprinzipien	32
3.4.1 Besteuerung des Einzelunternehmens	33
3.4.2 Besteuerung der (echten) stillen Gesellschaft	33
3.4.3 Besteuerung der steuerlichen Mitunternehmerschaften besonders der Personengesellschaften	34
3.4.4 Besteuerung der Kapitalgesellschaften	38
II. Steuerbelastungsvergleich der laufenden Unternehmenstätigkeit <i>(Alexandra Wittmann)</i>	43
1. Grundlagen des Steuerbelastungsvergleichs	45
1.1 Ziele von betriebswirtschaftlichen Steuerbelastungsvergleichen	45
1.2 Rechtsformabhängigkeit der Besteuerung	45
1.3 Steuerbelastungsvergleich als Wirtschaftlichkeitsrechnung	48
1.3.1 Statischer Steuerbelastungsvergleich	48
1.3.2 Dynamischer Steuerbelastungsvergleich	49
1.3.3 Statischer oder dynamischer Steuerbelastungsvergleich	49
1.3.4 Berücksichtigung der Unsicherheit	51
1.3.4.1 Unsicherheit steuerrechtlicher Daten	51
1.3.4.2 Unsicherheit nicht-steuerlicher Daten	51
1.3.4.3 Methoden zur Berücksichtigung der Unsicherheit	51
1.4 Zu berücksichtigende Steuern	53
1.5 Der Steuerbelastungsvergleich im Rahmen der Rechtsformwahl	54
2. Allgemeiner Steuerbelastungsvergleich von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften	55
2.1 Grundmodell – Gewinnbesteuerung	55
2.2 Gestaltungsmöglichkeiten	58
2.2.1 Allgemeines	58
2.2.2 Personenunternehmen	59
2.2.3 Kapitalgesellschaften	60
2.2.3.1 Besteuerung der Geschäftsführung	60
2.2.3.1.1 Bei der Kapitalgesellschaft	60
2.2.3.1.2 Beim Gesellschafter-Geschäftsführer	61
2.2.3.1.3 Gesamtsteuerbelastung der Geschäftsführerbezüge	62
2.2.3.2 Besteuerung von Nutzungsentgelten	64
2.2.3.3 Besteuerung von Darlehensverträgen	65
3. Berechnungsbeispiel	65
3.1 Ausgangsdaten	65
3.2 Berechnungen	65
3.2.1 Einzelunternehmer	65
3.2.2 Einpersonen-GmbH, Bezahlung eines Geschäftsführerentgeltes	66
3.3 Zusammenfassung der Ergebnisse und Interpretation	68
III. Steuerliche Konsequenzen der Unternehmensgründung <i>(Friedrich Fraberger/Helga Rohner)</i>	71
1. Personenunternehmen	72
1.1 Grunderwerbsteuer	72

1.2 Umsatzsteuer	72
1.3 Firmenbuchgebühren	73
2. Kapitalgesellschaft	73
2.1 Grunderwerbsteuer	73
2.2 Umsatzsteuer	74
2.3 Firmenbuchgebühren	74
3. Kapitalgesellschaft & Co	75
3.1 Grunderwerbsteuer	75
3.2 Umsatzsteuer	75
3.3 Firmenbuchgebühren	75
4. Stiftung	76
4.1 Stiftungseingangssteuer	76
4.2 Grunderwerbsteuer	76
4.3 Umsatzsteuer	76
4.4 Firmenbuchgebühren	76
5. Genossenschaft	77
6. Verein	77
6.1 Grunderwerbsteuer	77
6.2 Umsatzsteuer	77
6.3 Schenkungsmeldepflicht	77
IV. Rechtsformänderung	79
1. Rechtsformänderung (<i>Michael Tumpel/Harald Moshammer</i>)	79
1.1 Begriffsabgrenzung	80
1.2 Konsequenzen der Rechtsformänderung nach allgemeinem Steuerrecht	81
1.3 Gemeinsame Grundlagen des Umgründungssteuerrechts	81
1.4 Steuerplanung bei Rechtsformwechseln	85
1.5 Rechtsformwechsel und Rechnungswesen	86
1.5.1 Übertragender Rechtsträger	87
1.5.2 Übernehmender Rechtsträger	88
2. Formwechselnde Umwandlung (<i>Klaus Hirschler</i>)	88
2.1 Begriff der formwechselnden Umwandlung	89
2.2 Formwechselnde Umwandlungen von Personengesellschaften	90
2.3 Formwechselnde Umwandlung von Kapitalgesellschaften	91
3. Verschmelzung von Kapitalgesellschaften (Art I UmgrStG)	
(<i>Klaus Hirschler/Michael Zwick</i>)	91
3.1 Begriff der Verschmelzung	100
3.2 Wirtschaftliche Überlegungen Anlässe für diese Rechtsformänderung	100
3.3 Anwendung des UmgrStG	100
3.3.1 Der Anwendungsbereich des Art I UmgrStG	100
3.3.1.1 Verschmelzungen aufgrund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften	100
3.3.1.2 Verschmelzung ausländischer Gesellschaften	101
3.3.2 Zivilrechtliche Grundlagen	102
3.3.3 Steuerliche Anwendungsvoraussetzung für Art I UmgrStG	110

3.3.4	Die steuerliche Behandlung der übertragenden Körperschaft	111
3.3.4.1	Verschmelzung zum Buchwert	111
3.3.4.2	Ausnahme vom Buchwertansatz	112
3.3.4.3	Rückwirkung	115
3.3.4.4	Erforderliche Bilanzen	116
3.3.5	Die steuerliche Behandlung der übernehmenden Körperschaft	117
3.3.5.1	Wertfortführung	117
3.3.5.2	Aufwertung bei Zuzug	118
3.3.5.3	Ausschüttungsfiktion	118
3.3.5.4	Buchgewinne und Buchverluste	119
3.3.5.5	Firmenwertabschreibung	122
3.3.5.6	Steuerlich wirksamer Buchgewinn und Buchverlust (§ 3 Abs 3 UmgrStG)	123
3.3.5.7	Internationale Schachtelbeteiligung	125
3.3.5.8	Gruppenbesteuerung und Verschmelzung	125
3.3.5.8.1	Verschmelzung innerhalb der Gruppe	126
3.3.5.8.2	Verschmelzung in die Gruppe herein	126
3.3.5.8.3	Verschmelzung aus der Gruppe hinaus	127
3.3.6	Unternehmensrechtliche Bilanzierung der Umgründung	127
3.3.7	Verlustabzug	129
3.3.7.1	Verluste der übertragenden Körperschaft	129
3.3.7.2	Verluste der übernehmenden Körperschaft	131
3.3.7.3	Mantelkauf	133
3.3.7.4	Schwebe- und sonstige Sonderverluste	135
3.3.8	Die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber (§ 5 UmgrStG)	135
3.3.8.1	Anteilstausch (§ 5 Abs 1 UmgrStG)	135
3.3.8.2	Anteilstausch und bestimmte Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor BudBG 2011	141
3.3.8.3	Internationale Schachtelbeteiligung (§ 5 Abs 7 UmgrStG)	141
3.3.9	Sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung	142
3.3.9.1	Äquivalenzprinzip	142
3.3.9.2	Dienstverhältnisse Geschäftsführung	143
3.3.9.3	Umsatzsteuer	143
3.3.9.4	Kapitalverkehrssteuern	144
3.3.9.5	Grunderwerbsteuer	144
3.3.9.6	Einlagenrückzahlung und Innenfinanzierung	145
3.3.9.6.1	Einlagenrückzahlung und Verschmelzung	146
3.3.9.6.2	Innenfinanzierung und Verschmelzung	147
3.3.10	Checkliste für Verschmelzung	148
3.4	Verschmelzung ohne Anwendung des UmgrStG	149
4.	Umwandlung von Kapitalgesellschaften (Art II UmgrStG) (Isabell Krug/Andreas Kapferer)	151
4.1	Einführung in die Problemstellung	154
4.1.1	Begriff der Umwandlung	154
4.1.2	Typische Anwendungsfälle	154

4.2 Wirtschaftliche Überlegungen, Anlässe für diese Rechtsformänderung	155
4.2.1 Außersteuerliche Überlegungen	155
4.2.2 Steuerliche Überlegungen	155
4.2.2.1 Verlustverwertung	155
4.2.2.2 Ertragsteuerliche Berücksichtigung von Finanzierungsaufwendungen	155
4.2.2.3 Wohnsitzverlegung ins Ausland	156
4.2.2.4 Steueroptimierung bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen	156
4.2.2.5 Erbschafts- und schenkungssteuerliche Überlegungen	156
4.2.2.6 Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung	156
4.3 Anwendung des UmgrStG	157
4.3.1 Der Anwendungsbereich des Art II UmgrStG	157
4.3.2 Zivilrechtliche Grundlagen	158
4.3.2.1 Begriff und Rechtsquelle	158
4.3.2.2 Formen der übertragenden Umwandlung	158
4.3.2.2.1 Verschmelzende Umwandlung (§§ 2 ff UmwG)	158
4.3.2.2.2 Errichtende Umwandlung (§ 5 UmwG)	159
4.3.2.3 Gemeinsame Bestimmungen	160
4.3.2.4 Ausländische Umwandlungen	161
4.3.3 Steuerliche Anwendungsvoraussetzung für Art II UmgrStG	161
4.3.3.1 Grundsätzliche Überlegungen	161
4.3.3.2 Übertragung eines Betriebes	162
4.3.3.3 Steuerhängigkeit stiller Reserven	163
4.3.3.4 Missbräuchliche Umwandlung	164
4.3.4 Die steuerliche Behandlung beim Übertragenden	165
4.3.4.1 Ermittlung des Einkommens	165
4.3.4.2 Wertansätze	165
4.3.5 Die steuerliche Behandlung beim Übernehmenden	166
4.3.5.1 Buchgewinne und Buchverluste	166
4.3.5.2 Confusio	167
4.3.5.3 Übergangsgewinne/Übergangsverluste	169
4.3.5.4 Umwandlungsbedingte Überführung von Privatvermögen in Betriebsvermögen	169
4.3.5.5 Ausschüttungsfiktion	170
4.3.5.6 Übergang des Verlustabzugs	171
4.3.5.7 Berücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer	172
4.3.5.8 Internationale Schachtelbeteiligungen	173
4.3.5.9 Innenfinanzierung und Einlagenrückzahlung	174
4.3.5.10 Veräußerung des umgewandelten Unternehmens	174
4.3.6 Die steuerliche Behandlung der Gesellschafter	174
4.3.7 Sonstige Rechtsfolgen	175
4.3.7.1 Arbeitgeberbereignschaft	175
4.3.7.2 Umsatzsteuer	176

4.3.7.3	Kapitalverkehrsteuern	177
4.3.7.4	Grunderwerbsteuer	177
4.3.8	Ablauf einer Umwandlung	178
4.4	Umwandlung ohne Anwendung des UmgrStG	179
4.4.1	Anwendungsbereich	179
4.4.2	Steuerliche Folgen	179
5.	Einbringung in Kapitalgesellschaften (Art III UmgrStG)	
	<i>(Rudolf Steckel/Rainer Partl)</i>	180
5.1	Wirtschaftliche Überlegungen und rechtliche Rahmenbedingungen	183
5.1.1	Wirtschaftliche Überlegungen	183
5.1.2	Zivilrechtliche und gesellschaftsrechtliche Bestimmungen	183
5.1.2.1	Gesellschaftsrechtliche Bestimmungen	183
5.1.2.2	Zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge	185
5.1.3	Ertragsteuerliche Wertung der Einbringung	185
5.1.3.1	Einbringung als Veräußerung/Anschaffung	186
5.1.3.2	Einbringung als erfolgsneutraler Vorgang	186
5.1.4	Darstellung in der Unternehmensbilanz	186
5.1.4.1	Bewertung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	186
5.1.4.1.1	Ansatz von Tageswerten	186
5.1.4.1.2	Ansatz von Buchwerten	187
5.1.4.2	Bewertung beim Einbringenden	187
5.2	Anwendung des UmgrStG	187
5.2.1	Allgemeines	187
5.2.2	Steuerliche Voraussetzungen und Elemente einer Einbringung nach UmgrStG	189
5.2.2.1	Einbringungsvermögen	189
5.2.2.1.1	Betriebe als Einbringungsvermögen	190
5.2.2.1.2	Teilbetriebe als Einbringungsvermögen	190
5.2.2.1.3	Mitunternehmeranteile als Einbringungsvermögen	191
5.2.2.1.4	Kapitalanteile als Einbringungsvermögen	191
5.2.2.2	Tatsächliche Übertragung	192
5.2.2.3	Einbringungsstichtag	192
5.2.2.4	Übertragung mittels Einbringungsvertrag	193
5.2.2.5	Bilanzen	194
5.2.2.6	Positiver Verkehrswert des Vermögens	195
5.2.2.7	Übernehmende Körperschaft	196
5.2.2.8	Gegenleistung für das eingebrachte Vermögen	196
5.2.2.8.1	Grundsatz	196
5.2.2.8.2	Ausnahmen	197
5.2.3	Ertragsteuerliche Folgen beim Einbringenden	201
5.2.3.1	Ergebniszurechnung	201
5.2.3.2	Vermögensänderungen (-korrekturen) gem § 16 Abs 5 UmgrStG	202
5.2.3.3	Erhalt der Steuerhängigkeit	205
5.2.3.4	Einschränkungen des Besteuerungsrechts	206

5.2.3.5	Aufwertungswahlrecht	207
5.2.3.6	Besonderheiten bei Einbringungen durch Mitunternehmensschaften	208
5.2.4	Ertragsteuerliche Behandlung der übernehmenden Kapitalgesellschaft	208
5.2.4.1	Buchwertverknüpfung	208
5.2.4.2	Ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge	209
5.2.4.3	Fiktive Gewinnausschüttung infolge Vermögenskorrekturen iSd § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG	210
5.2.4.4	Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft	210
5.2.4.5	Buchgewinne, Buchverluste und Confusio	211
5.2.4.6	Internationale Schachtelbeteiligung	212
5.2.4.7	Evidenzkonto gem § 4 Abs 12 EStG	213
5.2.4.8	Mindestkörperschaftsteuer	214
5.2.5	Verlustabzug	214
5.2.5.1	Grundsätzliches	214
5.2.5.2	Verluste des Einbringenden	215
5.2.5.2.1	Buchwerteinbringung	215
5.2.5.2.2	Tatsächliches Vorhandensein des übertragenen Vermögens zum Einbringungsstichtag	215
5.2.5.2.3	Zurechenbarkeit zum eingebrachten Vermögen	215
5.2.5.2.4	Vergleichbarer Vermögensumfang	216
5.2.5.2.5	Zeitpunkt des Verlustüberganges	217
5.2.5.3	Verluste der übernehmenden Körperschaft	217
5.2.5.4	Umgründungsspezifischer Mantelkauf	217
5.2.5.5	Verluste verbundener Körperschaften (Doppelverlustverwertung)	218
5.2.5.6	Sonderverluste	218
5.2.6	Steuerliche Behandlung der Gesellschafter nach Einbringung	218
5.2.6.1	Anschaffungskosten der Anteile an der übernehmenden Körperschaft	218
5.2.6.2	Besondere Steuerhängigkeit der Anteile	220
5.2.6.3	Steuerverstrickung bei internationaler Schachtelbeteiligung	220
5.2.7	Sonstige abgabenrechtliche Folgen einer Einbringung nach Art III UmgrStG	221
5.2.7.1	Allgemeines	221
5.2.7.2	Äquivalenzverletzung	221
5.2.7.3	Arbeitnehmereigenschaft	221
5.2.7.4	Rechtsfolgen bei der Grunderwerbsteuer	222
5.2.7.5	Rechtsfolgen bei der Umsatzsteuer	222
5.2.8	Checkliste bei Einbringungen	222
5.3	Einbringungen ohne Anwendung des Art III UmgrStG	223
5.3.1	Allgemeines	223
5.3.2	Die ertragsteuerlichen Folgen für den Einbringenden	223
5.3.3	Die ertragsteuerlichen Folgen für die übernehmende Körperschaft	224

6. Zusammenschluss zu Personengesellschaften (Art IV UmgrStG) (Daniel Hofer/Rolf Kapferer)	224
6.1 Einführung in die Problemstellung	228
6.1.1 Der Begriff des Zusammenschlusses	228
6.1.1.1 Positivkatalog	229
6.1.1.1.1 Errichtung einer Mitunternehmerschaft	229
6.1.1.1.2 Erweiterung der Gesellschafterrechte an einer bereits bestehenden Mitunternehmerschaft durch Einlagenerhöhung	231
6.1.1.1.3 Erweiterung einer bestehenden Mitunternehmerschaft durch Beitritt eines weiteren Gesellschafters	232
6.1.1.1.4 Strukturändernde Zusammenschlüsse	233
6.1.1.2 Negativkatalog	234
6.1.2 Bedeutung des UmgrStG iZm der Vermeidung der Realisierung stiller Reserven anlässlich der Übertragung von (begünstigtem) Vermögen auf eine Mitunternehmerschaft	235
6.1.2.1 Grundsatz der Realisierung aller stillen Reserven bei Übertragung von Vermögen auf eine Mitunternehmerschaft.	235
6.1.2.2 Die Ausnahmeg Bestimmungen des UmgrStG im Hinblick auf die Realisierung stiller Reserven bei Zusammenschlüssen	236
6.1.2.3 Ausnahmen von der Realisierung stiller Reserven bei Zusammenschlüssen außerhalb des UmgrStG	236
6.1.3 Sonstige Begünstigungen des UmgrStG für Zusammenschlüsse	237
6.1.4 Die Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen auf eine Mitunternehmerschaft	237
6.2 Wirtschaftliche Überlegungen zum Zusammenschluss	239
6.3 Zivilrechtliche Grundlagen des Zusammenschlusses	239
6.3.1 Grundsätze	239
6.3.2 Übertragende Rechtsträger	240
6.3.2.1 Einzelunternehmen	240
6.3.2.2 Nicht rechtsfähige Gesellschaften	240
6.3.2.3 Teilrechtsfähige Personengesellschaften	242
6.3.2.4 Kapitalgesellschaften	242
6.3.3 Tatsächliche Übertragung des Vermögens	242
6.3.3.1 Übertragung im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge	242
6.3.3.2 Übertragungsvorgang	243
6.4 Zusammenschluss unter Anwendung des UmgrStG	244
6.4.1 Anwendungsvoraussetzungen des Art IV UmgrStG	244
6.4.1.1 Übertragung von begünstigtem Vermögen	245
6.4.1.2 Erfordernis einer Bilanz gem § 4 Abs 1 EStG	246
6.4.1.3 Tatsächliche Übertragung von begünstigtem Vermögen	248
6.4.1.4 Positiver Verkehrswert des übertragenen Vermögens	249
6.4.1.5 Vorliegen eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages	252
6.4.1.6 Übertragung auf eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft)	252

6.4.1.7	Gewährung von Gesellschafterrechten	253
6.4.1.7.1	Ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten	253
6.4.1.7.2	Begriff der Gesellschafterrechte	253
6.4.2	Die steuerliche Behandlung des Übertragenden	254
6.4.2.1	Der Übertragende	254
6.4.2.2	Zurechnung des Vermögens	254
6.4.2.3	Bewertung des begünstigten Vermögens in der übernehmenden Personengesellschaft	256
6.4.2.4	Bewertung des nicht begünstigten Vermögens in der übernehmenden Personengesellschaft	256
6.4.3	Die Übertragung der Gesellschaftereinlagen auf die Personengesellschaft	257
6.4.3.1	Zusammenschlussbilanz	257
6.4.3.1.1	Erfordernis und Aufgabe der Zusammenschlussbilanz	257
6.4.3.1.2	Gestaltung der Zusammenschlussbilanz	257
6.4.3.2	Rückwirkungsfiktion	258
6.4.3.2.1	Zusammenschlussstichtag und Rückwirkungsfrist	258
6.4.3.2.2	Folgen einer Fristverletzung	261
6.4.3.2.3	Zulässige fristenbezogene Vertragsklauseln	262
6.4.3.3	Die Vermögensübertragung aus Sicht der steuerlichen Gewinnermittlung	262
6.4.3.4	Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern	263
6.4.3.5	Vorsorgen gegen die Verschiebung von Gewinnen und Steuerlasten	265
6.4.3.5.1	Grundsätzliches	265
6.4.3.5.2	Vorbehalt der stillen Reserven durch den Übertragenden	268
6.4.3.5.3	Vorsorgen im Falle der Übertragung stiller Reserven auf eine Mitunternehmerschaft	269
6.4.3.5.4	Vorsorgen bei Übertragung von Liegenschaften	281
6.4.3.5.5	Wirtschaftliche Aspekte im Zusammenhang mit der Vereinbarung vermögensrechtlicher Vorsorgen	281
6.4.4	Gewinnermittlung der übernehmenden Personengesellschaft	282
6.4.4.1	Die übernehmende Mitunternehmerschaft	282
6.4.4.2	Verschiebung von Beteiligungsverhältnissen (Äquivalenzverletzung)	284
6.4.5	Auslandsbezüge	285
6.4.5.1	Übertragung von in- oder ausländischem Vermögen auf eine in- oder ausländische Mitunternehmerschaft	285
6.4.5.2	Internationale Schachtelbeteiligung	286
6.4.6	Sonstige Rechtsfolgen	286
6.4.6.1	Umsatzsteuerliche Behandlung des Zusammenschlusses	286
6.4.6.2	Gebühren	287
6.4.6.3	Grunderwerbsteuer	287
6.4.6.4	Arbeitsverhältnisse	287
6.4.6.5	Mietrechtliche Überlegungen	287

- 6.4.7 Unternehmensrechtliche Bewertungsfragen 288
- 6.4.8 Checkliste für den erfolgreichen Zusammenschluss 288
- 6.5 Zusammenschluss ohne Anwendung des UmgrStG 289
 - 6.5.1 Gründe für die (absichtliche) Nichtinanspruchnahme des UmgrStG 289
 - 6.5.2 Anlässe für die Nichtanwendung des UmgrStG 289
 - 6.5.3 Steuerliche Auswirkungen beim Übertragenden 290
 - 6.5.3.1 Einkommensteuer 290
 - 6.5.3.2 Umsatzsteuer 291
 - 6.5.3.3 Gebühren und Verkehrsteuern 291
 - 6.5.4 Zusammenfassende Gegenüberstellung der Rechtsfolgen
von Zusammenschlüssen 291
- 6.6 Überblick über die zu erstellenden Bilanzen 292
- 7. Realteilung (Art V UmgrStG) (*Klaus Hirschler/Katharina Geweßler*) 292
 - 7.1 Begriff der Realteilung 297
 - 7.2 Wirtschaftliche Überlegungen; Anlässe für diese Rechtsformänderung 297
 - 7.3 Anwendung des UmgrStG 298
 - 7.3.1 Anwendungsbereich 298
 - 7.3.1.1 Definition und historische Entwicklung der Realteilung 298
 - 7.3.1.2 Definition der Realteilung nach den Vorschriften des UmgrStG 299
 - 7.3.1.3 Die aufspaltende Realteilung 299
 - 7.3.1.4 Die absplattende Realteilung 301
 - 7.3.2 Zivilrechtliche Grundlagen 302
 - 7.3.3 Voraussetzungen der Realteilung 303
 - 7.3.3.1 Teilungsfähiges Vermögen 303
 - 7.3.3.2 Nachfolgeunternehmer 304
 - 7.3.3.3 Vorliegen eines Teilungsvertrages 306
 - 7.3.3.4 Positiver Verkehrswert 307
 - 7.3.3.5 Weiterbestehen der Personengesellschaft 308
 - 7.3.4 Steuerliche Behandlung bei der übertragenden Mitunternehmerschaft 309
 - 7.3.4.1 Eintragungsgrundsatz, Teilungsstichtag, Teilungsbilanz 309
 - 7.3.4.2 Die Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz
(§ 29 UmgrStG) 311
 - 7.3.4.2.1 Allgemeiner Bewertungsgrundsatz 311
 - 7.3.4.2.2 Der Ausgleichsposten 312
 - 7.3.4.2.3 Die Bewertung ausländischen Betriebsvermögens 315
 - 7.3.4.3 Ausgleichszahlungen 318
 - 7.3.4.3.1 Zweck und Ausmaß der Ausgleichszahlung 318
 - 7.3.4.3.2 Gestaltungsmöglichkeiten 320
 - 7.3.4.3.3 Die steuerliche Behandlung der Ausgleichszahlung 323
 - 7.3.5 Steuerliche Behandlung beim Übernehmenden 323
 - 7.3.5.1 Der Wertansatz in der steuerlichen Eröffnungsbilanz 323
 - 7.3.5.2 Ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge 324
 - 7.3.5.3 Internationale Schachtelbeteiligung und übernehmende
Gesellschaft 325
 - 7.3.5.4 Altbestand Grund und Boden 325

7.3.6	Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung (§ 31 UmgrStG)	326
7.3.6.1	Äquivalenzprinzip (§ 31 Abs 1 Z 1 UmgrStG)	326
7.3.6.2	Umsatzsteuer (§ 31 Abs 1 Z 2 UmgrStG)	327
7.3.6.3	Verluste	327
7.3.6.4	Gebühren und Verkehrsteuern (§ 31 Abs 2 UmgrStG)	327
7.3.6.5	Grunderwerbsteuer (§ 31 Abs 3 UmgrStG)	328
7.3.6.6	Lohn-, Kommunalsteuer	328
7.3.7	Checkliste für Realteilung	329
7.4	Realteilung ohne Anwendung des UmgrStG	329
8.	Spaltung (Art VI UmgrStG) (<i>Klaus Hirschler</i>)	330
8.1	Begriff der Spaltung	337
8.2	Wirtschaftliche Überlegungen; Anlässe für diese Rechtsformänderung	337
8.2.1	Betriebswirtschaftliche Motive	337
8.2.2	Gründe in der Gesellschaftersphäre	338
8.2.3	Sonstige Gründe für eine Spaltung	338
8.3	Spaltung unter Anwendung des UmgrStG	339
8.3.1	Anwendungsbereich	339
8.3.1.1	Allgemeines	339
8.3.1.2	Die Abgrenzung der Spaltung von der Realteilung Betriebsaufspaltung und Ausgliederung	343
8.3.1.2.1	Realteilung	344
8.3.1.2.2	Betriebsaufspaltung	344
8.3.1.2.3	Ausgliederung	344
8.3.2	Zivilrechtliche Grundlagen der Spaltung	344
8.3.2.1	Spaltung nach dem SpaltG (sog Handelsspaltung)	344
8.3.2.2	Spaltung ohne SpaltG (sog Steuerspaltung)	348
8.3.3	Steuerliche Voraussetzungen	349
8.3.3.1	Der Anwendungsbereich des Art VI UmgrStG	349
8.3.3.1.1	Allgemeine Unterscheidung in Handelsspaltung und Steuerspaltung	349
8.3.3.1.2	Die einzelnen Anwendungsvoraussetzungen	350
8.3.3.2	Die Arten der Steuerspaltung	353
8.3.3.2.1	Die Aufspaltung (§ 38a Abs 2 UmgrStG)	353
8.3.3.2.2	Die Abspaltung (§ 38a Abs 3 UmgrStG)	356
8.3.3.3	Taxative Aufzählung der Spaltungsvarianten in § 38a UmgrStG	357
8.3.3.4	Vergleich Aufspaltung – Abspaltung	358
8.3.3.5	Die formellen Voraussetzungen der Steuerspaltung	358
8.3.3.5.1	Der Inhalt des Spaltungsvertrages (§ 38b UmgrStG)	359
8.3.3.5.2	Die Abänderung des Spaltungsvertrages	363
8.3.4	Die Behandlung der spaltenden Gesellschaft (§§ 33, 38c UmgrStG)	363
8.3.4.1	Die Spaltung nach dem SpaltG (Handelsspaltung)	363
8.3.4.2	Die Auf- oder Abspaltung im Falle der Steuerspaltung	366
8.3.4.3	Spaltung und Gruppenbesteuerung	368
8.3.4.3.1	Spaltungen innerhalb der Gruppe	368
8.3.4.3.2	Spaltung aus der Gruppe hinaus	369

8.3.4.3.3	Spaltung in die Gruppe herein	369
8.3.4.3.4	Firmenwertabschreibung bei Spaltungen	369
8.3.5	Die Behandlung der übernehmenden Körperschaften	370
8.3.5.1	Spaltung nach dem SpaltG (§§ 34, 35 UmgrStG)	370
8.3.5.2	Steuerspaltung	371
8.3.5.3	Einlagenrückzahlung und Evidenzkonto bei Spaltungen	372
8.3.5.3.1	Spaltung nach SpaltG	372
8.3.5.3.2	Steuerspaltung	373
8.3.5.4	Innenfinanzierung bei Spaltungen	373
8.3.5.4.1	Spaltung nach SpaltG	373
8.3.5.4.2	Steuerspaltung	374
8.3.6	Die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft	374
8.3.6.1	Die verhältnismäÙende Spaltung (§§ 36, 38d UmgrStG)	374
8.3.6.1.1	Wertfortföhrung	375
8.3.6.1.2	Zuzahlungen liquide Mittel	376
8.3.6.1.3	Grenzen der Steuerneutralität wegen Wegfalls stiller Reserven	377
8.3.6.1.4	Beteiligung iSd § 31 EStG idF vor BudBG 2011	378
8.3.6.2	Nicht verhältnismäÙende Spaltung – Anteilstausch (§§ 37, 38e UmgrStG)	378
8.3.6.2.1	Die Grundsätze des Anteilstausches	378
8.3.6.2.2	Die steuerliche Behandlung der Zu- bzw Ausgleichszahlung (§§ 37 Abs 4, 38e Abs 3 UmgrStG)	380
8.3.6.2.3	Die Wertfortföhrung	381
8.3.7	Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung	382
8.3.7.1	Umsatzsteuer und Spaltung (§ 38 Abs 3; § 38f Abs 2 UmgrStG)	382
8.3.7.2	Kapitalverkehrssteuern und Spaltung (§ 38 Abs 5; § 22 Abs 4 UmgrStG)	382
8.3.7.3	Geböhren und Spaltung (§ 22 Abs 4 UmgrStG)	382
8.3.7.3.1	Geböhren auf Gesellschaftsebene	382
8.3.7.3.2	Geböhren auf Gesellschafterebene	382
8.3.7.4	Grunderwerbsteuer und Spaltung (§§ 22 Abs 5, 38 Abs 6 UmgrStG)	383
8.3.7.5	Arbeits-, lohnsteuer- und kommunalsteuerrechtliche Folgen der Spaltung (§ 38 Abs 1 UmgrStG)	384
8.3.7.5.1	Spaltung nach dem SpaltG (§ 38 Abs 1 UmgrStG)	384
8.3.7.5.2	Steuerspaltung	384
8.3.8	Checkliste für Spaltung	385
8.3.8.1	Handelsspaltung	385
8.3.8.2	Steuerspaltung	386
8.4	Spaltung ohne Anwendung des UmgrStG	387

9.5 Auswirkungen auf Gesellschafter	425
9.5.1 Inlandsumgründung iSd Abschnitts 9.1	426
9.5.1.1 Verschmelzung	426
9.5.1.2 Umwandlung	426
9.5.1.3 Einbringung	427
9.5.1.4 Zusammenschluss	427
9.5.1.5 Realteilung	427
9.5.1.6 Spaltung	428
9.5.2 Auslandsumgründung iSd Abschnitts 9.2	428
9.5.2.1 Verschmelzung	428
9.5.2.2 Umwandlung	428
9.5.2.3 Einbringung	429
9.5.2.4 Zusammenschluss	429
9.5.2.5 Realteilung	429
9.5.2.6 Spaltung	430
9.5.3 Hinausumgründung iSd Abschnitts 9.3	430
9.5.3.1 Verschmelzung	430
9.5.3.2 Umwandlung	431
9.5.3.3 Einbringung	431
9.5.3.4 Zusammenschluss	431
9.5.3.5 Realteilung	431
9.5.3.6 Spaltung	432
9.5.4 Hereinumgründung iSd Abschnitts 9.4	432
9.5.4.1 Verschmelzung	432
9.5.4.2 Umwandlung	432
9.5.4.3 Einbringung	432
9.5.4.4 Zusammenschluss	433
9.5.4.5 Realteilung	433
9.5.4.6 Spaltung	433
9.5.5 Internationale Schachtelbeteiligung	433
9.5.5.1 Verschmelzung	434
9.5.5.1.1 Auslandsverschmelzung	434
9.5.5.1.2 Hinausverschmelzung	434
9.5.5.1.3 Hereinverschmelzung	435
9.5.5.2 Umwandlung	435
9.5.5.2.1 Auslandsumwandlung	435
9.5.5.2.2 Hereinumwandlung	435
9.5.5.3 Einbringung	435
9.5.5.3.1 Auslandseinbringung	435
9.5.5.3.2 Hinauseinbringung	435
9.5.5.4 Zusammenschluss	436
9.5.5.5 Realteilung (§ 30 Abs 3 UmgrStG)	437

9.5.5.6	Spaltung (§ 36 Abs 4, § 37 Abs 3, § 38d Abs 4, § 38e Abs 2 UmgrStG)	437
9.5.5.6.1	Auslandsspaltung	437
9.5.5.6.2	Hinausspaltung	437
9.5.5.6.3	Hereinspaltung	437
V.	Unternehmensbeendigung	439
1.	Grundlegendes zur finalen Unternehmensbeendigung (<i>Sabine Urnik</i>)	439
2.	Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen (<i>Sabine Urnik</i>)	440
2.1	Die Übertragung von Vermögen: Abgrenzung Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit	443
2.1.1	Die ertragsteuerliche Abgrenzung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit	444
2.1.2	Die Abgrenzung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit nach dem SchenkMG 2008	448
2.1.3	Die umsatzsteuerliche Abgrenzung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit	449
2.1.4	Die grunderwerbsteuerliche Abgrenzung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit	450
2.2	Die Abgrenzung Betrieb/Teilbetrieb/Mitunternehmeranteil/Kapitalgesellschaftsanteil	451
2.3	Die Übertragung von Vermögen: Abgrenzung zur Aufgabe	453
2.3.1	Zur Einordnung von (entgeltlicher) Übertragung bzw Aufgabe im System der Einkommensteuer	453
2.3.2	Merkmale einer Betriebsaufgabe	455
2.3.2.1	Merkmale einer tatsächlichen Betriebsaufgabe	457
2.3.2.2	Merkmale einer fiktiven Betriebsaufgabe – insbesondere der Betriebsverpachtung	459
2.3.3	Merkmale einer (allmählichen) Liquidation	463
3.	Unternehmensverkauf (<i>Sabine Urnik/Alexander Herbst</i>)	464
3.1	Die entgeltliche Übertragung eines Betriebs bzw Mitunternehmeranteils	471
3.1.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	471
3.1.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	471
3.1.1.2	Gewerberechtliche Grundlagen	478
3.1.1.3	Arbeitsrechtliche Grundlagen	480
3.1.1.4	Pensionsversicherungsrechtliche Grundlagen	485
3.1.1.4.1	Allgemeines	485
3.1.1.4.2	Pensionsgruppen, -systeme und -beginn	490
3.1.1.4.3	Anspruchsvoraussetzungen	492
3.1.1.4.4	Pensionsberechnung	499
3.1.1.5	Grundlagen der Selbständigenvorsorge	516
3.1.2	Steuerbelastung	518
3.1.2.1	Ertragsteuerliche Konsequenzen beim Veräußerer	518
3.1.2.1.1	Grundsätzliches zu § 24 EStG	518
3.1.2.1.2	Wechsel der Gewinnermittlung	518

3.1.2.1.3	Übersicht: Steuerliche Behandlung eines Übergangs- bzw Veräußerungsgewinns/-verlusts	519
3.1.2.1.4	Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem § 24 Abs 2 EStG	520
3.1.2.1.5	Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei unterschiedlichen Zahlungsmodalitäten	523
3.1.2.1.6	Spezielle Ermittlungsvorschriften für sonderbesteuerte Wirtschaftsgüter	525
3.1.2.1.7	Die steuerlichen Begünstigungen des Veräußerungsgewinns nach §§ 24 und 37 EStG	528
3.1.2.2	Umsatzsteuerliche Konsequenzen beim Veräußerer	530
3.1.2.3	Ertrag-, umsatz- und grunderwerbsteuerliche Konsequenzen beim Erwerber	531
3.1.2.4	Steuerliche und bilanzielle Behandlung der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils	539
3.1.2.5	Einkommensteuerliche Überlegungen	549
3.1.2.6	Umsatzsteuerliche Überlegungen	554
3.2	Die entgeltliche Übertragung eines Kapitalgesellschaftsanteils	554
3.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	554
3.2.2	Steuerbelastung	556
3.2.2.1	Einkommensteuerliche Konsequenzen beim Veräußerer	556
3.2.2.2	Einkommensteuerliche Konsequenzen beim Erwerber	560
3.2.2.3	Umsatz- und grunderwerbsteuerliche Konsequenzen	561
4.	Betriebsverpachtung (<i>Sabine Urnik</i>)	562
4.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	563
4.1.1	Der Pachtvertrag	563
4.1.2	Rechte und Pflichten des Verpächters/Pächters	565
4.2	Steuerbelastung	571
5.	Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs Mitunternehmer- bzw Kapitalgesellschaftsanteils (<i>Sabine Urnik/Eva Rohn</i>)	576
5.1	Zivilrechtliche Grundlagen	578
5.1.1	Grundlagen zur Übertragung von Todes wegen	579
5.1.2	Grundlagen zur unentgeltlichen Übertragung unter Lebenden	582
5.2	Unentgeltliche Übertragung von Todes wegen	583
5.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	583
5.2.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	583
5.2.1.1.1	Übertragung von Einzelunternehmen von Todes wegen	583
5.2.1.1.2	Übertragung von Mitunternehmeranteilen von Todes wegen	584
5.2.1.1.3	Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen von Todes wegen	585
5.2.1.2	Gewerberechtliche Grundlagen	587
5.2.1.3	Arbeitsrechtliche Grundlagen	588
5.2.1.4	Pensionsversicherungsrechtliche Grundlagen	588
5.2.1.4.1	Pensionsarten	588
5.2.1.4.2	Anspruchsvoraussetzungen	588
5.2.1.4.3	Pensionsberechnung	591

5.2.2	Steuerbelastung	592
5.2.2.1	Einkommensteuer	592
5.2.2.2	Umsatzsteuer	595
5.2.2.3	Grunderwerbsteuer	595
5.3	Unentgeltliche Übertragung unter Lebenden	601
5.3.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	601
5.3.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	601
5.3.1.2	Erbrechtliche Konsequenzen einer unentgeltlichen Übertragung unter Lebenden	601
5.3.2	Steuerbelastung	602
5.3.2.1	Einkommensteuer	602
5.3.2.2	Umsatzsteuer	605
5.3.2.3	Grunderwerbsteuer	606
6.	Liquidation von Unternehmen (<i>Sabine Urnik/Eva Rohn</i>)	607
6.1	Die Betriebsaufgabe bzw die Liquidation eines Betriebs bzw einer Personengesellschaft	610
6.1.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	610
6.1.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	610
6.1.1.2	Arbeitsrechtliche Grundlagen	614
6.1.1.3	Konkrete Aufgabe- bzw Abwicklungsaktivitäten	616
6.1.1.3.1	Wirtschaftliche Abwicklung des Betriebsvermögens	617
6.1.1.3.2	Meldung der Betriebsaufgabe	618
6.1.2	Steuerbelastung	619
6.1.2.1	Ermittlung des Aufgabegewinns bzw Aufgabeverlusts	619
6.1.2.2	Sonderstellung des Gebäudes gem § 24 Abs 6 EStG	622
6.1.2.2.1	Persönliche Voraussetzungen	622
6.1.2.2.2	Sachliche Voraussetzungen	623
6.1.2.2.3	Nachversteuerung	624
6.1.2.3	Einkommensteuerliche Behandlung des Aufgabergebnisses	625
6.1.2.4	Umsatzsteuerliche Behandlung des Aufgabevorgangs	626
6.1.2.5	Steuerliche Überlegungen	627
6.2	Die Liquidation einer Kapitalgesellschaft	628
6.2.1	Rechtliche Rahmenbedingungen	628
6.2.1.1	Unternehmensrechtliche Grundlagen	628
6.2.1.2	Konkrete Auflösungs- und Abwicklungsaktivitäten	630
6.2.1.2.1	Einberufung der Generalversammlung	630
6.2.1.2.2	Beschlussfassung über die Auflösung der Gesellschaft und über die Bestellung der Liquidatoren	630
6.2.1.2.3	Firmenbucheingabe zur Anmeldung der Auflösung und Namhaftmachung der Liquidatoren	632
6.2.1.2.4	Gläubigeraufruf in den Bekanntmachungsblättern	632
6.2.1.2.5	Aufstellung der Liquidationseröffnungsbilanz	633
6.2.1.2.6	Wirtschaftliche Abwicklung des Gesellschaftsvermögens	633
6.2.1.2.7	Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz	634

6.2.1.2.8	Aufteilung des restlichen Vermögens unter den Gesellschaftern	634
6.2.1.2.9	Entlastung der Liquidatoren	635
6.2.1.2.10	Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch und Veröffentlichung der Löschung durch das Firmenbuchgericht	635
6.2.2	Steuerbelastung	636
6.2.2.1	Ebene der Gesellschaft	636
6.2.2.2	Ebene der Gesellschafter	638
6.2.2.3	Steuerliche Überlegungen	640
7.	Unternehmensbeendigung durch Insolvenz (<i>Friedrich Fraberger/Sabine Kanduth-Kristen</i>)	642
7.1	Wirkungen der Insolvenzeröffnung	645
7.1.1	Allgemeines	645
7.1.2	Steuerliche Auswirkungen der Insolvenzeröffnung	646
7.1.2.1	Verhältnis von Insolvenz- und Steuerrecht	646
7.1.2.2	Auswirkungen der Insolvenzeröffnung auf das Abgabenverfahren	647
7.1.2.3	Rechtliche Stellung der Beteiligten	647
7.1.3	Rechtsformabhängige Auswirkungen der Insolvenzeröffnung	648
7.1.3.1	Einzelunternehmen	648
7.1.3.2	Personengesellschaften	649
7.1.3.3	Kapitalgesellschaften	650
7.2	Buchführungspflichten im Insolvenzverfahren	651
7.2.1	Steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Insolvenzverwalters	651
7.2.2	Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Insolvenzverwalters nach dem UGB	652
7.2.3	Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen (Konkurs-)Rechnungslegung für steuerliche Zwecke in der Insolvenz	654
7.2.4	Bewertungsgrundsätze (Bilanzierung der Höhe nach)	654
7.2.5	Ansatzgrundsätze (Bilanzierung dem Grunde nach)	655
7.3	Befriedigung von Steuerforderungen in der Insolvenz	655
7.3.1	Abgrenzung von Insolvenz- und Massforderungen sowie ausgeschlossenen Ansprüchen	655
7.3.2	Ertragsteuern	657
7.3.2.1	Ertragsteuervorauszahlungen	657
7.3.2.2	Mindest-Körperschaftsteuer	657
7.3.2.3	Ertragsteuer-Jahresschuld	658
7.3.3	Umsatzsteuer	658
7.3.3.1	Qualifizierung der Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren	658
7.3.3.2	Umsatzsteuer bei Aussonderung von Gegenständen	659
7.3.3.3	Umsatzsteuer bei halbfertigen Bauten	659
7.3.3.4	Umsatzsteuer bei Verwertung von Liegenschaften	660
7.3.3.5	Umsatzsteuer bei Verwertung von sicherungsübereigneten Gegenständen	663

7.3.3.6	Umsatzsteuer bei Ausscheiden von Gegenständen aus der Insolvenzmasse	663
7.3.4	Sonstige Steuern	664
7.3.4.1	Grundsteuer und Grundbesitzabgaben	664
7.3.4.2	Grunderwerbsteuer	664
7.3.4.3	Normverbrauchsabgabe	665
Stichwortverzeichnis		667