

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort zur 2. Auflage	VII
Aus dem Vorwort zur 1. Auflage	IX
Inhaltsverzeichnis	XXI
Abkürzungsverzeichnis	LXXI
Gesamtliteraturverzeichnis	XCI

1. Teil Grundlagen

Kapitel 1 Internationalsteuerliche Aspekte bei Umstrukturierungen (*Prinz*)

	Rz.	Seite
A. Wirtschaftsreale Bedeutung von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.1	4
B. Steuerliche Grundlagen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.6	7
C. Gestaltungsgrenzen für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug ..	1.54	56
D. Zusammenfassende Beratungserkenntnisse für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.83	79

Kapitel 2 Internationale Aspekte im Gesellschaftsrecht (*Gesell*)

A. Einleitung	2.1	84
B. Rechtliche Rahmenbedingungen und Grundlagen	2.2	84
C. Umstrukturierungsmöglichkeiten im Einzelnen	2.34	99
D. Zusammenfassung	2.159	134

Kapitel 3
Auswirkung des Unionsrechts auf das deutsche
Umwandlungssteuerrecht
(Sedemund)

	Rz.	Seite
A. Einführung	3.1	140
B. Die ertragsteuerliche Fusionsrichtlinie	3.37	153
C. Die Grundfreiheiten als primärrechtliche Grundlage eines Europäischen Umwandlungssteuerrechts	3.104	173
D. Spannungsfelder zwischen Europarecht und deutschem Umwandlungssteuerrecht	3.165	192
E. Verfahrensfragen und Rechtsschutz im Europäischen Umwandlungssteuerrecht	3.199	200
F. Ausblick	3.221	206

Kapitel 4
Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechtsvergleichung
für das Steuerrecht
(Drinhausen/Keinath)

A. Einleitung	4.1	208
B. Allgemeiner Teil: Vergleichbarkeitsanforderungen für ausländische Umwandlungsvorgänge nach dem deutschen UmwStG	4.2	208
C. Länderanalyse: Prüfung der Vergleichbarkeit einzelner Umwandlungsvorgänge in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten	4.49	231
D. Drittstaatenverschmelzungen	4.87	243
E. Ergebnis	4.91	244

Kapitel 5
Abkommensrechtliche Grundfragen bei
internationalen Umstrukturierungen
(Engel/Engelmann)

A. Gegenstand des Kapitels	5.1	248
B. Abkommensrechtliches Normengefüge	5.3	248
C. Abkommensrechtliches Prüfungsschema für Umstrukturierungen	5.28	262

	Rz.	Seite
D. Abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Umstrukturierungen	5.29	263
E. Vorbehaltsklauseln bei DBA-Freistellung	5.71	287
F. Rückwirkungsfiktionen	5.91	298
G. Zusammenfassung	5.107	304

Kapitel 6
Gestaltungsgrenzen internationaler Umstrukturierungen:
angestrebte Statusverbesserungen und Abwehrmaßnahmen
gegen „weiße Einkünfte“
(Riedel)

A. Überblick: Typisierte Missbrauchsabwehr gegen Erlangung umstrukturierungsbedingter Steuervorteile	6.1	306
B. Umwandlungssteuerrechtliche Gestaltungsgrenzen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	6.2	307
C. Allgemeine Gestaltungsgrenzen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	6.27	321
D. Zusammenfassendes Ergebnis	6.35	325

Kapitel 7
Erfahrungsberichte mit internationalen
Umwandlungen
(Haller/Goller)

A. Einleitung: Praxiserfahrungen mit internationalen Verschmelzungen im Mittelpunkt	7.1	328
B. Steuerlicher Vergleichbarkeitstest	7.2	328
C. Entstrickung bei grenzüberschreitender Hinausverschmelzung ...	7.10	333
D. Einheitlichkeitsgebot vs. Verstrickung bei Hereinverschmelzung ..	7.17	337
E. Ermittlung der Buchwerte bei Hereinverschmelzung	7.23	340
F. Ermittlung des Einlagenbestands bei Hereinverschmelzung	7.25	341
G. Steuerliche Rückwirkung	7.28	343
H. Verlustnutzung	7.32	346
I. Praxiserprobte Absicherungsmöglichkeiten	7.36	348

2. Teil
Auslandsbezogene Umstrukturierungen
im Einzelnen

Kapitel 8
Umwandlungen von Kapitalgesellschaften
in Personengesellschaften
(Jäschke/Link)

	Rz.	Seite
A. Einleitung	8.1	357
B. Grundsätze der Besteuerung der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft nach dem UmwStG (Inlandssachverhalte)	8.33	380
C. Inlandsumwandlungen mit Auslandsbezug	8.56	395
D. Auslandsumwandlungen mit Inlandsbezug nach dem UmwStG	8.100	418
E. Grenzüberschreitende Umwandlungen	8.168	450

Kapitel 9
Umwandlungen von Personengesellschaften
in Kapitalgesellschaften
(Sterner)

A. Einleitung	9.1	472
B. Einbringung einer deutschen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine deutsche Kapitalgesellschaft mit Auslandsgesellschafter oder -vermögen	9.23	482
C. Einbringung einer deutschen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine ausländische Kapitalgesellschaft	9.126	506
D. Einbringung einer ausländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine deutsche Kapitalgesellschaft	9.199	525
E. Einbringung einer ausländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine ausländische Kapitalgesellschaft	9.250	538
F. Fiktiver Formwechsel durch Option zur Körperschaftsbesteuerung	9.288	547

Kapitel 10
Umwandlungen von Kapitalgesellschaften
(Beinert/Scheifele)

	Rz.	Seite
A. Einleitung	10.1	558
B. Anwendungsbereich des UmwStG	10.25	564
C. Steuerrechtliche Rückbeziehung	10.34	568
D. Inländische Umwandlung mit Auslandsbezug	10.46	573
E. Ausländische Umwandlung mit Inlandsbezug	10.136	613
F. Hinausumwandlung	10.214	642
G. Hereinumwandlung	10.267	664
H. Anteiltausch	10.295	673

Kapitel 11
**Umwandlungen von transparent
besteuerten Personengesellschaften**
(Prinz)

A. Grundfragen der internationalen Umstrukturierung von Personengesellschaften	11.1	693
B. § 24 UmwStG als umstrukturierungsbezogene Grundnorm mit globalem Anwendungsbereich	11.11	704
C. Grenzüberschreitende Einbringung/Verschmelzung von Personengesellschaften	11.19	710
D. Grenzüberschreitende Sitzverlegung einer Personengesellschaft	11.29	716
E. Besondere Umstrukturierungsgefahren internationaler Umwandlungen durch Sonderbetriebsvermögen	11.32	717
F. Ergebnis	11.36	719

Kapitel 12
Wegzug und Zuzug
(Schnittker/Schümmer/Pitzal)

A. Einleitung	12.1	726
B. Wegzugskonstellationen	12.6	728
C. Zuzugskonstellationen	12.93	769
D. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	12.156	794

Kapitel 13
Transfer von Einzelwirtschaftsgütern
im Internationalen Steuerrecht
(Gerten)

	Rz.	Seite
A. Einführung	13.1	804
B. Transfer eines Einzelwirtschaftsguts vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte	13.38	822
C. Transfer eines Einzelwirtschaftsguts vom Ausland in das inländische Stammhaus oder eine inländische Betriebsstätte	13.154	876
D. Sonderfälle der steuerlichen Entstrickung und Verstrickung	13.171	883
E. Überführungen und Übertragungen auf Personengesellschaften gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG	13.189	891
F. Zusammenfassung	13.226	906

3. Teil
Praxisrelevante Einzelaspekte

Kapitel 14
Steuerliche Gewinnermittlung und
verfahrensrechtliche Aspekte
(Braun)

A. Einleitung	14.1	918
B. Maßgeblichkeit und handelsbilanzielle Bezüge bei Umwandlungen	14.6	920
C. Verschmelzung von Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3–10 UmwStG)	14.13	924
D. Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11–13 UmwStG)	14.100	974
E. Ab- und Aufspaltung von Kapitalgesellschaften	14.119	985
F. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	14.138	998
G. Anteiltausch	14.192	1032
H. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	14.206	1039

Kapitel 15
Umwandlungsbedingte Zuordnung von
Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten
und Einkünfteabgrenzung
(Korff/Erdem)

	Rz.	Seite
A. Einführung	15.1	1050
B. Bedeutung der Betriebsstättenzuordnung bei internationalen Umwandlungen	15.5	1053
C. Grundsätze der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten	15.39	1072
D. Anwendungsbeispiele: Grenzüberschreitende Hinausverschmelzung von Kapitalgesellschaften	15.92	1112

Kapitel 16
Funktionsverlagerungen
(Rasch/Leherpeur)

A. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen multinationaler Unternehmen durch Funktionsverlagerungen	16.1	1124
B. Anwendungsrahmen der Regelungen zur Funktionsverlagerung ..	16.8	1131
C. OECD Entwicklungen bei der Einordnung von Funktionsverlagerungen	16.15	1134
D. Funktionsverlagerungsregelungen im nationalen Recht	16.23	1144
E. Fazit	16.83	1178

Kapitel 17
Absicherung von grenzüberschreitenden
Umstrukturierungen/Gestaltungen
(J. Frey/F.-M. Schwarz)

A. Einleitung	17.1	1180
B. Absicherung durch Abstimmung mit Finanzbehörden oder Beratern	17.7	1184
C. Vertragliche und sonstige Sicherungsinstrumente	17.55	1200
D. Zusammenfassung	17.68	1205

Kapitel 18
Doppelt ansässige Gesellschaften
(Bindl/Stadler)

	Rz.	Seite
A. Einführung	18.1	1209
B. Ausgewählte laufende steuerliche Aspekte	18.23	1222
C. Ausgewählte Aspekte im Zusammenhang mit Umwandlungen ...	18.66	1246
D. Zusammenfassung	18.93	1257

Kapitel 19
Hybride Gesellschaften
(Sternér)

A. Einführung	19.1	1262
B. Begriff und Arten der hybriden Gesellschaften	19.2	1262
C. Laufende Besteuerung hybrider Gesellschaften	19.18	1271
D. Nutzung hybrider Gesellschaften bei internationalen Umwandlungen	19.34	1281

Kapitel 20
Option von Personengesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)
(Desens)

A. Bedeutung der Körperschaftsteueroption im Internationalen Umwandlungssteuerrecht	20.1	1298
B. Die Körperschaftsteueroption als Alternative zum heterogenen (typusändernden) Formwechsel im Internationalen Steuerrecht	20.9	1303
C. Grenzüberschreitende Umwandlungen vor Ausübung der Körperschaftsteueroption	20.152	1380
D. Grenzüberschreitende Umwandlungen nach Ausübung der Körperschaftsteueroption	20.162	1385
E. Zusammenfassung	20.174	1392

Kapitel 21
Gewerbesteuerliche Aspekte
(von Freeden)

	Rz.	Seite
A. Einführung	21.1	1395
B. Überblick über die Gewerbesteuer	21.2	1395
C. Unmittelbare Auswirkungen einer Umwandlung oder Umstrukturierung auf die Besteuerung mit Gewerbesteuer	21.27	1408
D. Mittelbare Auswirkungen einer Umstrukturierung auf die laufende Besteuerung mit Gewerbesteuer	21.69	1422
E. Zusammenfassung	21.83	1430

Kapitel 22
Grenzüberschreitende Liquidationen
(Leidel)

A. Einführung	22.1	1432
B. Begriffsklärung	22.3	1433
C. Besteuerung von Liquidationen im Überblick	22.10	1436
D. Inbound-Sachverhalte	22.16	1438
E. Outbound-Sachverhalte	22.55	1460
F. Zusammenfassung	22.82	1470
Stichwortverzeichnis		1473

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Vorwort zur 2. Auflage	VII
Aus dem Vorwort zur 1. Auflage	IX
Inhaltsübersicht	XI
Abkürzungsverzeichnis	LXXI
Gesamtliteraturverzeichnis	XCI

1. Teil Grundlagen

Kapitel 1 Internationalsteuerliche Aspekte bei Umstrukturierungen (Prinz)

	Rz.	Seite
A. Wirtschaftsreale Bedeutung von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.1	4
B. Steuerliche Grundlagen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.6	7
I. Begriffsklärung und Gestaltungsformen von Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.6	7
1. Terminologisches	1.6	7
2. Umstrukturierungsbezogene Grundkonstellationen	1.8	8
3. Vertikale Detaillierung auslandsbezogener Umstrukturierungen	1.9	9
4. Klassische steuerliche Problemfelder bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.10	14
II. Systematik der Umstrukturierungen mit Auslandsberührungen	1.11	15
1. Entwicklung eines steuerlichen Prüfungsschemas	1.11	15
2. Rechtsformunterschiede (PersGes, KapGes, hybride Strukturen, Typenvergleich)	1.13	17
3. Inlandsumstrukturierungen mit Auslandsberührungen	1.19	20
4. Auslandsumstrukturierungen mit Inlandsberührungen	1.20	23
5. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen: Hinausumstrukturierungen, Hereinumstrukturierungen, Transfer von Einzelwirtschaftsgütern	1.21	26
6. Wegzug/Teilwegzug/Zuzug, grenzüberschreitende Sitzverlegung	1.23	28

Inhaltsverzeichnis

	Rz.	Seite
III. Internationalsteuerliche Grundfragen	1.26	30
1. Betriebsstättenzuordnung mit Selbstständigkeitsfiktion; Zentralfunktion des Stammhauses	1.26	30
2. Realisationsfragen für stille Reserven bei (rechtlicher/tat-sächlicher) Entstrickung/Verstrickung	1.31	34
3. „Vergleichbarkeitstest“ für ausländische Umwandlungen	1.35	39
4. Europäischer Teilbetriebsbegriff	1.38	42
5. Quellensteuerfragen bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.44	46
6. Sonderfragen der grenzüberschreitenden Verschmelzung/Sitzverlegung einer SE	1.46	48
7. Verluste in grenzüberschreitenden Umstrukturierungsfällen	1.48	50
8. Grenzüberschreitende Kettenumstrukturierungen	1.50	52
9. Umstrukturierungen doppelt ansässiger Gesellschaften ..	1.51	54
C. Gestaltungsgrenzen für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug ..	1.54	56
I. Ermittlung und Evaluation von steuerlichen Inlands- und Auslandsrisiken	1.54	56
II. Missbrauchstest des § 42 AO, steuerschädlicher Gesamtplan ..	1.57	57
III. Rückwirkungs- und Rückbeziehungsfragen zur Vermeidung weißer Einkünfte	1.61	60
IV. Instrumentarium des Treaty Override	1.67	63
V. Hinzurechnungsbesteuerung bei ausländischen Umwandlungen	1.70	66
VI. Grenzüberschreitende Korrespondenzregelungen und Qualifikationsverkettungen	1.71	67
VII. Postumstrukturierungsbezogene Maßnahmen mit Steuerbezug: Sperrfristen, Finanzierung, Organschaft, Rechtsformwechsel	1.73	69
VIII. EU-/DBA-rechtlicher Diskriminierungsschutz bei Umstrukturierungen	1.78	73
IX. Internationale Absicherung grenzüberschreitender Umstrukturierungen	1.80	75
D. Zusammenfassende Beratungserkenntnisse für Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	1.83	79

Kapitel 2
Internationale Aspekte im Gesellschaftsrecht
(Gesell)

	Rz.	Seite
A. Einleitung	2.1	84
B. Rechtliche Rahmenbedingungen und Grundlagen	2.2	84
I. Deutsches Gesellschaftsrecht	2.2	84
II. Überlagerung des deutschen Rechts durch europäisches Recht bei EU-Bezug	2.5	86
1. EU-Vertragsrecht und Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs	2.5	86
2. Richtlinien, Verordnungen und Reformvorhaben	2.15	90
3. Europäische Gesellschaftsformen	2.16	91
III. Anwendung der Regeln der Europäischen Union auf die Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)	2.17	91
IV. Schweiz	2.18	92
V. Großbritannien	2.19	92
VI. Vereinigte Staaten von Amerika	2.21	93
VII. BRIC-Staaten	2.28	96
VIII. Weitere Staaten	2.33	98
C. Umstrukturierungsmöglichkeiten im Einzelnen	2.34	99
I. Vorbemerkung	2.34	99
II. Verlegung des Verwaltungssitzes	2.35	99
1. Begriffe	2.35	99
2. Zuzug nach Deutschland	2.36	100
a) Aus der EU/dem EWR	2.36	100
b) Aus der Schweiz	2.38	100
c) Aus Großbritannien	2.40	102
d) Aus den USA	2.41	102
e) Aus den BRIC-Staaten	2.42	103
f) Aus dem Rest der Welt	2.46	103
3. Wegzug aus Deutschland	2.47	104
a) In die EU/den EWR	2.47	104
b) In die Schweiz	2.55	106
c) Nach Großbritannien	2.56	106
d) In die USA	2.57	106
e) In die BRIC-Staaten	2.58	107
f) In den Rest der Welt	2.62	107
III. Verlegung des Satzungssitzes	2.63	108
IV. Verschmelzung	2.66	109
1. Hereinverschmelzung nach Deutschland	2.67	110
a) Aus der EU/dem EWR	2.67	110
b) Aus der Schweiz	2.83	116
c) Aus Großbritannien	2.84	116

	Rz.	Seite
d) Aus den USA	2.85	116
e) Aus den BRIC-Staaten	2.88	117
f) Aus dem Rest der Welt	2.92	118
g) Exkurs: „Synthetische“ Verschmelzung über eine DLC-Struktur	2.93	118
2. Hinausverschmelzungen aus Deutschland	2.94	119
a) In die EU/den EWR	2.94	119
b) In die Schweiz	2.107	122
c) Nach Großbritannien	2.108	122
d) In die USA	2.109	122
e) In die BRIC-Staaten	2.110	122
f) In den Rest der Welt	2.112	123
V. Spaltung	2.113	123
1. Hereinspaltung nach Deutschland	2.114	124
a) Aus der EU/dem EWR	2.114	124
b) Aus der Schweiz	2.121	126
c) Aus Großbritannien	2.122	126
d) Aus den USA	2.123	126
e) Aus den BRIC-Staaten	2.124	126
f) Aus dem Rest der Welt	2.125	126
2. Hinausspaltung aus Deutschland	2.126	127
a) In die EU/den EWR	2.126	127
b) In die Schweiz	2.130	127
c) Nach Großbritannien	2.131	128
d) In die USA	2.132	128
e) In die BRIC-Staaten	2.134	128
f) In den Rest der Welt	2.135	128
VI. Formwechsel	2.136	128
1. Vorbemerkung	2.136	128
2. Nach Deutschland herein	2.138	129
a) Aus der EU/dem EWR	2.138	129
b) Aus der Schweiz	2.144	131
c) Aus Großbritannien	2.145	131
d) Aus den USA	2.146	131
e) Aus den BRIC-Staaten	2.147	131
f) Aus dem Rest der Welt	2.149	132
3. Aus Deutschland hinaus	2.150	132
a) In die EU/den EWR	2.150	132
b) In die Schweiz	2.153	133
c) Nach Großbritannien	2.154	133
d) In die USA	2.155	133
e) In die BRIC-Staaten	2.156	133
f) In den Rest der Welt	2.158	134
D. Zusammenfassung	2.159	134

Kapitel 3
Auswirkung des Unionsrechts auf das deutsche
Umwandlungssteuerrecht
(Sedemund)

	Rz.	Seite
A. Einführung	3.1	140
I. Vorbemerkung	3.1	140
II. Kompetenzgrundlagen für ein Europäisches Umwandlungssteuerrecht	3.2	141
1. Vorbemerkung	3.2	141
2. Primärrechtliche Kompetenzgrundlagen	3.3	141
3. Sekundärrechtliche Kompetenzgrundlagen	3.6	142
III. Rechtsquellen des Europäischen Umwandlungssteuerrechts	3.11	144
1. Vorbemerkung	3.11	144
2. Grundfreiheiten	3.12	144
3. Die ertragsteuerliche Fusionsrichtlinie	3.13	144
4. Weitere Europäische Rechtsquellen im Kontext von Umwandlungen	3.14	144
IV. Das Verhältnis der europäischen Rechtsquellen zum nationalen Recht	3.22	147
1. Vorbemerkung	3.22	147
2. Vorrangprinzip	3.23	147
3. Verhältnis zu nationalem Verfassungsrecht	3.25	148
a) Die Sichtweise des EuGH: Unbedingtes Vorrangprinzip	3.26	148
b) Verfassungsrechtliche Schranken nach Meinung des BVerfG	3.29	149
c) Ergebnis für das Internationale Umwandlungssteuerrecht	3.33	152
V. Die Rechtsverbindlichkeit der Entscheidungen des EuGH – Rechtsetzung durch Rechtsprechung	3.35	153
B. Die ertragsteuerliche Fusionsrichtlinie	3.37	153
I. Vorbemerkung	3.37	153
II. Entstehungsgeschichte	3.38	153
III. Rechtsgrundlage	3.45	156
IV. Auslegung	3.46	156
V. Regelungsinhalt	3.51	158
1. Vorbemerkung	3.51	158
2. Grundidee: Steuerneutralität grenzüberschreitender Umwandlungen und Sitzverlegungen von SE und SCE	3.52	158
3. Begünstigte Rechtsformen	3.53	158
4. Erfasste Steuerarten	3.56	159
5. Räumlicher Anwendungsbereich	3.58	159

	Rz.	Seite
6. Begünstigte Vorgänge	3.60	160
a) Vorbemerkung	3.60	160
b) Fusion	3.61	160
c) Spaltung	3.65	161
d) Abspaltungen von Teilbetrieben	3.67	162
e) Einbringung von Unternehmensteilen	3.70	163
f) Austausch von Anteilen	3.72	163
g) Sitzverlegung	3.73	164
7. Rechtsfolgen	3.74	164
a) Keine Besteuerung eines Veräußerungsgewinns auf Ebene des übertragenden Rechtsträgers bei Fusionen, Spaltungen und Abspaltungen	3.74	164
b) Keine Besteuerung eines Übernahmегewinns	3.79	165
c) Steuerfreiheit eines Veräußerungsgewinns auf Ebene der Anteilseigner	3.81	166
8. Sonderregelungen bei Einbringung einer Betriebsstätte ..	3.88	168
9. Sonderregelungen für hybride Gesellschaften	3.91	168
10. Missbrauchsvorschriften	3.93	169
11. Umsetzungsfristen und unmittelbare Anwendbarkeit ..	3.95	170
12. Europarechtswidrigkeit der Fusionsrichtlinie?	3.100	171
 C. Die Grundfreiheiten als primärrechtliche Grundlage eines Europäischen Umwandlungssteuerrechts	 3.104	 173
I. Vorbemerkung	3.104	173
II. Die unmittelbare Wirkung der Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht	3.105	173
III. Auslegung der Grundfreiheiten durch den EuGH	3.107	174
IV. Vom allgemeinen Diskriminierungsverbot zu Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit als für das Internationale Umwandlungssteuerrecht maßgebliche Grundfreiheiten	3.112	175
V. Der Aufbau der Grundfreiheiten	3.118	176
1. Voraussetzung eines grenzüberschreitenden Bezugs	3.118	176
2. Schutzbereich und Normenkonkurrenz zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit	3.120	176
a) Direkter Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit	3.120	176
b) Direkter Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit	3.123	177
c) Abgrenzung und Normenkonkurrenz	3.125	178
d) Erweiterungen des Schutzbereichs der Grundfreiheiten	3.130	181
3. Eingriff	3.137	183
4. Rechtfertigung	3.141	185
a) Vorbemerkung	3.141	185
b) Legitimer Zweck	3.142	185
c) Verhältnismäßigkeitsgrundsatz	3.150	188

	Rz.	Seite
VI. Auswirkungen eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten im Internationalen Steuerrecht	3.151	188
VII. Zeitlicher Geltungsbereich	3.153	189
1. Vorbemerkung	3.153	189
2. Grundsätzlicher Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Grundfreiheiten	3.154	189
3. Versetzte Wirkung für später beigetretene Mitgliedstaaten	3.159	190
4. Beschränkte Rückwirkung der Grundfreiheiten nur im Ausnahmefall	3.160	191
D. Spannungsfelder zwischen Europarecht und deutschem Umwandlungssteuerrecht	3.165	192
I. Vorbemerkung	3.165	192
II. § 1 UmwStG: Beschränkter Katalog begünstigter Vorgänge ..	3.168	192
III. § 2 Abs. 1 UmwStG: Steuerliche Rückwirkung	3.170	193
IV. § 3 Abs. 2 UmwStG: Erfordernis der Steuerverstrickung ..	3.171	193
V. § 11 Abs. 1 UmwStG: Kein Buchwertprivileg bei Abwärtsverschmelzung mit ausländischer Anteilseignerin?	3.172	194
VI. § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG: Erfordernis der Steuerverstrickung	3.173	194
VII. § 11 Abs. Abs. 2 Sätze 2 und 3 UmwStG: Beteiligungskorrekturgewinn	3.174	194
VIII. § 11 Abs. 3 UmwStG: Antragsfrist	3.175	195
IX. § 12 Abs. 1 Satz 1 UmwStG	3.176	195
X. § 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG: Beteiligungskorrekturgewinn ..	3.177	195
XI. § 12 Abs. 2 UmwStG: Außerbilanzielle Hinzurechnung von 5 % des steuerfreien Übernahmegewinns	3.178	195
XII. § 12 Abs. 3 UmwStG: Insbesondere Untergang von Verlustvorträgen	3.179	196
XIII. § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG: Erfordernis der Steuerverstrickung	3.181	196
XIV. § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG: Teilbetriebserfordernis und neutrales Vermögen	3.182	197
XV. § 15 Abs. 2 UmwStG: Haltefristen	3.184	197
XVI. § 20 Abs. 1: Erfordernis neuer Anteile	3.185	197
XVII. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG: Steuerverstrickung in Deutschland	3.186	198
XVIII. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG: Antragsfrist	3.187	198
XIX. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG: Unzulässigkeit der Doppelten Buchwertverknüpfung	3.188	198

	Rz.	Seite
XX. § 20 Abs. 6 Satz 4 UmwStG: Untergang insbesondere von Verlustvorträgen	3.189	198
XXI. 20 Abs. 9 UmwStG: Untergang von Zinsvortrag und EBIT-DA-Vortrag	3.190	198
XXII. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG: Erfordernis neuer Anteile	3.191	199
XXIII. § 21 Abs. 2 Satz 1 UmwStG: Unzulässigkeit der Doppelten Buchwertverknüpfung	3.192	199
XXIV. § 21 Abs. 2 Satz 3 UmwStG: Ausschließliche Begünstigung des qualifizierten Anteiltauschs	3.193	199
XXV. § 22 Abs. 1 UmwStG: Besteuerung des Einbringungsge- winns I	3.194	199
XXVI. § 22 Abs. 2 UmwStG: Besteuerung des Einbringungsge- winns II	3.196	200
XXVII. § 22 Abs. 3 UmwStG: Nachweispflichten	3.197	200
XXVIII. § 24 Abs. 2 UmwStG: Erfordernis der Steuerverstrickung im Inland	3.198	200
 E. Verfahrensfragen und Rechtsschutz im Europäischen Umwand- lungssteuerrecht	3.199	200
I. Vorbemerkung	3.199	200
II. Die grundsätzliche Bindung an das Verfahrensrecht der Mit- gliedstaaten	3.200	201
III. Europarechtliche Vorgaben für das Steuerverfahren	3.203	201
1. Vorbemerkung	3.203	201
2. Effektivitätsgebot	3.204	201
3. Äquivalenzgrundsatz	3.206	202
IV. Der Weg des Steuerpflichtigen zum EuGH	3.207	202
1. Vorbemerkung	3.207	202
2. Überblick über die relevanten Verfahrensarten	3.208	203
3. Das Vorabentscheidungsverfahren	3.212	204
a) Vorbemerkung	3.212	204
b) Grundsätzliches Verfahren	3.213	204
c) Vorlagerecht und Vorlagepflicht	3.216	205
d) Rechtswirkung der Entscheidung	3.218	205
 F. Ausblick	3.221	206

Kapitel 4
Bedeutung der gesellschaftsrechtlichen Rechtsvergleichung
für das Steuerrecht
(Drinhausen/Keinath)

	Rz.	Seite
A. Einleitung	4.1	208
B. Allgemeiner Teil: Vergleichbarkeitsanforderungen für ausländische Umwandlungsvorgänge nach dem deutschen UmwStG	4.2	208
I. Gesetzliche Grundlagen	4.2	208
II. Begriff des ausländischen Umwandlungsvorgangs	4.12	212
III. Vergleichbarkeit ausländischer Umwandlungsvorgänge	4.15	215
1. Vorbemerkung	4.15	215
2. Umwandlungsfähigkeit der beteiligten Rechtsträger	4.19	217
3. Vergleichbarkeit der Strukturmerkmale des Umwandlungsvorgangs	4.20	218
a) Vorbemerkung	4.20	218
b) Verschmelzung	4.22	218
c) Aufspaltung	4.28	222
d) Abspaltung	4.32	223
e) Formwechsel	4.35	224
4. Sonstige Vergleichbarkeitskriterien	4.36	224
IV. Umwandlungen von SE und grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge	4.38	225
1. Umwandlung von SE	4.38	225
2. Grenzüberschreitende Umwandlungen	4.41	226
a) Vorbemerkung	4.41	226
b) Verschmelzung	4.42	226
c) Spaltung	4.45	228
d) Anwachsung	4.46	229
e) Formwechsel	4.48	230
C. Länderanalyse: Prüfung der Vergleichbarkeit einzelner Umwandlungsvorgänge in ausgewählten EU-Mitgliedstaaten	4.49	231
I. Einleitung	4.49	231
II. Frankreich	4.50	231
1. Verschmelzung	4.50	231
2. Aufspaltung	4.54	232
3. Abspaltung	4.58	232
4. Formwechsel	4.59	233
III. Niederlande	4.60	234
1. Verschmelzung	4.60	234
2. Aufspaltung	4.67	236
3. Abspaltung	4.69	237
4. Formwechsel	4.71	237

	Rz.	Seite
IV. Österreich	4.73	238
1. Verschmelzung	4.73	238
2. Aufspaltung	4.79	240
3. Abspaltung	4.84	241
4. Formwechsel	4.86	242
D. Drittstaatenverschmelzungen	4.87	243
E. Ergebnis	4.91	244

Kapitel 5
Abkommensrechtliche Grundfragen bei
internationalen Umstrukturierungen
(Engel/Engelmann)

A. Gegenstand des Kapitels	5.1	248
B. Abkommensrechtliches Normengefüge	5.3	248
I. Persönlicher Anwendungsbereich	5.3	248
II. Sachlicher Anwendungsbereich	5.9	252
III. Einkünftequalifikation	5.10	252
IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung	5.24	260
V. Unilaterale Regelungen	5.27	262
C. Abkommensrechtliches Prüfungsschema für Umstrukturierungen	5.28	262
D. Abkommensrechtliche Behandlung der Einkünfte aus Umstrukturierungen	5.29	263
I. Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	5.29	263
1. Umwandlungen im Anwendungsbereich des UmwStG ..	5.29	263
a) Anwendungsbereich des UmwStG	5.29	263
b) Einkünfte auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene ..	5.30	264
c) Übertragungsgewinn	5.31	264
d) Übernahmegegewinn	5.32	265
e) Beteiligungskorrekturgewinn	5.34	267
f) Übernahmefolgegewinn	5.35	268
g) Fiktive Ausschüttung gem. § 7 UmwStG	5.36	268
2. Umwandlungen außerhalb des UmwStG	5.38	270
II. Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften	5.39	270
1. Umwandlungen im Anwendungsbereich des UmwStG ..	5.39	270
a) Anwendungsbereich des UmwStG	5.39	270
b) Einkünfte auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene ..	5.40	271
c) Einbringungsgewinn	5.41	272

	Rz.	Seite
d) Einbringungsfolgegewinn	5.44	274
e) Einbringungsgewinn I	5.45	274
f) Einbringungsgewinn II	5.47	275
2. Umwandlungen außerhalb des UmwStG	5.48	276
III. Umwandlung von Kapitalgesellschaften	5.49	277
1. Umwandlungen im Anwendungsbereich des UmwStG ..	5.49	277
a) Anwendungsbereich des UmwStG	5.49	277
b) Einkünfte auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene ..	5.50	277
c) Übertragungsgewinn	5.51	277
d) Übernahmegewinn	5.52	278
e) Beteiligungskorrekturgewinn	5.54	280
f) Übernahmefolgegewinn	5.55	280
g) Veräußerungsgewinne auf Anteilseignerebene	5.56	280
2. Umwandlungen außerhalb des UmwStG	5.57	281
IV. Umstrukturierung von Personengesellschaften	5.59	282
1. Umwandlungen im Anwendungsbereich des UmwStG ..	5.59	282
a) Anwendungsbereich des UmwStG	5.59	282
b) Einkünfte auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene ..	5.60	282
c) Einbringungsgewinn	5.61	283
d) Einbringungsfolgegewinn	5.63	284
e) Einbringungsgewinn II	5.64	284
2. Umwandlungen außerhalb des UmwStG	5.65	284
V. Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	5.66	285
1. Umwandlungen im Anwendungsbereich des UmwStG ..	5.66	285
a) Anwendungsbereich des UmwStG	5.66	285
b) Einkünfte auf Gesellschafts- und Anteilseignerebene ..	5.67	285
c) Einbringungsgewinn	5.68	286
d) Einbringungsgewinn II	5.69	286
2. Umwandlungen außerhalb des UmwStG	5.70	287
E. Vorbehaltsklauseln bei DBA-Freistellung	5.71	287
I. Überblick und Begriffsabgrenzung	5.71	287
II. Divergierende Wahlrechtsausübung	5.82	294
III. Divergenzen bei der Einkünftequalifikation sowie der Einordnung von Umstrukturierungen	5.85	296
F. Rückwirkungsfiktionen	5.91	298
G. Zusammenfassung	5.107	304

Kapitel 6
Gestaltungsgrenzen internationaler Umstrukturierungen:
angestrebte Statusverbesserungen und Abwehrmaßnahmen
gegen „weiße Einkünfte“
(Riedel)

	Rz.	Seite
A. Überblick: Typisierte Missbrauchsabwehr gegen Erlangung umstrukturierungsbedingter Steuervorteile	6.1	306
B. Umwandlungssteuerrechtliche Gestaltungsgrenzen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	6.2	307
I. Verhinderung sog. weißer Einkünfte im Rückwirkungszeitraum (§§ 2 Abs. 3, 20 Abs. 6 Satz 4, 24 Abs. 4 UmwStG)	6.2	307
1. Voraussetzungen und Rechtsfolgen von § 2 Abs. 3 UmwStG	6.2	307
2. Vorprüfung: Anwendung der Rückwirkungsregelungen dem Grunde nach	6.4	308
3. Bestimmung des Umwandlungstichtags i.S.d. § 2 Abs. 1 UmwStG bei Umstrukturierungen mit Auslandsbezug	6.6	309
4. Reduzierung des Risikos der Anwendung von § 2 Abs. 3 UmwStG	6.7	310
II. Einschränkungen bei der Berücksichtigung von Übernahmeverlusten (§ 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG)	6.9	311
III. Grenzen bei Spaltungsvorgängen i.S.d. § 15 UmwStG	6.10	311
1. Schaffung der Teilbetriebsvoraussetzungen bei Spaltungsvorgängen (§ 15 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)	6.10	311
2. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 bis 4 UmwStG)	6.14	313
IV. Vorbehaltensfrist bei der Trennung von Gesellschafterstämmen (§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG)	6.19	316
V. Verhinderung einer gewerbesteuerfreien Betriebsbeendigung im Anschluss an Umstrukturierungen (§ 18 Abs. 3 UmwStG)	6.20	316
VI. Verhinderung von Statusverbesserungen durch Einbringungen (Einbringungsgewinn I und II)	6.22	317
VII. Verhinderung von Statusverbesserungen bei der Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften (§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG)	6.24	319
VIII. Gestaltungsmisbrauch (§ 42 AO) als Sonderfall im umwandlungssteuerlichen Kontext	6.26	320
C. Allgemeine Gestaltungsgrenzen bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen	6.27	321
I. Mißbrauchsabwehr im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuer bei grenzüberschreitenden Strukturen (§ 50d Abs. 3 EStG)	6.27	321

	Rz.	Seite
II. Verhinderung von abgeschirmten Auslandseinkünften bei Niedrigbesteuerung (§§ 7 ff. AStG)	6.29	322
III. Grenzen der Gewerbesteuerfreiheit bei ausländischen Immobiliengesellschaften	6.31	323
IV. Grenzen der Anwendung des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs	6.32	324
D. Zusammenfassendes Ergebnis	6.35	325

Kapitel 7
Erfahrungsberichte mit internationalen
Umwandlungen
(Haller/Goller)

A. Einleitung: Praxiserfahrungen mit internationalen Verschmelzungen im Mittelpunkt	7.1	328
B. Steuerlicher Vergleichbarkeitstest	7.2	328
C. Entstrickung bei grenzüberschreitender Hinausverschmelzung	7.10	333
D. Einheitlichkeitsgebot vs. Verstrickung bei Hereinverschmelzung	7.17	337
E. Ermittlung der Buchwerte bei Hereinverschmelzung	7.23	340
F. Ermittlung des Einlagenbestands bei Hereinverschmelzung	7.25	341
G. Steuerliche Rückwirkung	7.28	343
H. Verlustnutzung	7.32	346
I. Praxiserprobte Absicherungsmöglichkeiten	7.36	348

2. Teil
Auslandsbezogene Umstrukturierungen
im Einzelnen

Kapitel 8
Umwandlungen von Kapitalgesellschaften
in Personengesellschaften
(Jäschke/Link)

A. Einleitung	8.1	357
I. Motivation für eine Umwandlung, optimale Steuerstruktur	8.1	357
II. Arten der Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften	8.5	363

	Rz.	Seite
III. Anwendungsbereich des Zweiten Teils des UmwStG	8.6	364
1. Inländische Umwandlungen von Kapital- in Personengesellschaften	8.6	364
2. Inlandsumwandlungen mit Auslandsbezug, grenzüberschreitende Umwandlungen und ausländische Umwandlungen	8.7	364
3. Steuerliche Rückwirkung bei Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften	8.9	366
IV. DBA-Fragen	8.20	370
1. Abkommensrechtliche Behandlung des Übertragungsgewinns	8.20	370
2. Abkommensrechtliche Behandlung der steuerlichen Effekte aus einer Umwandlung nach §§ 3 ff. UmwStG auf Anteilseignerebene	8.21	371
3. Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen und § 5 UmwStG	8.23	372
4. Abkommensrechtliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern	8.24	373
5. Abkommensrechtliche Behandlung von Beteiligungen an Gesellschaften	8.25	376
V. Fusionsrichtlinie	8.31	379
 B. Grundsätze der Besteuerung der Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft nach dem UmwStG (Inlandssachverhalte)	8.33	380
I. Besteuerungsthemen (Überblick)	8.33	380
1. Verschmelzung, Formwechsel	8.33	380
2. Abspaltung, Aufspaltung	8.35a	381
3. Ausgliederung und andere Formen der Einbringung	8.35b	382
II. Teilbetriebserfordernis bei Spaltungen	8.35c	382
III. Besteuerung der übertragenden Kapitalgesellschaft	8.36	386
1. Wertansatz in der steuerlichen Schlussbilanz	8.36	386
2. Antrag nach § 3 Abs. 2 UmwStG	8.40	387
3. Besteuerung des Übertragungsgewinns	8.43	388
IV. Steuerliche Folgen für die übernehmende Personengesellschaft (Ermittlung der Einkünfte) und Besteuerung der Gesellschafter	8.47	389
1. Allgemeines, Ausgangsfall	8.47	389
2. Ermittlung des Übernahmevergebnisses	8.49	391
3. Besteuerung der offenen Rücklagen, Kapitalertragsteuer- einbehalt	8.54	393
4. Gewerbesteuerliche Behandlung	8.55	394

	Rz.	Seite
C. Inlandsumwandlungen mit Auslandsbezug	8.56	395
I. Mögliche Konstellationen (Überblick)	8.56	395
II. Steuerliche Besonderheiten bei Verschmelzung, Formwechsel, Auf- und Abspaltung	8.57	395
1. Beteiligung einer ausländischem Gesellschaftsstatut unterliegenden Gesellschaft: Persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG und vergleichbarer ausländischer Vorgang	8.57	395
2. Gesellschafterbezogene Prüfung des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG	8.58	396
3. Betriebsvermögen beim übernehmenden Rechtsträger, § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 1 UmwStG	8.60	396
4. Sicherstellen der Besteuerung, § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbs. 2 UmwStG	8.64	398
5. Kein Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	8.66	398
6. Auswirkungen der BFH-Rechtsprechung zum Verständnis des Besteuerungsrechts bei Neuzuordnung von Wirtschaftsgütern	8.71	401
7. Vereinbarkeit mit Unionsrecht	8.74	402
8. Einlagerfiktion des § 5 Abs. 2 UmwStG bei beschränkt steuerpflichtigen Anteilseignern	8.76	403
9. Überführungsifiktion für betriebliche Anteile, § 5 Abs. 3 UmwStG	8.82	407
10. Besteuerung der offenen Rücklagen, Kapitalertragsteuer-einbehalt	8.89	410
11. Ausländische Anteilseigner	8.92	411
12. Zuschlag für neutrales Vermögen, § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG	8.95	412
13. Verlustabzug bei Auslandsbetriebsstätten	8.98	414
III. Zusammenfassendes Beispiel zu einer Umwandlung mit Auslandsberührungen	8.99	414
IV. Steuerliche Besonderheiten bei Ausgliederung und anderen Formen der Einbringung gem. § 24 UmwStG	8.99a	416
1. Persönlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG	8.99a	416
2. Vergleichbarer ausländischer Vorgang, § 1 Abs. 4 UmwStG	8.99b	417
3. Steuerliche Rückwirkung	8.99c	417
4. Antragsrecht auf Buch- oder Zwischenwertansatz – kein Ausschluss bzw. keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 24 Abs. 2 UmwStG	8.99d	417
D. Auslandsumwandlungen mit Inlandsbezug nach dem UmwStG	8.100	418
I. Mögliche Konstellationen (Überblick)	8.100	418

	Rz.	Seite
II. Steuerliche Besonderheiten bei Verschmelzung, Formwechsel, Auf- und Abspaltung	8.101	419
1. Persönlicher Anwendungsbereich der §§ 3 ff., 16 UmwStG	8.101	419
2. Vergleichbarer ausländischer Vorgang, § 1 Abs. 1 UmwStG	8.102	419
3. Mängel der Umwandlung	8.105	425
4. Steuerliche Rückwirkung	8.108	426
5. Antragsrecht auf Buch- oder Zwischenwertansatz, § 3 Abs. 2 UmwStG	8.109	426
6. Kein Ausschluss bzw. keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG	8.112	427
7. Steuerliche Schlussbilanz	8.113	427
8. Erklärungspflicht, Antragspflicht, zuständiges Finanzamt	8.118	429
9. Erstmalige Steuerverstrickung von Wirtschaftsgütern in Deutschland	8.120	430
10. Zuschlag für neutrales Vermögen	8.122	432
11. Gewerbesteuer	8.123	433
III. Zusammenfassendes Beispiel zu einer Auslandsumwandlung mit Inlandsbezug (Formwechsel im europäischen Ausland) ..	8.125	434
1. Beispiel: Formwechsel in Polen	8.125	434
2. Anwendbarkeit des deutschen UmwStG	8.126	435
3. Rückwirkungszeitraum	8.130	435
4. Rechtsfolgen beim neuen Rechtsträger (polnische Personengesellschaft), §§ 4, 6, 8 UmwStG	8.132	436
5. Rechtsfolgen beim deutschen Anteilseigner	8.135	436
6. Verhältnis zwischen § 3 UmwStG und § 4 Abs. 4 Satz 2 UmwStG	8.142	438
IV. Steuerliche Besonderheiten bei Ausgliederung und anderen Einbringungsfällen	8.144a	439
1. Persönlicher Anwendungsbereich des § 24 UmwStG	8.144a	439
2. Vergleichbarer ausländischer Vorgang, § 1 Abs. 4 UmwStG	8.144b	439
3. Steuerliche Rückwirkung	8.144c	440
4. Antragsrecht auf Buch- oder Zwischenwertansatz – kein Ausschluss bzw. keine Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, § 24 Abs. 2 UmwStG	8.144d	440
V. Umwandlungen außerhalb des UmwStG mit inländischem Gesellschafter	8.145	440
1. Umwandlungen als tauschähnliche Vorgänge	8.145	440
2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft außerhalb des UmwStG	8.155	444
3. Verschmelzung auf eine Personengesellschaft	8.156	445

	Rz.	Seite
4. Formwechsel in eine Personengesellschaft außerhalb des UmwStG	8.160	447
VI. Hinzurechnungsbesteuerung bei der Umwandlung ausländischer Kapitalgesellschaften?	8.162	448
E. Grenzüberschreitende Umwandlungen	8.168	450
I. Hinausverschmelzungen	8.168	450
1. Zivilrechtliche Grundlagen, mögliche Konstellationen ..	8.168	450
2. Steuerliche Besonderheiten	8.170	451
3. Fallkonstellation Hinausverschmelzung	8.192	457
II. Hereinverschmelzung	8.193	460
1. Mögliche Konstellationen (Überblick)	8.193	460
2. Steuerliche Besonderheiten	8.194	461
III. Grenzüberschreitender Formwechsel	8.199	463
IV. Grenzüberschreitender Spaltungen	8.200	465

Kapitel 9
Umwandlungen von Personengesellschaften
in Kapitalgesellschaften
(Sterner)

A. Einleitung	9.1	472
I. Besonderheiten deutscher Personengesellschaftsbesteuerung mit Umwandlungsrelevanz	9.1	472
II. Inländische Steuerrechtsaspekte für Personengesellschaftsstruktur	9.2	474
III. Ausländische Steuerrechtsaspekte für Personengesellschaftsstruktur	9.9	477
IV. Praxiserprobte Vorgehensweise bei Umwandlung einer Personengesellschaft	9.11	478
1. Erste Stufe: Laufender Belastungsvergleich, Exitszenario ..	9.13	478
2. Zweite Stufe: Ermittlung der umwandlungsbezogenen Steuerbelastung	9.18	480
B. Einbringung einer deutschen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine deutsche Kapitalgesellschaft mit Auslandsgesellschafter oder -vermögen	9.23	482
I. Grundlagen	9.23	482
1. Deutsche Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ..	9.23	482
2. Deutsche Kapitalgesellschaft	9.31	484
3. Auslandsbezug	9.33	485
4. Umwandlung (oder Einbringung)	9.36	485
5. (Keine) steuerpflichtige Aufdeckung stiller Reserven	9.40	487

	Rz.	Seite
II. Buchwertansatz für den Einbringungsvorgang	9.47	488
1. Einleitung	9.47	488
2. Anwendbarkeit des UmwStG	9.48	488
a) Vorbemerkung	9.48	488
b) Ausländisches Vermögen	9.52	490
c) Ausländische Gesellschafter (natürliche Personen oder Kapitalgesellschaften)	9.57	491
3. Umwandlung bzw. Einbringung	9.77	496
a) Vorbemerkung	9.77	496
b) Einbringungsgegenstand: Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil i.S.d. § 20 Abs. 1 UmwStG	9.80	497
c) Übernehmende Kapitalgesellschaft	9.85	498
d) Einbringung	9.87	498
4. Antrag (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	9.113	503
III. Sperrfrist	9.114	503
IV. Rückbeziehung	9.115	504
V. Ausländische Rechtsfolgen	9.116	504
1. Erfordernis der Prüfung ausländischer Steuerrechtsfolgen	9.116	504
2. Umwandlung (bzw. Einbringung) zu deutschen steuerli- chen Buchwerten	9.119	505
3. Umwandlung (bzw. Einbringung) zu deutschen steuerli- chen gemeinen Werten oder Zwischenwerten	9.123	506
C. Einbringung einer deutschen Personengesellschaft (Mitunterneh- merschaft) in eine ausländische Kapitalgesellschaft	9.126	506
I. Vorbemerkung	9.126	506
II. Grundlagen	9.127	507
1. Deutsche Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ..	9.127	507
2. Ausländische Kapitalgesellschaft	9.130	507
3. Auslandsbezug	9.133	508
4. Umwandlung (oder Einbringung)	9.137	509
5. (Keine) steuerpflichtige Aufdeckung steuerlicher stiller Reserven	9.145	511
III. Buchwertansatz für den Einbringungsvorgang	9.152	513
1. Vorbemerkung	9.152	513
2. Anwendbarkeit des UmwStG	9.153	513
a) Vorbemerkung	9.153	513
b) Nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung fin- det, gegründete Gesellschaft	9.159	515
c) Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Ho- heitsgebiets eines EU- oder EWR-Staates	9.162	516

	Rz.	Seite
3. Umwandlung bzw. Einbringung	9.163	516
a) Vorbemerkung	9.163	516
b) Einbringungsgegenstand	9.164	517
c) Übernehmende Kapitalgesellschaft	9.165	517
d) Einbringung	9.166	517
4. Buchwertansatz	9.173	519
a) Sicherstellung, dass das Betriebsvermögen später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt	9.174	519
b) Passivposten des eingebrachten Betriebsvermögens die Aktivposten nicht übersteigen	9.177	519
c) Begründung eines unbeschränkten oder beschränkten deutschen Besteuerungsrechts	9.182	521
5. Antrag (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	9.185	522
IV. Sperrfrist	9.186	522
V. Rückbeziehung	9.187	522
VI. Ausländische Rechtsfolgen	9.188	522
1. Erfordernis zur Prüfung ausländischer Rechtsfolgen	9.188	522
2. Umwandlung (bzw. Einbringung) zu deutschen steuerli- chen Buchwerten	9.192	523
3. Umwandlung (bzw. Einbringung) zu deutschen steuerli- chen gemeinen Werten oder Zwischenwerten	9.196	524
D. Einbringung einer ausländischen Personengesellschaft (Mitunter- nehmerschaft) in eine deutsche Kapitalgesellschaft	9.199	525
I. Grundlagen	9.199	525
1. Ausländische Personengesellschaft (Mitunternehmer- schaft)	9.199	525
2. Deutsche Kapitalgesellschaft	9.203	526
3. Auslandsbezug	9.204	526
4. Umwandlung (oder Einbringung)	9.206	527
5. (Keine) steuerpflichtige Aufdeckung steuerlicher stiller Reserven	9.210	528
II. Buchwertansatz für den Einbringungsvorgang	9.218	530
1. Vorbemerkung	9.218	530
2. Anwendbarkeit des UmwStG	9.219	531
3. Umwandlung bzw. Einbringung	9.223	532
4. Begründung eines deutschen Besteuerungsrechts	9.226	533
5. Fiktive Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bei Einbringung einer ausländischen Personengesellschaft (§ 20 Abs. 8 UmwStG)	9.229	533
III. Sperrfrist	9.231	534
IV. Rückbeziehung	9.232	534

	Rz.	Seite
V. Ausländische Rechtsfolgen	9.233	535
1. Vorbemerkung	9.233	535
2. Ebene der Gesellschafter	9.234	535
a) Vorbemerkung	9.234	535
b) Aus der Sicht des ausländischen Staates intransparente Gesellschaft	9.235	535
c) Aus der Sicht des ausländischen Staates transparente Gesellschaft	9.236	535
3. Ebene der ausländischen Personengesellschaft	9.238	536
a) Vorbemerkung	9.238	536
b) Aus der Sicht des ausländischen Staates intransparente Gesellschaft	9.239	536
c) Aus der Sicht des ausländischen Staates transparente Gesellschaft	9.241	536
4. Wechselwirkungen zwischen deutschen und ausländischen steuerlichen Rechtsfolgen	9.242	536
a) Umwandlung (bzw. Einbringung) zu deutschen steuerlichen Buchwerten	9.242	536
b) Umwandlung (bzw. Einbringung) zu deutschen steuerlichen gemeinen Werten oder Zwischenwerten	9.246	537
E. Einbringung einer ausländischen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) in eine ausländische Kapitalgesellschaft	9.250	538
I. Vorbemerkung	9.250	538
II. Grundlagen	9.251	539
1. Ausländische Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft)	9.251	539
2. Ausländische Kapitalgesellschaft	9.254	540
3. Auslandsbezug	9.255	540
4. Umwandlung (oder Einbringung)	9.258	540
5. (Keine) steuerpflichtige Aufdeckung steuerlicher stiller Reserven	9.260	541
III. Buchwertansatz für den Einbringungsvorgang	9.265	542
1. Vorbemerkung	9.265	542
2. Anwendbarkeit des UmwStG	9.266	542
3. Umwandlung bzw. Einbringung	9.274	544
4. Buchwertansatz	9.277	545
5. Antrag (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG)	9.282	546
IV. Sperrfrist, Rückbeziehung	9.283	546
V. Ausländische Rechtsfolgen	9.284	546
F. Fiktiver Formwechsel durch Option zur Körperschaftsbesteuerung	9.288	547
I. Vorbemerkung	9.288	547
II. Grundlagen	9.291	548

	Rz.	Seite
III. Buchwertansatz für den Einbringungsvorgang	9.293	549
1. Einleitung	9.293	549
2. Voraussetzungen der Buchwertfortführung	9.294	549
IV. Gestaltungshinweis	9.298	551

Kapitel 10
Umwandlungen von Kapitalgesellschaften
(Beinert/Scheifele)

A. Einleitung	10.1	558
I. Inhalt und Aufbau	10.1	558
1. Überblick	10.1	558
2. Umwandlungen	10.2	558
3. Kapitalgesellschaften	10.5	558
4. Internationale Bezüge	10.6	558
a) Begriff	10.6	558
b) Gesellschaftsrechtliches versus steuerrechtliches Be- griffsverständnis	10.7	559
c) Fallgruppen	10.18	563
II. Rechtsgrundlagen	10.22	563
1. Einleitung	10.22	563
2. Im Anwendungsbereich des UmwStG	10.23	563
3. Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG	10.24	564
B. Anwendungsbereich des UmwStG	10.25	564
I. Einleitung	10.25	564
II. Persönlicher Anwendungsbereich	10.27	565
III. Sachlicher Anwendungsbereich	10.29	566
1. Überblick	10.29	566
2. Umwandlungen i.S.v. §§ 2, 123 Abs. 1, 2 UmwG	10.30	566
3. Vergleichbare ausländische Vorgänge	10.31	567
C. Steuerrechtliche Rückbeziehung	10.34	568
I. Inländische Umwandlung mit Auslandsbezug	10.34	568
II. Ausländische Umwandlung mit Inlandsbezug	10.36	569
III. Hinausumwandlung	10.37	569
IV. Hereinumwandlung	10.44	572
V. Anteiltausch	10.45	573
D. Inländische Umwandlung mit Auslandsbezug	10.46	573
I. Begriff	10.46	573
II. Rechtsgrundlagen	10.47	573

	Rz.	Seite
III. Im Anwendungsbereich des UmwStG	10.48	574
1. Einleitung	10.48	574
2. Auslandsbezug durch ausländische Anteilseigner	10.49	574
a) Begriff und Beispiele	10.49	574
b) Übertragende Gesellschaft	10.50	576
c) Übernehmende Gesellschaft	10.59	583
d) Inländische Anteilseigner	10.61	583
e) Ausländische Anteilseigner	10.62	583
3. Auslandsbezug durch ausländisches Vermögen	10.74	588
a) Beispiel	10.74	588
b) Bestehen eines deutschen Besteuerungsrechts	10.75	588
c) Übertragende Gesellschaft	10.83	591
d) Übernehmende Gesellschaft	10.101	600
e) Anteilseigner	10.103	601
IV. Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG	10.104	601
1. Beispiel	10.104	601
2. Rechtsnatur	10.105	601
3. Übertragende Gesellschaft	10.108	603
a) Gewinnrealisierung	10.108	603
b) Berücksichtigung ausländischer Steuer	10.111	605
4. Übernehmende Gesellschaft	10.112	605
a) Zugangsbewertung	10.112	605
b) Übernahmevergebnis	10.114	605
c) Keine Rechtsnachfolge	10.115	606
5. Inländische Anteilseigner	10.116	606
a) Rechtsgrundlagen	10.116	606
b) Veräußerung (Tausch, tauschähnlicher Vorgang) ..	10.118	606
c) Sachausschüttung	10.119	607
d) Liquidationsauskehrung	10.123	608
e) Steuerneutralität für Kleingesellschafter (§ 20 Abs. 4a EStG)	10.127	609
6. Ausländische Anteilseigner	10.132	611
E. Ausländische Umwandlung mit Inlandsbezug	10.136	613
I. Begriff	10.136	613
II. Rechtsgrundlagen	10.137	613
III. Im Anwendungsbereich des UmwStG	10.138	613
1. Anwendbarkeit der §§ 11 ff. bzw. § 15 UmwStG	10.138	613
2. Inlandsbezug durch im Inland steuerverstrickte Anteile ..	10.139	614
a) Arten des Inlandsbezugs	10.139	614
b) Übertragende Gesellschaft	10.141	614
c) Übernehmende Gesellschaft	10.144	615
d) Inländische Anteilseigner	10.145	615
e) Ausländische Anteilseigner	10.164	625

	Rz.	Seite
3. Inlandsbezug durch inländisches Vermögen	10.166	628
a) Beispiel	10.166	628
b) Übertragende Gesellschaft	10.167	629
c) Übernehmende Gesellschaft	10.183	634
d) Inländische/ausländische Anteilseigner	10.188	635
IV. Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG	10.189	635
1. Rechtsgrundlage	10.189	635
2. Inlandsbezug durch im Inland steuerverstrickte Anteile ..	10.191	636
a) Inländischer Anteilseigner	10.191	636
b) Ausländische Anteilseigner	10.204	640
3. Inlandsbezug durch inländisches Vermögen	10.207	640
a) Beispiel	10.207	640
b) Übertragende Gesellschaft	10.208	641
c) Übernehmende Gesellschaft	10.211	642
F. Hinausumwandlung	10.214	642
I. Begriff	10.214	642
II. Entstrickung	10.215	642
1. Rechtsgrundlagen	10.215	642
a) Entstrickungsregelungen	10.215	642
b) Anwendung der Entstrickungsregelungen	10.222	645
2. Europarechtskonformität der umwandlungssteuerrechtlichen Entstrickungsregelungen	10.233	651
3. Umwandlungssteuerrechtliche („passive“) Entstrickung ..	10.236	652
a) Beispiele	10.236	652
b) Zu einzelnen Fallgruppen	10.238	654
4. Aktive Entstrickung	10.241	655
III. Hinausverschmelzung	10.244	656
1. Hinausverschmelzung in EU-/EWR-Raum	10.244	656
a) Beispiel	10.244	656
b) Anwendungsbereich des UmwStG	10.245	657
c) Übertragende Gesellschaft	10.249	658
d) Übernehmende Gesellschaft	10.250	658
e) Inländische/ausländische Anteilseigner	10.254	659
2. Hinausverschmelzung in Drittstaat	10.259	661
IV. Hinausspaltung	10.260	662
G. Hereinumwandlung	10.267	664
I. Begriff	10.267	664
II. Verstrickung	10.268	664
III. Entstrickung	10.275	667
IV. Hereinverschmelzung	10.276	668
1. Hereinverschmelzung aus EU-/EWR-Raum	10.276	668
a) Beispiel	10.276	668

	Rz.	Seite
b) Anwendungsbereich des UmwStG	10.277	668
c) Übertragende Gesellschaft	10.278	668
d) Übernehmende Gesellschaft	10.280	669
e) Inländische/ausländische Anteilseigner	10.285	671
2. Hereinverschmelzung aus Drittstaat	10.287	672
V. Hereinspaltung	10.288	672
H. Anteiltausch	10.295	673
I. Begriff	10.295	673
II. Rechtsgrundlagen	10.296	673
1. Anwendbarkeit des UmwStG	10.296	673
2. Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG	10.300	675
III. Anteiltausch nach § 21 UmwStG	10.302	677
1. Arten des internationalen Bezugs	10.302	677
2. Ausländischer Einbringender	10.303	677
a) Beispiel	10.303	677
b) Übernehmende Gesellschaft	10.304	677
c) Einbringender	10.308	679
3. Übernehmende Gesellschaft im Ausland ansässig	10.319	682
a) Beispiele	10.319	682
b) Übernehmende Gesellschaft	10.320	684
c) Einbringender	10.322	684
4. Ausländische erworbene Gesellschaft	10.331	687
5. Mitteilungspflicht nach DAC6	10.332	688
IV. Außerhalb des Anwendungsbereichs des UmwStG	10.333	689

Kapitel 11
Umwandlungen von transparent
besteuerten Personengesellschaften
(Prinz)

A. Grundfragen der internationalen Umstrukturierung von Personengesellschaften	11.1	693
I. Deutsche Personengesellschaftbesteuerung im Umbruch mit Folgen für internationale Umstrukturierungen	11.1	693
II. Internationale Konzeptvielfalt bei der Personengesellschafts-Besteuerung	11.6	698
III. Internationale Umstrukturierungskonstellationen für Personengesellschaften	11.9	701
B. § 24 UmwStG als umstrukturierungsbezogene Grundnorm mit globalem Anwendungsbereich	11.11	704
I. Grundlagen des § 24 UmwStG	11.11	704

	Rz.	Seite
II. Internationale Anwendung des § 24 UmwStG	11.17	708
C. Grenzüberschreitende Einbringung/Verschmelzung von Personengesellschaften	11.19	710
I. Unterschiedliche Gestaltungswege für Herein- und Hinaus-Umstrukturierungen	11.19	710
II. Ertragsteuerfolgen einer „Hinausverschmelzung“	11.22	712
III. Ertragsteuerfolgen einer „Hereinverschmelzung“	11.28	715
D. Grenzüberschreitende Sitzverlegung einer Personengesellschaft ..	11.29	716
E. Besondere Umstrukturierungsgefahren internationaler Umwandlungen durch Sonderbetriebsvermögen	11.32	717
F. Ergebnis	11.36	719

Kapitel 12

Wegzug und Zuzug

(Schnittker/Schümmer/Pitzal)

A. Einleitung	12.1	726
B. Wegzugskonstellationen	12.6	728
I. Allgemeine gesellschafts- und kollisionsrechtliche Rahmenbedingungen	12.6	728
1. Nationales Sachrecht/Gesellschaftsrecht	12.6	728
a) Vorbemerkung	12.6	728
b) Kapitalgesellschaft	12.7	729
c) Personengesellschaft	12.8	729
2. Kollisionsrecht	12.11	731
a) Vorbemerkung	12.11	731
b) International unterschiedliche Anknüpfungskriterien: Sitz-/Gründungstheorie	12.12	732
c) Deutsches Kollisionsrecht	12.13	732
3. Bisheriger Rechtsrahmen	12.14	733
4. Grenzüberschreitender Formwechsel nach der GesR-RL ..	12.18	735
5. Zusammenfassung der Wegzugsfälle	12.22	738
6. Folgen der Wegzugsfälle für das Gesellschaftsvermögen ..	12.25	740
II. Steuerliche Rahmenbedingungen des Wegzugs	12.30	743
1. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft vom Inland in einen EU-/EWR-Staat (Fallgruppe KapG 1)	12.30	743
a) Sachverhalt	12.30	743
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.31	743
c) Steuerrechtliche Konsequenzen	12.32	743

	Rz.	Seite
2. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft vom Inland in einen EU-/EWR-Staat (Fallgruppe PersG 1.1 und PersG 1.2)	12.53	753
a) Sachverhalt	12.53	753
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.54	753
c) Steuerliche Konsequenzen	12.56	754
3. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft vom Inland in einen Drittstaat mit Gründungstheorie (Fallgruppe KapG 1)	12.60	756
a) Sachverhalt	12.60	756
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.61	756
c) Steuerliche Konsequenzen	12.62	756
4. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft vom Inland in einen Drittstaat mit Gründungstheorie (Fallgruppen PersG 1.1 und 1.2)	12.65	757
a) Sachverhalt	12.65	757
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.66	757
c) Steuerliche Konsequenzen	12.67	758
5. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft vom Inland in einen Drittstaat mit Sitztheorie (Fallgruppe KapG 2)	12.68	758
a) Sachverhalt	12.68	758
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.69	759
c) Steuerliche Konsequenzen	12.70	759
6. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft vom Inland in einen Drittstaat mit Sitztheorie (Fallgruppe PersG 2)	12.72	761
a) Sachverhalt	12.72	761
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.73	761
c) Steuerliche Konsequenzen	12.74	762
7. Grenzüberschreitender Formwechsel einer Kapitalgesellschaft (Fallgruppe KapG 3)	12.79	763
a) Sachverhalt	12.79	763
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.80	763
c) Steuerliche Konsequenzen	12.81	764
d) Europäische Gesellschaft (SE)	12.85	766
8. Grenzüberschreitender Formwechsel einer Personengesellschaft (Fallgruppe PersG 3)	12.89	768
a) Sachverhalt	12.89	768

	Rz.	Seite
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.90	768
c) Steuerliche Konsequenzen	12.91	769
C. Zuzugskonstellationen	12.93	769
I. Allgemeine gesellschafts- und kollisionsrechtliche Rahmenbedingungen	12.93	769
1. Nationales Gesellschaftsrecht	12.93	769
2. Internationales Gesellschaftsrecht	12.94	769
3. Europarecht	12.95	770
4. Völkerrecht	12.97	771
5. Grenzüberschreitender Hereinformwechsel	12.99	772
a) Bisheriger Rechtsrahmen	12.99	772
b) Rechtsrahmen nach der GesR-RL	12.101	772
6. Zusammenfassung der Zuzugsfälle	12.102	773
7. Rechtliche Einordnung der Transformationsphase	12.105	774
II. Steuerliche Rahmenbedingungen des Zuzugs	12.106	775
1. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft aus einem EU-/EWR-Staat mit Gründungstheorie ins Inland (Fallgruppe KapG 1)	12.106	775
a) Sachverhalt	12.106	775
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.107	775
c) Steuerliche Konsequenzen	12.108	775
2. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft aus einem EU-/EWR-Staat mit Gründungstheorie ins Inland (Fallgruppe PersG 1)	12.113	778
a) Sachverhalt	12.113	778
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.114	778
c) Ertragsteuerliche Konsequenzen	12.115	778
3. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft aus einem Drittstaat mit Gründungstheorie ins Inland (Fallgruppe KapG 3)	12.120	779
a) Sachverhalt	12.120	779
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.121	779
c) Steuerliche Konsequenzen	12.122	780
4. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft aus einem Drittstaat mit Gründungstheorie ins Inland (Fallgruppe PersG 3)	12.132	785
a) Sachverhalt	12.132	785
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.133	785
c) Steuerliche Konsequenzen	12.134	785

	Rz.	Seite
5. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Kapitalgesellschaft aus einem den Wegzug nicht gestattenden EU/EWR-Staat ins Inland (Fallgruppe KapG 1 – Umkehrschluss)	12.138	787
a) Sachverhalt	12.138	787
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.139	788
c) Steuerrechtliche Konsequenzen	12.141	788
6. Verlegung des Verwaltungssitzes einer Personengesellschaft aus einem den Wegzug nicht gestattenden EU-/EWR-Staat ins Inland (Fallgruppe PersG 1 – Umkehrschluss)	12.145	790
a) Sachverhalt	12.145	790
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.146	790
c) Steuerliche Konsequenzen	12.147	791
7. Grenzüberschreitender Formwechsel einer Kapitalgesellschaft (Fallgruppe KapG 4)	12.150	792
a) Sachverhalt	12.150	792
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.151	792
c) Steuerliche Konsequenzen	12.152	792
8. Grenzüberschreitender Formwechsel einer Personengesellschaft (Fallgruppe PersG 3)	12.153	793
a) Sachverhalt	12.153	793
b) Konkrete gesellschafts- und kollisionsrechtliche Folgen	12.154	793
c) Steuerliche Konsequenzen	12.155	793
D. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen	12.156	794
I. Vorbemerkung	12.156	794
II. Wegzugsfälle	12.157	794
1. Gesellschaftsrechtliche Konsequenzen	12.157	794
2. Steuerrechtliche Konsequenzen	12.158	795
a) Vorbemerkung	12.158	795
b) Identitätswahrende Wegzugsfälle	12.159	795
c) Identitätsändernde Wegzugsfälle	12.160	795
III. Zuzugsfälle	12.161	796
1. Gesellschaftsrechtliche Konsequenzen	12.161	796
2. Steuerrechtliche Konsequenzen	12.162	796
a) Vorbemerkung	12.162	796
b) Identitätswahrende Zuzugsfälle	12.169	797
c) Identitätsändernde Zuzugsfälle	12.170	797

Kapitel 13
Transfer von Einzelwirtschaftsgütern
im Internationalen Steuerrecht
(Gerten)

	Rz.	Seite
A. Einführung	13.1	804
I. Problemstellung	13.2	804
II. Grundlagen	13.6	808
1. Realisationsprinzip	13.6	808
2. Entstrickung und Verstrickung von Wirtschaftsgütern...	13.9	809
3. Nutzungsentstrickung und Nutzungsverstrickung	13.11	810
III. Bestehender Rechtsrahmen steuerlicher Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen im betrieblichen Bereich	13.13	810
1. Allgemeines Entstrickungs- und Verstrickungskonzept für Einzelwirtschaftsgüter	13.13	810
2. Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen bei Sach- und Funktionsgesamtheiten	13.14	812
3. Spezielle Regelungen zur internationalen Vermögens- und Erfolgsabgrenzung	13.15	813
IV. Anforderungen des höherrangigen Rechts	13.16	814
1. Primäres Unionsrecht (Grundfreiheiten)	13.16	814
a) National Grid Indus	13.17	814
b) DMC	13.20	815
c) Verder Lab Tec	13.23	817
2. Sekundäres Unionsrecht (Anti-Tax-Avoidance-Directives – ATAD)	13.27	818
3. Verfassungsrecht	13.35	821
B. Transfer eines Einzelwirtschaftsguts vom Inland in eine ausländische Betriebsstätte	13.38	822
I. Rechtsentwicklung der Entstrickungsbesteuerung	13.38	822
1. Von der finalen Entnahmetheorie mit aufgeschobener Gewinnrealisierung zum allgemeinen Entstrickungskonzept	13.38	822
a) Finaler Entnahmebegriff der Rechtsprechung	13.38	822
b) Finanzverwaltung: Entnahme mit aufgeschobener Gewinnrealisierung	13.42	824
c) Überführungen in ausländische Nicht-DBA- und DBA-Anrechnungsbetriebsstätten	13.45	825
d) Aufgabe des finalen Entnahmebegriffs durch den BFH	13.46	825
2. Einführung eines allgemeinen Entstrickungskonzepts durch das SEStEG	13.49	827
a) Grundzüge des Entstrickungskonzepts	13.49	827

	Rz.	Seite
b) Leerlaufen der Entstrickungsbesteuerung nach dem BFH-Urteil v. 17.7.2008 – I R 77/06	13.54	829
3. Einführung der § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG mit echter Rückwirkung	13.57	830
4. Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Entstrickungs- regelungen	13.60	831
a) Rückwirkende Bestätigung und Verschärfung der Rechtslage durch das SEStEG und das JStG 2010 ..	13.60	831
b) Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit der Rück- wirkung	13.61	832
c) Ergebnis für Überführungen bis Ende 2010	13.68	836
5. Anpassung der Entstrickungsregelungen an das Unions- recht durch das ATADUmsG	13.71	837
II. Verhältnis der Entstrickungstatbestände zu anderen Vor- schriften	13.73	838
1. Verhältnis der Entstrickungstatbestände zu § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG	13.74	838
a) Rechtslage vor Einführung der Entstrickungsbesteue- rung	13.74	838
b) Rechtslage nach Einführung der Entstrickungs- besteuerung	13.79	841
c) Überführung von Wirtschaftsgütern in ausländische Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen	13.84	844
2. Verhältnis der Entstrickungstatbestände zu § 1 Abs. 5 AStG (AOA)	13.85	845
a) Grundkonzeption des AOA	13.85	845
b) Anwendbarkeit der allgemeinen Entstrickungstat- bestände bei Neuzuordnung von Wirtschaftsgütern infolge Umsetzung des AOA (passive Entstrickung) ..	13.90	847
c) Aufdeckung stiller Reserven als Folge der (anzuneh- menden) Innentransaktion	13.93	848
3. Verhältnis der Entstrickungstatbestände zu § 1 Abs. 3b AStG (Funktionsverlagerung)	13.95	849
4. Verhältnis der Entstrickungstatbestände zu § 1 Abs. 3c AStG (DEMPE)	13.98	850
III. Tatbestandliche Voraussetzungen der Entstrickungsregelun- gen	13.100	851
1. Grundtatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG/§ 12 Abs. 1 Satz 1 KStG	13.100	851
a) Bestehen eines inländischen Besteuerungsrechts ..	13.101	852
b) Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts ..	13.104	852
c) Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Be- steuerungsrechts	13.112	855

	Rz.	Seite
2. Regelbeispiel in § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG und § 12 Abs. 1 Satz 2 KStG (Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechts bei Zuordnungswechsel des Wirtschaftsguts).	13.115	858
a) Anforderungen an einen Zuordnungswechsel i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG/§ 12 Abs. 1 Satz 2 KStG	13.115	858
b) Zuordnungswechsel allein nicht ausreichend, um Entstrickung auszulösen	13.119	859
3. Anwendung der Entstrickungsregelungen auf Personengesellschaften als Unternehmensträger	13.129	865
a) Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus einer Personengesellschaft in deren ausländische Betriebsstätte	13.130	866
b) Entgeltliche Übertragungen auf eine ausländische Personengesellschaft außerhalb des § 6 Abs. 5 EStG ..	13.132	867
c) Wegzug einzelner Gesellschafter	13.133	867
4. Anwendung der Entstrickungsregelungen auf Kapitalgesellschaften als Unternehmensträger	13.135	868
IV. Rechtsfolgen der Entstrickung	13.137	868
1. Behandlung der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte in der Gewinnermittlung	13.138	869
a) Kein Abgang des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen	13.138	869
b) Ansatz des gemeinen Werts aufgrund der Entstrickung	13.140	869
c) Zuordnung des erhöhten Abschreibungsaufwands zum Ergebnis der ausländischen Betriebsstätte	13.142	870
2. Behandlung der Nutzungsentstrickung	13.143	871
3. Wirkung der Entstrickung in anderen Vorschriften	13.144	871
V. Der Ausgleichsposten gem. § 4g EStG	13.145	871
1. Inhalt des Wahlrechts	13.145	871
2. Auflösung des Ausgleichspostens nach § 4g EStG	13.147	874
3. Rückführung des Wirtschaftsguts	13.151	875
C. Transfer eines Einzelwirtschaftsguts vom Ausland in das inländische Stammhaus oder eine inländische Betriebsstätte	13.154	876
I. Rechtsentwicklung der Verstrickungsregelungen	13.154	876
1. Vom finalen Einlagebegriff zum allgemeinen Verstrickungskonzept	13.154	876
2. Einführung eines allgemeinen Verstrickungskonzepts durch das SEStEG	13.155	876
3. Anpassung der Verstrickungsregelungen an das Unionsrecht durch das ATADUmsG	13.157	877
II. Verhältnis der Verstrickungsregelungen zu anderen Vorschriften	13.162	879

	Rz.	Seite
III. Tatbestandliche Voraussetzungen der Verstrickungsregelungen	13.164	880
1. Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts	13.165	880
2. Begründung des deutschen Besteuerungsrechts	13.166	881
3. Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts	13.167	881
IV. Rechtsfolgen der Verstrickung	13.169	882
1. Begründung des deutschen Besteuerungsrechts	13.169	882
2. Verstärkung des deutschen Besteuerungsrechts	13.170	882
D. Sonderfälle der steuerlichen Entstrickung und Verstrickung	13.171	883
I. Überführungen bei unbeschränkter Steuerpflicht im Inland ..	13.171	883
1. Überführungen im Ausland	13.171	883
2. Wegzug aus dem Inland	13.172	884
II. Überführungen bei beschränkter Steuerpflicht im Inland ..	13.173	884
1. Überführungen aus inländischer Betriebsstätte in das Ausland	13.173	884
2. Überführungen aus dem Ausland in eine inländische Betriebsstätte	13.175	884
III. Entstrickung und Verstrickung ohne zurechenbares Verhalten des Steuerpflichtigen	13.178	885
1. Zulässigkeit der passiven Entstrickung	13.179	886
2. Sonderfall: Änderung von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum Abkommensverständnis gewerblich geprägter Personengesellschaften	13.183	888
3. Zulässigkeit der passiven Verstrickung	13.188	890
E. Überführungen und Übertragungen auf Personengesellschaften gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 bis 3 EStG	13.189	891
I. Abgrenzung der Betriebsstätten von Gesellschaft und Gesellschafter	13.189	891
II. Überführung in das SBV bei einer ausländischen Personengesellschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG)	13.193	893
1. Überführung ist Realisationstatbestand vor und nach 2006	13.193	893
a) Ansicht der Finanzverwaltung	13.193	893
b) Eigene Ansicht: Nur Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG	13.196	894
2. Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG bei Überführungen in ausländisches SBV	13.197	895
a) Anwendbarkeit des § 6 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG auf grenzüberschreitende Überführungen	13.197	895
b) Behandlung nach dem Ansatz der Verwaltung	13.198	895
c) Behandlung bei Annahme einer Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG	13.200	896
3. Verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken	13.202	897

	Rz.	Seite
III. Übertragungen in das Gesamthandsvermögen einer ausländischen Personengesellschaft (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) .	13.204	897
1. Unentgeltliche und entgeltliche Übertragungen mit Rechtsträgerwechsel gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	13.204	897
2. Übertragungen aus einem inländischen Betriebs- in ein ausländisches Gesamthandsvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG) ..	13.207	899
a) Vorrang der Veräußerung vor der fiktiven Entnahme?	13.207	899
b) Sicherstellung der stillen Reserven i.S.d. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG	13.210	900
3. Unentgeltliche Übertragungen aus einem inländischen Betriebsvermögen in ein ausländisches Gesamthandsvermögen (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG)	13.215	902
4. Übertragungen aus einem inländischen SBV in ein ausländisches Gesamthandsvermögen	13.216	902
5. Verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken	13.217	902
IV. Übertragungen zwischen ausländischen SBV und/oder ausländischem Gesamthandsvermögen (§ 6 Abs. 5 Satz 1 und Satz 3 Nr. 2 EStG)	13.219	903
1. Vorrang der Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG vor der Entstrickung	13.219	903
2. Buchwertansatz gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG möglich	13.221	904
V. Übertragungen zwischen den ausländischen SBV verschiedener Mitunternehmer (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG)	13.223	905
F. Zusammenfassung	13.226	906

3. Teil

Praxisrelevante Einzelaspekte

Kapitel 14

Steuerliche Gewinnermittlung und

verfahrensrechtliche Aspekte

(Braun)

A. Einleitung	14.1	918
B. Maßgeblichkeit und handelsbilanzielle Bezüge bei Umwandlungen	14.6	920
C. Verschmelzung von Kapital- auf Personengesellschaften (§§ 3–10 UmwStG)	14.13	924
I. Wertansätze und Gewinnermittlung bei der übertragenden Körperschaft	14.13	924

	Rz.	Seite
1. Gewinnermittlungsgrundsätze für die umwandlungssteuerliche Schlussbilanz	14.13	924
2. Grundregel des § 3 Abs. 1 UmwStG: Ansatz zum gemeinen Wert	14.24	929
3. Antragswahlrecht zum Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten (§ 3 Abs. 2 UmwStG)	14.30	933
4. Steuerliche Konsequenzen des Wertansatzes	14.64	951
II. Wertansätze und Gewinnermittlung bei der übernehmenden Personengesellschaft oder natürlichen Person	14.68	953
1. Wertverknüpfung von Übertragungs- und Übernahmobilanz (§ 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG)	14.68	953
2. Beteiligungskorrekturgewinn (§ 4 Abs. 1 Satz 2, 3 UmwStG)	14.75	955
3. Eintritt in die Rechtsstellung des Überträgers/Fußstapfentheorie (§ 4 Abs. 2, 3 UmwStG)	14.79	957
4. Übernahmefolgegewinn (§ 6 UmwStG)	14.83	961
III. Behandlung der Anteile der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	14.92	967
IV. Besonderheiten beim Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft	14.97	971
D. Verschmelzung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§§ 11–13 UmwStG)	14.100	974
I. Wertansätze und Gewinnermittlung bei der übertragenden Körperschaft	14.100	974
II. Wertansätze und Gewinnermittlung bei der übernehmenden Körperschaft	14.107	979
III. Behandlung der Anteile der Anteilseigner der übertragenden Körperschaft	14.110	980
1. Anwendungsbereich und Grundsatz des Ansatzes zum gemeinen Wert	14.110	980
2. Antragswahlrecht zum Ansatz des Buchwertes (§ 13 Abs. 2 UmwStG)	14.112	981
3. Fußstapfentheorie auf Anteilseignerebene	14.118	984
E. Ab- und Aufspaltung von Kapitalgesellschaften	14.119	985
I. Ab- und Aufspaltung von Kapital- auf Kapitalgesellschaften (§ 15 UmwStG)	14.119	985
1. Zivilrechtliche Zulässigkeit und Rückgriff auf §§ 11–13 UmwStG	14.119	985
2. Übertragungs- und Übernahmobilanz im Spaltungsfall ..	14.122	987
3. Teilbetriebserfordernis als Voraussetzung zum Buchwertansatz	14.126	989
4. Missbrauchsvorschriften des § 15 Abs. 2 UmwStG	14.133	993

	Rz.	Seite
II. Ab- und Aufspaltung von Kapital- auf Personengesellschaften (§ 16 UmwStG)	14.137	997
F. Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	14.138	998
I. Wertansätze und Gewinnermittlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	14.138	998
1. Regelbewertung zum gemeinen Wert	14.138	998
2. Auf Antrag Bewertung mit dem Buchwert bzw. Zwischenwert	14.143	1004
3. Verhältnis zum Handelsrecht	14.162	1016
4. Einbringungsfolgegewinn	14.163	1016
II. Wertansätze und Gewinnermittlung beim Einbringenden ...	14.164	1017
1. Einbringungsgewinn und Wertverknüpfung	14.164	1017
2. Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile	14.170	1019
III. Besonderheiten bei Pensionszusagen zugunsten von einbringenden Mitunternehmern	14.173	1020
1. Bilanzierung von Pensionszusagen bei Mitunternehmerschaften	14.173	1020
2. Fall 1: Pensionszusage als steuerlich unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede	14.175	1022
3. Fall 2: Bildung einer Pensionsrückstellung und einer korrespondierenden Forderung nur beim begünstigten Gesellschafter	14.176	1022
4. Fall 3: Bildung einer Pensionsrückstellung und einer quotalen Forderung bei allen Gesellschaftern	14.177	1023
IV. Gewinnermittlung im Rahmen der rückwirkenden Besteuerung des Anteilseigners nach § 22 Abs. 1 UmwStG	14.178	1023
1. Einbringungsgewinn I	14.178	1023
2. Nachträgliche Anschaffungskosten	14.183	1026
3. Antrag auf Buchwertaufstockung bei der übernehmenden Gesellschaft	14.184	1026
V. Besonderheiten beim Formwechsel von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft	14.190	1029
G. Anteiltausch	14.192	1032
I. Wertansatz und Gewinnermittlung bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft	14.192	1032
1. Regelbewertung zum gemeinen Wert	14.192	1032
2. Bewertungswahlrecht beim qualifizierten Anteiltausch ..	14.194	1032
II. Wertansatz und Gewinnermittlung beim Einbringenden ...	14.197	1034
1. Veräußerungspreis der eingebrachten Anteile und Wertansatz der erhaltenen Anteile	14.197	1034

	Rz.	Seite
2. Einbringungsgewinn	14.201	1036
3. Steuerliche Rechtsnachfolge	14.202	1036
III. Rückwirkende Besteuerung beim Anteiltausch und der Mit- einbringung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei Sach- einlage (§ 22 Abs. 2 UmwStG)	14.203	1037
1. Einbringungsgewinn II	14.203	1037
2. Nachträgliche Anschaffungskosten	14.205	1038
H. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmer- anteils in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)	14.206	1039
I. Fazit	14.218	1045

Kapitel 15
Umwandlungsbedingte Zuordnung von
Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten
und Einkünfteabgrenzung
(Korff/Erdem)

A. Einführung	15.1	1050
B. Bedeutung der Betriebsstättenzuordnung bei internationalen Um- wandlungen	15.5	1053
I. Bedeutung für die Entstrickung im Kontext internationaler Umwandlungen	15.5	1053
1. Systematik der Entstrickungsnormen	15.5	1053
a) Grundlegung: Zwei Fallgruppen	15.5	1053
b) Rechtliche Entstrickung (UmwStG)	15.8	1055
c) Tatsächliche Entstrickung (EStG/KStG/AStG)	15.12	1057
2. Gemeinsames Tatbestandsmerkmal: Ausschluss und Be- schränkung des Besteuerungsrechts	15.14	1058
3. Bedeutung der Betriebsstättenzuordnung für die um- wandlungsbedingte Entstrickung	15.25	1063
a) Systematik	15.25	1063
b) Methoden der Betriebsstättenzuordnung	15.27	1064
c) Gewinnzuordnung oder Wirtschaftsgüterzuordnung?	15.28	1066
II. Bedeutung für die Verstrickung im Kontext internationaler Umwandlungen	15.33	1069
III. Bedeutung für die Besteuerung der umwandlungsbedingten Einkünfte	15.36	1071
IV. Einkünfteabgrenzung im Rückwirkungszeitraum	15.37	1071
C. Grundsätze der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstät- ten	15.39	1072
I. Systematik	15.39	1072

	Rz.	Seite
II. Zuordnung nach nationalem Recht	15.41	1073
1. Rechtsgrundlagen	15.41	1073
2. Zuordnungsgrundsätze	15.43	1073
a) Veranlassungsprinzip	15.43	1073
b) Sonderfall: Zentralfunktion des Stammhauses (Fin- Verw)	15.52	1080
c) Relevanz von § 1 Abs. 5 AStG (AOA) und BsGaV	15.59	1083
III. Zuordnung nach Abkommensrecht	15.68	1093
1. Rechtsgrundlagen	15.68	1093
2. Art. 13 OECD-MA	15.70	1094
3. Art. 7 OECD-MA	15.72	1095
IV. Zwischenergebnis	15.75	1097
V. Zuordnung ausgewählter Wirtschaftsgüter	15.76	1098
1. Unbewegliche Wirtschaftsgüter	15.76	1098
2. Bewegliche Wirtschaftsgüter	15.78	1098
3. Beteiligungen (Holdingbetriebsstätte)	15.80	1100
4. Immaterielle Wirtschaftsgüter (inkl. Goodwill, Know- how)	15.86	1106
5. Sonstige Bilanzpositionen	15.88	1109
D. Anwendungsbeispiele: Grenzüberschreitende Hinausverschmel- zung von Kapitalgesellschaften	15.92	1112
I. Vorbemerkung	15.92	1112
II. Kein Zurückbleiben einer inländischen Betriebsstätte	15.93	1112
III. Zurückbleiben einer inländischen Produktionsbetriebsstätte	15.95	1115
IV. Zurückbleiben einer inländischen geschäftsleitenden Hol- dingbetriebsstätte	15.96	1117
V. Zurückbleiben einer inländischen Beratungsbetriebsstätte	15.97	1118
VI. Zurückbleiben einer inländischen Vertriebsbetriebsstätte	15.98	1119
VII. Zurückbleiben einer inländischen Produktionsbetriebsstätte und spätere Einstellung der Tätigkeit	15.99	1120
VIII. Zurückbleiben einer personallosen Betriebsstätte	15.100	1121

Kapitel 16

Funktionsverlagerungen

(Rasch/Leherpeur)

A. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen multinationaler Un- ternehmen durch Funktionsverlagerungen	16.1	1124
I. Überblick	16.1	1124
II. Gesetzliche Grundlagen der Funktionsverlagerung	16.2	1125

	Rz.	Seite
III. Rechtsentwicklung der nationalen Funktionsverlagerungsregelungen	16.5	1128
B. Anwendungsrahmen der Regelungen zur Funktionsverlagerung ..	16.8	1131
C. OECD Entwicklungen bei der Einordnung von Funktionsverlagerungen	16.15	1134
I. Hintergrund der OECD Arbeiten		1134
II. Überarbeitung durch das BEPS Projekt	16.16	1135
III. Zusammenfassender Überblick über Kapitel IX OECD-Leitlinien	16.17	1137
IV. Übereinstimmung/Widersprüche zwischen den OECD-Leitlinien und dem innerstaatlichen Recht zur Funktionsverlagerung	16.20	1139
D. Funktionsverlagerungsregelungen im nationalen Recht	16.23	1144
I. Der Funktionsbegriff	16.23	1144
II. Definition der Funktionsverlagerung	16.30	1148
1. Tatbestandsmerkmal einer Funktionsverlagerung	16.30	1148
2. Kategorisierung von Verlagerungsfällen	16.32	1150
3. Negativabgrenzung	16.40	1154
4. Funktionsverdoppelung	16.44	1155
III. Begriff des Transferpakets	16.47	1158
IV. Bewertung des Transferpakets	16.49	1159
1. Bewertungsverfahren	16.49	1159
2. Gewinnpotentiale	16.52	1160
3. Kapitalisierungszins und -zeitraum	16.59	1163
4. Ermittlung des Einigungsbereichs und Mittelwertvermutung	16.63	1164
V. Ausnahmen von der Transferpaketbewertung	16.70	1168
1. Vermutung einer Nutzungsüberlassung	16.70	1168
2. Escape-Klauseln des § 1 Abs. 3b Sätze 2 und 3 AStG	16.73	1170
3. Altes Recht: Escape-Klauseln des § 1 Abs. 3 S. 10 AStG a.F.	16.74	1172
4. Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche (§ 7 FVerlV)	16.75	1173
VI. Preisanpassungsklausel des § 1a AStG (= § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG a.F.)	16.77	1174
E. Fazit	16.83	1178

Kapitel 17
Absicherung von grenzüberschreitenden
Umstrukturierungen/Gestaltungen
(J. Frey/F.-M. Schwarz)

	Rz.	Seite
A. Einleitung	17.1	1180
B. Absicherung durch Abstimmung mit Finanzbehörden oder Beratern	17.7	1184
I. Verbindliche Auskunft	17.7	1184
1. Allgemeines; Beispielsfall	17.7	1184
2. Voraussetzungen	17.8	1184
3. Gebührenpflicht	17.9	1185
4. Bindungswirkung	17.13	1186
5. Weitere Problemfelder für die Praxis	17.20	1188
a) Geringe Angleichung an internationale Standards	17.20	1188
b) Divergierende Zuständigkeiten	17.24	1189
c) Ablehnung durch Ermessensausübung	17.25	1189
6. Zusammenfassung	17.27	1190
II. Lohnsteuerliche Anrufungsauskunft	17.28	1191
1. Allgemeines	17.28	1191
2. Ausgewählte Problemkreise	17.30	1192
a) Umfang der klärungsfähigen Fragen nach § 19a Abs. 5 EStG	17.30	1192
b) Keine Gebühr	17.32	1192
c) Antragstellung bereits vor Gewährung der Aktienoptionen	17.33	1192
d) Eigene Ermittlungen seitens der Finanzverwaltung	17.36	1194
e) Formale Anforderungen	17.37	1194
3. Zusammenfassung	17.42	1195
III. Unverbindliche Zusagen	17.43	1196
1. Allgemeines	17.43	1196
2. Ausgewählte Problemkreise	17.44	1196
a) „Schlichte“ Auskunft	17.44	1196
b) Unverbindliche Auskunft	17.48	1198
IV. Opinions, Strukturpapiere	17.52	1199
C. Vertragliche und sonstige Sicherungsinstrumente	17.55	1200
I. Freistellungsansprüche	17.55	1200
II. Sprechklauseln	17.60	1201
III. Versicherungen	17.61	1202
IV. Advance Pricing Agreements	17.65	1202
D. Zusammenfassung	17.68	1205

Kapitel 18
Doppelt ansässige Gesellschaften
(Bindl/Stadler)

	Rz.	Seite
A. Einführung	18.1	1209
I. Überblick	18.1	1209
II. Doppelt ansässige Gesellschaften	18.5	1211
1. Kapitalgesellschaften	18.5	1211
a) Begriff	18.5	1211
b) Satzungssitz	18.6	1212
c) Ort der Geschäftsleitung bzw. Verwaltungssitz	18.9	1213
2. Personengesellschaften	18.16	1216
III. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	18.17	1218
1. Verlegung des Satzungssitzes	18.19	1219
2. Verlegung des Verwaltungssitzes	18.21	1220
B. Ausgewählte laufende steuerliche Aspekte	18.23	1222
I. Persönliche Steuerpflicht	18.24	1222
II. Sachliche Steuerpflicht	18.27	1223
1. Innerstaatliches Steuerrecht	18.27	1223
2. Abkommensrecht	18.28	1223
III. Ausschüttungen einer doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft	18.30	1224
1. Innerstaatliche steuerliche Regelungen	18.30	1224
a) Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft	18.30	1224
b) Besteuerung auf Ebene der Anteilseigner	18.31	1225
2. Abkommensrechtliche Aspekte	18.36	1227
a) Vermeidung bzw. Abmilderung der steuerlichen Mehrfachbelastung	18.36	1227
b) Kapitalgesellschaft mit Satzungssitz in Deutschland und Geschäftsleitung im Ausland	18.37	1228
c) Kapitalgesellschaft mit Satzungssitz im Ausland und Geschäftsleitung in Deutschland	18.38	1229
IV. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer doppelt ansässigen Gesellschaft	18.39	1230
V. Ausschüttungen an eine doppelt ansässige Gesellschaft	18.41	1231
1. Innerstaatliche steuerliche Regelungen	18.41	1231
2. Abkommensrechtliche Aspekte	18.43	1232
a) Vorbemerkung	18.43	1232
b) Kapitalgesellschaft mit Satzungssitz in Deutschland und Geschäftsleitung im Ausland	18.44	1232
c) Kapitalgesellschaft mit Satzungssitz im Ausland und Geschäftsleitung in Deutschland	18.45	1233
VI. Gewinne einer doppelt ansässigen Gesellschaft aus der Veräußerung von Anteilen	18.46	1234

	Rz.	Seite
VII. Organschaft	18.48	1235
1. Zulässigkeit als Organträgerin	18.48	1235
a) Ausländische Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland	18.48	1235
b) Inländische Kapitalgesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Ausland	18.50	1237
c) Keine doppelte Verlustnutzung	18.51	1237
2. Zulässigkeit als Organgesellschaft	18.52	1238
a) Ausländische Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland	18.52	1238
b) Inländische Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Ausland	18.55	1240
VIII. Hinzurechnungsbesteuerung	18.57	1241
1. Innerstaatliches Steuerrecht	18.57	1241
2. Abkommensrecht	18.60	1242
3. Fallkonstellationen	18.61	1243
a) Grundfälle	18.62	1243
b) Dreiecksfälle	18.63	1244
C. Ausgewählte Aspekte im Zusammenhang mit Umwandlungen	18.66	1246
I. Anwendung des UmwG	18.66	1246
1. Vorüberlegungen	18.66	1246
a) Persönlicher Anwendungsbereich	18.66	1246
b) Sachlicher Anwendungsbereich	18.67	1247
2. Implikationen für doppelt ansässige Kapitalgesellschaften		
a) Inländische Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz im Ausland	18.70	1248
b) Ausländische Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz im Inland	18.72	1249
II. Anwendung des UmwStG	18.73	1249
1. Persönlicher Anwendungsbereich	18.73	1249
2. Sachlicher Anwendungsbereich	18.79	1251
3. Wesentliche weitere Prüfungsschritte	18.83	1252
III. Fallbeispiele	18.84	1253
1. Fall 1: Verschmelzung zweier niederländischer B.V. mit Verwaltungssitz im Inland	18.84	1253
2. Fall 2: Hinausverschmelzung einer doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft	18.87	1254
3. Fall 3: Formwechsel einer niederländischen B.V. mit Verwaltungssitz im Inland	18.90	1255
D. Zusammenfassung	18.93	1257

Kapitel 19
Hybride Gesellschaften
(Sterner)

	Rz.	Seite
A. Einführung	19.1	1262
B. Begriff und Arten der hybriden Gesellschaften	19.2	1262
I. Begriffsklärung	19.2	1262
II. Rechtstypenvergleich	19.4	1263
III. Verschiedene Arten von Hybriden	19.8	1266
1. Originäre Hybride	19.9	1266
2. Hybride durch Option	19.10	1268
3. Hybride Finanzierung	19.14	1269
4. Deutscher (originärer) Hybrid: Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)	19.17	1271
C. Laufende Besteuerung hybrider Gesellschaften	19.18	1271
I. Vorbemerkung	19.18	1271
II. BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10	19.22	1275
III. Switch-over-Klauseln	19.24	1277
IV. Besteuerung im Veräußerungsfall	19.28	1278
V. Exkurs: Besteuerung von Schachteldividenden bei der KGaA	19.31	1280
D. Nutzung hybrider Gesellschaften bei internationalen Umwandlungen	19.34	1281
I. Vorbemerkung	19.34	1281
II. Ausgangsfall	19.35	1281
III. Grenzüberschreitende Umwandlungen	19.37	1283
1. Umwandlungsvarianten und Anwendungsbereich des UmwStG	19.37	1283
2. Qualifizierung der hybriden Grundeinheit	19.39	1283
3. Fusionsrichtlinie	19.42	1284
4. Umsetzung ins UmwStG	19.46	1286
5. Umwandlungsvorgänge im Einzelnen	19.47	1286
a) (Hinaus-)Verschmelzung durch Neugründung	19.47	1286
b) (Hinaus-)Abspaltung	19.52	1289
c) Ausgliederung	19.54	1289
d) Exkurs: Formwechsel	19.56	1290

Kapitel 20
Option von Personengesellschaften zur
Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)
(Desens)

	Rz. Seite
A. Bedeutung der Körperschaftsteueroption im Internationalen Umwandlungssteuerrecht	20.1 1298
B. Die Körperschaftsteueroption als Alternative zum heterogenen (typusändernden) Formwechsel im Internationalen Steuerrecht	20.9 1303
I. Wirksame Ausübung der Option	20.9 1303
1. Grundinformationen	20.9 1303
2. Wirksame Ausübung der Inlandsoption mit Auslandsbezug (Grundkonstellation 1)	20.13 1304
a) Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft	20.13 1304
b) Kein Investmentfonds i.S.d. Investmentsteuergesetzes	20.16 1306
c) Antragsteller und Zustimmung der Gesellschafter	20.17 1306
d) Form und Frist des Antrags	20.18 1307
e) Richtiges Finanzamt als Antragsadressat	20.19 1307
3. Wirksame Ausübung der Auslandsoption mit Inlandsbezug (Grundkonstellation 2)	20.21 1308
a) Optionsberechtigung einer vergleichbaren ausländischen Gesellschaft	20.21 1308
b) Besondere Voraussetzung: unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht im Staat der Geschäftsleitung	20.25 1309
c) Zustimmung der Gesellschafter einer vergleichbaren ausländischen Gesellschaft	20.26 1310
d) Richtiges Finanzamt als Antragsadressat	20.27 1310
4. Wirksame Optionsausübung bei doppelt ansässigen Personengesellschaften	20.29 1311
a) Doppelansässigkeit durch Geschäftsleitung im Inland und Vertragssitz im Ausland	20.29 1311
b) Doppelansässigkeit durch Geschäftsleitung im Ausland und Vertragssitz im Inland	20.30 1311
II. Steuerliche Behandlung der wirksamen Optionsausübung ..	20.31 1311
1. Die Option als fingierter Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft	20.31 1311
2. Ertragsteuerliche Qualifikation der Rechtsnatur der Option als fingierter Formwechsel	20.32 1312
3. Ertragsteuerliche Bewertung der Option als fingierter Formwechsel nach allgemeinen Bewertungsregeln	20.33 1312
a) Ertragsteuerliche Bewertung der Option einer mitunternehmerischen Personengesellschaft nach allgemeinen Regeln	20.33 1312

	Rz.	Seite
b) Ertragsteuerliche Bewertung der Option einer vermögensverwaltenden Personenhandelsgesellschaft nach allgemeinen Regeln	20.35	1314
4. Ertragsteuerliche Bewertung der Option als fingierter Formwechsel im Anwendungsbereich des UmwStG	20.36	1314
a) Gemeinsame Regeln für die Option von mitunternehmerischen und von vermögensverwaltenden Personen(handels)gesellschaften	20.36	1314
b) Option einer Mitunternehmerschaft (§ 25 S. 1 i.V.m. § 20 UmwStG)	20.39	1316
c) Option einer vermögensverwaltenden Personenhandelsgesellschaft (§ 21 UmwStG)	20.56	1329
5. Grundkonstellation 1: steuerliche Besonderheiten bei der Inlandsoption einer mitunternehmerischen Personengesellschaft durch den Auslandsbezug	20.64	1334
a) Überblick	20.64	1334
b) Keine Steuerneutralität der Option für Drittstaaten-Gesellschafter nach Maßgabe des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG	20.65	1334
c) Zurückbehaltetes Sonderbetriebsvermögen von im Ausland ansässigen Gesellschaftern	20.71	1338
d) Neutralisierung der mittelbaren Verstrickung von stillen Reserven im Anteil der optierenden Gesellschaft	20.74	1340
e) Verstrickung durch den Zwang zur einheitlichen Wahlrechtsausübung bei Option einer Mitunternehmerschaft	20.76	1341
6. Grundkonstellation 2: Steuerliche Besonderheiten bei Auslandsoptionen von mitunternehmerischen Personengesellschaften durch den Inlandsbezug	20.79	1342
a) Überblick	20.79	1342
b) Ausschluss der Steuerneutralität bei inländischen Gesellschaftern und ausländischen Anrechnungsbetriebsstätten (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 UmwStG)	20.80	1343
c) Keine Steuerneutralität für Drittstaaten-Gesellschafter nach Maßgabe des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG	20.83	1344
d) Keine Steuerneutralität für Gesellschafter einer Drittstaaten-Gesellschaft nach Maßgabe des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG	20.85	1345
7. Steuerliche Besonderheiten bei der Option doppelt ansässiger Gesellschaften	20.87	1346
III. Steuerliche Behandlung der optierenden Gesellschaft und ihrer Anteilseigner während der Option	20.88	1346
1. Grundinformationen	20.88	1346

	Rz.	Seite
a) Besteuerung der optierenden Gesellschaft	20.88	1346
b) Beteiligung an der optierenden Gesellschaft	20.93	1350
2. Persönliche Körperschaftsteuerpflicht, DBA-Berechtigung und DBA-Ansässigkeit der optierenden Gesellschaft	20.94	1350
3. Gewinnausschüttungen der optierenden Gesellschaft	20.98	1352
a) Zeitpunkt der Gewinnverwendung und Entrichtung von Kapitalertragsteuer	20.98	1352
b) Steuerfreie Einlagenrückgewähr im ersten Optionsjahr	20.103	1354
c) Grenzüberschreitende Gewinnausschüttung von einer inländischen optierenden Gesellschaft an einen ausländischen Gesellschafter	20.104	1355
d) Grenzüberschreitende Gewinnausschüttung von einer ausländischen optierenden Gesellschaft an einen inländischen Gesellschafter	20.107	1357
4. Veräußerung von Anteilen an der optierenden Gesellschaft durch deren Gesellschafter	20.110	1358
5. Steuerliche Bewertung von Rechtsbeziehungen zwischen optierender Gesellschaft und ihren Gesellschaftern	20.113	1359
6. Vereinnahmung von Gewinnausschüttungen durch die optierende Gesellschaft	20.115	1360
7. Veräußerung von Kapitalanteilen durch die optierende Gesellschaft	20.120	1362
8. Grenzüberschreitende Sitzverlegungen der optierenden Gesellschaft	20.121	1362
9. Wegzug des Gesellschafters einer optierenden Gesellschaft ins Ausland	20.126	1364
10. Besondere Nachweis- und Meldepflichten während der Option	20.128	1366
a) Besondere Nachweis- und Meldepflichten für die optierende Gesellschaft	20.128	1366
b) Besondere Nachweis- und Meldepflichten für Gesellschafter nach einer steuerneutralen Option durch sperrfristbehaftete Anteile	20.129	1366
11. Zuständiges Finanzamt für die optierende Gesellschaft ..	20.131	1367
IV. Beendigung der Option	20.132	1368
1. Beendigung der Option auf Antrag (§ 1a Abs. 4 S. 1 KStG)	20.132	1368
2. Zwangsweise Beendigung der Option (§ 1a Abs. 4 S. 4 KStG)	20.133	1368
3. Rechtsfolgen der Beendigung der Option	20.134	1370
a) Grundinformation	20.134	1370
b) Regel-Rechtsfolge: fingierter Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft (§ 1a Abs. 4 S. 2 KStG)	20.136	1370

	Rz.	Seite
c) Besondere Rechtsfolgen bei Erlöschen durch Auscheiden des vorletzten Gesellschafters (§ 1a Abs. 4 S. 5 und 6 KStG)	20.144	1377
d) Besondere Rechtsfolgen bei Erlöschen durch zivilrechtliche Umwandlung (§ 1a Abs. 4 S. 7 KStG)	20.146	1378
e) Sperrfristverletzung (§ 22 Abs. 1 UmwStG) durch Beendigung der Option	20.149	1379
C. Grenzüberschreitende Umwandlungen vor Ausübung der Körperschaftsteueroption	20.152	1380
I. Grundinformation	20.152	1380
II. Sperrfristverletzungen durch Ausübung der Option	20.153	1380
D. Grenzüberschreitende Umwandlungen nach Ausübung der Körperschaftsteueroption	20.162	1385
I. Rechtsgrundlagen bei Umstrukturierung einer optierenden Gesellschaft	20.162	1385
II. Anwendung der Fusionsrichtlinie bei Umwandlungen von und mit optierenden Gesellschaften	20.166	1389
III. Sperrfristbegründungen durch die Option	20.168	1390
E. Zusammenfassung	20.174	1392

Kapitel 21
Gewerbesteuerliche Aspekte
(von Freedon)

A. Einführung	21.1	1395
B. Überblick über die Gewerbesteuer	21.2	1395
I. Steuergegenstand	21.2	1395
II. Bemessungsgrundlage	21.3	1397
1. Gewerbeertrag	21.3	1397
2. Keine gewerbesteuerliche Entstrickungsbesteuerung	21.5	1397
3. Gewinnmodifizierung durch Hinzurechnungen und Kürzungen	21.6	1398
a) Vorbemerkung	21.6	1398
b) Hinzurechnungen	21.7	1399
c) Kürzungen	21.15	1402
III. Ermittlung der Gewerbesteuer, Anrechnung der Steuer bei natürlichen Personen nach § 35 EStG	21.25	1407

	Rz.	Seite
C. Unmittelbare Auswirkungen einer Umwandlung oder Umstrukturierung auf die Besteuerung mit Gewerbesteuer	21.27	1408
I. Überblick	21.27	1408
II. Umwandlungen nach UmwStG	21.28	1409
1. Vorbemerkung	21.28	1409
2. Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaft	21.30	1410
a) Formen der Umwandlung	21.30	1410
b) Ermittlung des Gewerbeertrags	21.31	1410
c) Fünfjährige Aufgabe- und Veräußerungssperrfrist nach Umwandlung	21.41	1414
3. Umwandlung von Personen- in Kapitalgesellschaft	21.43	1415
4. Umwandlung von Kapital- in Kapitalgesellschaft	21.49	1418
a) Formen der Umwandlung	21.49	1418
b) Ermittlung des Gewerbeertrags	21.50	1418
c) Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden Kapitalgesellschaft	21.56	1419
d) Untergang gewerbesteuerlicher Verluste	21.57	1419
5. Umwandlung von Personen- in Personengesellschaft	21.60	1420
III. Umstrukturierungen außerhalb des UmwStG	21.65	1421
1. Vorbemerkung	21.65	1421
2. Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes einer Kapitalgesellschaft vom Inland in das Ausland	21.67	1421
3. Transfer eines Wirtschaftsguts von einer Inlands- in eine Auslandsbetriebsstätte	21.68	1422
D. Mittelbare Auswirkungen einer Umstrukturierung auf die laufende Besteuerung mit Gewerbesteuer	21.69	1422
I. Vorbemerkung	21.69	1422
II. Inlandsgesellschaft mit Aktivität im Ausland	21.70	1423
1. Vorbemerkung	21.70	1423
2. Vermeidung einer Besteuerung mit Gewerbesteuer aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	21.71	1423
a) Vorbemerkung	21.71	1423
b) Freistellung von Einkünften einer Auslandsbetriebsstätte	21.72	1424
c) Freistellung von Schachteldividenden	21.74	1425
d) Keine Anrechnung ausländischer Steuer auf Gewerbesteuer	21.75	1426
3. Vermeidung einer Besteuerung mit Gewerbesteuer aufgrund unilateraler Maßnahmen	21.76	1426
4. Gewerbesteuerliche Auswirkungen des Außensteuergesetzes	21.77	1427

	Rz.	Seite
III. Auslandsgesellschaft mit Aktivität im Inland	21.78	1427
1. Auslandsgesellschaft mit Geschäftsleitung in einem Ab- kommensstaat	21.78	1427
2. Auslandsgesellschaft mit Geschäftsleitung in einem Staat, mit dem kein Abkommen zur Vermeidung der Doppel- besteuerung besteht	21.81	1428
3. Grenzüberschreitende gewerbesteuerliche Organschaft ..	21.82	1429
E. Zusammenfassung	21.83	1430

Kapitel 22
Grenzüberschreitende Liquidationen
(Leidel)

A. Einführung	22.1	1432
B. Begriffsklärung	22.3	1433
C. Besteuerung von Liquidationen im Überblick	22.10	1436
I. Deutsches innerstaatliches Recht	22.10	1436
II. Internationales Steuerrecht	22.14	1437
D. Inbound-Sachverhalte	22.16	1438
I. Liquidation einer inländischen Kapitalgesellschaft	22.16	1438
1. Fallkonstellation	22.16	1438
2. Ebene der zu liquidierenden inländischen Kapitalgesell- schaft	22.17	1439
3. Ebene der ausländischen Gesellschafter	22.22	1441
II. Liquidation einer inländischen Personengesellschaft	22.29	1448
1. Fallkonstellation	22.29	1448
2. Ebene der zu liquidierenden inländischen Personengesell- schaft	22.30	1449
3. Ebene der ausländischen Gesellschafter	22.33	1450
III. Liquidation einer inländischen Betriebsstätte	22.44	1456
1. Fallkonstellation	22.44	1456
2. Ebene der zu liquidierenden inländischen Betriebsstätte ..	22.45	1456
3. Ebene des ausländischen Betriebsstätteninhabers	22.47	1458
E. Outbound-Sachverhalte	22.55	1460
I. Liquidation einer ausländischen Kapitalgesellschaft	22.55	1460
1. Fallkonstellation	22.55	1460
2. Ebene der zu liquidierenden ausländischen Kapitalgesell- schaft	22.56	1461
3. Ebene der inländischen Gesellschafter	22.58	1461

	Rz.	Seite
II. Ausländische Personengesellschaft	22.67	1466
1. Fallkonstellation	22.67	1466
2. Ebene der zu liquidierenden ausländischen Personengesellschaft	22.68	1466
3. Ebene der inländischen Gesellschafter	22.69	1466
III. Liquidation einer ausländischen Betriebsstätte	22.76	1469
1. Fallkonstellation	22.76	1469
2. Ebene der zu liquidierenden ausländischen Betriebsstätte	22.77	1469
3. Ebene des inländischen Betriebsstätteninhabers	22.79	1470
F. Zusammenfassung	22.82	1470
Stichwortverzeichnis		1473