

Inhaltsübersicht

Vorwort.....	V
Inhaltsverzeichnis	XI
Abbildungsverzeichnis.....	XXV
Abkürzungsverzeichnis	XXVII

A. Einführung

I. Problemstellung	1
II. Untersuchungsgegenstand und Zielsetzung	4
III. Relevanz des Themas und gegenwärtiger Forschungsstand.....	6
IV. Gang der Untersuchung.....	9

B. Stille Lasten im Steuerrecht

I. Steuerbilanzielle Entstehung stiller Lasten.....	11
II. Steuerliche Einordnung stiller Lasten	17
III. Gewinn- bzw. Verlustqualität stiller Reserven und stiller Lasten.	18
IV. Zusammenfassung.....	40

C. Herleitung der Rechtfertigung der Buchwertfortführung des UmwStG

I. Steuerneutralität durch Buchwertfortführung als Verkörperung der intersubjektiven Übertragung stiller Reserven und Lasten ..	43
II. Systematik des UmwStG und Suche nach den übergeordneten Anforderungen der umwandlungssteuerrechtlichen Buchwertfortführung.....	45
III. Rechtfertigung der Steuerneutralität im UmwStG	60
IV. Zusammenfassung.....	89

D. Abbildung und Auswirkungen stiller Lasten bei innerstaatlichen Umstrukturierungen

I. Bilanzielle und ökonomische Bedeutung eines die Summe der steuerlichen Buchwerte unterschreitenden gemeinen Werts der Sachgesamtheit	93
II. Abbildung stiller Lasten bei Umstrukturierungen zum gemeinen Wert	94
III. Aus- und Wechselwirkung der Realisation von stillen Lasten. ...	132
IV. Auswirkungen der Versagung der Buchwertfortführung bei einem Überschuss an stillen Lasten	159
V. Zusammenfassung	175

E. Analyse der Bewertungsuntergrenze im System des UmwStG

I. Uneindeutiger Wortlaut des umwandlungssteuerrechtlichen Bewertungswahlrechts	179
II. Keine Eindeutigkeit durch Rekurs auf die Teilwertbegrenzung im UmwStG 1995	182
III. Systematisch-teleologische Untersuchung des umwandlungssteuerlichen Bewertungswahlrechts	185
IV. Kontrolle durch verfassungskonforme und richtlinienkonforme Auslegung	203
V. Zusammenfassung	226

F. Stille Lasten bei österreichischen innerstaatlichen Umgründungen

I. Einführung in das österreichische Unternehmenssteuerrecht ...	229
II. Entstehung stiller Lasten im österreichischen Steuerrecht	235
III. Grundzüge des UmgrStG als sachverhaltsbezogenes Sonderrecht	243
IV. Intersubjektive Übertragung eines stillen Lastenüberschusses bei innerstaatlichen Umgründungen	261
V. Zusammenfassung	289

G. Stille Lasten bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen zwischen Deutschland und Österreich

I. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen im Spannungsfeld zwischen Steuerneutralität und Wahrung der Besteuerungsbefugnisse	293
II. Stille Lasten bei Outbound-Umstrukturierungen nach Österreich	302
III. Stille Lasten bei Inbound-Umstrukturierungen nach Deutschland	331
IV. Zusammenfassung	341

H. Ableitung von Handlungsempfehlungen zur Behandlung stiller Lasten auf Basis des Rechtsvergleichs zwischen UmgrStG und UmwStG

I. Identifizierte Schwachstellen der Behandlung stiller Lasten im UmwStG	343
II. Rechtsvergleich zwischen UmgrStG und UmwStG	345
III. Handlungsempfehlung an den Gesetzgeber zur Beseitigung der Schwächen des UmwStG in Bezug auf stille Lasten	358
IV. Ausblick: Stärkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zur Behandlung der Ursache von steuerlichen stillen Lasten	364

I. Thesenförmige Zusammenfassung

Literaturverzeichnis	373
Rechtsquellenverzeichnis	429
Rechtsprechungsverzeichnis	433
Verzeichnis der sonstigen Quellen	447
Hinweis zur Zitierweise österreichischer Gerichtsentscheidung	451
Stichwortverzeichnis	453

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Inhaltsübersicht	VII
Abbildungsverzeichnis.....	XXV
Abkürzungsverzeichnis	XXVII

A. Einführung

I. Problemstellung	1
II. Untersuchungsgegenstand und Zielsetzung	4
III. Relevanz des Themas und gegenwärtiger Forschungsstand ...	6
IV. Gang der Untersuchung	9

B. Stille Lasten im Steuerrecht

I. Steuerbilanzielle Entstehung stiller Lasten	11
1. Entstehung stiller Lasten durch Überbewertung von Aktiva..	12
2. Entstehung stiller Lasten durch Unterbewertung von Passiva.	14
II. Steuerliche Einordnung stiller Lasten	17
III. Gewinn- bzw. Verlustqualität stiller Reserven und stiller Lasten	18
1. Grundlegende Besteuerungsprinzipien.....	19
a) Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	19
b) Grundsatz der Individualbesteuerung.....	20
c) Subjektive und objektive Bindung stiller Lasten	21
d) Grundsätze der Gewinn- und Verlustrealisation	25
aa) Realisationsprinzip	25
bb) Imparitätsprinzip	26
cc) Ersatzrealisation: Entstrickungsprinzip	28
2. Beeinflussen stille Reserven und Lasten schon vor Realisation die Leistungsfähigkeit?	30

a) Leistungsfähigkeitsbeeinflussung im Entstehungszeitpunkt	31
b) Leistungsfähigkeitsbeeinflussung im Realisationszeitpunkt	33
c) Zur Leistungsfähigkeitsbeeinflussung stiller Lasten	35
aa) Gewinnqualität stiller Reserven	35
bb) Übertragung auf stille Lasten	36
IV. Zusammenfassung	40

C. Herleitung der Rechtfertigung der Buchwertfortführung des UmwStG

I. Steuerneutralität durch Buchwertfortführung als Verkörperung der intersubjektiven Übertragung stiller Reserven und Lasten	43
II. Systematik des UmwStG und Suche nach den übergeordneten Anforderungen der umwandlungssteuerrechtlichen Buchwert- fortführung	45
1. Qualifizierter Umwandlungsgegenstand	46
2. Steuerliche Rückwirkung und Rückbeziehung	47
3. Regelbewertung zum gemeinen Wert	47
4. Abweichende Bewertung für Pensionsrückstellungen	48
5. Umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge	50
6. Umwandlungssteuerrechtliche Buchwertfortführung	54
a) Dispositionsbefugnis des Steuerpflichtigen	55
b) Übergeordnete Voraussetzungen der umwandlungssteuer- rechtlichen Buchwertfortführung	55
aa) Fortwährende Steuerverstrickung	56
bb) Keine oder nur qualifizierte Gegenleistung	59
III. Rechtfertigung der Steuerneutralität im UmwStG	60
1. Umwandlungen bergen ein Realisationsproblem	61
a) Gesetzgeberische Entscheidung zur realisierenden Umwandlung	61
b) Dogmatische Einordnung von Umwandlungen als Realisationsvorgänge	61
aa) Umwandlungen als tauschähnliche Veräußerungen . .	62
(1) Begriff der Veräußerung	63

(2) Tauschgedanke bei Umwandlungen mit Gewährung von Gesellschaftsrechten	64
(3) Veräußerungsthese auch bei Nichtgewährung von Gesellschaftsrechten	65
(4) Veräußerungsthese beim Formwechsel	67
bb) Gegenauffassung: Umwandlungen als steuerunbeacht- liche Organisationsakte	69
cc) Stellungnahme	70
2. Rechtfertigung der Steuerneutralität	73
a) Keine Realisation von Markteinkommen	73
b) Steuerneutralität als ökonomisches Bedürfnis ungeeignet ..	76
c) Steuerneutralität als außerfiskalisches Lenkungsziel unter einem gewissen Maß an Kontinuität	76
aa) Entscheidungsneutralität als Förderungsziel des UmwStG	77
bb) Anforderungen an die zwecktaugliche Ausgestaltung ..	79
(1) Kontinuität durch fortwährende Steuerverstrickung ..	80
(2) Kontinuität durch Fortsetzung des unternehme- rischen Engagements	81
cc) Gesetzgeberische Freiheit zur Festlegung weiterer einzelfallbezogener Kontinuitätsbedingungen	83
3. Einschränkungen der Steuerneutralität	85
a) Gesetzgeberische Freiheit zur Einschränkung unter Beachtung des Willkürverbots	85
b) Zulässigkeit der Einschränkungen der Steuerneutralität zur Vermeidung von Missbräuchen	87
IV. Zusammenfassung	89

D. Abbildung und Auswirkungen stiller Lasten bei innerstaatlichen Umstrukturierungen

I. Bilanzielle und ökonomische Bedeutung eines die Summe der steuerlichen Buchwerte unterschreitenden gemeinen Werts der Sachgesamtheit	93
II. Abbildung stiller Lasten bei Umstrukturierungen zum gemeinen Wert	94

1. Aufteilung des gemeinen Werts der Sachgesamtheit.	94
2. Ansatz der Wirtschaftsgüter unter Berücksichtigung stiller Lasten	98
a) Stille Lasten in aktiven Wirtschaftsgütern	98
b) Stille Lasten in passivierungsbeschränkten Wirtschaftsgütern	99
aa) Mittelbare Berücksichtigung durch Minderung des Firmenwerts	100
bb) Unmittelbare Berücksichtigung durch Ansatz des gemeinen Werts	101
c) Stille Lasten in Pensionsrückstellungen	105
aa) Nichtberücksichtigung stiller Lasten durch Teilwertansatz	105
bb) Zur Minderung des Firmenwerts	106
d) Berücksichtigung eines negativen Firmenwerts	115
aa) Rückgriff auf die „umgekehrte Stufentheorie“ im Falle eines negativen Firmenwerts	116
bb) Abstockung der Wirtschaftsgüter verstößt gegen Wortlaut	117
cc) Passivierung eines „negativen Firmenwerts“	119
(1) Keine Passivierung als Drohverlustrückstellung. . .	119
(2) Fehlende Planwidrigkeit einer Regelungslücke. . .	120
(3) Ausweis eines passiven Ausgleichspostens	121
e) Zwischenfazit	124
3. Ergebnis: Nichtberücksichtigung von stillen Lasten in Pensionsrückstellungen	125
a) Gründe für Fortgeltung der Teilwertbewertung	125
b) Folgen der systematisch fragwürdigen Überbewertung . . .	125
aa) Übermaßbesteuerung	126
bb) Verletzung des objektiven Nettoprinzips	128
c) Problemlösende Stärkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes de lege ferenda?	130
III. Aus- und Wechselwirkung der Realisation von stillen Lasten .	132
1. Wertansatz determiniert Übertragungs- bzw. Einbringungsergebnis	132
2. Systemkonforme Nichtberücksichtigung von stillen Lasten in Kapitalgesellschaftsbeteiligung	133

3. Realisation von stillen Lasten in passivierungsbeschränkten Verpflichtungen.....	134
a) Anwendung und Wirkung von § 4f EStG beim Überträger	135
aa) Grundzüge von § 4f EStG	135
bb) Anwendbarkeit von § 4f EStG im UmwStG	137
cc) Kein Direktabzug nach § 4f Abs. 1 S. 3 Alt. 1 EStG ...	141
b) Auswirkung beim übernehmenden Rechtsträger	146
aa) Phasenverschobene Durchbrechung des Anschaffungsprinzips	147
(1) Vor Geltung von § 5 Abs. 7 EStG: Rn. 04.16 UmwStE	147
(2) Grundzüge von § 5 Abs. 7 EStG	150
(3) Rechtsfolgen der Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG im UmwStG	152
bb) Gegenläufige Wirkung durch zu übernehmenden, noch verteilungspflichtigen Aufwand	153
cc) Folgebehandlung eines passiven Ausgleichspostens (Badwill)	156
4. Ergebnis: Asymmetrische Behandlung stiller Reserven und Lasten durch § 4f, § 5 Abs. 7 EStG im UmwStG	157
IV. Auswirkungen der Versagung der Buchwertfortführung bei einem Überschuss an stillen Lasten.....	159
1. Zwangsrealisation bei Überschuss an stillen Lasten	159
2. Auswirkung auf verschiedene Ausprägungen des steuerlichen Übertragungs- bzw. Einbringungsergebnisses	160
a) Übertragungs- bzw. Einbringungsverlust.....	160
aa) Intraperiodische Verlustverrechnung	161
bb) Interperiodische Verlustverrechnung	162
(1) Verlustrücktrag	162
(2) Eingeschränkte Möglichkeit des Verlustvortrags	162
b) Übertragungs- bzw. Einbringungsgewinn	163
3. Potenzielle wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei Umkehr- effekten.....	165
4. Steuerökonomische Analyse der Auswirkungen vor dem Hintergrund des Förderungsziels	167
a) Buchwertfortführung im Gegenzug für zukünftige Beiträge zur Staatsfinanzierung?.....	167

b) Fortschreitende asymmetrische Ausgestaltung des Steuerrechts	167
c) Einschränkung der Entscheidungsneutralität als Förderungsziel des UmwStG	169
aa) Verschiedene Ausprägungsarten des resultierenden steuerlichen Übertragungs-/Einbringungsergebnisses.	169
(1) Verlustfall: Definitiveffekte bei Erlöschen des Rechtsträgers.	169
(2) Gewinnfall: prohibitive Steuerbelastung	173
bb) Erhöhung des operativen Aufwands durch verpflichtende Bewertung in Zweifelsfällen sowie fehlende Planbarkeit	173
d) Ursache: Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes durch Einschränkung des Imparitätsprinzips	174
V. Zusammenfassung	175

E. Analyse der Bewertungsuntergrenze im System des UmwStG

I. Uneindeutiger Wortlaut des umwandlungssteuerrechtlichen Bewertungswahlrechts	179
II. Keine Eindeutigkeit durch Rekurs auf die Teilwertbegrenzung im UmwStG 1995	182
III. Systematisch-teleologische Untersuchung des umwandlungssteuerlichen Bewertungswahlrechts	185
1. Äußeres System	185
a) Bewertungswahlrecht als antragsbasierte Ausnahme von der Regelbewertung	186
b) Begrenzung allein im Verhältnis zum Zwischenwertansatz	187
2. Inneres System	188
a) Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips	189
aa) Keine Durchbrechung bei realisierten Verlustpositionen	189
bb) Vergleichbarkeit von realisierten Verlustpositionen und einem Überschuss an stillen Lasten	189

b) Buchwert als Wertuntergrenze: Verwirklichung des Förderungsziels	192
c) Widerspruch zu übergeordneten Kontinuitätsbedingungen?	195
aa) Kein Verstoß gegen fortwährende Steuerverstrickung	195
bb) Fortführung des unternehmerischen Engagements ...	196
(1) Unproblematisch bei positivem Ertragswert	196
(2) Zweifel bei negativem Ertragswert	197
d) Konflikt mit der Wertung von § 2 Abs. 5 S. 5 UmwStG...	200
3. Ergebnis: Buchwert als Wertuntergrenze entspricht Systematik und Teleologie des Bewertungswahlrechts.	202
IV. Kontrolle durch verfassungskonforme und richtlinien- konforme Auslegung.	203
1. Verfassungskonforme Auslegung anhand des Folgerichtig-	
keitsgebots.	204
a) Gebot der Folgerichtigkeit: gesetzgeberische Prinzipien-	
bindung	204
b) UmwStG: Besteuerungsaufschub als gesetzgeberische	
Entscheidung	206
c) Buchwert als Wertuntergrenze als folgerichtige Umsetzung	
des Besteuerungsaufschubs.	206
2. Richtlinienkonforme Auslegung anhand der Fusionsrichtlinie	208
a) Maßgeblichkeit der Fusionsrichtlinie für den Inlandsfall..	209
aa) „Leur Bloem“-Grundsätze des EuGH	209
bb) SEStEG: einheitliches Regelungskonstrukt für	
Umwandlungen	210
b) Zielsetzung: Beseitigung von steuerlichen Beschränkungen	
für Umstrukturierungen	211
c) Art. 4 als zentrale Ausprägung des Besteuerungsaufschubs	212
aa) Art. 4 Abs. 1: Keine Steuererhebung	212
bb) Voraussetzungen für den Besteuerungsaufschub	213
(1) Buchwertfortführung	213
(2) Fortwährende tatsächliche Steuerverstrickung ...	214
d) Besteuerungsaufschub bei einem Überschuss stiller Lasten	215
aa) Wortlautauslegung von Art. 4 Abs. 1 Fusionsrichtlinie	216
bb) Systematik substantiiert Wortlautauslegung	218
cc) Zielsetzung der Fusionsrichtlinie: Abbau von	
steuerlichen Beschränkungen	220
dd) Historische Auslegung mittels Entstehungsgeschichte	223

3. Kontrollergebnis: verfassungs- und richtlinienkonforme Auslegung substantiieren Buchwert als absolute Wertuntergrenze	225
V. Zusammenfassung	226

F. Stille Lasten bei österreichischen innerstaatlichen Umgründungen

I. Einführung in das österreichische Unternehmenssteuerrecht.	229
1. Leitlinien des österreichischen Unternehmenssteuerrechts ...	229
a) Leistungsfähigkeit und imparitätisches Realisationsprinzip	229
b) Objektives Nettoprinzip	230
c) Grundsatz der Individualbesteuerung und Subjektbindung von stillen Reserven.	230
d) Dualismus der Unternehmensbesteuerung	231
2. Betriebsvermögensvergleich als Gewinnermittlungsart	232
a) Unternehmensrechtlicher Betriebsvermögensvergleich ...	232
b) Maßgeblichkeit der unternehmensrechtlichen GoB (insb. Vorsichtsprinzip)	233
II. Entstehung stiller Lasten im österreichischen Steuerrecht	235
1. Stille Lasten in Aktiva	235
2. Stille Lasten in Passiva	235
a) Verbindlichkeiten	235
b) Rückstellungen	237
aa) Steuerlich zulässige Rückstellungen	237
bb) Verbindlichkeits- und Drohverlustrückstellungen ...	239
cc) Sozialkapitalrückstellungen	240
3. Zwischenergebnis	242
III. Grundzüge des UmgrStG als sachverhaltsbezogenes Sonderrecht.	243
1. Umgründungen im Kontext des österreichischen Steuerrechts	243
a) Begriffsbestimmung von Umgründungen iSd. UmgrStG ..	243
b) Aufbau des UmgrStG und Umgründungstypen	244
c) Umgründungen als legal definierte Realisationstatbestände	245

aa) Tausch- bzw. Veräußerungsbesteuerung im öEStG ...	245
bb) Liquidationsbesteuerung im öKStG.....	246
d) UmgrStG als sachverhaltsbezogenes Sonderrecht	249
2. Steuerneutralität als Kerngrundsatz des UmgrStG	249
a) Materiell-rechtliche Ausprägungen der Steuerneutralität..	249
aa) Grundsatz der Buchwertfortführung.....	249
bb) Grundsatz der fortwährenden Steuerverstrickung und Grundsatz der internationalen Ausrichtung	250
cc) Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und -verlusten	252
dd) Grundsatz des objektbezogenen Verlustübergangs.	253
b) Rechtfertigung der Steuerneutralität	256
3. Weitere Prinzipien des UmgrStG.....	258
a) Grundsatz der zwingenden Anwendung und Verknüpfung mit dem allgemeinen Ertragsteuerrecht.	258
b) Maßgeblichkeit des Unternehmens- und Gesellschafts- rechts	258
c) Grundsatz der ertragsteuerlichen Rückwirkung	259
d) Grundsatz der wirtschaftlichen Begründung	259

IV. Intersubjektive Übertragung eines stillen Lastenüberschusses bei innerstaatlichen Umgründungen

1. Buchwertfortführung im UmgrStG für das übertragene Vermögen bei einem Überschuss an stillen Lasten	261
a) Buchwertfortführung bei den einzelnen Umgründungs- typen.....	261
aa) Verschmelzungen.....	261
bb) Umwandlungen	262
cc) Einbringungen	263
dd) Zusammenschlüsse	264
ee) Realteilungen.....	266
ff) Spaltungen	272
b) Zwischenergebnis.....	273
aa) Strenge Buchwertfortführung	273
bb) Kein Bewertungswahlrecht bei innerstaatlichen Umgründungen	273
2. Einschränkungen der Übertragung eines stillen Lasten- überschusses durch negativen Verkehrswert?	274
a) Einbringungen, Zusammenschlüsse und Realteilungen ...	276

aa) Steuerliches Erfordernis eines positiven Stand-Alone-Verkehrswerts	276
bb) Rechtfertigung für das Erfordernis eines positiven Verkehrswerts	277
cc) Ausschluss von Synergieeffekten: keine Rechtfertigung	278
b) Verschmelzungen, Umwandlungen und Spaltungen	279
aa) Positiver Verkehrswert keine steuerliche Anwendungsvoraussetzung	279
bb) Verschmelzungen	279
cc) Umwandlungen	282
dd) Spaltungen	283
c) Zur Vereinbarkeit der divergierenden Buchwertfortführung bei einem negativen Verkehrswert mit dem Telos des UmgrStG.	284
aa) Strukturverbesserung bedingt prima facie positiven Verkehrswert	284
bb) Vereinbarkeit mit Telos durch Gesamtbetrachtung unter Berücksichtigung von Synergieeffekten	285
cc) Benachteiligung von Umgründungen iSd. Art. III, IV und V aufgrund Stand-Alone-Verkehrswertermittlung.	286
3. Ergebnis: zulässige intersubjektive Übertragung eines stillen Lastenüberschusses bei innerstaatlichen Umgründungen	287
V. Zusammenfassung	289

G. Stille Lasten bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen zwischen Deutschland und Österreich

I. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen im Spannungsfeld zwischen Steuerneutralität und Wahrung der Besteuerungsbefugnisse	293
1. Steuerneutralität durch die Fusionsrichtlinie bei fortwährender Steuerverstrickung.	294
2. Entstrickungs- und Verstrickungsbesteuerung als Mittel zur Absicherung territorialer Besteuerungsansprüche	294
a) Entstrickungsbesteuerung: Sicherstellung von territorial entstandenen Wertzuwächsen	294

b) Entstrickungsbesteuerung und unionsrechtliche Vorgaben	295
c) Verstrickungsbesteuerung: Korrespondierender Wertansatz zwecks Vermeidung von Doppel- bzw. Nichterfassungen	297
3. Berücksichtigung stiller Lasten bei Ent- und Verstrickungen	298
a) Zum Einbezug stiller Lasten bei Ent- und Verstrickungen aus Fiskalsicht	298
aa) Entstrickung: fehlendes Interesse an der Verhinderung des Exports von Wertminderungen	299
bb) Verstrickung: zwingendes Interesse am Ausschluss des Imports von Wertminderungen	299
b) Unionsrechtliche Pflicht zur Berücksichtigung stiller Lasten	300

II. Stille Lasten bei Outbound-Umstrukturierungen

nach Österreich	302
1. Rechtsfolgen in Bezug auf stille Lasten in Deutschland	302
a) Grundzüge der umwandlungsbedingten Entstrickung	302
aa) Rechtliche Entstrickung durch Rechtsträgerwechsel	304
bb) Tatsächliche Entstrickung	305
cc) Auswirkungen der umwandlungsbedingten Steuerentstrickung auf die Untersuchung stiller Lasten	307
b) Stille Lasten bei Fortbestand des Besteuerungsrechts	308
aa) Grundsatz: Buchwertfortführung	308
bb) Standortnachteil durch Versagung der Buchwertfortführung bei stillem Lastenüberschuss trotz Steuer- verhaftung	308
c) Exkurs: „Finaler Verlust“ in Folge eines stillen Lasten- überschusses bei Outbound-Umstrukturierungen ohne Steuerverhaftung?	310
aa) Keine verschmelzungsbedingte grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung	311
bb) Keine grenzüberschreitende Berücksichtigung bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften	313
cc) Steuerrechtliche Verlustverrechnungsvorschriften des Quellenstaats als Ursache für die Finalität	314
d) Sonderfragen von stillen Lasten bei Entstrickung	315
aa) Bewertung von Pensionsrückstellungen	315
(1) Rechtliche Entstrickung	315
(2) Tatsächliche Entstrickung	317

(3) Ungleichbehandlung bei rechtlicher und tatsächlicher Entstrickung von Pensionsrückstellungen ..	318
bb) Aufwandsverteilung für passivierungsbeschränkte Verpflichtungen	318
(1) Rechtliche Entstrickung	318
(2) Tatsächliche Entstrickung	320
2. Behandlung stiller Lasten in Österreich im Rahmen der Verstrickung	321
a) Umgründungsbedingte Verstrickung	322
aa) Hineinwachsen in die österreichische Steuerverhaftung	322
bb) Zwingende Neubewertung zum gemeinen Wert zwecks Abgrenzung der Besteuerungsbefugnisse	323
b) Abweichung in Fällen des „Re-Import“	325
aa) Ansatz der fortgeschriebenen Buchwerte	325
bb) Ausschluss von Wertminderungen durch Begrenzung auf den gemeinen Wert	328
c) Auswirkung der Verstrickung in Bezug auf stille Lasten ..	329
aa) Grundsatz: kein Import stiller Lasten	329
bb) Besonderheit bei Sozialkapitalrückstellungen	329
III. Stille Lasten bei Inbound-Umstrukturierungen nach Deutschland	331
1. Entstrickungsbesteuerung in Österreich	331
a) Unterschiedliche Verortung der Entstrickungsklauseln ...	331
b) Tatbestände umfassen Entstrickung qua Rechtsträgerwechsel	332
c) Rechtsfolge bei Entstrickung und Einbezug von stillen Lasten	333
2. Stille Lasten in der deutschen Verstrickungsbesteuerung	334
a) Grundzüge der umwandlungsbedingten Verstrickung	334
aa) Vorrang des UmwStG oder der allgemeinen Verstrickungsregeln?	335
(1) Umwandlungen iSv. §§ 3 ff., §§ 11 ff. UmwStG	335
(2) Einbringungen iSv. §§ 20 ff. UmwStG	337
bb) Systemwidriger Import stiller Reserven und Lasten als Konsequenz bei einem angenommenen Vorrang des UmwStG	338

b) Anwendung von § 5 Abs. 7 EStG bei Inbound-Übertragungen	339
IV. Zusammenfassung	341

H. Ableitung von Handlungsempfehlungen zur Behandlung stiller Lasten auf Basis des Rechtsvergleichs zwischen UmgrStG und UmwStG

I. Identifizierte Schwachstellen der Behandlung stiller Lasten im UmwStG	343
II. Rechtsvergleich zwischen UmgrStG und UmwStG	345
1. Innerstaatliche Umstrukturierungen	345
a) Regelungsumfang von UmgrStG und UmwStG	345
b) UmgrStG und UmwStG: übereinstimmende Zielsetzung ..	347
c) Materiell-rechtliche Ausgestaltung zur Zielerreichung	348
aa) Buchwertfortführung als Regel vs. Bewertungswahlrecht	348
bb) Objektbezogener Verlustübergang vs. Versagung des intersubjektiven Verlustübergangs	349
d) Zur Zulässigkeit der Buchwertfortführung bei einem stillen Lastenüberschuss im UmwStG und UmgrStG	350
aa) Buchwert als absolute Untergrenze des UmwStG	351
bb) Uneingeschränkte Buchwertfortführung im UmgrStG	352
cc) Irrelevanz der intersubjektiven Verlustübertragung...	353
2. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen	354
a) Entstrickung: Verhinderung des Exports stiller Lasten	354
b) Verstrickung: strenge Durchbrechung der Werte- verknüpfung vs. unabgestimmtes Regelungskonglomerat .	355
3. Ergebnis: vollkommenere Verwirklichung der Entscheidungs- neutralität durch UmgrStG bei stillen Lasten	357
III. Handlungsempfehlung an den Gesetzgeber zur Beseitigung der Schwächen des UmwStG in Bezug auf stille Lasten	358
1. Gesetzliche Klarstellung zum Buchwert als Wertuntergrenze .	358
2. Streichung der Fortgeltung von § 6a EStG im UmwStG	360
3. Änderungen von § 4f und § 5 Abs. 7 EStG	360

4. Vereinheitlichung der Ent- und Verstrickungsregelungen zwischen Ertragsteuerrecht und UmwStG	362
IV. Ausblick: Stärkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes zur Behandlung der Ursache von steuerlichen stillen Lasten	364
I. Thesenförmige Zusammenfassung	367
Literaturverzeichnis	373
Rechtsquellenverzeichnis	429
Rechtsprechungsverzeichnis	433
Verzeichnis der sonstigen Quellen	447
Hinweis zur Zitierweise österreichischer Gerichtsentscheidung	451
Stichwortverzeichnis	453