

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 Buchwert- fortführung..... | 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 | 367 |
| | |
| 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 außerfiskalisch 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. Zwangrealisation 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) Einschränkte 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 umwandlungs- steuerlichen 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 Folgerichtigkeitsgebots | 204 |
| a) Gebot der Folgerichtigkeit: gesetzgeberische Prinzipienbindung | 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 substantiiieren 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 | 261 |
| 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 Steuer-entstrickung auf die Untersuchung stiller Lasten | 307 |
| b) Stille Lasten bei Fortbestand des Besteuerungsrechts | 308 |
| aa) Grundsatz: Buchwertfortführung | 308 |
| bb) Standortnachteil durch Versagung der Buchwertfort-führung 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 Werteverknüpfung vs. unabgestimmtes Regelungskonglomerat .. | 355 |
| 3. Ergebnis: vollkommenere Verwirklichung der Entscheidungsneutralität 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 |