

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 245

**Das System
der Besteuerung stiller Reserven bei
Unternehmensumstrukturierungen**

Von

Alexander Kredig



Duncker & Humblot · Berlin

ALEXANDER KREDIG

Das System der Besteuerung stiller Reserven
bei Unternehmensumstrukturierungen

Schriften zum Wirtschaftsrecht

Band 245

Das System der Besteuerung stiller Reserven bei Unternehmensumstrukturierungen

Von

Alexander Kredig



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechts- und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Universität Bayreuth
hat diese Arbeit im Jahre 2012 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten

© 2013 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Fremddatenübernahme: Klaus-Dieter Voigt, Berlin
Druck: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin
Printed in Germany

ISSN 0582-026X

ISBN 978-3-428-13975-0 (Print)

ISBN 978-3-428-53975-8 (E-Book)

ISBN 978-3-428-83975-9 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2012 von der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bayreuth als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis April 2012 berücksichtigt werden.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Prof. Dr. Karl-Georg Loritz für die Betreuung und Unterstützung dieser Arbeit sowie für die unvergessliche Zeit an seinem Lehrstuhl. Herrn Prof. Dr. Lutz Michalski danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Fulda, im April 2013

Alexander Kredig

Inhaltsübersicht

Kapitel 1

Einführung 25

- A. Problemstellung und Ziel der Arbeit 25
- B. Gang der Untersuchung 27

Kapitel 2

Umstrukturierungen – Spannungsfeld zwischen ökonomischer Notwendigkeit, Gestaltungsfreiheit und Besteuerungsgleichheit 29

- A. Ökonomische Notwendigkeit der Unternehmensumstrukturierung 29
- B. Umstrukturierungsgegenstand aus ökonomischer und juristischer Sicht 32
- C. Zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit für Umstrukturierungen 36
- D. Besteuerungsgleichheit und Ausnahmen bei Umstrukturierungen 60
- E. Fallgruppen der Unternehmensumstrukturierung im Steuerrecht 76

Kapitel 3

Besteuerung nationaler Umwandlungen 82

- A. Anwendungsbereich des UmwStG 82
- B. Verschmelzung auf eine Personengesellschaft, §§ 3 bis 8 UmwStG 84
- C. Formwechsel in eine Personengesellschaft, § 9 UmwStG 103
- D. Homogene Formwechsel von Personen- oder Kapitalgesellschaften 108
- E. Verschmelzung auf eine andere Körperschaft, §§ 11 ff. UmwStG 110
- F. Auf- und Abspaltung auf eine andere Körperschaft, § 15 UmwStG 122
- G. Auf- und Abspaltung auf eine Personengesellschaft, § 16 UmwStG 146

Kapitel 4

Besteuerung nationaler Einbringungen	148
A. Einbringung nach dem UmwStG	148
B. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter	190
C. Zwischenergebnis zu nationalen Umstrukturierungen	211

Kapitel 5

Besteuerung grenzüberschreitender Umstrukturierungen	215
A. Grenzüberschreitende Verschmelzung auf EU-Personengesellschaften	216
B. Grenzüberschreitende Verschmelzung auf EU-Kapitalgesellschaften	254
C. Grenzüberschreitende Spaltung auf EU-Gesellschaften	257
D. Grenzüberschreitende Einbringungen in EU-Gesellschaften	258
E. Formwechsel durch Sitzverlegung innerhalb der EU	263
F. Grenzüberschreitende Umstrukturierung mit Drittstaatengesellschaften	267

Kapitel 6

Systematische Referenzpunkte der Besteuerung stiller Reserven bei Umstrukturierungen	273
A. Einheits- und Ordnungsfunktion der Systembildung	274
B. Grundsatz – Gewinnrealisierung bei Umstrukturierung	275
C. Ausnahmen – Buchwertfortführung als Prinzipienkompromiss	295
D. Rückausnahme – Internationale Entstrickung	311
E. Rückausnahme – Missbräuchliche Steuerumgehung	333
Zusammenfassung der Ergebnisse	346
Literaturverzeichnis	351
Sachwortverzeichnis	379

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einführung	25
A. Problemstellung und Ziel der Arbeit	25
B. Gang der Untersuchung	27

Kapitel 2

Umstrukturierungen – Spannungsfeld zwischen ökonomischer Notwendigkeit, Gestaltungsfreiheit und Besteuerungsgleichheit	29
A. Ökonomische Notwendigkeit der Unternehmensumstrukturierung	29
I. Wirtschaftliche Bedeutung der Unternehmensstruktur	30
II. Bedeutung von Umstrukturierungen	31
B. Umstrukturierungsgegenstand aus ökonomischer und juristischer Sicht	32
I. Betriebswirtschaftliche Perspektive	33
II. Präzisierung aus rechtlicher Sicht	34
III. Weitere Eingrenzung nach der Zielsetzung einer Umstrukturierung	35
IV. Ergebnis	35
C. Zivilrechtliche Gestaltungsfreiheit für Umstrukturierungen	36
I. Zivilrechtliche Instrumente zur Veränderung der Unternehmensstruktur	37
1. Umstrukturierungen nach dem UmwG	37
a) Die Umstrukturierungsmaßnahmen im Einzelnen	38
b) Prägende Elemente und Systematik des UmwG	40
aa) Gemeinsamkeiten von Verschmelzung und Spaltung	40
bb) Besonderheiten des Formwechsels	41
2. Umstrukturierungen nach allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen	42
a) Anwachsung	43
b) Einbringung mittels Einzelrechtsnachfolge	44
c) Exemplarische wirtschaftlich entsprechende Konstruktionen	46
II. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen	47
1. Grenzüberschreitende Verschmelzung nach §§ 122a ff. UmwG	48
2. Zulässigkeit weiterer Maßnahmen aufgrund der Niederlassungsfreiheit	49

a) Die Rechtssache <i>Sevic Systems</i>	49
b) Grenzüberschreitende Spaltung und Beteiligung von Personengesellschaften	50
c) Zulässigkeit von Heraus-Umstrukturierungen	51
aa) Zulässigkeit nach <i>Sevic Systems</i>	51
bb) Unbegründete Zweifel nach <i>Cartesio</i>	52
3. Grenzüberschreitender Formwechsel und Sitzverlegung	54
a) Wegzug unter Beibehaltung des Gesellschaftsstatuts	56
b) Formwechsel unter Änderung des anwendbaren nationalen Rechts ..	57
4. Grenzüberschreitende Umstrukturierungen außerhalb des UmwG	59
D. Besteuerungsgleichheit und Ausnahmen bei Umstrukturierungen	60
I. Grundproblem: Gefahr der Besteuerung stiller Reserven und Art. 3 GG ..	61
1. Die Entstehung stiller Reserven	62
2. Steuerliche Erfassung stiller Reserven nur bei Realisierung	63
a) Wertsteigerungen als Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit für Art. 3 Abs. 1 GG?	63
b) Realisation durch Umsatzakt	64
c) Realisation ohne Umsatzakt und Entstrickung	65
3. Subjektive Bindung stiller Reserven	67
4. Realisation stiller Reserven bei Umstrukturierungen?	69
II. Ausnahmen: Steuerneutralität durch Buchwertfortführung	71
1. Die Rechtsgrundlagen des steuerlichen Umstrukturierungsrechts	71
a) Wichtigste Änderungen bis 2006	72
b) Das SEStEG aus dem Jahr 2006	73
2. Technik der Buchwertfortführung	74
III. Zusammenfassung und weiteres Vorgehen	75
E. Fallgruppen der Unternehmensumstrukturierung im Steuerrecht	76
I. Ausgangspunkt: Das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht	76
II. Konkretisierung im Hinblick auf Umstrukturierungen	77
1. Unterscheidung nach Rechtsformen und teilweiser Akzessorietät zum UmwG	78
2. Gegenstand der Umstrukturierung	79
III. Fallgruppen in Orientierung an den Buchwertfortführungsvorschriften ...	79
 <i>Kapitel 3</i> 	
Besteuerung nationaler Umwandlungen	82
A. Anwendungsbereich des UmwStG	82
B. Verschmelzung auf eine Personengesellschaft, §§ 3 bis 8 UmwStG	84

I.	Steuersystematische Einordnung der Verschmelzung auf Personengesellschaften	84
II.	Steuerliche Auswirkungen beim übertragenden Rechtsträger, § 3 UmwStG	86
1.	Grundsatz: Aufdeckung stiller Reserven durch Ansatz zum gemeinen Wert	86
2.	Ausnahme: Buchwertansatz nach § 3 Abs. 2 S. 1 UmwStG	88
a)	Betriebsvermögen	89
b)	Sicherstellung einkommens- oder körperschaftsteuerlicher Erfassung	91
c)	Kein Ausschluss oder keine Beschränkung deutschen Besteuerungsrechts	92
d)	Keine Gegenleistung oder ausschließliche Gewährung von Gesellschaftsrechten	93
3.	Rechtsfolgen	95
III.	Steuerliche Auswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger und bei den Anteilseignern, §§ 4 ff. UmwStG	96
1.	Gewinnauswirkungen	96
a)	Besteuerung offener Rücklagen, § 7 UmwStG	97
b)	Übernahmegewinn, § 4 Abs. 4 und Abs. 5 UmwStG	98
2.	Buchwertverknüpfung und Übergang stiller Reserven	100
a)	Zuordnung der stillen Reserven mittels Ergänzungsbilanzen	100
b)	Überspringen stiller Reserven trotz Ergänzungsbilanz	102
IV.	Zwischenergebnis zu den §§ 3 ff. UmwStG	102
C.	Formwechsel in eine Personengesellschaft, § 9 UmwStG	103
I.	Steuersystematische Einordnung des Formwechsels in eine Personengesellschaft	104
II.	Steuerliche Auswirkungen bei der formwechselnden Kapitalgesellschaft, §§ 9, 3 UmwStG	106
III.	Steuerliche Auswirkungen bei der Personengesellschaft und den Anteilseignern, §§ 9, 4 ff. UmwStG	107
D.	Homogene Formwechsel von Personen- oder Kapitalgesellschaften	108
E.	Verschmelzung auf eine andere Körperschaft, §§ 11 ff. UmwStG	110
I.	Steuersystematische Einordnung der Verschmelzung von Körperschaften ..	110
II.	Steuerliche Auswirkungen beim übertragenden Rechtsträger, § 11 UmwStG	111
1.	Grundsatz: Aufdeckung stiller Reserven durch Ansatz zum gemeinen Wert	112
2.	Ausnahme: Buchwertansatz nach § 11 Abs. 2 S. 1 UmwStG	114
a)	Sicherstellung körperschaftsteuerlicher Erfassung	114
b)	Kein Ausschluss oder keine Beschränkung deutschen Besteuerungsrechts	115

c) Keine Gegenleistung oder ausschließliche Gewährung von Gesellschaftsrechten	116
III. Steuerliche Auswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger und bei den Anteilseignern	117
1. Gewinnauswirkungen	118
a) Übernahmeergebnis nach § 12 Abs. 2 UmwStG	118
b) Anteilstausch gemäß § 13 UmwStG auf Ebene der Anteilseigner ...	120
2. Buchwertverknüpfung und Übergang stiller Reserven	120
IV. Zwischenergebnis zu den §§ 11 bis 13 UmwStG	121
F. Auf- und Abspaltung auf eine andere Körperschaft, § 15 UmwStG	122
I. Steuersystematische Einordnung von Spaltungen auf Körperschaften	122
II. Steuerliche Auswirkungen beim übertragenden Rechtsträger	124
1. Grundsatz: Aufdeckung stiller Reserven durch Ansatz zum gemeinen Wert	125
2. Ausnahme: Buchwertansatz und doppeltes Teilbetriebserfordernis	125
a) Übertragung eines Teilbetriebs nach nationalem Steuerrecht	127
aa) Keine normative Definition des Teilbetriebs im deutschen Recht	127
bb) Wandel zum funktionalen Verständnis des Teilbetriebs	128
cc) Einräumung eines Nutzungsrechts als „Übertragung“?	130
(1) Nutzungsrecht erlaubt funktionalen Einsatz der Betriebsgrundlage	130
(2) Zurückbehaltung widerspricht aber Willen des Gesetzgebers	131
(3) Zurückbehaltung widerspricht teleologischer Grundlage des UmwStG	132
b) Übertragung eines Teilbetriebs im Sinne von Art. 2 lit. j) Fusionsrichtlinie	133
aa) Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts?	134
bb) Keine Abweichung des Teilbetriebs in Bezug auf funktionales Verständnis	136
cc) Keine Abweichung der Fusionsrichtlinie bezüglich der „Übertragung“	137
c) Zwischenergebnis	139
3. Missbrauchsklauseln, § 15 Abs. 2 UmwStG	139
a) Auf- und Abspaltung kürzlich erworbener oder aufgestockter fiktiver Teilbetriebe	140
b) Veräußerung oder Vorbereitung der Veräußerung an außenstehende Personen	141
aa) Nachfolgende Umstrukturierung als Veräußerung	141
bb) Außenstehende Personen und personelle Kontinuität	142

c) Trennung von Gesellschafterstämmen	143
III. Steuerliche Auswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger und bei den Anteilseignern	144
IV. Zwischenergebnis zu § 15 UmwStG	145
G. Auf- und Abspaltung auf eine Personengesellschaft, § 16 UmwStG	146

Kapitel 4

Besteuerung nationaler Einbringungen 148

A. Einbringung nach dem UmwStG	148
I. Anwendungsbereich des sechsten bis achten Teils des UmwStG	148
II. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG	149
1. Steuersystematische Einordnung der Einbringung in Kapitalgesellschaften	150
2. Auswirkung beim Einbringenden – Steuerneutralität nur als Ausnahme	152
a) Sacheinlage nach § 20 Abs. 1 UmwStG	153
aa) Neue Gesellschaftsanteile als Gegenleistung	154
bb) Einbringung – auch „durch Anwachsung“	156
b) Sicherstellung körperschaftsteuerlicher Erfassung, keine Entstrickung und keine Unterbilanz, § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG	157
3. Auswirkungen bei den Anteilseignern – Verdoppelung stiller Reserven und Verhinderung von Missbrauch	158
a) Konzept des § 22 UmwStG – nachträgliche Besteuerung der Einbringung bei missbräuchlicher Nutzung einer Statusverbesserung ..	159
b) Tatbestand und Funktionsweise des §§ 22 Abs. 1 UmwStG	161
c) Nachträgliche Besteuerung der Einbringung bei mehrstufigen Umstrukturierungen?	163
aa) Schädliche Folgeumstrukturierung der übernehmenden Gesellschaft	164
bb) Unschädliche Folgeeinbringung trotz unklarer Normkonkurrenz	166
cc) Schädliche Folgeumstrukturierung des Einbringenden durch Umwandlung	168
d) Lösungsansätze für steuerneutrale mehrstufige Umstrukturierungen	168
aa) Literatur: Normspezifisch enge Auslegung und teleologische Reduktion	169
bb) Finanzverwaltung: Untaugliche Billigkeitslösung	171
4. Steuerliche Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft	173
III. Einbringung in eine Kapitalgesellschaft nach § 21 UmwStG	174
1. Steuersystematische Einordnung des Anteilstauschs	174
2. Steuerliche Auswirkungen beim Einbringenden	175
a) Einfacher Anteilstausch entspricht Sacheinlage	176

b)	Wahl des Buchwerts nur beim qualifizierten Anteilstausch	177
3.	Steuerliche Auswirkungen bei den Anteilseignern und der übernehmenden Gesellschaft, §§ 22 Abs. 2, 23 UmwStG	179
IV.	Einbringung in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG	180
1.	Steuersystematische Einordnung der Einbringung in Personengesellschaften	181
2.	Steuerliche Auswirkungen beim Einbringenden und der übernehmenden Personengesellschaft	182
a)	Kein Einbringungsgewinn bei Buchwertfortführung	182
b)	Rückwirkende Besteuerung bei Missbrauch	183
aa)	Nachträgliche Besteuerung auch bei mehrstufigen Umstrukturierungen	183
bb)	Zweifel an Pauschalität der Missbrauchsvermutung	184
V.	Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft, § 25 UmwStG	186
1.	Steuersystematische Einordnung des Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft	187
2.	Rechtsgrundverweis auf die §§ 20 bis 23 UmwStG	187
3.	Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens	189
B.	Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter	190
I.	Überführung einzelner Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 5 S. 1 und S. 2 EStG ..	191
1.	Steuersystematische Einordnung der Überführung von Einzelwirtschaftsgütern	191
2.	Zwingende Buchwertfortführung	192
II.	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	194
1.	Steuersystematische Einordnung der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern	195
2.	Steuerliche Auswirkungen beim Übertragenden	196
a)	Tatbestandsvoraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	196
b)	Steuerneutrale Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften trotz fehlender gesetzlicher Regelung?	197
aa)	1. Senat: Ablehnung einer Analogie zu § 6 Abs. 5 EStG	197
bb)	4. Senat: Entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG ..	198
cc)	Kritische Würdigung	199
(1)	Unklares methodisches Vorgehen des 4. Senats	199
(2)	Wortlautgrenze	200
(3)	Wirtschaftliche Betrachtung der Übertragung	201
(4)	Analogie zu § 6 Abs. 5 S. 3 EStG	204
c)	Missbrauchsvermeidung nach § 6 Abs. 5 S. 4 bis S. 6 EStG	206
aa)	Schädliche Veräußerung oder Entnahme	206

bb) Schädliche Beteiligung von Körperschaften 207

3. Steuerliche Auswirkungen bei der Mitunternehmerschaft und ihren
Mitunternehmern 208

III. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in Kapitalgesellschaften 210

C. Zwischenergebnis zu nationalen Umstrukturierungen 211

Kapitel 5

Besteuerung grenzüberschreitender Umstrukturierungen 215

A. Grenzüberschreitende Verschmelzung auf EU-Personengesellschaften 216

I. Internationaler Anwendungsbereich des § 3 UmwStG 217

II. Steuerliche Auswirkungen auf die übertragende Körperschaft 219

1. Entstrickungsklausel des § 3 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UmwStG 220

a) Vorbedingung: Ursprüngliches Bestehen eines Besteuerungsrechts .. 221

b) Entstrickungsrelevante Sachverhalte 224

aa) Keine Entstrickung ausländischen Betriebsstättenvermögens
bei Fortgeltung der Freistellungsmethode 225

bb) Anteilige subjektbezogene Entstrickung von Anrechnungsbe-
triebsstättenvermögen bei fehlender Steuerpflicht eines Mit-
unternehmers 225

cc) Keine objektbezogene Entstrickung inländischen Betriebsstät-
tenvermögens 226

(1) Funktionale Zuordnung und „Zentralfunktion des Stamm-
hauses“ 227

(2) Änderung der funktionalen Zuordnung durch Umwandlung? 230

(3) Spätere objektbezogene Entstrickung nach allgemeinen
Regeln 234

c) Ausschluss und Beschränkung des Besteuerungsrechts als unklarer
Tatbestand 235

aa) Ursache der Unklarheit: Gewandeltes Methodenverständnis ... 237

(1) Sichtweise der Rechtsprechung 237

(a) Finale Entnahmetheorie des BFH 237

(b) Aufgabe der finalen Entnahmetheorie 238

(2) Sichtweise der Literatur 240

bb) Folgerung für den Ausschlussstatbestand 243

cc) Folgerung für den Beschränkungstatbestand 244

dd) Stellungnahme vor dem Hintergrund des JStG 2010 245

ee) Auswirkung auf umwandlungssteuerliche Entstrickungsklau-
seln 249

2. Zwischenergebnis zur Entstrickung bei Umstrukturierungen 250

3. Rechtsfolgen der Entstrickung 251

III. Steuerliche Auswirkungen beim übernehmenden Rechtsträger und den Anteilseignern	253
B. Grenzüberschreitende Verschmelzung auf EU-Kapitalgesellschaften	254
C. Grenzüberschreitende Spaltung auf EU-Gesellschaften	257
D. Grenzüberschreitende Einbringungen in EU-Gesellschaften	258
I. Einbringung nach §§ 20, 21, 24 UmwStG	258
1. Einzelne Einbringungssachverhalte	258
2. Rechtsfolgen	259
II. Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter	261
E. Formwechsel durch Sitzverlegung innerhalb der EU	263
I. Homogener Formwechsel einer Kapitalgesellschaft	263
II. Homogener Formwechsel einer Personengesellschaft	265
III. Kreuzende Formwechsel	266
F. Grenzüberschreitende Umstrukturierung mit Drittstaatengesellschaften ..	267
I. Fehlender Anwendungsbereich des UmwStG	267
II. Rechtsfolgen nach allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regeln	269
III. Keine Formwechsel durch Sitzverlegung in Drittstaaten	270

Kapitel 6

Systematische Referenzpunkte der Besteuerung stiller Reserven bei Umstrukturierungen	273
A. Einheits- und Ordnungsfunktion der Systembildung	274
B. Grundsatz – Gewinnrealisierung bei Umstrukturierung	275
I. Konkreter Gewinnrealisierungstatbestand als Ausdruck einer gesetzmäßigen Besteuerung nach Art. 3 GG	276
II. Ablehnung der „Organisationsakttheorie“	277
III. Tauschähnliche Veräußerung	279
1. Begriff und Tatbestandsmerkmale einer Veräußerung	280
2. Besonderheiten der Umstrukturierungen vor dem Hintergrund des Veräußerungsbegriffs	282
a) Übertragung durch Universalsukzession	284
b) Dreiecksverhältnis zwischen den beteiligten Rechtsträgern und den Gesellschaftern des übertragenden Rechtsträgers	286
c) Gesellschaftsrechte als Gegenleistung und Leistungsfähigkeitsprinzip	288
3. Zwischenergebnis	291

IV. Ersatzrealisation durch Betriebsaufgabe und Entnahme	292
V. Ergebnis	295
C. Ausnahmen – Buchwertfortführung als Prinzipienkompromiss	295
I. Durchbrechung grundlegender Besteuerungsprinzipien	296
1. Durchbrechung des Realisationsprinzips	296
2. Durchbrechung des Individualsteuerprinzips	297
II. Rechtfertigung der Durchbrechungen	298
1. Maßstab zur Rechtfertigung der Buchwertfortführung	299
2. Fortführung unternehmerischen Engagements und Übermaßverbot	300
3. Normative Umsetzung der Rechtfertigungsgründe	301
a) Erfassung im Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers und ertragsteuerliche Sicherstellung späterer Veräußerungsge- winne	302
b) Keine Gegenleistung	305
c) Gegenleistung in Gesellschaftsrechten	306
d) Qualität des übergehenden Vermögens	308
III. Ergebnis	311
D. Rückausnahme – Internationale Entstrickung	311
I. Systematisierung der Entstrickungsregeln	312
II. Europarechtskonformität der allgemeinen Entstrickungstatbestände	314
1. Anwendungsbereich und Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	314
2. Rechtfertigung der Beschränkung	317
a) Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten	317
b) Kohärenz	320
c) Verhältnismäßigkeit der Beschränkung nach National Grid Indus ..	321
aa) Sofortige Festsetzung	321
bb) Wahlrecht zwischen sofortiger und späterer Einziehung als Kompromiss	323
cc) Verhältnismäßigkeit der nationalen Entstrickungstatbestände? ..	326
III. Europarechtskonformität der Entstrickungsklauseln des UmwStG	329
1. Anwendungsbereich und Beschränkung der Niederlassungsfreiheit	329
2. Keine Rechtfertigung der Beschränkung	331
IV. Ergebnis	332
E. Rückausnahme – Missbräuchliche Steuerumgehung	333
I. Systematisierung der Missbrauchstatbestände	333
1. Kontinuität unternehmerischen Engagements als gemeinsamer Zweck ..	334
2. Einheitliche teleologische Reduktion bei Folgeumstrukturierungen	335
II. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	338

1. Verfassungskonforme Interpretation trotz ungeeigneter Typisierung . . .	338
2. Verstoß gegen sekundäres Unionsrecht	341
a) Art. 15 Abs. 1 lit. a) der Fusionsrichtlinie als Prüfungsmaßstab	341
b) Keine europarechtskonforme Interpretation der Missbrauchstatbestände	343
III. Ergebnis	345
Zusammenfassung der Ergebnisse	346
Literaturverzeichnis	351
Sachwortverzeichnis	379

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
a. E.	am Ende
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft, auch Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
betr.	betreffend
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH-PR	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs für die Praxis der Steuerberatung (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksachen
BV	besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (niederländische Kapitalgesellschaftsform)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)

DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DZWIR	Deutsche Zeitschrift für Wirtschafts- und Insolvenzrecht
EG	Europäische Gemeinschaft, Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf., Einl.	Einführung, Einleitung
ESt	Einkommensteuer, Einkommensteuerrecht
ESTDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR 2008	Einkommensteuer-Richtlinien 2008 mit Hinweisen 2010
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f., ff.	folgend, folgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GenG	Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
GG	Grundgesetz
Gl. A.	Gleiche Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung & Compagnie Kommanditgesellschaft
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GPR	Zeitschrift für Gemeinschaftsprivatrecht
GS	Gedächtnisschrift
H	Einkommensteuer-Hinweis
HB	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz

INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
IPRax	Praxis des Internationalen Privat- und Verfahrensrechts (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Ausbildung (Zeitschrift)
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
KapErhG	Kapitalerhöhungsgesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LG	Landgericht
Lit.	littera
MüKo	Münchener Kommentar
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungsreport
NVwZ-RR	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechungsreport
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen
OLG	Oberlandesgericht
PartGG	Gesetz über die Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofes
RGBL	Reichsgesetzblatt
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
RNotZ	Rheinische Notar-Zeitschrift
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite, Satz
S.à.r.l.	Société à responsabilité limitée
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte

Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Teilziffer
u. a.	und andere, unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwR	Umwandlungsrecht
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
VAG	Gesetz über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorb.	Vorbemerkung
WM	Wertpapier-Mitteilungen Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht
z. B.	zum Beispiel
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfO	Zeitschrift für Führung und Organisation
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Kapitel 1

Einführung

A. Problemstellung und Ziel der Arbeit

In einer freiheitlichen Marktwirtschaft steht jedes einzelne Unternehmen im ständigen Wettbewerb mit Konkurrenten. Dabei ist der Wettbewerb durch eine erhebliche Dynamik geprägt. Dies führt dazu, dass sich das Umfeld, in dem das jeweilige Unternehmen tätig wird, stetig verändert. Veränderungen des Unternehmensumfelds können aber auch aus neuen institutionellen Regelungen folgen. Im Lauf seiner Existenz ist jedes Unternehmen daher gezwungen, entweder durch Anpassung auf veränderte Rahmenbedingungen zu reagieren oder Veränderungen durch strategische Entscheidungen zu antizipieren. Exemplarisch seien hier krisenbedingte Sanierungen der Unternehmung, die Vorbereitung der Unternehmensnachfolge, Rationalisierungen in Konzernen und die ständig zunehmende Internationalisierung der Wirtschaft erwähnt. So wird nahezu zwangsläufig früher oder später die Frage aufgeworfen, ob eine Veränderung der Unternehmensstruktur angezeigt ist. Ein dauerhaftes Überleben in diesem Umfeld verlangt daher einen gezielten Wandel der Unternehmensorganisation, auch mittels Umstrukturierungen.

Damit sich das Unternehmen den immer neuen Umständen des Wirtschaftslebens anpassen kann, sollte das Recht notwendigen Anpassungen keine Hindernisse bereiten. Solche Hindernisse können allerdings durch das Steuerrecht und dort namentlich durch die Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven entstehen, die in den von einer Umstrukturierung betroffenen Wirtschaftsgütern ruhen. Kommt es bei Umstrukturierungen zur Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven, so besteht die Gefahr, dass die unter Umständen überlebensnotwendigen oder strategischen Reorganisationen aus Kostengründen unterbleiben oder jedenfalls mit hohen Steuerbelastungen erkaufte werden müssen. Die Ursache für die Gefahr der Besteuerung stiller Reserven liegt darin, dass das Steuerrecht nicht an die Unternehmung in ihrer Gesamtheit anknüpft, etwa in Form eines Konzerns, sondern an die jeweils rechtlich selbständigen Teileinheiten.¹ Übertragungen von einzelnen Wirtschaftsgütern oder von Sachgesamtheiten auf einen anderen Rechtsträger werfen somit zwangsläufig Fragen der Gewinnrealisation auf.

¹ Förster, Umstrukturierung, 1991, S. 4 f.

Im Ertragsteuerrecht stellen das Einkommensteuergesetz und insbesondere das Umwandlungsteuergesetz Regeln bereit, die eine steuerneutrale Umstrukturierung des Unternehmens ermöglichen sollen, um so betriebswirtschaftlich angezeigte Anpassungen nicht zu verhindern. Solche Regeln bilden durch die Technik der Buchwertfortführung jedoch eine rechtfertigungsbedürftige Ausnahme vom verfassungsrechtlichen Individualsteuerprinzip.

Die zunehmende Internationalisierung der Möglichkeiten unternehmerischer Betätigung und die hieraus folgende Mobilität stellen das Recht und speziell das Steuerrecht vor eine weitere besondere Herausforderung. Diese Herausforderung resultiert aus dem Wettbewerb der Staaten um die besten Standortbedingungen, wobei das Steuerrecht mehr und mehr als Instrument in diesem Wettbewerb eingesetzt wird.² Daher stellt sich der Staatenwettbewerb als ein Konkurrieren der Staaten um Steuersubstrat dar.³ Es verwundert insofern nicht, dass Steuergesetze vielfach eine doppelte Zielrichtung verfolgen. Einerseits sollen gesetzgeberische Maßnahmen die Attraktivität des Standorts Deutschland stärken und so zusätzliche Investitionen im Inland anziehen. Andererseits soll gleichzeitig deutsches Besteuerungssubstrat an einer Abwanderung ins Ausland gehindert werden.⁴

Auch in Bezug auf das hier interessierende steuerliche Umstrukturierungsrecht des EStG und des UmwStG ist dieser Zusammenhang erkennbar. Klar formuliertes Ziel des steuerlichen Umstrukturierungsrechts ist es seit jeher, Umstrukturierungen zu erleichtern⁵ und jedenfalls in jüngerer Zeit auf diese Weise auch einen Beitrag für die Attraktivität des Standorts Deutschland zu leisten.⁶ Mit zunehmender Deutlichkeit wird aber andererseits ein „Schutzwall“⁷ errichtet, der beispielsweise durch Entstrickungsregelungen eine Verlagerung von Besteuerungssubstrat aus der Bundesrepublik Deutschland in andere Staaten verhindern und steuermindernde Gestaltungen ausschließen soll.⁸

In diesem Spannungsfeld widerstreitender gesetzgeberischer Zielsetzungen stehen die Verantwortlichen eines Unternehmens vor der Herausforderung, existen-

² *Schmehl*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 100 ff. Der Autor zieht zudem die festgestellte Wettbewerbsfunktion des Steuerrechts als Ausgangspunkt der Auslegung heran.

³ *Hey*, in: Reimer, Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2007, S. 295 (296); *Schmehl*, in: Schön, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 100 (102).

⁴ BT-Drs. 16/2710, S. 1, 25. Siehe beispielsweise auch die ähnliche Formulierung in der Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BT-Drs. 16/4841, S. 1, 30, 31.

⁵ Siehe schon BT-Drs. V/3186, S. 8.

⁶ BT-Drs. 16/2710, S. 1, 25 zum SEStEG; BT-Drs. 14/6882, S. 1, 23 zum UntStFG.

⁷ *Frotscher*, Internationalisierung des Ertragsteuerrechts, 2007, Rn. 4.

⁸ Siehe BT-Drs. 16/2710, S. 1, 25 zum SEStEG, der ganz offen von der konsequenten Sicherung deutscher Besteuerungsrechte spricht, während BT-Drs. 14/6882, S. 23 noch vorsichtiger den Ausschluss von Gestaltungsmöglichkeiten und die Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung als Ziel formuliert.

ziell wichtige Entscheidungen im Hinblick auf die Organisation eines Unternehmens treffen zu müssen. Die Fragen, ob eine Reorganisation finanzierbar und wie eine solche Maßnahme zu strukturieren ist, wenn gegebenenfalls der strategische Wunsch zur teilweisen Realisierung stiller Reserven besteht, entscheiden über Erfolg und Misserfolg der Reorganisation. Daher sind Planungssicherheit und Vorhersehbarkeit der steuerlichen Folgen einer beabsichtigten Umstrukturierung von entscheidender Bedeutung.

Ein wesentlicher Aspekt der Planungs- und somit auch der Rechtssicherheit ist die Systematik eines Regelungskomplexes.⁹ Systematisch konsistente Regelungen erlauben viel eher einen Schluss auf die Behandlung zukünftiger Fragen als Regelungen ohne Zusammenhang und Orientierung an grundlegenden Prinzipien. Das SEStEG als jüngste Reform des steuerlichen Umstrukturierungsrechts verfolgt ausweislich der Gesetzesbegründung genau dieses Ziel. Der Gesetzgeber nimmt für sich in Anspruch ein „systematisch in sich geschlossenes zukunftsfähiges Umstrukturierungsrecht“¹⁰ geschaffen zu haben. Schon die gegensätzlichen Zielsetzungen des Gesetzgebers geben ersten Anlass für Zweifel, ob dieses Ziel tatsächlich erreicht wird. In sich geschlossen und vor allem zukunftsfähig wäre das bestehende steuerliche Umstrukturierungsrecht, wenn es sich in die allgemeine Systematik des Steuerrechts ohne gravierende Brüche einfügen würde und insbesondere nicht latent verfassungs- oder europarechtswidrig wäre. Nur dann wäre das steuerliche Umstrukturierungsrecht auch auf Dauerhaftigkeit und Stetigkeit ausgerichtet und könnte allen Beteiligten die notwendige Planungs- und Rechtssicherheit bieten.¹¹

Die vorliegende Arbeit setzt sich vor diesem Hintergrund das Ziel, zu untersuchen, ob das Ertragsteuerrecht im Hinblick auf die Besteuerung stiller Reserven im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen in rein nationalen und in grenzüberschreitenden Sachverhalten tatsächlich auf grundlegende Prinzipien zurückgeführt werden kann und insofern den Anspruch systematischer Konsistenz erfüllt.

B. Gang der Untersuchung

Dazu werden im zweiten Kapitel, ausgehend von den ökonomischen Hintergründen, die zivilrechtlichen und die steuerrechtlichen Grundlagen von Unternehmensumstrukturierungen kurz dargestellt. Mit der grundsätzlichen Besteuerung zivilrechtlich gestalteter Vermögensübertragungen offenbart sich dabei im

⁹ Vgl. *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz, 1983, S. 17; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991, S. 438; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Band I, 2000, S. 90 f.

¹⁰ BT-Drs. 16/2710, S. 25.

¹¹ *Kirchhof*, in: Hüttemann, DStJG 33 (2010), 9 (16).