

**INHALTSÜBERSICHT**

Inhaltsübersicht	I
Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
<b>Erster Teil: Grundlegung</b>	<b>1</b>
A. Einführung	1
B. Begriff, Arten und Motive der Umstrukturierung	14
C. Gegenstände, Grundtatbestände und Bausteine der Umstrukturierung	31
<b>Zweiter Teil: Ertragsteuerliche Relevanzbereiche von Umstrukturierungen</b>	<b>45</b>
A. Ertragsteuerliche Relevanzbereiche und steuerpolitische Zielsetzungen	45
B. Gewinnrealisierungsproblematik	49
C. Untergang von Verlustvorträgen	97
D. Steuervergünstigungen	101
E. Flexibilität der Umstrukturierungsbausteine	111
F. Zusagen der Finanzverwaltung	114
<b>Dritter Teil: Gesellschaftsrechtliche Bausteine der Umstrukturierung</b>	<b>119</b>
A. Gründung der Tochtergesellschaft	120
B. Liquidation der Tochtergesellschaft	159
C. Verschmelzung	193
D. Realteilung der Tochtergesellschaft	221

## II

<b>Vierter Teil: Schlichte Übertragungen</b>	244
A. Grundsatz	244
B. Verlagerung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft	245
C. Verlagerung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften	251
D. Verlagerung von Leitungsfunktionen über die Grenze	317
<b>Fünfter Teil: Zusammenfassung</b>	328
Literaturverzeichnis	335
Urteile	389
Richtlinien und Verwaltungsanweisungen	395
Rechtsquellen	397
Sonstige Quellen	400
Stichwortverzeichnis	401

**INHALTSVERZEICHNIS**

Inhaltsübersicht	I
Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
<b>Erster Teil: Grundlegung</b>	1
<b>A. Einführung</b>	1
I. Problemstellung	1
II. Untersuchungsziel	8
III. Vorgehensweise	10
IV. Prämissen	10
1. Rechtsform	10
2. Beteiligungsaufbau der Unternehmung	11
3. Standort	13
<b>B. Begriff, Arten und Motive der Umstrukturierung</b>	14
I. Begriff und Arten der Umstrukturierung	14
II. Motive der Umstrukturierung	19
1. Unternehmungsexterne Motive	19
a) Marktentwicklung	19
b) Technische Entwicklungen	20
c) Gesetzliche und andere hoheitliche Einflüsse	21
2. Unternehmungsinterne Motive	22
a) Veränderungen der Unternehmungsgröße	22

## II

<b>Vierter Teil: Schlichte Übertragungen</b>	244
A. Grundsatz	244
B. Verlagerung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft	245
C. Verlagerung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften	251
D. Verlagerung von Leitungsfunktionen über die Grenze	317
<b>Fünfter Teil: Zusammenfassung</b>	328
Literaturverzeichnis	335
Urteile	389
Richtlinien und Verwaltungsanweisungen	395
Rechtsquellen	397
Sonstige Quellen	400
Stichwortverzeichnis	401

**INHALTSVERZEICHNIS**

Inhaltsübersicht	I
Inhaltsverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	XVII
Abkürzungsverzeichnis	XIX
<b>Erster Teil: Grundlegung</b>	<b>1</b>
<b>A. Einführung</b>	<b>1</b>
I. Problemstellung	1
II. Untersuchungsziel	8
III. Vorgehensweise	10
IV. Prämissen	10
1. Rechtsform	10
2. Beteiligungsaufbau der Unternehmung	11
3. Standort	13
<b>B. Begriff, Arten und Motive der Umstrukturierung</b>	<b>14</b>
I. Begriff und Arten der Umstrukturierung	14
II. Motive der Umstrukturierung	19
1. Unternehmungsexterne Motive	19
a) Marktentwicklung	19
b) Technische Entwicklungen	20
c) Gesetzliche und andere hoheitliche Einflüsse	21
2. Unternehmungsinterne Motive	22
a) Veränderungen der Unternehmungsgröße	22

## IV

b) Zieländerungen	23
c) Geschäftspolitische Gründe	23
(1) Flexibilisierung	23
(2) Rationalisierung	24
(3) Haftungsminderung	25
(4) Veräußerungs- oder Kooperationsvorhaben	26
(5) Eingliederung erworbener Tochtergesellschaften	27
(6) Sanierung	27
d) Finanzwirtschaftliche Gründe	28
e) Organisatorische Gründe	28
f) Personalwirtschaftliche Gründe	29
g) Steuerliche Gründe	30
<b>C. Gegenstände, Grundtatbestände und Bausteine der Umstrukturierung</b>	<b>31</b>
I. Gegenstände der Umstrukturierung	31
1. Rechtsformen	31
2. Beteiligungen	32
3. Betriebliche Aufgabenkomplexe	32
II. Grundtatbestände der Umstrukturierung	34
1. Rechtsformänderungen	35
2. Verlagerungen	35
a) Verlagerungen innerhalb einer Konzerngesellschaft	36
b) Verlagerungen zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften	36
(1) Verlagerung nach unten	37
(2) Verlagerung nach oben	38
(3) Horizontale Verlagerung	39

X III.	Bausteine der Umstrukturierung	40
	1. Gesellschaftsrechtliche Bausteine	40
	2. Schlichte Übertragungen	43
<b>Zweiter Teil: Ertragsteuerliche Relevanzbereiche von Umstrukturierungen</b>		<b>45</b>
A.	<b>Ertragsteuerliche Relevanzbereiche und steuerpolitische Zielsetzungen</b>	45 X
B.	<b>Gewinnrealisierungsproblematik</b>	49
I.	Umstrukturierung nationaler Konzernunternehmungen	49
	1. Grundsatz	49
	2. Wirtschaftliche Auswirkungen der Gewinnrealisierung	55
	a) Aufdeckung stiller Reserven in übertragenen Wirtschaftsgütern	55
	(1) Belastende Konsequenzen	55
	(2) Entlastende Konsequenzen	55
	b) Aufdeckung stiller Reserven im Beteiligungsansatz	56
	(1) Belastende Konsequenzen	57
	(2) Entlastende Konsequenzen	57
	c) Zwischenergebnis	59
	3. Vermeidung der Gewinnrealisierung oder ihrer Folgen	61
	a) Übertragung stiller Reserven auf andere Konzerngesellschaften	61
	b) Übertragung stiller Reserven auf andere Wirtschaftsgüter	63
	(1) Tauschgutachten	63
	(2) § 6b EStG	64
	(3) Wirtschaftliche Konsequenzen	66

II. Umstrukturierung deutscher Tochtergesellschaften mit ausländischer Muttergesellschaft	67
1. Grundsatz	67
2. Veränderung der deutschen Besteuerungsgrundsätze durch die Beteiligung einer ausländischen Kapitalgesellschaft	70
a) Übertragung von Wirtschaftsgütern	70
b) Übertragung von Leitungsfunktionen	72
3. Schweiz	74
a) Grundsatz	74
b) Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Betriebstätteneinkünften	75
c) Vermeidung der Mehrfachbelastung bei Auskehrung von Gewinnen der Tochtergesellschaft	78
(1) Muttergesellschaft ist keine Holdinggesellschaft	78
(2) Muttergesellschaft ist Holdinggesellschaft	79
(3) Zusammentreffen von Betriebstätteneinkünften und Beteiligungserträgen	80
d) Reorganisationsbestimmungen	80
4. Niederlande	82
a) Grundsatz	82
b) Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Betriebstätteneinkünften	83
c) Vermeidung der Mehrfachbelastung bei Auskehrung von Gewinnen der Tochtergesellschaft	84
d) Reorganisationsbestimmungen	85
5. USA	87
a) Grundsatz	87
b) Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Betriebstätteneinkünften	89
c) Vermeidung der Mehrfachbelastung bei Auskehrung von Gewinnen der Tochtergesellschaft	91
d) Reorganisationsbestimmungen	93

## VII

<b>C. Untergang von Verlustvorträgen</b>	97
I. Fortfall der zivilrechtlichen Identität	97
II. Fortfall der wirtschaftlichen Identität	98
<b>D. Steuervergünstigungen</b>	101
I. Bloßer Rechtsformwechsel	102
II. Verlagerungen von Beteiligungen oder betrieblichen Aufgabenkomplexen	103
1. Verlagerungen innerhalb einer Konzerngesellschaft	103
a) Wegfall erhaltener Steuervergünstigungen	103
b) Inanspruchnahme neuer Vergünstigungen	105
2. Verlagerungen zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften	106
a) Wegfall erhaltener Steuervergünstigungen	106
b) Inanspruchnahme neuer Vergünstigungen	109
c) Eintritt der Übernehmerin in die Rechtsstellung der Übertragerin bei steuerneutralen Übertragungsvorgängen	111
<b>E. Flexibilität der Umstrukturierungsbausteine</b>	111
<b>F. Zusagen der Finanzverwaltung</b>	114
<b>Dritter Teil: Gesellschaftsrechtliche Bausteine der Umstrukturierung</b>	119
<b>A. Gründung einer Tochtergesellschaft</b>	120
I. Inländische Muttergesellschaft	120
1. Grundsatz	120
2. Erfolgsneutrale Übertragung von betrieblichen Aufgabenkomplexen und Beteiligungen	121
a) Einbringung gemäß § 20 UmwStG	121

## VIII

(1) Voraussetzungen	121
(2) Wertansatzwahlrecht	124
(3) Steuervergünstigungen	125
b) Kapitalistische Betriebsaufspaltung	127
(1) Voraussetzungen	127
(2) Wahlrecht	128
(3) Steuervergünstigungen	129
c) Tauschgutachten	129
(1) Voraussetzungen	129
(2) Wahlrecht	131
d) Zusammenfassung	132
II. Ausländische Muttergesellschaft	133
1. Inländische Besteuerung	133
a) Grundsatz	133
b) Erfolgsneutrale Übertragung von betrieblichen Aufgabenkomplexen und Beteiligungen	135
(1) Einbringung gemäß § 20 UmwStG	135
(2) Kapitalistische Betriebsaufspaltung	140
(3) Tauschgutachten	141
(4) Zusammenfassung	142
2. Ausländische Besteuerung	143
a) Schweiz	143
b) Niederlande	144
c) USA	145
(1) Active-business-Ausnahme	147
(2) Beteiligungsübertragungen	151
3. Gesamtbelastung	151
a) Schweizerische oder niederländische Mutter- gesellschaft	152

b)	U.S.-amerikanische Muttergesellschaft	154
(1)	Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem U.S.-Stammhaus	154
(2)	Übertragung von Wirtschaftsgütern aus deutscher Betriebstätte	156
<b>B.</b>	<b>Liquidation der Tochtergesellschaft</b>	159
<b>I.</b>	<b>Besteuerung der Tochtergesellschaft</b>	159
1.	Einkommensermittlung	159
2.	Übertragung des Vermögens auf die Muttergesellschaft	163
3.	Steuerliche Gesamtbelastung auf der Ebene der Tochtergesellschaft	164
<b>II.</b>	<b>Besteuerung der Muttergesellschaft</b>	166
1.	Inländische Muttergesellschaft	166
a)	Erfolgswirkung	166
b)	Anrechnungswirkung	167
c)	Gesamtbelastung der Liquidation	168
2.	Ausländische Muttergesellschaft	170
a)	Inländische Besteuerung	170
(1)	Beteiligung gehört zu einer deutschen Betriebstätte	170
(a)	Beteiligung ist nicht mit Sperrbetrag nach § 50c EStG verknüpft	170
(b)	Beteiligung ist mit Sperrbetrag nach § 50c EStG verknüpft	171
(2)	Beteiligung gehört nicht zu einer deutschen Betriebstätte	175
b)	Ausländische Besteuerung	179
(1)	Schweiz	179
(2)	Niederlande	182
(3)	USA	183

c)	Gesamtbelastung der Liquidation	187
(1)	Schweizerische oder niederländische Muttergesellschaft	187
(2)	U.S.-amerikanische Muttergesellschaft	191
<b>C.</b>	<b>Verschmelzung</b>	<b>193</b>
<b>I.</b>	<b>Verschmelzung von Mutter- und Tochtergesellschaft</b>	<b>194</b>
1.	Upstream merger	194
a)	Behandlung der Tochtergesellschaft	194
b)	Behandlung der Muttergesellschaft	196
(1)	Übernahmegewinn	196
(2)	Steuervergünstigungen	197
(3)	Zusammenrechnung der verwendbaren Eigenkapitalien	197
c)	Wirtschaftliches Ergebnis	199
2.	Downstream merger	200
a)	Behandlung der übertragenden Muttergesellschaft	201
b)	Behandlung der übernehmenden Tochtergesellschaft	203
(1)	Übernahmegewinn	203
(2)	Steuervergünstigungen	204
(3)	Zusammenrechnung der verwendbaren Eigenkapitalien	205
(4)	Untergang von Verlustvorträgen der Tochtergesellschaft	205
c)	Behandlung der Gesellschafter der Muttergesellschaft	207
d)	Wirtschaftliches Ergebnis	208
3.	Unterschiede und Gemeinsamkeiten von upstream merger und downstream merger	208

<b>II. Verschmelzung von Schwestergesellschaften</b>	210
1. Behandlung der übertragenden Gesellschaft	210
2. Behandlung der übernehmenden Tochtergesellschaft	211
a) Übernahmegewinn	211
b) Zusammenrechnung der verwendbaren Eigenkapitalien	212
c) Untergang von Verlustvorträgen der übernehmenden Gesellschaft	212
3. Behandlung der Muttergesellschaft	214
a) Inländische Muttergesellschaft	214
b) Ausländische Muttergesellschaft	214
(1) Inländische Besteuerung	216
(2) Ausländische Besteuerung	218
(a) Schweiz	218
(b) Niederlande	219
(c) USA	220
<b>D. Realteilung der Tochtergesellschaft</b>	221
<b>I. Inländische Muttergesellschaft</b>	223
1. Grundsatz	223
2. Erfolgsneutrale Realteilung	226
a) Voraussetzungen der erfolgsneutralen Realteilung	227
b) Folgen der erfolgsneutralen Realteilung	229
(1) Tochtergesellschaft	229
(2) Nachfolgesellschaften	230
(a) Eintritt in die Rechtsstellung der gespaltenen Tochtergesellschaft	230
(b) Aufteilung des verwendbaren Eigenkapitals	230
(3) Muttergesellschaft	231

II.	Ausländische Muttergesellschaft	232
1.	Inländische Besteuerung	232
a)	Grundsatz	232
b)	Erfolgsneutrale Realteilung	234
(1)	Voraussetzungen	234
(2)	Folgen der erfolgsneutralen Realteilung	235
2.	Ausländische Besteuerung	236
a)	Schweiz	236
b)	Niederlande	239
c)	USA	239
<b>Vierter Teil: Schlichte Übertragungen</b>		244
A.	<b>Grundsatz</b>	244
B.	<b>Verlagerung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft</b>	245
I.	Verlagerung der Beteiligung aus dem ausländischen Stammhaus in eine deutsche Betriebstätte	245
1.	Inländische Besteuerung	245
2.	Ausländische Besteuerung	247
a)	Schweiz	247
b)	Niederlande	248
c)	USA	248
II.	Verlagerung der Beteiligung aus der deutschen Betriebstätte ins ausländische Stammhaus	248
1.	Inländische Besteuerung	248
2.	Ausländische Besteuerung	250
a)	Schweiz	250
b)	Niederlande	250

c) USA	251
<b>C. Verlagerung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Konzerngesellschaften</b>	<b>251</b>
<b>I. Gemeinsame Voraussetzungen</b>	<b>251</b>
1. Betriebliche Aufgabenkomplexe und Wirtschaftsgüter	252
a) Leistungswirtschaftliche Funktionen	253
(1) Beschaffungsfunktion	253
(2) Leistungserstellungsfunktion	253
(3) Absatzfunktion	255
(4) Transport- und Lagerungsfunktion	256
b) Finanzwirtschaftliche Funktionen	256
c) Leitungsfunktionen	256
d) Besonderheiten der Übertragung geschlossener betrieblicher Aufgabenkomplexe	257
2. Übertragung von Wirtschaftsgütern	258
3. Funktionsverlagerung und Wettbewerbsverbot	261
<b>II. Entgeltliche Übertragungen</b>	<b>265</b>
1. Verlagerung nach unten	265
a) Inländische Muttergesellschaft	265
b) Ausländische Muttergesellschaft	266
(1) Inländische Besteuerung	266
(2) Ausländische Besteuerung	266
(a) Schweiz	266
(b) Niederlande	267
(c) USA	267
c) Gesamtbelastung	272
2. Verlagerung nach oben	273
a) Inländische Muttergesellschaft	273

## XIV

b) Ausländische Muttergesellschaft	273
(1) Inländische Besteuerung	273
(2) Ausländische Besteuerung	274
(a) Schweiz	274
(b) Niederlande	274
(c) USA	274
3. Horizontale Verlagerung	275
a) Inländische Muttergesellschaft	275
b) Ausländische Muttergesellschaft	275
III. Unentgeltliche Übertragungen	277
1. Verlagerung nach unten	277
a) Inländische Muttergesellschaft	277
(1) Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter ohne Nutzungsrechte	280
(a) Grundsatz	280
(b) Erfolgsneutrale Übertragung	282
(2) Einräumung von Nutzungsrechten und Über- lassung von Nutzungen	283
(3) Zwischenergebnis	283
b) Ausländische Muttergesellschaft	284
(1) Inländische Besteuerung	284
(a) Übertragung materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter ohne Nutzungsrechte	284
(b) Einräumung von Nutzungsrechten und Überlassung von Nutzungen	289
(2) Ausländische Besteuerung	291
(a) Schweiz	291
(b) Niederlande	292
(c) USA	293
(3) Gesamtbelastung	295

2. Verlagerung nach oben	297
a) Behandlung der Tochtergesellschaft	297
b) Behandlung der Muttergesellschaft	299
(1) Inländische Muttergesellschaft	299
(a) Keine Organschaft zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft	300
(b) Organschaft zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft	302
(c) Gesamtbelastung der unentgeltlichen Übertragung	306
(2) Ausländische Muttergesellschaft	308
(a) Inländische Besteuerung	308
(b) Ausländische Besteuerung	310
(11) Schweiz	310
(22) Niederlande	311
(33) USA	312
(c) Gesamtbelastung der unentgeltlichen Übertragung	314
3. Horizontale Verlagerung	315
<b>D. Verlagerung von Leitungsfunktionen über die Grenze</b>	317
I. Verlagerung von Teilbereichen der Leitung einer Gesellschaft	317
II. Verlagerung der geschäftlichen Oberleitung der Tochtergesellschaft	319
1. Verlagerung der geschäftlichen Oberleitung ins Inland	320
a) Inländische Besteuerung	321
b) Ausländische Besteuerung	324
(1) Schweiz	324
(2) Niederlande	324

(3) USA	324
2. Verlagerung der geschäftlichen Oberleitung ins Ausland	325
a) Inländische Besteuerung	325
b) Ausländische Besteuerung	326
(1) Schweiz	326
(2) Niederlande	327
(3) USA	327
<b>Fünfter Teil: Zusammenfassung</b>	<b>328</b>
Literaturverzeichnis	335
Urteile	389
Richtlinien und Verwaltungsanweisungen	395
Rechtsquellen	397
Sonstige Quellen	400
Stichwortverzeichnis	401

## ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abb. 1:	Umstrukturierung und strukturwirksame Kooperations- und Austauschbeziehungen	18
Abb. 2:	Fälle der Verlagerung nach unten	37
Abb. 3:	Fälle der Verlagerung nach oben	38
Abb. 4:	Fälle der horizontalen Verlagerung	39
Abb. 5:	Übersicht über die Bausteine der Umstrukturierung	41
Abb. 6:	Steuerliche Subziele und Relevanzbereiche von Umstrukturierungsmaßnahmen	49
Abb. 7:	Aufdeckung stiller Reserven bei Umstrukturierungen	54
Abb. 8:	Wirtschaftliche Auswirkungen der Gewinnrealisierung	60
Abb. 9:	Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG	65
Abb. 10:	Ort des Eintritts ökonomischer Wirkungen von Gewinnrealisierungen	69
Abb. 11:	Abschreibungen und Verbleibfristen bei der Einbringung gemäß § 20 UmwStG	126
Abb. 12:	Möglichkeiten erfolgsneutraler Übertragung bei der Gründung	132
Abb. 13:	Be- und entlastende Faktoren bei der Gründung der deutschen Tochtergesellschaft durch eine schweizerische Muttergesellschaft	152
Abb. 14:	Be- und entlastende Faktoren bei der Gründung der deutschen Tochtergesellschaft durch eine niederländische Muttergesellschaft	153
Abb. 15:	Be- und entlastende Faktoren bei der Gründung der deutschen Tochtergesellschaft durch eine U.S.-amerikanische Muttergesellschaft	156
Abb. 16:	Fälle erfolgsneutraler Übertragung bei Überführung von Wirtschaftsgütern einer deutschen Betriebsstätte	157
Abb. 17:	Steuerliche Wirkungen der Liquidation der Tochtergesellschaft	168

## XVIII

Abb. 18:	Steuerliche Wirkungen der Liquidation der Tochtergesellschaft bei einem sperrbetragsbelasteten Anteilseigner	175
Abb. 19:	Überblick über die KapSt-Sätze für Dividenden	176
Abb. 20:	Steuerliche Wirkungen der Liquidation, wenn die Beteiligung nicht in einer deutschen Betriebsstätte gehalten wird	179
Abb. 21:	Be- und entlastende Faktoren bei der Liquidation der deutschen Tochtergesellschaft durch eine schweizerische Muttergesellschaft	188
Abb. 22:	Be- und entlastende Faktoren bei der Liquidation der deutschen Tochtergesellschaft durch eine niederländische Muttergesellschaft	189
Abb. 23:	Be- und entlastende Faktoren bei der Liquidation der deutschen Tochtergesellschaft durch eine U.S.-Muttergesellschaft	192
Abb. 24:	Verschmelzung zweier Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft	216
Abb. 25:	Betriebliche Aufgabenkomplexe und Wirtschaftsgüter	254
Abb. 26:	Belastungsfaktoren bei Veräußerung einer Beteiligung von der U.S.-Muttergesellschaft an die deutsche Tochtergesellschaft	272
Abb. 27:	Erfassung aus dem Stammhaus gewährter Nutzungsrechte durch die deutsche Besteuerungshoheit	290
Abb. 28:	Steuerliche Wirkungen der unentgeltlichen Verlagerung nach oben bei fehlender Organshaft	307
Abb. 29:	Steuerliche Wirkungen der unentgeltlichen Verlagerung nach oben bei vorliegender Organshaft	308
Abb. 30:	Verlagerung nach unten	329
Abb. 31:	Verlagerung nach oben	330
Abb. 32:	Horizontale Verlagerung	331