

# *Inhaltsübersicht*

Einleitung und Gang der Untersuchung.....	1
A. Einleitung.....	1
B. Gang der Untersuchung.....	10
1. Teil:	
Gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende Einbringungen .....	13
A. Umwandlungssteuergesetz als Teil der direkten Steuern .....	13
B. Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft.....	14
C. Einfluss der Grundfreiheiten.....	19
D. Rechtfertigung von Grundfreiheitsverstößen .....	64
2. Teil:	
Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie.....	81
A. Steuerliche Ausgangslage und Lösungskonzept der Fusionsrichtlinie .....	81
B. Rechtsnatur, Rechtsentwicklung und Umsetzung der Fusionsrichtlinie .....	90
C. Persönlicher Anwendungsbereich .....	94
D. Sachlicher Anwendungsbereich .....	96
E. Steuerneutralität als Rechtsfolge der Einbringung von Unternehmensteilen .....	166
F. Missbrauchsverhinderungsregelung des Art. 11 Abs. 1 Buchst. a FRL.....	196
3. Teil:	
Die Umsetzungsregelungen der §§ 20 ff. UmwStG n.F. ....	201
A. Gesetzgeberischer Anlass und allgemeines Ziel des SEStEG.....	201
B. Überblick .....	203
C. Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Einbringung.....	215
D. Rechtsfolgen einer Sacheinlage .....	243
4. Teil:	
Zusammenfassung der Ergebnisse .....	261
Literaturverzeichnis.....	273

Abkürzungsverzeichnis .....	XXI
Einleitung und Gang der Untersuchung.....	1
A. Einleitung.....	1
B. Gang der Untersuchung .....	10
1. Teil:	
Gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende Einbringungen .....	13
A. Umwandlungssteuergesetz als Teil der direkten Steuern .....	13
B. Kompetenzen der Europäischen Gemeinschaft .....	14
I. Binnenmarktkonzept der Europäischen Gemeinschaft.....	14
II. Fehlende Kompetenz auf dem Gebiet der direkten Steuern .....	15
III. Allgemeine Rechts- und Angleichungskompetenz nach Art. 94 EG .....	16
C. Einfluss der Grundfreiheiten.....	19
I. Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten .....	19
II. Wachsende Kritik gegen die Rechtsprechung des EuGH.....	21
III. Stellungnahme und eigener Lösungsvorschlag .....	22
1. Rechtssache „Lankhorst-Hohorst“ als Beispiel .....	23
2. Lösungsvorschlag.....	25
IV. Die maßgeblichen Grundfreiheiten: Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit .....	27
1. Sachlicher Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit, Artt. 43, 48 EG.....	28
a) Primäre Niederlassungsfreiheit .....	29
b) Einschränkung der primären Niederlassungsfreiheit .....	30
aa) Rechtsfolgen einer Sitzverlegung .....	30
bb) Auffassung des EuGH .....	31
cc) Stellungnahme .....	33
dd) Zwischenergebnis.....	35
c) Sekundäre Niederlassungsfreiheit .....	35
d) Erwerb einer kontrollierenden Beteiligung .....	36
e) Zwischenergebnis .....	38
2. Sachlicher Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EG.....	38
a) Einbringung von Unternehmensteilen als Direktinvestition .....	39

b)	Erwerb einer Beteiligung in beliebiger Höhe .....	40
c)	Zwischenergebnis .....	41
3.	Konkurrenzverhältnis von Kapitalverkehrs- und Niederlassungsfreiheit .....	41
a)	Vorrang der Kapitalverkehrsfreiheit .....	41
b)	Vorrang der Niederlassungsfreiheit .....	43
c)	Zwischenergebnis .....	45
V.	Persönlicher und räumlicher Anwendungsbereich .....	45
1.	Niederlassungsfreiheit .....	46
a)	Persönlicher Anwendungsbereich .....	46
b)	Räumlicher Anwendungsbereich .....	46
2.	Kapitalverkehrsfreiheit .....	47
VI.	Adressaten der Grundfreiheiten .....	48
1.	Bindung des Bestimmungsstaats .....	48
2.	Bindung des Herkunftsstaats .....	49
VII.	Wirkungsweise und Struktur der Grundfreiheiten .....	51
1.	Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote .....	51
a)	Historische Entwicklung .....	51
b)	Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen .....	55
aa)	Ausgangspunkt: Die „Schumacker-Doktrin“ des EuGH .....	55
bb)	Einschränkung der „Schumacker-Doktrin“ .....	56
cc)	Zwischenergebnis .....	58
c)	Struktur der Grundfreiheiten in Diskriminierungsfällen .....	59
2.	Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote .....	60
a)	Benachteiligung des grenzüberschreitenden Vorgangs .....	60
b)	Struktur der Grundfreiheiten in Beschränkungsfällen .....	62
D.	Rechtfertigung von Grundfreiheitsverstößen .....	64
I.	Allgemeine Anforderungen an ungeschriebene Rechtfertigungsgründe .....	65
II.	Geltung für Diskriminierungen und Beschränkungen .....	65
III.	Bedeutung des geschriebenen Rechtfertigungsgrunds des Art. 58 EG .....	66
1.	Deklaratorische Bedeutung .....	66
2.	Stellungnahme .....	67
III.	Steuerrechtlich relevante Rechtfertigungsgründe .....	68

1.	Sicherung der steuerlichen Kontrolle .....	69
a)	Kritik der Rechtslehre .....	70
b)	Stellungnahme .....	71
2.	Allgemeiner Vorteilsausgleich und Kohärenz .....	72
a)	Allgemeiner Vorteilsausgleich .....	72
b)	Kohärenz des Besteuerungssystems.....	73
aa)	Ausgangspunkt: Die Entscheidung in der Rechtssache „Bachmann“.....	74
bb)	Entwicklung der Rechtsprechung .....	74
cc)	Einschränkung durch Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen .....	75
3.	Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehungen .....	77
2.	Teil:	
	Die Einbringung von Unternehmensteilen nach der Fusionsrichtlinie.....	81
A.	Steuerliche Ausgangslage und Lösungskonzept der Fusionsrichtlinie .....	81
I.	Ausgangslage bei Einbringungen im Inland .....	81
II.	Ausgangslage bei grenzüberschreitenden Einbringungen .....	83
1.	Auflösung der stillen Reserven.....	83
2.	Unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden und Sicherstellung der Besteuerungsrechte.....	84
III.	Lösungskonzept der Fusionsrichtlinie.....	86
1.	Förderung grenzüberschreitender Umstrukturierungen.....	86
2.	Verzicht auf die Übernahme nationaler Regelungskonzepte und Begriffe.....	87
3.	Besteuerungsaufschub unter Wahrung der Interessen der Mitgliedstaaten .....	88
B.	Rechtsnatur, Rechtsentwicklung und Umsetzung der Fusionsrichtlinie .....	90
I.	Rechtsnatur .....	90
II.	Rechtsentwicklung und Umsetzung der Richtlinie .....	90
C.	Persönlicher Anwendungsbereich .....	94
D.	Sachlicher Anwendungsbereich .....	96
I.	Einbringung in eine bestehende oder eine neu gegründete Gesellschaft .....	97
II.	Teilbetrieb als Einbringungsgegenstand.....	97
III.	Teilbetriebsbegriff und wesentliche Betriebsgrundlagen nach nationalem (Umwandlungssteuer-)Recht .....	100

1.	Teilbetriebsbegriff.....	100
	a) Einheitlichkeit des Teilbetriebsbegriffs nach der Rechtsprechung des BFH.....	100
	b) Begründung für die Identität der Teilbetriebsbegriffe ...	102
	c) Teilbetriebsbegriff des UmwStG nach der herrschenden Auffassung .....	103
	aa) Herrschende Auffassung.....	103
	bb) Kritik an der herrschenden Auffassung – eigener Teilbetriebsbegriff des UmwStG .....	104
	cc) Stellungnahme.....	105
	dd) Besonderheit des § 23 UmwStG 1995 – richtlinienkonforme Auslegung .....	106
2.	Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	107
	a) Beispielfälle .....	109
	aa) Wesentliche Betriebsgrundlagen.....	109
	bb) Unwesentliche Betriebsgrundlagen.....	111
	b) Freies Zuordnungsrecht für unwesentliche und neutrale Wirtschaftsgüter.....	112
3.	Anzulegende Betrachtungsweise .....	113
	a) Betrachtungsweise im Rahmen des § 16 EStG.....	114
	b) Betrachtungsweise im Rahmen der §§ 20 ff. UmwStG 1995 .....	115
	aa) Ansicht der Rechtsprechung .....	115
	bb) Ansicht der Finanzverwaltung .....	115
	cc) Ansicht der Rechtslehre.....	116
	dd) Stellungnahme .....	116
4.	Zwischenergebnis.....	117
IV.	Auslegung des europäischen Teilbetriebsbegriffs durch den EuGH .....	118
	1. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Andersen og Jensen“ .....	118
	a) Sachverhalt .....	118
	b) Entscheidung des EuGH .....	119
	c) Stellungnahme .....	121
	aa) Allgemeine Anforderungen an die Zuordnung von Wirtschaftsgütern .....	122
	bb) Selbständigkeit des Teilbetriebs in funktionaler Hinsicht .....	123
	cc) Verstoß gegen die Ziele der Fusionsrichtlinie .....	124
	d) Fazit .....	125

aa)	Fehlende Zurechenbarkeit von Darlehensvaluta und -verbindlichkeit .....	125
bb)	Verbot zusätzlicher Gegenleistungen .....	125
cc)	Weitere Rückschlüsse aus der Entscheidung des EuGH .....	126
V.	Eigene Auslegung des europäischen Teilbetriebsbegriff.....	127
1.	Kriterien für die Auslegung von Richtlinienbegriffen.....	127
2.	Inhalt des nationalen und des europäischen Teilbetriebsbegriffs .....	128
a)	Selbständigkeit des Teilbetriebs.....	129
aa)	Gewisse Selbständigkeit des Teilbetriebs im nationalen Recht.....	129
bb)	Vergleich mit dem europäischen Teilbetriebsbegriff.....	132
(1)	Der Wortlaut (Grammatikalische Auslegung).....	132
(2)	Systematische Auslegung: Die „Europartner“-Entscheidung des EuGH .....	135
(a)	Übertragbarkeit der Entscheidung auf die Fusionsrichtlinie .....	135
(b)	Inhalt der Entscheidung.....	136
(c)	Stellungnahme .....	137
(3)	Teleologische Auslegung .....	138
b)	Lebensfähigkeit des Teilbetriebs.....	140
aa)	Eigenständige Lebensfähigkeit des Teilbetriebs im nationalen Recht.....	140
bb)	Vergleich mit dem europäischen Teilbetriebsbegriff.....	141
c)	Organische Geschlossenheit .....	143
aa)	Anforderungen an die organische Geschlossenheit im nationalen Recht.....	143
bb)	Vergleich mit dem europäischen Teilbetriebsbegriff.....	143
d)	Eigengewerbliche Tätigkeit des Teilbetriebs .....	144
aa)	Nationaler Teilbetriebsbegriff .....	144
bb)	Vergleich mit dem europäischen Teilbetriebsbegriff.....	145
(1)	Auffassung in der Rechtslehre .....	145
(2)	Stellungnahme .....	146
(3)	Zwischenergebnis .....	147

3.	Fazit.....	148
a)	Eigenständige Funktionsfähigkeit als kennzeichnendes Merkmal .....	148
b)	Übereinstimmung mit dem Teilbetriebsbegriff des UmwStG.....	148
4.	Einzelfragen .....	149
a)	Teilbetrieb im Aufbau und zerstörter Teilbetrieb.....	149
aa)	Der Teilbetrieb im Aufbau.....	149
bb)	Der zerstörte Teilbetrieb .....	150
cc)	Vergleich mit dem europäischen Teilbetriebsbegriff.....	151
b)	Die 100%ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft....	151
c)	Maßgeblichkeit der Verhältnisse .....	153
aa)	Nationaler Teilbetriebsbegriff.....	153
bb)	Europäischer Teilbetriebsbegriff .....	154
5.	Die einzubringenden Betriebsgrundlagen .....	157
a)	Wesentliche und unwesentliche Betriebsgrundlagen ....	157
b)	Anzulegende Betrachtungsweise.....	158
VI.	Betrieb als Einbringungsgegenstand.....	159
1.	Betriebsbegriff.....	159
2.	Umfang der einzubringenden Wirtschaftsgüter .....	160
a)	Auffassung in der Rechtslehre .....	160
b)	Stellungnahme .....	161
VII.	Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstand .....	162
VIII.	Gegenleistung für die Einbringung .....	162
1.	Gewährung von neuen und eigenen Anteilen.....	163
2.	Verbot der Hingabe zusätzlicher Gegenleistungen .....	164
E.	Steuerneutralität als Rechtsfolge der Einbringung von Unternehmensteilen .....	166
I.	Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene .....	166
1.	Einschränkung der Steuerneutralität durch Betriebsstättenbedingung .....	167
a)	Betriebsstätte im Staat der einbringenden Gesellschaft.....	167
b)	Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat .....	169
c)	Betriebsstätte im Staat der übernehmenden Gesellschaft.....	170
2.	Verstoß der Betriebsstättenbedingung gegen die Grundfreiheiten .....	171

a) Grundzüge der Entscheidung „de Lasteyrie du Saillant“ .....	172
b) Stellungnahme .....	175
c) Eigene Prüfung .....	177
aa) Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten vor einer Richtlinie .....	178
bb) Rechtfertigung des Verstoßes .....	179
(1) Recht der Mitgliedstaaten zur Besteuerung der stillen Reserven .....	180
(2) Verhältnismäßigkeit der Betriebsstättenbedingung.....	182
(a) Aufgeschobene Besteuerung der stillen Reserven .....	182
(b) Stellungnahme .....	183
(aa) Vorliegen eines Realisationsakts im Ausland .....	184
(bb) Berücksichtigung von nachträglichen Wertminderungen ...	185
(cc) Stundung der festgesetzten Steuer als zinsloser Steuerkredit.....	185
(dd) Übereinstimmung mit Doppelbesteuerungsabkommen .....	186
(ee) Beweislast des Mitgliedstaats .....	186
(c) Fazit.....	188
II. Steuerneutralität auf Gesellschafterebene .....	190
1. Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten nach der Fusionsrichtlinie .....	190
2. Kritik der Europäischen Kommission.....	191
3. Vereinbarkeit einer Buchwertverknüpfung mit den Grundfreiheiten .....	193
a) Gemeinschaftswidrigkeit der Doppelbesteuerung .....	193
b) Stellungnahme .....	194
F. Missbrauchsverhinderungsregelung des Art. 11 Abs. 1 Buchst. a FRL.....	196
I. Ausnahmecharakter der Regelung .....	196
II. Steuerumgehung und Steuerhinterziehung als missbräuchliche Beweggründe.....	196
1. Die „Leur-Bloem“-Entscheidung des EuGH .....	197
a) Sachverhalt .....	197
b) Zuständigkeit des EuGH.....	198

c) Unzulässigkeit typisierender Missbrauchstatbestände ....	199
2. Zwischenergebnis.....	199
3. Teil:	
Die Umsetzungsregelungen der §§ 20 ff. UmwStG n.F. ....	201
A. Gesetzgeberischer Anlass und allgemeines Ziel des SEStEG .....	201
B. Überblick .....	203
I. Ziel der Neukonzeption.....	203
II. Wesentliche Änderungen .....	204
1. Gemeiner Wert als Regelansatz.....	204
2. Rückwirkende Besteuerung der Einbringung .....	207
a) Ermittlung des Einbringungsgewinns I und Rechtsfolgen .....	208
b) Nachweiserfordernisse.....	211
c) Intention des Gesetzgebers .....	212
aa) Verhinderung einer Doppelbesteuerung und Sicherung der Einmalbesteuerung .....	212
bb) Verhinderung eines Missbrauchs .....	214
C. Voraussetzungen einer grenzüberschreitenden Einbringung.....	215
I. Persönlicher Anwendungsbereich.....	215
1. Übernehmender Rechtsträger .....	215
2. Einbringender Rechtsträger.....	216
3. Stellungnahme .....	217
II. Sachlicher Anwendungsbereich.....	220
1. Vorliegen eines Einbringungsgegenstandes .....	221
a) Betrieb und Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstände .....	221
aa) Betrieb als Einbringungsgegenstand .....	221
bb) Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstand.....	222
(1) Besonderheit der Einbringung durch eine Personengesellschaft.....	222
(2) Stellungnahme .....	224
cc) Mitunternehmerteilanteil als Einbringungsgegenstand.....	226
b) Teilbetrieb als Einbringungsgegenstand .....	229
aa) Teilbetriebsbegriff bei grenzüberschreitenden Einbringungen .....	230
bb) Teilbetriebsbegriff bei rein inländischen Einbringungen .....	231

c)	Einbringung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen .....	234
aa)	Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums .....	236
bb)	Die Auffassung von Patt.....	237
cc)	Stellungnahme .....	238
2.	Gegenleistung für die Einbringung.....	240
a)	Beschränkung auf die Gewähr von neuen Anteilen .....	240
b)	Hingabe zusätzlicher Gegenleistungen .....	242
D.	Rechtsfolgen einer Sacheinlage .....	243
I.	Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene .....	244
1.	Einschränkende Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG n.F.....	244
2.	Umsetzung der Fusionsrichtlinie .....	245
a)	Betriebsstätte des einbringenden Rechtsträgers in Deutschland .....	246
aa)	Grundsatz der Steuerneutralität .....	246
bb)	Auflösung der stillen Reserven als Ausnahme.....	247
b)	Betriebsstätte des übernehmenden Rechtsträgers in Deutschland .....	249
c)	Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat .....	251
3.	Zwischenergebnis.....	253
II.	Steuerneutralität auf Gesellschafterebene .....	253
1.	Bestimmung des Veräußerungspreises .....	254
2.	Bewertung der erhaltenen Anteile.....	255
a)	Besonderer Status der erhaltenen Anteile .....	256
b)	Richtlinienkonformität des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG n.F. ....	256
c)	Stellungnahme .....	258
aa)	Gemeinschaftsrechtliche Bedenken .....	258
bb)	Systematische Bedenken .....	260
4. Teil:		
	Zusammenfassung der Ergebnisse .....	261
	Literaturverzeichnis.....	273