

Inhaltsverzeichnis

INHALTSVERZEICHNIS.....	IX
-------------------------	----

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	XV
----------------------------	----

EINLEITUNG	1
------------------	---

1. TEIL METHODISCHE VORGEHENSWEISE DER UNTERSUCHUNG	7
---	---

1. Das Steuerrechtssystem als Untersuchungsgrundlage.....	7
--	---

2. Berücksichtigung eines steuersystematischen Entwicklungsprozesses	9
---	---

3. Zielsetzung für die vorliegende Arbeit	10
--	----

2. TEIL DOGMATISCHE GRUNDLAGEN - DER VERLUSTABZUG DE LEGE LATA	13
--	----

1. Europarechtlicher Rahmen	13
--------------------------------------	----

1.1. Realisierung EG-vertraglicher Ziele	13
---	----

1.2. Steuerharmonisierung auf Grundlage des EG-Vertrags	14
--	----

1.3. Mittel und Maßnahmen der Steuerharmonisierung	17
---	----

1.3.1. Richtlinien	17
-----------------------------	----

1.3.1.1. Fusionsrichtlinie.....	19
------------------------------------	----

1.3.1.1.1. Inhalt der Fusionsrichtlinie.....	19
---	----

1.3.1.1.2. Richtlinie zur Änderung der Fusionsrichtlinie	21
---	----

1.3.1.1.3. Umsetzung in deutsches Recht.....	21
---	----

1.3.2. Verordnungen – SE- und SCE-Verordnung	22
---	----

1.3.3. EuGH-Rechtsprechung	24
-------------------------------------	----

1.3.3.1. Rechtssache AMID	24
------------------------------------	----

1.3.3.2. Rechtssache SEVIC Systems	26
---	----

1.3.3.3. Rechtssache Marks & Spencer.....	27
--	----

1.4. Konsequenzen für die weitere Untersuchung.....	28
--	----

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 10d EStG	30
--	----

Inhaltsverzeichnis

2.1.	Verlustbegriff	30
2.2.	Inhalt der Regelung des § 10d EStG	31
2.3.	Stellung des Verlustabzugs bei der Einkommensermittlung	32
2.4.	Dogmatischer Hintergrund des Verlustabzugs	33
2.4.1.	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Basis des Verlustabzugs	33
2.4.2.	Objektives und subjektives Nettoprinzip	36
2.4.3.	Individuelle Ausprägung	39
2.5.	Geltung des Verlustabzugs außerhalb des EStG	39
2.6.	Verlustabzug und juristische Personen	41
2.7.	Konsequenzen für die weitere Untersuchung	42
3.	Umwandlungssteuerrechtliche Grundlagen	43
3.1.	Das Umwandlungssteuergesetz	44
3.1.1.	Gliederung des Umwandlungssteuergesetzes	44
3.1.2.	Subjektiver Anwendungsbereich	46
3.1.3.	Objektiver Anwendungsbereich	47
3.1.3.1.	Umwandlungsarten des Umwandlungsgesetzes	48
3.1.3.1.1.	Verschmelzung (§§ 2 – 122 UmwG)	49
3.1.3.1.2.	Spaltung (§§ 123 – 173 UmwG)	49
3.1.3.1.3.	Formwechsel (§§ 190 – 304 UmwG)	49
3.1.3.1.4.	Vermögensübertragung (§§ 174 – 189 UmwG)	50
3.1.3.1.5.	Steuerrechtliche Behandlung	50
3.1.3.2.	Umwandlungsarten außerhalb des Umwandlungsgesetzes	53
3.1.3.2.1.	Sacheinlage	53
3.1.3.2.2.	Anwachsung	53
3.1.3.2.3.	Realteilung	54
3.1.3.2.4.	Steuerrechtliche Behandlung	54
3.1.3.3.	Vergleichbare ausländische Vorgänge und Vorgänge im Sinne von SE- und SCE-Verordnung	55
3.1.4.	Systematik des Umwandlungssteuergesetzes	58
3.1.4.1.	Die Gewinnrealisierung im Detail	58
3.1.4.2.	Die Unternehmensumwandlung als Tatbestand der Gewinnrealisierung	61
3.1.4.3.	Steuerneutrale Behandlung der Umwandlung	62
3.1.4.4.	Sicherung der Besteuerungsgrundlagen	66
3.2.	Konsequenzen für die weitere Untersuchung	68
4.	Grundlegende Auswirkungen der Umwandlung auf den Verlustabzug	70
4.1.	Rechtsformbedingte Unterschiede	70
4.2.	Umwandlung unter Auflösung des übertragenden Rechtsträgers	70
4.3.	Umwandlung bei fortbestehendem übertragenden Rechtsträger	71
4.4.	Zwischenergebnis	71

Inhaltsverzeichnis

5. Behandlung des Verlustabzugs im Umwandlungssteuerrecht de lege lata.....	73
5.1. Gesetzeslage vor Änderung des UmwStG durch das SStEG.....	73
5.1.1. Versagung der Übertragung des Verlustabzugs - § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG aF.....	74
5.1.1.1. Anwendungsbereich.....	74
5.1.1.2. Verweisungsfälle des § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG aF.....	75
5.1.2. Übertragung des Verlustabzugs - § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG aF.....	77
5.1.2.1. Anwendungsbereich.....	78
5.1.2.2. Verweisungsfälle.....	78
5.1.3. Sonderfall Einbringungstatbestände.....	79
5.1.4. Gegenüberstellung der verschiedenen Regelungen im Hinblick auf die Behandlung des Verlustabzugs.....	80
5.1.4.1. Tatbestände im Zusammenhang mit § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG aF.....	81
5.1.4.2. Tatbestände im Zusammenhang mit § 12 Abs. 3 S. 2 UmwStG aF.....	81
5.1.4.3. Gründe für eine differenzierte Behandlung.....	82
5.1.4.3.1. Personengesellschaften als übernehmender Rechtsträger.....	82
5.1.4.3.2. Körperschaften als übernehmender Rechtsträger.....	85
5.1.4.3.3. Rechtsformabhängigkeit als Differenzierungsgrund.....	86
5.1.5. Zwischenergebnis.....	87
5.2. Das Umwandlungssteuerrecht nach Änderung durch das SStEG.....	88
5.2.1. Einbringungstatbestände.....	89
5.2.1.1. Änderung des objektiven Anwendungsbereichs.....	90
5.2.1.2. Änderung des subjektiven Anwendungsbereichs.....	90
5.2.2. § 4 Abs. 2 S. 2 UmwStG nF - Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft.....	91
5.2.2.1. Systematische Einordnung.....	91
5.2.2.2. Objektiver Anwendungsbereich.....	91
5.2.2.3. Subjektiver Anwendungsbereich.....	92
5.2.2.4. Gründe für die Versagung einer Übertragung des Verlustabzugs.....	93
5.2.2.4.1. Gefahr der doppelten Verlustnutzung durch § 4 Abs. 6 UmwStG nF.....	93
5.2.2.4.2. Wechsel der Steuerart.....	95
5.2.3. § 12 Abs. 3 UmwStG nF - Verschmelzung einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft.....	95
5.2.3.1. Systematische Stellung.....	95
5.2.3.2. Objektiver Anwendungsbereich.....	95
5.2.3.3. Subjektiver Anwendungsbereich.....	95
5.2.3.4. Verweisungsfall des § 12 Abs. 3 UmwStG nF.....	96
5.2.3.5. Gründe für die Versagung einer Übertragung des Verlustabzugs.....	96
5.2.3.5.1. Risiko des Verlustimports bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.....	97
5.2.3.5.1.1. Reiner Inlandssachverhalt.....	98
5.2.3.5.1.2. Inlandssachverhalt mit Auslandsbezug.....	98
5.2.3.5.1.3. Auslandssachverhalt mit Inlandsbezug.....	104
5.2.3.5.1.4. Hereinverschmelzung.....	105

Inhaltsverzeichnis

5.2.3.5.1.5	Hinausverschmelzung.....	108
5.2.3.5.1.6	Risiko des Verlustimports besteht	109
5.2.3.5.2.	Weitere Gründe für die Versagung einer Übertragung.....	110
5.2.4.	Zwischenergebnis	110
6.	Ergebnis des zweiten Teils der Untersuchung.....	111
3. TEIL	MAßGABE DES STEUERSYSTEMS – DER VERLUSTABZUG DE LEGE FERENDA.....	113
1.	Untersuchungsmaßstab - Systemprinzipien als Basis.....	113
1.1.	Systematische Grundlagen des Verlustabzugs	113
1.2.	Systematische Grundlagen des Umwandlungssteuerrechts.....	114
1.2.1.	Dogmatische Basis der Steuerneutralität der Umwandlung.....	115
1.2.2.	Steuerneutralität als Maßstab der Untersuchung	117
1.2.3.	Grenzen durch Besteuerungssicherung.....	118
2.	Verhältnis der Prinzipien und Leitgedanken zueinander	119
2.1.	Individualbesteuerungsgrundsatz und objektives Nettoprinzip.....	119
2.2.	Objektives Nettoprinzip und Abschnittsbesteuerung	120
2.3.	Steuerneutralität der Umwandlung und Individualbesteuerungsgrundsatz	120
3.	Auswirkungen der systematischen Vorgaben auf den Verlustabzug.....	122
3.1.	Auswirkungen des Verlustfalls	122
3.1.1.	Prinzip der Abschnittsbesteuerung und Individualbesteuerungsgrundsatz.....	122
3.1.2.	Objektives Nettoprinzip.....	123
3.1.3.	Steuerneutralität der Umwandlung	124
3.1.4.	Die Regelungen zur Mindestbesteuerung als Katalysator	130
3.1.5.	Europarechtliche Aspekte	131
3.1.5.1.	Konsequenzen aus der Rechtssache AMID	132
3.1.5.2.	Konsequenzen aus der Rechtssache Marks & Spencer	133
3.2.	Nutzung des Verlustabzugs	134
3.2.1.	Berücksichtigung des Übernahmeeergebnisses	134
3.2.2.	Aufstockung von Wirtschaftsgütern	135
3.2.3.	Verkauf von Wirtschaftsgütern.....	137
3.2.4.	Umkehrung der Umwandlungsrichtung.....	138
3.2.5.	Außerordentlicher Verlustrücktrag	138
3.3.	Zwischenergebnis.....	141
3.4.	Übertragung des Verlustabzugs.....	142

Inhaltsverzeichnis

3.4.1. Zusammenfassung der Entwicklung des Umwandlungssteuergesetzes hinsichtlich der Übertragung	143
3.4.2. Bisherige Erkenntnisse und steuersystematische Vorgaben	144
3.4.3. Übertragung als Ausnahme zum Prinzip der Personenidentität.....	147
3.4.3.1. Vorgaben des Europarechts	149
3.4.3.2. Übertragung aufgrund von Gesamtrechtsnachfolge.....	149
3.4.3.2.1. Gesamtrechtsnachfolge im Allgemeinen.....	149
3.4.3.2.2. Vergleichbarkeit mit Erbfall.....	151
3.4.3.2.3. Höchstpersönlichkeit des Verlustabzugs	153
3.4.3.3. Vorgaben des Umwandlungssteuerrechts	156
3.4.4. Zusammenfassung der festgestellten Anforderungen	161
4. Zwischenergebnis	162
5. Vergleich mit der Rechtslage de lege lata	163
6. Folgen der abweichenden Rechtslage de lege lata.....	164
6.1. Europarechtliche Betrachtung	164
6.2. Betrachtung im Hinblick auf die dem Verlustabzug zugrunde liegenden Prinzipien.....	164
6.3. Betrachtung im Hinblick auf die umwandlungssteuerrechtlichen Ziele	167
6.3.1. Entzug von Besteuerungssubstanz als sachgerechter Grund für eine Abweichung von umwandlungssteuerrechtlichen Zielen.....	168
6.3.2. Auswirkung auf die vorausgegangene Betrachtung der dem Verlustabzugs zugrunde liegenden Ziele	172
ERGEBNIS	175
ZUSAMMENFASSUNG	177
LITERATURVERZEICHNIS.....	181