

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Verzeichnis der Abbildungen	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIV

Erstes Kapitel

Problemstellung, Zielsetzung und Gang der Untersuchung

1	Problemanalyse	1
2	Zielsetzung, methodologische Einordnung und Aufbau der Untersuchung	5
3	Themenabgrenzung	9

Zweites Kapitel

Rahmenbedingungen der steuerlichen Verlustbehandlung bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften

1	Umwandlungen im Umwandlungsrecht	11
1.1	Umwandlungen im Umwandlungsgesetz	11
1.1.1	Umwandlungsartenorientierte Systematik	11
1.1.2	Verschmelzung	12
1.1.3	Spaltung	14
1.1.4	Formwechsel	18
1.2	Umwandlungen im Umwandlungssteuergesetz	20
1.2.1	Rechtsformorientierte Besteuerungssystematik	20
1.2.2	Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	22
1.2.3	Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften	24
1.2.4	Besonderheiten bei Ausgliederung aus Kapitalgesellschaften	25
2	Umwandlungen in Verlustsituationen	27
2.1	Grundlagen der Verlustbehandlung im Steuerrecht	27
2.1.1	Steuerliche Verluste	27
2.1.2	Hauptformen der steuerlichen Verlustkompensation	29
2.1.3	Rechtsformabhängige Besonderheiten	32
2.1.4	Prinzipien der steuerlichen Verlustkompensation	45
2.2	Steuerliche Verlustbehandlung bei Umwandlungen	46
2.2.1	Steuerliches Verlustpotential bei Umwandlungen	46
2.2.2	Spannungsverhältnis zwischen Grundlagen der steuerlichen Verlustkompensation und charakteristischen Merkmalen von Umwandlungen	48
2.2.3	Normen zur Verlustbehandlung im Umwandlungssteuergesetz	57

	Seite
3 Betriebswirtschaftliche Aspekte der Verlustbehandlung bei Umwandlungen	60
3.1 Verlustbehandlung im Umwandlungssteuergesetz aus der Sicht des Gesetzgebers	60
3.1.1 Zielsetzung des Umwandlungssteuergesetzes	60
3.1.2 Anforderung an Normen zur Verlustbehandlung	61
3.2 Verlustbehandlung im Umwandlungssteuergesetz aus der Sicht der Steuerplanung	65
3.2.1 Steuerliche Handlungsziele in der Verlustsituation	65
3.2.2 Umwandlungssteuerlich orientierte Verluststrategien	66

Drittes Kapitel

Veränderung der Verlustsituation durch Umwandlung zum Buchwert - eine steuerökonomische Wirkungsanalyse

1 Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	69
1.1 Ansätze zur Verlustbehandlung bei Verschmelzung und Formwechsel	69
1.1.1 Besteuerungskonzeption	69
1.1.2 Sonderregelungen zur Verlustbehandlung	72
1.2 Übernahmeverlust als zentraler Ansatz zur Verlustkompensation	72
1.2.1 Ermittlung und Arten eines Übernahmeverlustes	72
1.2.2 Gesellschafterindividuelle Besonderheiten	75
1.2.3 Kompensationsmodalitäten	79
1.3 Umwandlungssteuerrechtliche Restriktionen in der Verlustkompensation	84
1.3.1 Gesellschafterbezogener Ausschluß von der Verlustkompensation	84
1.3.2 Bilanzielle Überschuldung der übertragenden Kapitalgesellschaft	90
1.3.3 Zeitliche Dimension der Kompensationsmodalitäten	94
1.3.4 Gewerbesteuerliche Unwirksamkeit eines Übernahmeverlustes	95
1.4 Veränderung der Verlustsituation durch Verschmelzung und Formwechsel	97
2 Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften	101
2.1 Ansätze zur Verlustbehandlung bei Verschmelzung	101
2.1.1 Besteuerungskonzeption	101
2.1.2 Sonderregelungen zur Verlustbehandlung	102
2.2 Fortführung verbleibender Verlustvorträge und wertgleicher Anteilstausch als zentrale Ansätze der Verlustbehandlung	103
2.2.1 Ermittlung verbleibender Verlustvorträge	103
2.2.2 Kompensationsmodalitäten	104
2.2.3 Außerbilanzielle Korrektur eines Übernahmeverlustes	107
2.2.4 Wertgleicher Anteilstausch	108
2.3 Umwandlungssteuerrechtliche Restriktionen in der Verlustkompensation	109
2.3.1 Fortführungserfordernisse	109
2.3.2 Nachversteuerung von Teilwertabschreibungen	115
2.4 Veränderung der Verlustsituation durch Verschmelzung	118

	Seite
3	Besonderheiten bei Spaltung von Kapitalgesellschaften 121
3.1	Besondere Ansätze zur Verlustbehandlung 121
3.1.1	Besteuerungskonzeption der Auf- und Abspaltung 121
3.1.2	Besteuerungskonzeption der Ausgliederung 122
3.1.3	Sonderregelungen zur Verlustbehandlung 122
3.2	Auf- und Abspaltung auf Kapitalgesellschaften 124
3.2.1	Teilbetriebeigenschaft als spaltungsspezifische Voraussetzung 124
3.2.2	Teilbetriebeigenschaft im Kontext der Fortführungserfordernisse 125
3.2.3	Aufteilungsverhältnis verbleibender Verlustvträge 126
3.2.4	Wechselwirkung zwischen Aufteilungsverhältnis und Fortführungserfordernissen 127
3.3	Auf- und Abspaltung auf Personengesellschaften 128
3.4	Spaltungsspezifische Veränderung der Verlustsituation 130
4	Zwischenergebnis 133
4.1	Möglichkeiten und Grenzen der steuerlichen Verlustkompensation bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften 133
4.2	Synoptischer Überblick 135

Viertes Kapitel

Umwandlungssteuerlich orientierte Verluststrategien

1	Spielräume für umwandlungssteuerlich orientierte Verluststrategien 136
1.1	Vorgehensweise zur Entwicklung von Verluststrategien 136
1.2	Besondere Gestaltungspotentiale 139
1.3	Besondere potentielle Risiken 141
1.3.1	Gestaltungsmißbrauch 141
1.3.2	Maßgeblichkeitsgrundsatz 145
1.3.3	Rechtsunsicherheit 149
2	Ausgewählte Gestaltungsansätze zur Vermeidung umwandlungssteuerrechtlicher Restriktionen bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften 151
2.1	Gewerbesteuerliche Unwirksamkeit eines Übernahmeverlustes 151
2.2	Zeitliche Dimension der Kompensationsmodalitäten 156
2.2.1	Alternative Verlustrealisation bei Anteilen im Betriebsvermögen 156
2.2.2	Alternative Verlustrealisation bei Anteilen im Privatvermögen 159
2.2.3	Besonderheiten bei einbringungsgeborenen Anteilen 162
2.3	Bilanzielle Überschuldung der übertragenden Kapitalgesellschaft 163
2.3.1	Beseitigung der buchmäßigen Überschuldung 163
2.3.2	Beseitigung der wirtschaftlichen Überschuldung 167
2.4	Gesellschafterbezogener Ausschluß von der Verlustkompensation 174
2.4.1	Änderung des Beteiligungsstatus unwesentlicher Beteiligungen 174
2.4.2	Änderung des Beteiligungsstatus wesentlicher Beteiligungen innerhalb der fünfjährigen Behaltefrist 178

	Seite
3	
Ausgewählte Gestaltungsansätze zur Vermeidung umwandlungssteuerrechtlicher Restriktionen bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften	180
3.1 Fortführungserfordernisse	180
3.1.1 Änderung der Umwandlungsrichtung	180
3.1.2 Beseitigung des Verlustausweises	183
3.2 Nachversteuerung von Teilwertabschreibungen	185
3.2.1 Änderung der Beteiligungsstruktur	185
3.2.2 Änderung der Umwandlungsrichtung	186
4	
Umwandlung als Gestaltungsinstrument zur erweiterten Verlustkompensation	188
4.1 Interpersonelle Übertragung von Verlusten bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	188
4.1.1 Erweiterte Kompensation latenter Verluste auf Gesellschafter-Ebene	188
4.1.2 Erweiterte Verlustkompensation im Konzern	189
4.2 Zielorientierte spaltungsbedingte Verlustzuordnung	190
4.2.1 Wahl der Methode zur Unternehmensbewertung	190
4.2.2 Zuordnung von Wirtschaftsgütern	192
4.3 Verschmelzungs- und Spaltungssequenzen im Konzern	194
4.3.1 Reaktivierung vororganschaftlicher Verluste mittels Abspaltung	194
4.3.2 Verlustkonzentration mittels Abspaltung und Verschmelzung	195
4.3.3 Strukturbereinigung mittels Ausgliederung	196
Kapitel 5	
Zusammenfassung der Ergebnisse	198
Literaturverzeichnis	204
Verzeichnis der Gesetze und Gesetzesmaterialien	229
Verzeichnis der Rechtsprechung und Verwaltungserlasse	230
Sachregister	233

Abbildungsverzeichnis

	Seite
Abb. 1: Plan der Untersuchung	8
Abb. 2: Verschmelzung	12
Abb. 3: Aufspaltung	15
Abb. 4: Abspaltung	16
Abb. 5: Ausgliederung	16
Abb. 6: Beziehungen zwischen Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz	22
Abb. 7: Normen zur steuerrechtlichen Verlustbehandlung bei Kapitalgesellschaften	40
Abb. 8: Normen zur steuerrechtlichen Verlustbehandlung bei Personengesellschaften	44
Abb. 9: Steuerliche Verlustpotentiale bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften	48
Abb. 10: Anwendungsvoraussetzungen des § 8 IV KStG bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften	51
Abb. 11: Kollisionen von Grundlagen der steuerlichen Verlustkompensation und charakteristischen Merkmalen von Umwandlungen	57
Abb. 12: Normen zur Verlustbehandlung im Umwandlungssteuergesetz	59
Abb. 13: Ziel und Restriktion umwandlungssteuerrechtlicher Sonderregelungen	60
Abb. 14: Ermittlung eines Übernahmeverlustes bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	72
Abb. 15: Tatbestandsmerkmale auf Gesellschafter-Ebene für die Ermittlung eines Übernahmeverlustes	76
Abb. 16: Kompensationsmodalitäten eines Übernahmeverlustes bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	80
Abb. 17: Veränderung der steuerlichen Verlustsituation durch Verschmelzung und Formwechsel von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	100
Abb. 18: Ermittlung eines übertragbaren verbleibenden Verlustabzugs bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften	103
Abb. 19: Voraussetzungen für den Übergang eines verbleibenden Verlustabzugs bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften	110
Abb. 20: Veränderung der steuerlichen Verlustsituation durch Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Kapitalgesellschaften	120
Abb. 21: Besondere Veränderungen der steuerlichen Verlustsituation durch Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften	132

	Seite
Abb. 22: Synopsis der Möglichkeiten und Grenzen der steuerlichen Verlustkompensation bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften	135
Abb. 23: Flußdiagramm zur Entwicklung umwandlungssteuerlich orientierter Verluststrategien	137
Abb. 24: Handlungsperspektiven zur Entwicklung von Verluststrategien bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	138
Abb. 25: Handlungsperspektiven zur Entwicklung von Verluststrategien bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften	139
Abb. 26: Prüfschema zum Gestaltungsmissbrauch bei umwandlungssteuerlich orientierten Verluststrategien	144
Abb. 27: Maßgeblichkeit bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften im Umwandlungssteuererlaß	148
Abb. 28: Wirkungsweise des Aufwertungswahlrechts in der Verlustsituation	153
Abb. 29: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung der gewerbesteuerlichen Unwirksamkeit eines Übernahmeverlustes bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	156
Abb. 30: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung von Restriktionen umwandlungssteuerrechtlicher Kompensationsmodalitäten in zeitlicher Dimension bei Anteilen im Betriebsvermögen bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	158
Abb. 31: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung von Restriktionen umwandlungssteuerrechtlicher Kompensationsmodalitäten in zeitlicher Dimension bei Anteilen im Privatvermögen bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	161
Abb. 32: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung von Restriktionen umwandlungssteuerrechtlicher Kompensationsmodalitäten in zeitlicher Dimension bei einbringungsgeborenen Anteilen bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	163
Abb. 33: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung der bilanziellen (buchmäßigen) Überschuldung der übertragenden Kapitalgesellschaft bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	166
Abb. 34: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung der bilanziellen (wirtschaftlichen) Überschuldung der übertragenden Kapitalgesellschaft bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften	173

- Abb. 35: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung des gesellschaftsbezogener Ausschlusses unwesentlich beteiligter Gesellschafter von der Verlustkompensation bei Umwandlungen von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften 177
- Abb. 36: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung des gesellschaftsbezogener Ausschlusses wesentlich beteiligter Gesellschafter von der Verlustkompensation bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personengesellschaften 179
- Abb. 37: Voraussetzungen für die Fortführung eines verbleibenden Verlustabzugs nach § 12 III 2 UmwStG im Vergleich zu § 8 IV KStG bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften 181
- Abb. 38: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Gestaltung zur Vermeidung eines Verlustausweises bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften 184
- Abb. 39: Wirkungsweise und potentielle Risiken einer vorgeschalteten Anteilsveräußerung zur Vermeidung einer Nachversteuerung von Teilwertabschreibungen bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften 186
- Abb. 40: Wirkungsweise und potentielle Risiken der Änderung der Umwandlungsrichtung zur Vermeidung einer Nachversteuerung von Teilwertabschreibungen bei Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften 187