

## § 29

### Kapitalveränderungen bei Umwandlungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
geändert durch Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004  
(BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158)

(1) In Umwandlungsfällen im Sinne des § 1 des Umwandlungsgesetzes gilt das Nennkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft und bei Anwendung des Absatzes 2 Satz 3 und des Absatzes 3 Satz 3 zusätzlich das Nennkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 herabgesetzt.

(2) <sup>1</sup>Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so ist der Bestand des steuerlichen Einlagekontos dem steuerlichen Einlagekonto der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. <sup>2</sup>Eine Hinzurechnung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach Satz 1 unterbleibt im Verhältnis des Anteils des Übernehmers an dem übertragenden Rechtsträger. <sup>3</sup>Der Bestand des Einlagekontos des Übernehmers mindert sich anteilig im Verhältnis des Anteils des übertragenden Rechtsträgers am Übernehmer.

(3) <sup>1</sup>Geht Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft über, so ist der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übertragenden Kapitalgesellschaft einer übernehmenden Körperschaft im Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vor dem Übergang bestehenden Vermögen zuzuordnen, wie es in der Regel in den Angaben zum Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan (§ 126 Abs. 1 Nr. 3, § 136 des Umwandlungsgesetzes) zum Ausdruck kommt. <sup>2</sup>Entspricht das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden Kapitalgesellschaft vor der Spaltung bestehenden Vermögen, ist das Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend. <sup>3</sup>Für die Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos des Übernehmers gilt Absatz 2 Satz 2 und 3 entsprechend. <sup>4</sup>Soweit das Vermögen durch Abspaltung auf eine Personengesellschaft übergeht, mindert sich das steuerliche Einlagekonto der übertragenden Kapitalgesellschaft in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen.

(4) Nach Anwendung der Absätze 2 und 3 ist für die Anpassung des Nennkapitals der umwandlungsbeteiligten Kapitalgesellschaften § 28 Abs. 1 und 3 anzuwenden.

(5) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.

Autor: Prof. Dr. Thomas **Köster**,  
 Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, Aachen/Bonn  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Düsseldorf

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 29**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick zu § 29</b> . . . . .	1	1. Sachlicher Geltungs-	
<b>II. Rechtsentwicklung des § 29</b> . . . . .	2	bereich . . . . .	4
<b>III. Bedeutung des § 29</b> . . . . .	3	2. Persönlicher Geltungs-	
<b>IV. Geltungsbereich des § 29</b>		bereich . . . . .	5
		<b>V. Verhältnis zu anderen Vor-</b>	
		<b>schriften</b> . . . . .	6

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Fiktion der Nennkapitalherabsetzung  
 in Umwandlungsfällen**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick</b> . . . . .	10	<b>IV. Rechtsfolge in Fällen der Ab-</b>	
<b>II. Tatbestand: Umwandlungsfälle</b> iSd. § 1 UmwG . . . . .	11	wärtverschmelzung: Fiktion	
<b>III. Rechtsfolge: Fiktion der Nennkapitalherabsetzung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft</b> . . . . .	12	der Nennkapitalherabsetzung	
		bei der übernehmenden	
		Kapitalgesellschaft . . . . .	13

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
 Veränderungen des steuerlichen Einlagekontos bei  
 der Verschmelzung von Körperschaften**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick</b> . . . . .	15	1. Tatbestandsvoraus-	
<b>II. Zusammenfassung des Bestands der steuerlichen Einlagekonten bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1)</b>		setzung . . . . .	18
1. Tatbestandsvoraus-		2. Rechtsfolge . . . . .	19
setzung . . . . .	16	<b>IV. Abwärtsverschmelzung –</b>	
2. Rechtsfolge . . . . .	17	<b>downstream merger</b>	
<b>III. Aufwärtsverschmelzung – upstream merger (Abs. 2 Satz 2)</b>		<b>(Abs. 2 Satz 3)</b>	
		1. Tatbestandsvoraus-	
		setzung . . . . .	20
		2. Rechtsfolge . . . . .	21

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Zuordnung und Übergang des steuerlichen Einlage-  
kontos bei Aufspaltung oder Abspaltung**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick</b> .....	25		
<b>II. Zuordnung des steuerlichen Einlagekontos im Regelfall (Abs. 3 Satz 1)</b>			
1. Tatbestandsvoraussetzung .....	26		
2. Rechtsfolge .....	27		
<b>III. Ausnahme: Abweichendes Umtauschverhältnis (Abs. 3 Satz 2)</b> .....	28		
		<b>IV. Veränderung des steuerlichen Einlagekontos beim Vermögensübergang durch Aufwärts- oder Abwärts-spaltung (Abs. 3 Satz 3)</b> ..	29
		<b>V. Abspaltung auf eine Personengesellschaft (Abs. 3 Satz 4)</b> .....	30

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Anpassung des Nennkapitals**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick</b> .....	35		
<b>II. Tatbestandsvoraussetzung</b> ..	36		<b>III. Rechtsfolge</b> .....

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Geltung auch für andere Körperschaften und  
Personenvereinigungen**

	Anm.		Anm.	
<b>I. Körperschaften bzw. Personenvereinigungen</b> .....	40		<b>III. Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG</b> .....	42
<b>II. Unbeschränkte Steuerpflicht</b> ..	41		<b>IV. Rechtsfolge</b> .....	43

### Allgemeine Erläuterungen zu § 29

**Schrifttum:** MÜLLER/MAITERTH, Die Anpassung des steuerlichen Eigenkapitalausweises bei der Verschmelzung von Körperschaften im neuen Steuerrecht, DStR 2001, 1229; RÖDDER/SCHUMACHER, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Teil II), DStR 2001, 1685; LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, Steueränderungen zum 1.1.2002 im Unternehmensbereich, DB-Beil. 1/2002; MELCHIOR, Übersicht über die Änderungen durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz), DStR 2002, 1; RÖDDER/SCHUMACHER, Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz: wesentliche Änderungen des verkündeten Gesetzes gegenüber dem Regierungsentwurf, DStR 2002, 105; RÖDDER, Aktuelles Beratungs-Know how Konzernsteuerrecht, DStR 2002, 710; MÜLLER/MAITERTH, Die Anpassung des gesonderten steuerlichen Eigenkapitalausweises von Körperschaften bei Kapitalveränderungen in Umwandlungsfällen, DStR 2002, 746; VOSS/UNBESCHIED, Kein Doppelausweis bei Kapitalerhöhungen/Keine Anpassung der Rücklagen und kein

Übergang des Sonderausweises in Übergangsfällen, FR 2002, 507; FÖRSTER/VAN LISHAUT, Das körperschaftsteuerliche Eigenkapital iSd. §§ 27–29 KStG 2001, FR 2002, 1205 und 1257; DÖTSCH/PUNG, UmwStG, §§ 29, 40 Abs. 1 und 2 KStG: Das Einführungsschreiben des BMF vom 16.12.2003, DB 2004, 2008.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786.

1

## I. Überblick zu § 29

§ 29 regelt die Auswirkungen von Umwandlungsvorgängen auf das stl. Einlagekonto iSd. § 27 und den Bestand des Sonderausweises nach § 28 Abs. 1 Satz 3, wobei nach den Änderungen des § 29 durch das UntStFG Abs. 2 den bisherigen § 27 Abs. 6 und Abs. 3 den bisherigen § 27 Abs. 7 fortführen. Im übrigen werden die zuvor noch nicht geregelten Kapitalanpassungen bei Umwandlungsvorgängen ergänzt. Zum Regelungszweck s. Anm. 3.

**Abs. 1** ordnet an, daß bei jeder Umwandlung iSd. § 1 UmwG (dem Wortlaut nach also bei Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel) das Nennkapital der übertragenden KapGes. und bei Anwendung des Abs. 2 Satz 3 und des Abs. 3 Satz 3 zusätzlich das Nennkapital der übernehmenden KapGes. als im vollen Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 herabgesetzt gilt.

**Abs. 2** regelt für den Fall der Verschmelzung einer KapGes. auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft die Zusammenfassung der stl. Einlagekonten auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft. Abs. 2 Satz 1 führt insoweit die bisher in § 27 Abs. 6 enthaltene Regelung fort.

**Abs. 3** führt die bisher in § 27 Abs. 7 enthaltene entsprechende Regelung über Zuordnung und Übergang des Einlagekontos für die Fälle der Aufspaltung oder Abspaltung einer KapGes. fort.

**Abs. 4** regelt die Anpassung des Nennkapitals der umwandlungsbeteiligten KapGes. nach Anwendung der Abs. 2 und 3, dh. in der Folge eines Vermögensübergangs durch Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung und nach Durchführung der in Abs. 2 und 3 vorgesehenen Rechenschritte.

**Abs. 5** schließlich erklärt die Regelungen der Abs. 1–4 als für andere Körperschaften und Personenvereinigungen sinngemäß anwendbar. Diese anderen Körperschaften und Personenvereinigungen sind solche, die Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können, dh. insbes. eingetragene Genossenschaften, VVaG, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, nicht von der KSt. befreite Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Zwischengesellschaften iSd. § 7 AStG sowie gesellschaftsrechtliche Vermögensmassen.

**Die Reihenfolge der Abs. 1–4** spiegelt den logischen Ablauf der Behandlung der Umwandlung im Bereich des Eigenkapitals wider; die Umwandlung einer Körperschaft wird als dreistufiger Vorgang behandelt, wobei nicht alle Umwandlungen stets alle drei Stufen durchlaufen (so FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257). In dieser Reihenfolge sind die einzelnen Rechenschritte, die nur logisch, nicht aber zeitlich getrennt werden können (so MÜLLER/MAITERTH, DStR 2002, 746), auch durchzuführen, um die richtigen stl. Folgen ziehen zu können:

- ▷ So wird zunächst fingiert, daß in Umwandlungsfällen das Nennkapital der übertragenden KapGes. in vollem Umfang herabgesetzt wird (fiktive Herabsetzung des Kapitals der übertragenden Körperschaft auf Null nach Abs. 1).
- ▷ In einem zweiten Schritt wird dann der Bestand des stl. Einlagekontos dem stl. Einlagekonto der übernehmenden Körperschaft hinzugerechnet bzw. zu-

geordnet (Anpassung der stl. Eigenkapitalkonten der an der Umwandlung beteiligten Körperschaften nach Abs. 2 und 3).

- ▷ Im dritten und letzten Schritt wird das Nennkapital abschließend an das handelsrechtlich vorhandene Grund- oder Stammkapital angepaßt, wobei etwaige Korrekturen ebenfalls das stl. Einlagekonto betreffen (Anpassung der Nennkapitalien der an der Umwandlung beteiligten Körperschaften nach Abs. 4).

## II. Rechtsentwicklung des § 29

2

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Im Zuge der Aufhebung der bisherigen §§ 27–47 KStG 1996 in der Folge des Übergangs vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren durch das StSenkG wurde § 29, der die Grundlagenfunktion des KStBescheids für bestimmte verlustbezogene Folgebescheide bestimmte, durch das StSenkG eingefügt. Diese Fassung des § 29 enthielt ausschließlich verfahrensrechtliche Vorschriften und führte die Nr. 2 und 3 des früheren § 47 KStG 1996 fort; sie sollte erstmals bei kalenderjahrgleichem Wj. ab dem VZ 2001 gelten. Aufgrund der nachfolgend erläuterten abermaligen Neufassung der Vorschrift durch das UntStFG ist § 29 idF des StSenkG nie zur Anwendung gekommen.

**UntStFG v. 20.12.2001** (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Im Zuge der Gesetzesänderung wurde § 29 idF des StSenkG aufgehoben und ein neu gefaßter § 29 mit völlig neuem Regelungsinhalt („Kapitalveränderungen bei Umwandlungen“) eingefügt, da die zuvor mit § 29 geregelte Grundlagenfunktion des KStBescheids ohnehin ins Leere ging und im neuen KStSystem auch nicht mehr erforderlich war und ist (so die Begründung des RegE zur Aufhebung des § 29, BTDrucks. 14/6882, 38). Mit der Neufassung durch das UntStFG werden die bisher in den §§ 27 und 28 Satz 7 (idF des StSenkG) enthaltenen Vorschriften über die Auswirkung von Umwandlungsfällen in § 29 zusammengeführt.

Diese Aufhebung bzw. Neufassung des § 29 soll gem. § 34 Abs. 2a ab dem Systemwechsel und damit bei kalenderjahrgleichem Wj. im VZ 2001 gelten (so auch RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2001, 1685 [1688]). Hat die Körperschaft ein vom Kj. abweichendes Wj. und hat das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1.2001 begonnen, so ist die Aufhebung bzw. Neufassung erstmals für den VZ 2002 anzuwenden (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 55).

**EURLUMsG v. 9.12.2004** (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Im Zuge der Gesetzesänderung wurde Abs. 1 um einen Einschub ergänzt, wonach in den Umwandlungsfällen bei Anwendung des Abs. 2 Satz 3 und des Abs. 3 Satz 3, dh. bei Abwärtsverschmelzungen, zusätzlich auch das Nennkapital der übernehmenden KapGes. als in vollem Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 herabgesetzt gilt.

## III. Bedeutung des § 29

3

§ 29 soll sicherstellen, daß es durch Umwandlungsvorgänge nicht zu einer Doppelerschaffung von Einlagen bzw. zu einem Untergang von Einlagen kommt. Dies gilt insbes. für die Fälle, in denen zwischen den an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträgern Beteiligungsverhältnisse bestehen.

Mit diesen ergänzenden Regelungen zu Kapitalanpassungen bei Umwandlungen hat der Gesetzgeber auf die Kritik an den im StSenkG enthaltenen Vorläuferregelungen reagiert. Die ursprünglich durch das StSenkG eingeführten Regelungen führten zu keiner sachgerechten stl. Erfassung des Verschmelzungsvorgangs

(ausführl. dazu MÜLLER/MAITERH, DStR 2001, 1229 ff.); es fehlten Regelungen zur Anpassung der Rücklagen- und der Nennkapitalsphäre nach einer Verschmelzung bzw. Spaltung. Mit der Neufassung des § 29 wird nunmehr versucht, die Regelungen des § 38 aF für das Einlagekonto nachzuzeichnen (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [111]).

#### IV. Geltungsbereich des § 29

##### 4 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 29 ist eine Sonderregelung für den Vermögensübergang durch Umwandlung iSd. § 1 UmwG. Dabei ist der Geltungsbereich der einzelnen Absätze allerdings nicht homogen:

- ▷ So erfaßt Abs. 1 aufgrund des Verweises auf § 1 UmwG alle Arten von Umwandlungen, dh. Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel.
- ▷ Demgegenüber erfaßt Abs. 2 nur die Vermögensübertragung durch Verschmelzung einer KapGes. auf eine Körperschaft, also die Fälle der §§ 11 ff. UmwG.
- ▷ Abs. 3 schließlich regelt die Vermögensübertragung durch Spaltung von einer KapGes. auf eine Körperschaft, also die Fälle des § 15 UmwG.

##### 5 2. Persönlicher Geltungsbereich

**Übertragende Körperschaft:** Der persönliche Anwendungsbereich setzt nach dem Wortlaut des Abs. 1 zunächst eine Übertragung durch eine KapGes. (AG, KGaA, GmbH) voraus. Aufgrund der Sonderregelung des Abs. 5 gelten die Abs. 1–4 aber auch für andere Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können, dh. insbes. eingetragene Genossenschaften, VVaG, sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nichtrechtsfähige Vereine, nicht von der KSt. befreite Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Zwischengesellschaften iSd. § 7 AStG sowie gesellschaftsrechtliche Vermögensmassen (vgl. auch GOSCH/HEGER, § 29 Rn. 3).

**Übernehmende Körperschaft:** Ausweislich des Wortlauts der Abs. 2 und 3 kommt als Übernehmerin bei Verschmelzungen, Aufspaltungen und Abspaltungen nur eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft in Betracht.

**Umwandlungen auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person:** Da Abs. 1 auf § 1 UmwG Bezug nimmt, erstreckt sich dessen Anwendungsbereich auch auf Umwandlungen auf eine PersGes. oder auf eine natürliche Person. Rechtsfolge einer solchen Umwandlung ist, daß die übernehmende natürliche Person bzw. die Mitunternehmer der übernehmenden PersGes. den zum Sonderausweis gehörenden Teil des Nennkapitals gem. § 29 Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 2 im Rahmen des § 7 UmwStG versteuern müssen.

**Umwandlung einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft:** Diese Fälle werden durch die vorliegende Vorschrift nicht abgedeckt, sie sind stl. vielmehr als Einbringung nach § 20 UmwStG zu behandeln. Dabei ist in das stl. Einlagekonto bei der KapGes. das gesamte Eigenkapital der PersGes. einzustellen, da dieses entweder aus Einlagen der Gesellschafter oder aus thesaurierten Gewinnen, die bereits vom Gesellschafter versteuert worden sind, entstanden ist.

## V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6

**Verhältnis zum Einkommensteuerrecht:** In Abs. 5 bezieht sich die Vorschrift zur Definition ihres persönlichen Anwendungsbereichs auf § 20 Abs. 1 Nrn. 1, 9 und 10 EStG.

**§ 28 Abs. 1 und 3 KStG:** § 29 Abs. 4 erklärt für Zwecke der Anpassung des Nennkapitals die Regelungen in § 28 Abs. 1 und 3 für anwendbar.

**§ 40 Abs. 1 und 2 KStG:** § 29 entspricht in seinem Regelungsgehalt dem des § 40 Abs. 1 und 2. Während § 29 das stl. Einlagekonto und das Nennkapital betrifft, enthält § 40 entsprechende Regelungen für das KStGuthaben (Fortführung des KStGuthabens gem. § 37) und -erhöhungen (Fortführung des unbelasteten Teilbetrags gem. § 38 – ehemaliges EK 02).

**Verhältnis zum Umwandlungsrecht:** In ihren Einzelregelungen bezieht sich die Vorschrift zur Definition ihres sachlichen Anwendungsbereichs auf die in verschiedenen Normen des UmwG geregelten Umwandlungsfälle (§§ 1, 2, 11, 15, 16, 123 UmwG). Ob ein Umwandlungsfall iS dieser Vorschriften vorliegt, ist allein auf Grundlage der handelsrechtlichen Normen zu entscheiden.

Einstweilen frei.

7–9

## Erläuterungen zu Abs. 1: Fiktion der Nennkapitalherabsetzung in Umwandlungsfällen

### I. Überblick

10

**Fiktion einer Kapitalherabsetzung:** Abs. 1 beinhaltet die gesetzliche Fiktion, daß bei jeder Umwandlung iSd. § 1 UmwG (dem Wortlaut nach also bei Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel) das Nennkapital der übertragenden KapGes. als im vollen Umfang nach § 28 Abs. 2 Satz 1 herabgesetzt gilt. Aus dem Verweis auf § 1 UmwG folgt, daß es sich bei der übertragenden KapGes. um einen Rechtsträger mit Sitz im Inland handeln muß (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 54). Für die Fälle der Abwärtsverschmelzung, dh. bei Beteiligung der übertragenden Körperschaft (Muttergesellschaft) an der übernehmenden Körperschaft (Tochtergesellschaft), wird zusätzlich die Kapitalherabsetzung auf der Ebene der übernehmenden Körperschaft fingiert.

**Auflösung eines Sonderausweises:** Der Verweis auf § 28 Abs. 2 Satz 1 bedeutet, daß bei der fiktiven Kapitalherabsetzung zunächst ein bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gebildeter und zum Schluß des vorangehenden Wj. festgestellter Sonderausweis als aufgelöst gilt, dh. der Umwandlungsvorgang ist wie eine vollumfängliche Kapitalherabsetzung zu behandeln (GOSCH/HEGER, § 29 Rn. 7).

**Aufstockung des Einlagekontos:** Nur soweit der Betrag der Kapitalherabsetzung den Sonderausweis übersteigt, gilt das sonstige Nennkapital als in das stl. Einlagekonto umgewandelt (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 54), dh. ein übersteigender Betrag wird dem stl. Einlagekonto gutgeschrieben. Im Ergebnis wird damit das gesamte aus Einlagen resultierende Eigenkapi-

tal des übertragenden Rechtsträgers im stl. Einlagekonto zusammengefaßt (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257).

**Übertragende Körperschaft:** Der persönliche Anwendungsbereich des Abs. 1 wird über seinen Wortlaut („Kapitalgesellschaft“) hinaus durch die Regelung des Abs. 5 auch auf andere Körperschaften und Personenvereinigungen ausgeweitet (vgl. Anm. 40).

## II. Tatbestand: Umwandlungsfälle iSd. § 1 UmwG

Der Tatbestand umfaßt alle Umwandlungsfälle iSd. § 1 UmwG, dh.

- Verschmelzungen (§§ 2 bis 122 UmwG),
- Spaltungen (§§ 123 bis 173 UmwG),
- Vermögensübertragungen (§§ 174–189 UmwG) und
- Formwechsel (§§ 190 bis 304 UmwG).

**Die Verschmelzung** umfaßt alternativ die Auflösung des bisherigen Rechtsträgers

- im Wege der Vermögensübertragung als Ganzes auf einen bereits bestehenden Rechtsträger (Verschmelzung durch Aufnahme, § 2 Nr. 1 UmwG) oder
- im Wege der Vermögensübertragung als Ganzes auf einen neu gegründeten Rechtsträger (Verschmelzung durch Neugründung, § 2 Nr. 2 UmwG).

**Der Begriff der Spaltung** umfaßt die Vorgänge der

- Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG),
- Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) sowie der
- Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG),

► *Bei der Aufspaltung* wird das Vermögen eines Rechtsträgers unter Auflösung ohne Abwicklung auf mindestens zwei andere schon bestehende (Aufspaltung zur Aufnahme) oder neu gegründete (Aufspaltung zur Neugründung) Rechtsträger übertragen. Die Anteile an den übernehmenden Rechtsträgern fallen den Anteilshabern des sich spaltenden Rechtsträgers zu.

► *Bei der Abspaltung* bleibt der ursprüngliche Rechtsträger als Rumpfunternehmen bestehen; dessen Vermögen wird aber zum Teil auf einen oder mehrere andere schon bestehende (Abspaltung zur Aufnahme) oder neu gegründete (Abspaltung zur Neugründung) Rechtsträger übertragen. Die Anteile an dem bzw. den übernehmenden Rechtsträgern fallen den Anteilshabern des sich spaltenden Rechtsträgers zu.

► *Bei der Ausgliederung*, die im wesentlichen der Abspaltung entspricht, bleibt der ursprüngliche Rechtsträger als Rumpfunternehmen ebenfalls bestehen. Im Unterschied zur Abspaltung fallen bei der Ausgliederung aber die Anteile an dem bzw. den übernehmenden Rechtsträgern in das Vermögen des ausgliedernden Rechtsträgers. Die Regelung des Abs. 1 soll aber insbes. nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 29) bei einer Ausgliederung mangels betragsmäßiger Auswirkungen nicht zur Anwendung kommen, da die Ausgliederung weder das Nennkapital der ausgliedernden Körperschaft berührt noch Einlagen ihrer Anteilseigner erfolgen. Dieses Ergebnis ist von besonderer Bedeutung, wenn die ausgliedernde Gesellschaft über ein negatives stl. Einlagekonto verfügt, da das negative Einlagekonto ansonsten durch einen Son-

derausweis iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 ersetzt werden würde (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1258).

**Die Vermögensübertragung** (§§ 174–189 UmwG) entspricht bei der Vollübertragung der Verschmelzung, bei der Teilübertragung der Spaltung. Im Unterschied zu diesen Vorgängen besteht die Gegenleistung aber nicht in Anteilen des übernehmenden Rechtsträgers, sondern in einer Gegenleistung anderer Art, zB in einer Barleistung.

**Beim Formwechsel** ändert sich demgegenüber nicht die Person des Rechtsträgers, sondern lediglich dessen Rechtsform, so daß die rechtliche Identität des StSubjekts unter Beibehaltung des Kreises der Anteilseigner gewahrt bleibt. Eine Vermögensübertragung, wie sie in den Abs. 2 und 3 gefordert wird, findet nicht statt. Vielmehr ist die Anwendung des Abs. 1 beim Formwechsel zwar nach dem Wortlaut möglich, eine fiktive Kapitalherabsetzung ergibt beim Formwechsel von Körperschaft zu Körperschaft aber keinen Sinn.

### III. Rechtsfolge: Fiktion der Nennkapitalherabsetzung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft

12

Wird der Tatbestand des Umwandlungsfalls erfüllt, so gilt aufgrund der Fiktion des Abs. 1 das Nennkapital der übertragenden KapGes. auch ohne Auskehrung als in vollem Umfang herabgesetzt; die Anteilseigner werden von diesem Vorgang nicht berührt. Die entsprechende Anwendung des § 28 Abs. 2 Satz 1 bedeutet, daß auch ein Sonderausweis der Übertragenden beseitigt wird.

Die Fiktion der vollumfänglichen Kapitalherabsetzung kommt in ihrer Wirkungsweise der Auflösung der Körperschaft bzw. Personenvereinigung gleich, greift aber eben auch dann, wenn die Körperschaft mit Vollzug des Umwandlungsvorgangs gar nicht erlischt, so zB bei einer Abspaltung oder einer formwechselnden Umwandlung. Die Begründung dafür wird zum einen in einer vereinheitlichenden Handhabung aller Umwandlungsfälle, zum anderen darin zu sehen sein, daß Verschiebungen des Sonderausweises zwischen dem übertragenden und dem bzw. den übernehmenden Rechtsträgern verhindert werden sollen. Aufgrund des Verweises auf § 28 Abs. 2 Satz 1 ergeben sich folgende Rechenschritte:

- ▷ Im ersten Schritt wird bei der Übertragenden der Sonderausweis zum stl. Übertragungstichtag auf Null gemindert, dh. die bisher im Nennkapital enthalten Rücklagen werden wieder zu normalen Rücklagen und das nicht gesondert festgehaltene neutrale Vermögen erhöht sich.
- ▷ Im zweiten Schritt wird dem stl. Einlagekonto der Übertragenden der Betrag hinzugerechnet, um den das Nennkapital der Übertragenden den Sonderausweis übersteigt.

Da Abs. 1 lediglich auf § 28 Abs. 2 Satz 1 verweist, findet § 28 Abs. 2 Satz 2 in Umwandlungsfällen keine entsprechende Anwendung, so daß die Umwandlung nicht als Gewinnausschüttung an die Anteilseigner der Übertragenden zu behandeln ist.

Ergebnis der fiktiven Kapitalherabsetzung ist demnach, daß die übertragende KapGes. kein Nennkapital mehr hat und ihr gesamtes Eigenkapital im stl. Einlagekonto oder in den Gewinnrücklagen der übernehmenden Körperschaft ausgewiesen wird.

13

**IV. Rechtsfolge in Fällen der Abwärtsverschmelzung:  
Fiktion der Nennkapitalherabsetzung  
bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft**

Für die Fälle der Verschmelzung, bei denen abwärts Mutter- auf Tochtergesellschaften verschmolzen werden (downstream merger), dh. also in denen der übertragende am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist, wird zusätzlich die Nennkapitalherabsetzung auf der Ebene der übernehmenden KapGes. fingiert. Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 39) ergeben sich danach folgende Rechenschritte:

- (1) Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals der Tochtergesellschaft auf Null (Abs. 1).
- (2) Verringerung des nach (1) erhöhten Einlagekontos im Verhältnis der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft (Abs. 2 Satz 3).
- (3) Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals der Muttergesellschaft auf Null (Abs. 1).
- (4) Hinzurechnung des nach (3) erhöhten Einlagekontos der Muttergesellschaft (Abs. 2 Satz 1).
- (5) Fiktive Erhöhung des nach (1) auf Null herabgesetzten Nennkapitals der Tochtergesellschaft auf den Stand nach der Übertragung (Abs. 4).

14 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Veränderungen des steuerlichen Einlagekontos  
bei der Verschmelzung von Körperschaften**

15

**I. Überblick**

Abs. 2 Satz 1, der den § 27 Abs. 6 idF des StSenkG unverändert fortführt, bestimmt für den Fall des Übergangs des Vermögens einer KapGes. durch Verschmelzung nach § 2 UmwG auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft die Hinzurechnung des Bestands des stl. Einlagekontos des durch die Verschmelzung untergehenden Rechtsträgers beim übernehmenden Rechtsträger; Abs. 2 Satz 1 stellt demnach die Nachfolgeregelung zu § 38 Abs. 1 aF (Gliederung des Eigenkapitals bei Verschmelzung) dar. Abs. 5 weitet den Anwendungsbereich der Regelung über die KapGes. hinaus auf andere Körperschaften und Personenvereinigungen aus, sofern diese Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können (vgl. Anm. 40).

Ist nun der übernehmende Rechtsträger am Umwandlungsstichtag an dem übertragenden Rechtsträger beteiligt (upstream merger), so unterbleibt eine Hinzurechnung des Bestands des stl. Einlagekontos im Verhältnis des Anteils des Übernehmers an dem übertragenden Rechtsträger (Abs. 2 Satz 2). Insoweit werden vorherige Einlagen des übernehmenden Rechtsträgers nunmehr rückgängig gemacht (MELCHIOR, DStR 2002, 1 [7]).

Ist umgekehrt der übertragende Rechtsträger am Umwandlungsstichtag an dem übernehmenden Rechtsträger beteiligt (downstream merger), so bleibt es bei der Hinzurechnung des Bestands des stl. Einlagekontos. Allerdings mindert sich der Bestand des stl. Einlagekontos des Übernehmenden im Verhältnis des Anteils

des Übertragenden an dem übernehmenden Rechtsträger (Abs. 2 Satz 3; dazu auch LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 54), da insoweit nach der Übertragung keine Einlagen mehr vorliegen.

Sinn und Zweck dieser Regelungen ist es, das stl. Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers um diejenigen Beträge zu korrigieren, die nach einer vollzogenen Verschmelzung in tatsächlicher Hinsicht nicht mehr durch Einlagehandlungen der Gesellschafter gedeckt sind. Dh.

- einerseits soll den Anteilseignern die Steuerneutralität der vor der Verschmelzung geleisteten Einlagen im Rückgewährfall erhalten bleiben,
- andererseits soll eine Doppelerfassung des stl. Einlagekontos bei upstream- wie auch beim downstream-merger verhindert werden (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [111]).

Gäbe es diese Regelungen nicht, so könnten sich in den Fällen der Verschmelzung oder auch der Spaltung virtuelle, also nur in der stl. Sonderrechnung enthaltene Bestände beim stl. Einlagekonto ergeben, die dann zur Finanzierung von (für den Anteilseigner stfreien, weil aus dem Einlagekonto finanzierten) Ausschüttungen zur Verfügung stehen würden (DÖTSCH/PUNG, DB 2004, 208 [215]).

## II. Zusammenfassung des Bestands der steuerlichen Einlagekonten bei der übernehmenden Körperschaft (Abs. 2 Satz 1)

### 1. Tatbestandsvoraussetzung

16

**Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft:** Abs. 2 Satz 1 erfaßt nach seinem Wortlaut zunächst nur den Übergang des Einlagekontos in den Fällen, in denen eine KapGes. – nicht aber eine andere Körperschaft – auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft verschmolzen wird. Demgegenüber regelt § 40 nF den Übergang von KStGuthaben gem. § 37 nF und von Teilbeträgen gem. § 38 nF (Alt-EK 02) in Verschmelzungsfällen nicht allein für KapGes., sondern allgemein für unbeschränkt stpfl. Körperschaften. Da für eine lediglich auf die Verschmelzung von KapGes. begrenzte Regelung des Übergangs des Einlagekontos keine sachliche Begründung zu erkennen ist, weitet Abs. 5 den Anwendungsbereich der Regelung folgerichtig über die KapGes. hinaus auf andere Körperschaften und Personenvereinigungen aus, sofern diese Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können.

**Verschmelzung nach § 2 UmwG:** Abs. 2 Satz 1 erfaßt nur die Fälle der Verschmelzung nach § 2 UmwG.

### 2. Rechtsfolge

17

Nach Abs. 2 Satz 1 erfolgt aufgrund des Vermögensübergangs eine additive Zusammenrechnung der auf den stl. Übertragungstichtag zu ermittelnden Bestände der stl. Einlagekonten, wie sie sich bereits unter Berücksichtigung der Hinzurechnung nach Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 2 Satz 1 ergeben.

### III. Aufwärtsverschmelzung – upstream merger (Abs. 2 Satz 2)

#### 18 1. Tatbestandsvoraussetzung

Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 erfasst die Fälle von Verschmelzungen, bei denen der Übernehmer am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist, bei denen also aufwärts (upstream) Tochter- auf Muttergesellschaften verschmolzen werden.

#### 19 2. Rechtsfolge

**Grundsatz:** Nach Abs. 2 Satz 2 folgt aus der Beteiligung des Übernehmers am übertragenden Rechtsträger eine verminderte, dh. nur anteilige Hinzurechnung des Bestands des stl. Einlagekontos. Die Hinzurechnung hat im Verhältnis des Anteils des Übernehmers zu unterbleiben, dh. bei einer 100 vH-Beteiligung am Stammkapital der Tochtergesellschaft hat eine Hinzurechnung in vollem Umfang zu unterbleiben. Entscheidend für die Minderung des Hinzurechnungsbeitrags ist der Anteil des Übernehmers am Nennkapital des übertragenden Rechtsträgers in der juristischen Sekunde vor dem Übertragungstichtag; etwaige abweichende Stimmrechtsanteile sind unbeachtlich. Hinter diesem Regelungskreis steht der Gedanke, daß durch das verschmelzungsbedingte Anwachsen der Vermögenswerte der Tochter- bei der Muttergesellschaft die ursprünglich an die Tochtergesellschaft geleisteten Einlagen im Ergebnis wieder an die einlegende Muttergesellschaft zurückgewährt werden (MELCHIOR, DStR 2002, 1 [7]). Das erweiterte stl. Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers wird dem Einlagekonto des Übernehmenden also nur mit dem Anteil zugerechnet, der auf außenstehende Personen entfällt. Dies ist sachgerecht, da es für den Bestand des Einlagekontos auch nur auf die von Dritten geleisteten Einlagen ankommen kann (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257 [1260]).

**Negativbestand des steuerlichen Einlagekontos:** Eine Hinzurechnung des erweiterten stl. Einlagekontos der Tochtergesellschaft unterbleibt sowohl dann, wenn dieses einen Negativbestand aufweist, als auch dann, wenn das Einlagekonto der Muttergesellschaft negativ ist (so FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257 [1261]).

**Mittelbare Beteiligung:** Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 greift auch, wenn der Übernehmer am übertragenden Rechtsträger nur mittelbar beteiligt ist (zB bei der Verschmelzung einer Enkel- auf die Muttergesellschaft), dh. auch in diesen Fällen unterbleibt eine (anteilige) Hinzurechnung (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 37; glA DÖTSCH in DEJPW, § 29 nF Rn. 18; ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 29 Rn. 61).

**Wechselseitige Beteiligung:** Sind der Übernehmer und der übertragende Rechtsträger wechselseitig aneinander beteiligt, so sind die Vorschriften der Sätze 2 und 3 in Kombination anzuwenden (glA DÖTSCH in DEJPW, § 29 nF Rn. 23; FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257 [1264]).

### IV. Abwärtsverschmelzung – downstream merger (Abs. 2 Satz 3)

#### 20 1. Tatbestandsvoraussetzung

Die Regelung des Abs. 2 Satz 3 erfasst die Fälle von Verschmelzungen, bei denen der übertragende am übernehmenden Rechtsträger beteiligt ist, bei denen also abwärts (downstream) Mutter- auf Tochtergesellschaften verschmolzen werden.

**2. Rechtsfolge**

21

**Grundsatz:** Nach Abs. 2 Satz 3 folgt aus der Beteiligung des übertragenden Rechtsträger am Übernehmer eine Verminderung des Bestands des stl. Einlagekontos des Übernehmers. Die Minderung hat im Verhältnis des Anteils des Übernehmers zu erfolgen, dh. bei einer 100 vH-Beteiligung am Stammkapital der Tochtergesellschaft erfolgt eine Minderung in vollem Umfang. Entscheidend für die Minderung des Hinzurechnungsbetrags ist der Anteil des übertragenden Rechtsträgers am Nennkapital des Übernehmers in der juristischen Sekunde vor dem Übertragungsstichtag; etwaige abweichende Stimmrechtsanteile sind unbeachtlich. Hinter diesem Regelungskreis steht der Gedanke, daß mit der Verschmelzung einer Mutter- auf die Tochtergesellschaft in bezug auf die bei der Tochtergesellschaft im stl. Einlagekonto befindlichen Einlagen die Person des Einlegenden mit der des Einlageempfängers zusammenfällt. Damit entfällt der Anlaß für eine Fortführung des Bestands des stl. Einlagekontos, da ein solcher Bestand nur insoweit fortzuführen ist, als er Einlagen von Dritten repräsentiert (FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257 [1263]).

**Bestand des steuerlichen Einlagekontos des Übernehmers:** Soweit durch Satz 3 die Minderung dieses Bestands angeordnet wird, ist auf den Bestand vor der Erhöhung nach § 29 Abs. 2 Satz 1 abzustellen. Andernfalls käme es zu dem unzutreffenden Ergebnis, daß im Fall einer zuvor alleinigen Beteiligung des übertragenden Rechtsträgers am Übernehmer der Bestand des stl. Einlagekontos nach der Verschmelzung immer Null wäre. Verfügt also die Muttergesellschaft über einen Bestand an eigenem stl. Einlagekonto, so ist dieses nach der Verschmelzung auch im stl. Einlagekonto der Tochtergesellschaft auszuweisen (ausführlich dazu ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 29 Rn. 65ff).

**Mittelbare Beteiligung:** Die Regelung des Abs. 2 Satz 3 greift auch, wenn der übertragende Rechtsträger am Übernehmer nur mittelbar beteiligt ist (zB bei der Verschmelzung einer Mutter- auf die Enkelgesellschaft), dh. auch in diesen Fällen erfolgt eine (anteilige) Minderung des eigenen Bestands des Übernehmers (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 40; glA DÖTSCH in DEJPW, § 29 nF Rn. 22; ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 29 Rn. 61).

**Wechselseitige Beteiligung:** Sind der Übernehmer und der übertragende Rechtsträger wechselseitig aneinander beteiligt, so sind die Vorschriften der Sätze 2 und 3 in Kombination anzuwenden (glA DÖTSCH in DEJPW, § 29 nF Rn. 23; FÖRSTER/VAN LISHAUT, FR 2002, 1257 [1264]).

Einstweilen frei.

22–24

### Erläuterungen zu Abs. 3: Zuordnung und Übergang des steuerlichen Einlagekontos bei Aufspaltung oder Abspaltung

**I. Überblick**

25

**Regelungsinhalt:** Abs. 3, der den § 27 Abs. 7 idF des StSenkG weitgehend unverändert fortführt, regelt Zuordnung und Übergang des Einlagekontos für die Fälle der Aufspaltung oder Abspaltung einer KapGes. iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG, nicht jedoch für den Fall der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG. Danach ist im Fall des Vermögensübergangs auf eine unbeschränkt stpfl. Kör-

perschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG der Bestand des stl. Einlagekontos der übertragenden Körperschaft entsprechend dem Umtauschverhältnis der Anteile (§§ 126 Abs. 1 Nr. 3, 136 UmwG) bzw. dem Verhältnis der gemeinen Werte der übergehenden Vermögensteile der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen. Soweit das Vermögen durch Abspaltung auf eine PersGes. übergeht, soll sich das stl. Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers in dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen mindern. Abs. 5 weitet den Anwendungsbereich der Regelung über die KapGes. hinaus auf andere Körperschaften und Personenvereinigungen aus, sofern diese Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG gewähren können (vgl. Anm. 40).

Abs. 3 stellt die Nachfolgeregelung zu § 38a aF (Gliederung des Eigenkapitals bei Aufspaltung oder Abspaltung) dar. Zur Parallelvorschrift im Bereich der Übergangsregelungen von Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren s. § 40 Abs. 2.

**Zeitpunkt der Verringerung bzw. der Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos:** Im Fall der Abspaltung erfolgt die letztmalige Feststellung des stl. Einlagekontos des übertragenden Rechtsträgers auf den stl. Übertragungstichtag. Im Fall der Abspaltung sind bei diesem zum Schluß des Wj., in das der stl. Übertragungstichtag fällt, die anteilig übergehenden Beträge abzuziehen. Bei der übernehmenden Körperschaft ist der Zugang entsprechend zum Schluß des Wj., in das der stl. Übertragungstichtag fällt, zu erfassen (so DÖRSCH in DEJPW, § 29 nF Rn. 26 ff.).

## II. Zuordnung des steuerlichen Einlagekontos im Regelfall (Abs. 3 Satz 1)

### 26 1. Tatbestandsvoraussetzung

**Vermögensübergang iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG:** Die Regelung des Abs. 3 Satz 1 setzt den Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung einer KapGes. (bzw. Körperschaft oder Personenvereinigung nach Abs. 5) iSd. § 123 Abs. 1 und 2 UmwG voraus. Nicht erfaßt wird – insoweit systemgerecht – damit der Fall der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG, da eine solche in der StBil. des übertragenden Rechtsträgers lediglich zu einem Aktivtausch und darüber hinaus zu keiner Veränderung des stl. Einlagekontos führt.

Aufspaltung wie auch Abspaltung sind im Gegensatz zur Ausgliederung beide dadurch gekennzeichnet, daß die Vermögensübertragung (im Wege der Gesamtrechtsnachfolge) gegen Gewährung von Anteilen der übernehmenden Rechtsträger an die Anteilseigner des übertragenden Rechtsträgers erfolgt. Als Spaltungsvorgänge kommen in Betracht:

- die Aufspaltung des Vermögens unter Auflösung ohne Abwicklung und Übertragung auf
  - mehrere bestehende Rechtsträger (§ 123 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) oder
  - mehrere neu gegründete Rechtsträger (§ 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG);
- die Abspaltung eines oder mehrerer Teile des Vermögens zur Übertragung auf
  - einen oder mehrere bestehende Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 1 UmwG) oder

- einen oder mehrere neu gegründete Rechtsträger (§ 123 Abs. 2 Nr. 2 UmwG).

**Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft:** Weitere Voraussetzung ist, daß der Vermögensübergang auf eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft erfolgt.

## 2. Rechtsfolge

27

**Aufteilung des Bestands:** Rechtsfolge der Aufspaltung wie auch der Abspaltung ist, daß der Bestand des stl. Einlagekontos anteilig entsprechend dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile der übernehmenden KapGes. (bzw. Körperschaft oder Personenvereinigung nach Abs. 5) zugeordnet wird. Als Maßstab für dieses Wertverhältnis gilt idR das Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag oder im Spaltungsplan. Im Fall der Aufspaltung geht der Bestand vollständig über, da der übertragende Rechtsträger untergeht; im Fall der Abspaltung mindert sich der Bestand nur anteilig, da der übertragende Rechtsträger bestehen bleibt.

Aufgrund dieser Regelung bleibt trotz des Vermögensübergangs der bei der übertragenden KapGes. (bzw. Körperschaft oder Personenvereinigung nach Abs. 5) ermittelte Bestand des stl. Einlagekontos erhalten und kann bei Gewinnausschüttungen durch die Übernehmende aufgelöst werden.

**Maßgeblicher Bestand:** Für die Aufteilung maßgebend ist der Bestand, wie er sich auf den stl. Übertragungstichtag in der juristischen Sekunde vor der Vermögensübertragung, jedoch bereits nach Berücksichtigung der Hinzurechnung nach § 29 Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 2 Satz 1 ergibt (ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 29 Rn. 83).

## III. Ausnahme: Abweichendes Umtauschverhältnis (Abs. 3 Satz 2)

28

**Tatbestandsvoraussetzung:** Die Regelung des Abs. 3 Satz 2 erfaßt die Fälle von Verschmelzungen, in denen das Umtauschverhältnis der Anteile nicht dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem bei der übertragenden KapGes. (bzw. Körperschaft oder Personenvereinigung nach Abs. 5) vor der Spaltung bestehenden Vermögen entspricht.

**Rechtsfolge:** Für diese Fälle ordnet Satz 2 an, daß ersatzweise das Verhältnis der gemeinen Werte (§ 9 BewG) der übergehenden Vermögensteile zu dem vor der Spaltung vorhandenen Vermögen maßgebend ist.

## IV. Veränderung des steuerlichen Einlagekontos beim Vermögensübergang durch Aufwärts- oder Abwärtsspaltung (Abs. 3 Satz 3)

29

**Tatbestandsvoraussetzung:** Satz 3 erfaßt die Fälle des Vermögensübergangs durch Aufspaltung oder Abspaltung, in denen die beteiligten Rechtsträger aneinander beteiligt sind.

**Rechtsfolge:** Für diese Fälle ordnet Satz 3 die entsprechende Geltung des Abs. 2 Sätze 2 und 3 an, dh. die zumindest anteilige Minderung des übergehenden Bestands des stl. Einlagekontos auf der Ebene des Übertragenden (upstream) bzw. die zumindest anteilige Minderung des schon vorhandenen Bestands des stl. Einlagekontos auf der Ebene des Übernehmenden (downstream).

► *Aufwärtsspaltung*: Für den Fall der sog. Aufwärtsspaltung (upstream-Spaltung), der dadurch gekennzeichnet ist, daß die Vermögenswerte im Zuge der Spaltung vom übertragenden Rechtsträger auf eine zuvor an ihm beteiligte Körperschaft oder Personenvereinigung übergehen, folgt daraus also, daß beim Übernehmen eine Hinzurechnung in dem Verhältnis unterbleibt, in dem dieser am Übertragenden beteiligt war.

► *Abwärtsspaltung*: Für den Fall der sog. Abwärtsspaltung (downstream-Spaltung), der dadurch gekennzeichnet ist, daß die Vermögenswerte im Zuge der Spaltung vom übertragenden Rechtsträger auf eine Körperschaft oder Personenvereinigung übergehen, an der er zuvor beteiligt war, folgt daraus entsprechend, daß beim Übernehmer dessen Bestand des stl. Einlagekontos im Verhältnis des Anteils des Übertragenden zu mindern ist.

30

### V. Abspaltung auf eine Personengesellschaft (Abs. 3 Satz 4)

**Tatbestandsvoraussetzung:** Die Regelung des Abs. 3 Satz 4 erfaßt den Fall, daß Vermögen einer KapGes. (iVm. Abs. 5: einer Körperschaft) durch Abspaltung auf eine PersGes. übergeht. Nach Auffassung von DÖRTSCH (in DEJPW, § 29 nF Rn. 32) muß das gleiche für die Abspaltung von Vermögen auf eine natürliche Person gelten. Der Vorgang der Aufspaltung wird von der Vorschrift nicht behandelt, da insoweit der übertragende Rechtsträger ohnehin untergeht.

**Rechtsfolge:** Nach Satz 4 hat die Abspaltung auf eine PersGes. zur Folge, daß sich das stl. Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers in dem Verhältnis der übergelassenen Vermögensteile zu dem vor der Spaltung bestehenden Vermögen mindert. Die PersGes. kann den auf sie entfallenden Anteil am stl. Einlagekonto des Übertragenden nicht fortführen, da sie nicht unter den Regelungsbereich des KStG fällt.

Diese Regelung ergänzt die in § 16 UmwStG enthaltenen Regelungen, wonach die Vorschriften der §§ 3–8, 10 und 15 UmwStG entsprechend gelten, dh. die Gesellschafter der übernehmenden PersGes. einen etwaigen Übernahmegewinn der Besteuerung zu unterwerfen haben (GOSCH/HEGER, § 29 Rn. 17).

31–34 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 4: Anpassung des Nennkapitals

35

### I. Überblick

Abs. 4 regelt die stl. Behandlung von Erhöhungen und Verringerungen des Nennkapitals im Rahmen von Umwandlungen. In diesem Rahmen kann das Eigenkapital des übertragenden Rechtsträgers beim übernehmenden Rechtsträger zu Nennkapital oder zu Rücklagen werden. Die Höhe des Nennkapitals nach der Umwandlung ergibt sich aus der Eintragung in das Handelsregister.

Ist nach dem durch Verschmelzung, Aufspaltung oder Abspaltung vollzogenen Vermögensübergang (nach § 29 Abs. 1–3) tatsächlich eine Anpassung des Nennkapitals erforderlich, sind nach § 29 Abs. 4 hierfür die Regelungen des § 28 Abs. 1 und 3 über die Umwandlung von Rücklagen in und die Herabsetzung von Nennkapital anzuwenden (MELCHIOR, DStR 2002, 1 [7]), dh. daß nach die-

sen Anpassungen das eventuell neu zu dotierende Nennkapital nach den gleichen Regeln wie bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln zu speisen ist (RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2002, 105 [111]).

## II. Tatbestandsvoraussetzung

36

**Kapitalgesellschaften:** Abs. 4 betrifft dem Wortlaut nach zunächst alle umwandlungsbeteiligten KapGes.; sinngemäß gilt die Regelung wegen Abs. 5 auch für andere Körperschaften oder Personenvereinigungen, nicht jedoch für Personengesellschaften.

**Umwandlungsbeteiligt** ist eine Körperschaft oder Personenvereinigung immer dann, wenn sie als übertragender oder übernehmender Rechtsträger an einem Umwandlungsvorgang nach § 1 UmwG (dem Wortlaut nach also bei Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel) beteiligt ist.

**Notwendigkeit der Anpassung des Nennkapitals:** Die Notwendigkeit der Anpassung des Nennkapitals eines an einer Umwandlung beteiligten Rechtsträgers (Nennkapitalerhöhung oder erstmalige Begründung von Nennkapital) und damit die Notwendigkeit der Anwendung des Abs. 4 tritt dann auf, wenn dieses Nennkapital von dem Nennkapital vor der Umwandlung abweicht und diese Abweichung ihre Begründung im Umwandlungsvorgang findet. In Abgrenzung dazu ist die Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 4 nicht erfüllt, wenn die Nennkapitalerhöhung bzw. -begründung von den selbst nicht an der Umwandlung beteiligten Gesellschaftern durch Einlagen erbracht wird. Für den Fall der Abspaltung ist vorstellbar, daß das Nennkapital durch die entsprechende Vermögensübertragung nicht berührt wird. Gleichwohl greift die Anpassung nach Abs. 4 auch in diesem Fall, da auch insoweit nach Abs. 1 eine vollumfängliche Kapitalherabsetzung fingiert wird, an die sich eine Anpassung des Nennkapitals – auf den bisherigen Wert – anschließt.

**Bare Zuzahlungen und Sacheinlagen** der Anteilseigner führen also nicht zu einer Anwendung des Abs. 4 (BMF v. 16.12.2003, BStBl. I 2003, 786 Rn. 41; DÖRSCH in DEJPW, § 29 nF Rn. 34).

**Besonderheiten beim Formwechsel:** Aufgrund des eindeutigen Wortlauts sind die Regelungen des Abs. 1 wie auch des Abs. 4 auch im Fall des Formwechsels einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft anzuwenden, obwohl hier keine Vermögensübertragung stattfindet. Da keine Vermögensübertragung stattfindet, greifen allerdings die Regelungen der Abs. 2 und 3 nicht.

## III. Rechtsfolge

37

**Vorrangige Anwendung des § 29 Abs. 2 und 3:** Abs. 4 enthält einerseits eine Reihenfolgeregelung, wonach zunächst die Abs. 2 und 3 des § 29 und dann erst die Abs. 1 und 3 des § 28 anzuwenden sind. Dadurch wird sowohl für den Fall der Verschmelzung als auch für den Fall der Aufspaltung bzw. Abspaltung erreicht, daß für die beim übernehmenden Rechtsträger erforderliche Anpassung des Nennkapitals nicht nur dessen eigener ursprünglicher Bestand des stl. Einlagekontos, sondern auch der erst umwandlungsbedingt auf ihn übergehende Bestand des übertragenden Rechtsträgers zur Verfügung steht. ANTWEILER (in ERNST & YOUNG, § 29 Rn. 110) weist darauf hin, daß es der gesetzlichen Hervorhebung der nachrangigen Anwendung des § 28 Abs. 3 nicht bedurft hätte, da die

Verrechnung nach § 28 Abs. 3 ohnehin erst als letzter Rechenschritt vorgesehen ist.

**Anwendung des § 28 Abs. 1 und 3:** Darüber hinaus bestimmt Abs. 4 andererseits in materieller Hinsicht die Anwendung des § 28 Abs. 1 und 3. Durch den Bezug auf § 28 Abs. 1 und 3 wird in Höhe des erforderlichen Anpassungsbetrags für stl. Zwecke eine Kapitalerhöhung durch Umwandlung von Rücklagen fingiert, und zwar unabhängig von den handelsrechtlichen Gegebenheiten.

**Anpassung des Nennkapitals in Verschmelzungs- und Spaltungsfällen:** Der Vollzug der Anpassung kann wie folgt in mehreren Schritten dargestellt werden (ausführlich Dörsch in DEJPW, § 29 nF Rn. 36):

- ▷ 1. Schritt: Anwendung des § 29 Abs. 2 und 3, dh. bei Übertragender Nullstellung des stl. Einlagekontos bzw. bei Abspaltung zumindest dessen Verringerung und bei übernehmender Hinzurechnung des stl. Einlagekontos des übertragenden zum übernehmenden Rechtsträger (unter den Restriktionen des Abs. 2 Sätze 2 und 3 bei upstream- bzw. downstream merger).
- ▷ 2. Schritt: Neufestsetzung des Nennkapitals iSd. § 28 Abs. 1.
- ▷ 3. Schritt: Anwendung des § 28 Abs. 3: Verminderung des Sonderausweises um neu geleistete Einlagen.

**Anwendung des § 28 Abs. 1:** Die Anordnung der Anwendung des § 28 Abs. 1 unterstellt, daß eine Umwandlung von Rücklagen erfolgt. Wird das Nennkapital durch eine Umwandlung von Rücklagen erhöht, so gilt nach dieser Vorschrift der positive Bestand des stl. Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen verwandt.

- ▷ Gilt also demnach das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers als durch Umwandlung von Einlagen gebildet, so erhöht sich dessen Nennkapital bei gleichzeitiger Verringerung seines stl. Einlagekontos; der Sonderausweis bleibt unverändert.
- ▷ Gilt demgegenüber das Nennkapital des übernehmenden Rechtsträgers als durch Umwandlung von sonstigen Rücklagen gebildet, so erhöht sich bei unverändertem EK 02 dessen Nennkapital bei gleichzeitiger Verringerung des (nicht gesondert festgestellten) neutralen Vermögens; ein Sonderausweis ist zu bilden bzw. zu erhöhen.

**Keine Anwendung des § 28 Abs. 2:** Eine Anwendung des § 28 Abs. 2 wird nicht angeordnet. Sie ist auch nicht erforderlich, da bereits § 29 Abs. 1 die Umwandlung insgesamt als Kapitalherabsetzung auf Null behandelt.

**Anwendung des § 28 Abs. 3:** Die Anordnung der Anwendung des § 28 Abs. 3 ist wohl als Klarstellung einzuordnen. Es hätte dieser ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nicht bedurft, da § 28 Abs. 3 ohnehin stets Anwendung findet, wenn zum Schluß eines Wj. ein Sonderausweis nach § 28 Abs. 3 mit einem positiven Bestand zusammentrifft. Für diesen Fall ist dann der Sonderausweis bis zur Höhe des Bestands des stl. Einlagekontos zu mindern, es findet also eine Saldierung statt. Im Ergebnis findet damit eine Umfinanzierung von ursprünglich aus sonstigen Rücklagen gespeisten Teilen des Nennkapitals statt (ANTWEILER in ERNST & YOUNG, § 29 Rn. 124 ff.).

**Besonderheiten beim Formwechsel:** Im Fall des Formwechsels ist zunächst die Fiktion einer vollumfänglichen Kapitalherabsetzung (§ 29 Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 2 Satz 1) und anschließend die Fiktion einer Kapitalerhöhung (§ 29 Abs. 4 iVm. § 28 Abs. 1) anzustellen. Stl. Auswirkungen ergeben sich dabei nur, wenn

das Nennkapital der Körperschaft nach dem Formwechsel von dem Nennkapital vor dem Formwechsel abweicht.

Einstweilen frei.

38–39

## **Erläuterungen zu Abs. 5: Geltung auch für andere Körperschaften und Personenvereinigungen**

### **I. Körperschaften bzw. Personenvereinigungen**

40

**Andere Körperschaften und Personenvereinigungen:** Abs. 5 bestimmt allgemein, daß die Regelungen der Abs. 1–4 auch für andere Körperschaften und Personenvereinigungen als KapGes. sinngemäß gelten. Damit gelten die Regelungen deckungsgleich sowohl auf der Seite der übertragenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung wie auch auf der der übernehmenden Körperschaft bzw. Personenvereinigung.

Nach dem Gesetzeswortlaut zählen zu diesen anderen Körperschaften und Personenvereinigungen allerdings nur solche, die Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG gewähren können, dh. insbes.

- eingetragene Genossenschaften,
- sonstige juristische Personen des privaten Rechts,
- nicht von der KSt. befreite Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts,
- nichtrechtsfähige Vereine,
- Zwischengesellschaften iSd. § 7 AStG sowie
- gesellschaftsrechtliche Vermögensmassen.

Dies gilt jedoch nur, soweit diese Körperschaften und Personenvereinigungen verschmelzungsfähige (§ 3 UmwG) oder spaltungsfähige (§ 124 UmwG) Rechtsträger sein können (LINKLATERS OPPENHOFF & RÄDLER, DB-Beil. 1/2002, 54).

Praktische Bedeutung wird diese Erweiterung des Regelungskreises vor allem für die eingetragenen Genossenschaften und die Betriebe gewerblicher Art haben, die ein stl. Einlagekonto haben können.

### **II. Unbeschränkte Steuerpflicht**

41

**Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften** werden von den Regelungen weder auf der Seite der Übertragenden noch auf der Seite der Übernehmenden erfaßt, da der Kreis der Übertragenden durch die Bezugnahme auf § 20 Abs. 1 EStG und der Kreis der Übernehmenden durch den Wortlaut der Abs. 2 und 3 auf unbeschränkt Stpfl. beschränkt ist.

### **III. Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG**

42

Die Anwendung des Abs. 5 setzt voraus, daß die Körperschaften und Personenvereinigungen Leistungen bewirken können, die bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG führen. Dabei kommt es nicht

darauf an, ob derartige Leistungen tatsächlich erbracht worden sind bzw. erbracht werden, sondern nur darauf, ob die Zahlungen der Körperschaft im Leistungsfall unter § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG zu subsumieren wären.

Da ein VVaG keine Körperschaft ist, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören (BFH v. 13.11.1991 – I R 45/90, BStBl. II 1992, 429), fällt er nicht in den Anwendungsbereich des § 29. Entsprechendes gilt für eine Ritterschaft, die eine Körperschaft des privaten Rechts iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG ist (ausführlicher BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552).

Als Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG kommen insbes. Einnahmen aus Gewinnanteilen (Dividenden), Ausbeuten oder sonstige Bezüge aus Aktien, Genußrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer KapGes. verbunden ist, aus Anteilen an GmbH und an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Betracht.

Unter Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der KSt. befreiten Körperschaft oder Personenvereinigung iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–5 zu erfassen, soweit sie Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar sind.

Zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG zählen zunächst die Leistungen eines nicht von der KSt. befreiten Betriebs gewerblicher Art iSd. § 4 KStG mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen. Weiterhin gilt als Leistung iS dieser Bestimmung auch der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der KSt. befreiten Betriebs gewerblicher Art iSd. § 4 ohne eigene Rechtspersönlichkeit, soweit bestimmte Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen überschritten werden.

Als Rechtsfolge ergibt sich für den unter Abs. 5 fallenden Personenkreis die sinngemäße Anwendung der in den Abs. 1–4 enthaltenen Bestimmungen. Sinngemäße Anwendung dieser Bestimmungen bedeutet, daß diese in Abweichung vom genauen Wortlaut nach ihrem Sinngehalt und ihrer Zielsetzung anzuwenden sind. So tritt zB bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die ja nicht über ein Nennkapital verfügen, für Zwecke der Anwendung der Abs. 1 und 4 an die Stelle des Nennkapitals die Summe der Geschäftsguthaben iSd. § 22 GenG.