

§ 38**Gliederung des Eigenkapitals bei Verschmelzung**

idF des KStG 1996 v. 22. 2. 96 (BGBl. I S. 430; BStBl. I S. 166)

(1) ¹Geht das Vermögen einer Kapitalgesellschaft durch Verschmelzung nach § 2 des Umwandlungsgesetzes auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder auf eine sonstige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 43 über, so sind die nach den §§ 30 bis 37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden Kapitalgesellschaft den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen; das gilt auch für nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellende Beträge. ²Übersteigt das Nennkapital nach der Verschmelzung, soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder durch Sacheinlagen entstanden ist, die Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, ist auf den Unterschiedsbetrag § 29 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. ³Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung, soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder durch Sacheinlagen entstanden ist, niedriger als die Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, mindert der Differenzbetrag einen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrag. ⁴Weicht die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals infolge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenden Kapitalgesellschaft oder aus anderen, mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen von dem verwendbaren Eigenkapital ab, das sich unter Beachtung des § 29 Abs. 3 aus der Steuerbilanz auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt der übernehmenden Körperschaft ergeben würde, ist der Unterschiedsbetrag bei dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 zu erfassen.

(2) Abweichend von Absatz 1 ist das übergegangene verwendbare Eigenkapital der übertragenden Kapitalgesellschaft dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 hinzuzurechnen, wenn die übernehmende Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit ist.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Rudolf **Jansen**,
Richter am Bundesfinanzhof a. D., Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 38

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|--|------|
| A. Überblick zu § 38 | 1 | Umwandlungs- und Verschmelzungsfällen) und Anrechnungsverfahren | 14 |
| B. Rechtsentwicklung | 3 | II. Verhältnis zu anderen Fällen des Vermögensübergangs | |
| C. Bedeutung des § 38 | 5 | 1. Von § 38 erfaßte und nicht erfaßte Fälle des Vermögensübergangs | 15 |
| D. Geltungsbereich des § 38 | | 2. Rechtsfolgen in den von § 38 nicht erfaßten Fällen des Vermögensübergangs | 16 |
| I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich | 8 | III. Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG | 17 |
| II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen | 10 | IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG | 18 |
| E. Verhältnis zu anderen Vorschriften | | F. Verfahrensfragen | 25 |
| I. Verhältnis zwischen Gesamtrechtsnachfolge (insbes. in | | | |

Erläuterungen zu Abs. 1:
Hinzurechnung des verwendbaren Eigenkapitals bei der übernehmenden Körperschaft bei Vermögensübergang durch Verschmelzung

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| A. Überblick zu Abs. 1 | 30 | III. Rechtsfolgen: Hinzurechnung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals bei den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft | |
| B. Die Hinzurechnung des verwendbaren Eigenkapitals und ihre Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 1) | | 1. „Die nach §§ 30–37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden“ Körperschaft | |
| I. Vorbemerkung | 33 | a) Ermittlung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft | 40 |
| II. Tatbestandsvoraussetzungen: Übergang des Vermögens einer KapGes. durch Verschmelzung auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. (oder eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft) | | b) Zeitpunkt der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft | 43 |
| 1. Übertragende Körperschaft | 34 | c) Folgen der Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals | 44 |
| 2. Vermögensübergang durch Verschmelzung | 35 | | |
| 3. Übernehmende Körperschaft | 36 | | |

| | |
|--|------|
| | Anm. |
| 2. Hinzurechnung zu den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft | |
| a) „Hinzurechnung“ | 47 |
| b) Hinzurechnung der „entsprechenden Teilbeträge“ der übernehmenden Körperschaft | 48 |
| c) Mögliche Rechtsfolgen der Zusammenrechnung | 49 |
| 3. Hinzurechnung der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellenden Beträge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2) | 52 |

C. Entsprechende Anwendung des § 29 Abs. 3, soweit das nicht durch Einlagen entstandene Nennkapital nach Verschmelzung die Summe der Nennkapitalbeträge der beteiligten Gesellschaften übersteigt (Abs. 1 Satz 2)

| | |
|---|----|
| I. Grundsatz | 57 |
| II. Tatbestandsvoraussetzungen: Vergleichsrechnung ergibt Überschuß | 58 |
| III. Rechtsfolgen: Anwendung des § 29 Abs. 3 auf den Unterschiedsbetrag | |
| 1. Unterschiedsbetrag | 63 |
| 2. Entsprechende Anwendung des § 29 Abs. 3 | 64 |

D. Minderung eines nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrags, soweit das nicht durch Einlagen entstandene Nennkapital nach Verschmelzung niedriger als die Summe der Nennkapitalbeträge der beteiligten Gesellschaften ist (Abs. 1 Satz 3)

| | |
|--------------|----|
| I. Grundsatz | 70 |
|--------------|----|

| | |
|--|------|
| | Anm. |
| II. Tatbestandsvoraussetzungen: Vergleichsrechnung ergibt Fehlbetrag | 71 |
| III. Rechtsfolgen: Differenzbetrag mindert einen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrag | 72 |

E. Kürzung oder Erhöhung von EK 04, soweit die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge vor der Übernahme von dem verwendbaren Eigenkapital der Übernehmerin nach der Übernahme abweicht (Abs. 1 Satz 4)

| | |
|---|----|
| I. Grundsätzliches zur Vergleichsrechnung (mit Beispiel) | 80 |
| II. Tatbestandsvoraussetzung: Vergleichsrechnung ergibt Abweichen der Vergleichsgrößen voneinander | |
| 1. „Summe der zusammengerechneten Teilbeträge“ (erste Vergleichsgröße) | 83 |
| 2. Das verwendbare Eigenkapital aus der Steuerbilanz auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt bei der übernehmenden Körperschaft unter Beachtung des § 29 Abs. 3 (zweite Vergleichsgröße) | |
| a) Verwendbares Eigenkapital „auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt“ | 86 |
| b) Verwendbares Eigenkapital, das sich „aus der Steuerbilanz ... ergeben würde“ | 87 |
| c) Verwendbares Eigenkapital „unter Beachtung des § 29 Abs. 3“ | 88 |
| 3. Abweichen infolge des Wegfalls von Anteilen oder aus anderen Gründen | |
| a) Abweichen der Vergleichsgrößen voneinander | 91 |

| | |
|---|--|
| Anm. | Anm. |
| b) „Infolge des Wegfalls von Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder aus anderen mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen“ 94 | III. Rechtsfolge: Erfassen des Unterschiedsbetrags beim EK 04 98 IV. Reihenfolge der Zugänge und Abgänge des vEK aufgrund einer Verschmelzung im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen des vEK aus anderen Gründen102 |

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Vermögensübernahme durch steuerbefreite
Körperschaft**

| | |
|--|--|
| Anm. | Anm. |
| A. Tatbestandsvoraussetzungen bei von der Körperschaftsteuer befreiter Körperschaft als Übernehmerin 106 | B. Rechtsfolge: Hinzurechnung des übergegangenen verwendbaren Eigenkapitals der übertragenen Kapitalgesellschaft zum EK 02 (Abweichung von Abs. 1) 110 |

ABC zu § 38

| | |
|---|--|
| Anm. | Anm. |
| Abspaltungen 120 Angleichung der Nennkapitalsphäre Angleichung der Rücklagensphäre Aufspaltungen Ausgliederung iSd. § 123 Abs. 3 UmwG Ausländische Körperschaften Ausscheiden von Anteilseignern der Übertragerin gegen Abfindung Bergrechtliche Gewerkschaften Beschränkt stpfl. Körperschaften Bindungswirkung des Feststellungsbescheids bei Verschmelzungen Eigene Anteile Formwechselnde Umwandlungen Gesonderte Feststellung Gewährung eigener Anteile Gewinnausschüttungen nach dem Übertragungsstichtag Liquidation Nennkapital | Nichtabziehbare Ausgaben 120 Personengesellschaften Rechtsnachfolge im vEK Rücklagen Steuerbefreite Körperschaften Steuerbescheinigung Übernahmegewinn Übernahmeverluste Übernehmende Körperschaften Übertragende Körperschaften Übertragungsbilanz Übertragungsstichtag Verdeckte Gewinnausschüttung nach dem Übertragungsstichtag Verluste Vermögensübergang Verschmelzung Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit Wegfall der Anteile an der übertragenden KapGes. |

Allgemeine Erläuterungen zu § 38

Schrifttum: LOOS, Die Umwandlung einer KapGes. auf eine KapGes. nach dem UmwStG 1977, DB 1977 S. 337; FASOLD, Maßgeblichkeitsgrundsatz, Umwandlung und Gliederungsrechnung, DB 1977 S. 1015; WIDMANN, Auswirkungen von Kapitalveränderung und Umwandlung auf die Körperschaftsteueranrechnung, DB 1982 S. 1354; GLADE, Die Auswirkungen von Kapitalveränderungen einer GmbH auf die KStAnrechnung, GmbHR 1983 S. 173; HERZIG, Die Realteilung von KapGes. im Ertragsteuerrecht, S. 1986 S. 1401; WIDMANN, Der Wechsel in der Unternehmensform in seinen Auswirkungen auf das Anrechnungsverfahren in Festschrift Ludwig Schmidt München 1993; WOCHINGER/DÖTSCH, Das neue UmwStG und seine Folgeänderungen bzw. Auswirkungen bei der ESt., KSt. und GewSt., DB Beilage 14/94; BUCHNA, Ausgewählte Fragen zum UmwG und UmwStG 1995, DStZ 1995 S. 449; DREISSIG, Steuerliche Zweifelsfragen bei der Verschmelzung einer Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft („down-stream-merger“), StbJb, 1994/95, 209; OPPERMANN, Die Verschmelzung von KapGes., BuW 1995, 114; STRECK-POSDZIECH, Verschmelzung und Formwechsel nach dem neuen Umwandlungssteuergesetz, GmbHR 1995, 357.

A. Überblick zu § 38

1

§ 38 regelt, wie das verwendbare Eigenkapital (vEK) einer KapGes. zu behandeln ist, deren Vermögen durch Verschmelzung nach § 2 UmwG auf eine andere Körperschaft übergeht.

Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt, daß beim Übergang des Vermögens einer KapGes. auf eine andere KapGes. oder sonstige Körperschaft iSd. § 43 durch Verschmelzung die Teilbeträge des vEK der übertragenden KapGes. den entsprechenden Teilbeträgen des vEK der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen sind (Rechtsnachfolge im vEK). Nach *Halbs. 2* gilt diese Hinzurechnung auch für die Teile des vEK, die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellen sind (für Ausschüttungen verwendbarer Teile des Nennkapitals iSd. § 29 Abs. 3).

Abs. 1 Sätze 2 und 3 behandeln die Angleichung der Nennkapitalsphäre, und zwar

- ▷ *Satz 2* den Fall, daß das Nennkapital *nach* der Verschmelzung *höher* ist als die Summe der Nennkapitalbeträge der beteiligten Körperschaften, und
- ▷ *Satz 3* den Fall, daß das Nennkapital *nach* der Verschmelzung *niedriger* ist als die Summe der Nennkapitalbeträge der beteiligten Körperschaften.

Abs. 1 Satz 4 regelt die Angleichung der Rücklagensphäre.

Abs. 2: Ist die übernehmende Körperschaft von der KStPflcht befreit, so sind alle übergegangenen Teilbeträge des vEK – abweichend von Abs. 1 Satz 1 – dem Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 2 (also dem EK 02) hinzuzurechnen.

Einstweilen frei.

2

B. Rechtsentwicklung

3

Durch KStRG v. 31. 8. 76 (BGBl. I S. 2597; BStBl. I S. 445) wurde das Anrechnungsverfahren in das KStG eingeführt.

► § 38 Abs. 1 Satz 1 regelte die Behandlung des vEK bei Übergang des Vermögens von einer KapGes. auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder Körperschaft iSd.

§ 43 durch Gesamtrechtsnachfolge in der Weise, daß das vEK der übertragenden KapGes. den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen war; die Erfassung der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Teilbeträge war nicht ausdrücklich vorgeschrieben.

- ▶ § 38 Abs. 1 Sätze 2 und 3, Abs. 2 und Abs. 3 bestimmten, wie zu verfahren war, wenn die Summe der Teilbeträge des vEK beider Körperschaften vor dem Vermögensübergang in der Höhe von dem Teilbetrag des vEK der übernehmenden Körperschaft unmittelbar nach dem Vermögensübergang abwich. War die Summe höher, so waren bei der übernehmenden Körperschaft die Teilbeträge des vEK iSd. § 30 Abs. 2 (EK 0) um den Unterschiedsbetrag zu mindern (Abs. 1 Satz 2), und zwar in der umgekehrten Reihenfolge, die damals § 28 Abs. 2 (heute § 28 Abs. 3) vorschrieb (Abs. 2); reichten die Teilbeträge des EK 0 nicht aus, so waren die künftig entstehenden Teilbeträge des EK 0 zu mindern (Abs. 1 Satz 3).
- ▶ § 38 Abs. 4 stimmte mit der Regelung in § 38 Abs. 2 in der jetzt geltenden Fassung überein.

Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28. 10. 94 (BGBl. I S. 3267; BStBl. I S. 839): Durch Art. 2 wurde § 38 geändert:

- ▷ In Abs. 1 Satz 1 knüpfte der Gesetzgeber die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK beim Vermögensübergang nicht mehr an die Gesamtrechtsnachfolge, sondern entsprechend den Änderungen durch das UmwG an die Verschmelzung gem. § 2 UmwG.
- ▷ Der neu eingefügte zweite Halbs. des Abs. 1 Satz 1 ordnet die Hinzurechnung auch für die Teilbeträge des vEK an, die nach § 47 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 gesondert festzustellen sind.
- ▷ Die neu gefaßten Sätze 2 und 3 sowie der neu eingefügte Satz 4 des Abs. 1 regeln die nach der Verschmelzung erforderliche Angleichung der Nennkapitalsphäre (Sätze 2 und 3) und der Rücklagensphäre (Satz 4).
- ▷ Die Abs. 2 und 3 der alten Fassung des § 38 wurden aufgehoben. Die in Abs. 4 der alten Fassung des § 38 getroffene Regelung wurde in den Abs. 2 übernommen.

Erstmalige Anwendung: § 38 idF des UmwStG ist erstmals für den Übergang von Vermögen anzuwenden, der auf Rechtsakten beruht, die nach dem 31. 12. 94 wirksam werden (§ 54 Abs. 12). Die Verschmelzung wird nach § 20 UmwG mit der Eintragung in das Handelsregister (Genossenschaftsregister oder Vereinsregister) wirksam. Damit würde nach dem Wortlaut des § 54 Abs. 12 § 38 nF auf alle Verschmelzungen Anwendung finden, die nach dem 31. 12. 94 in das Register eingetragen worden sind. Die geänderten Bestimmungen des § 38 würden also auch für Verschmelzungsfälle gelten, für die das neue Umwandlungsrecht nach § 318 UmwG noch nicht gilt, der vorschreibt, daß das neue Umwandlungsrecht *nicht* auf Umwandlungen anzuwenden ist, zu deren Vorbereitung bereits vor dem 1. 1. 95 ein Vertrag oder eine Erklärung beurkundet oder notariell beglaubigt oder eine Versammlung der Anteilhaber einberufen worden ist. Die FinVerw. ist jedoch offenbar aA, wie aus einer Verwaltungsanweisung des BMF zur Geltung des UmwStG zu entnehmen ist. Im Schreiben des BMF v. 19. 12. 94 (BStBl. I 1995 S. 42, Tz. 1) ist nämlich angeordnet, daß das UmwStG trotz seines § 27 Abs. 1 – diese Vorschrift entspricht der Regelung des § 54 Abs. 12 KStG – ebenso wie das (handelsrechtliche) UmwG (§ 318 UmwG) *nicht* auf solche Umwandlungen anzuwenden ist, zu deren Vorbereitung bereits vor dem 1. 1. 95 ein Vertrag oder eine Erklärung beurkundet oder notariell beglaubigt oder eine Versammlung der Anteilhaber einberufen worden ist (ebenso MEYER, DStR 1994 S. 1767;

vgl. auch WOCHINGER/DÖTSCH, DB-Beil. 14/94 S. 3). Hierzu mit Recht kritisch HARNACKE, NWB F. 18 S. 3433; ORTH, DB 1995 S. 169.

Aufgrund der stl. Rückwirkung gem. § 2 UmwStG iVm. § 17 Abs. 2 UmwG ist es trotz des Wirksamwerdens des Vermögensübergangs nach dem 31. 12. 94 (§ 54 Abs. 12) möglich, daß die geänderten Vorschriften des § 38 schon bei der Veranlagung 1994 zu beachten sind (BMF v. 19. 12. 94 aaO Tz. 2); s. auch Anm. 43. Da Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 klarstellende Bedeutung hat (Anm. 52), kommt die in dieser Vorschrift enthaltene Regelung auch schon für VZ vor dem 1. 1. 95 zur Anwendung.

Einstweilen frei.

4

C. Bedeutung des § 38

5

Die stl. Folgen der Verschmelzung von Körperschaften sind im UmwStG geregelt. § 38 behandelt die Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gliederung des vEK.

Abs. 1 Satz 1: Die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens bezwecken, die Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne in einem geschlossenen System vollständig zu beseitigen (Begr. zum RegE eines 3. SteuerreformG, BTDrucks. 7/1470 S. 363). Diesem Zweck dient auch Abs. 1. Da der Übergang des Vermögens von der KapGes. auf eine andere Körperschaft im Wege der Verschmelzung keine Ausschüttung darstellt (anders in den Fällen des § 42 bei Vermögensübergang auf eine steuerbefreite Körperschaft, s. Anm. 106, 110) und er infolgedessen den Anrechnungsmechanismus (Herstellung der Ausschüttungsbelastung und Anrechnung der KSt.) nicht auslöst, bestimmt Abs. 1 Satz 1 die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK der übertragenden KapGes. bei der Übernehmerin einschließlich der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellenden Beträge (Rechtsnachfolge auch hinsichtlich des vEK), wenn die übernehmende Körperschaft ebenfalls kstpf. ist und zu den Körperschaften gehört, die nach § 27 (§ 43) im Falle der Ausschüttung die Ausschüttungsbelastung herstellen müssen. Auf diese Weise bleibt die bei der übertragenden KapGes. eingetretene KStBelastung der Teilbeträge des vEK auch nach dem Vermögensübergang erhalten und kann systemgerecht beseitigt werden, wenn die Übernehmerin Gewinne ausschüttet (Begr. zu § 38, BTDrucks. 7/1470 S. 374). Der Übergang der Teilbeträge des vEK der übertragenden KapGes. auf die übernehmende Körperschaft kann die Entlastungsmöglichkeiten für die beteiligten Körperschaften verbessern, wenn der übertragenden KapGes. höhere belastete Teilbeträge, aber nur wenige flüssige Mittel, der Übernehmerin dagegen nur geringe belastete Teilbeträge des vEK, jedoch ausreichend flüssige Mittel (enthalten im EK 0) zur Verfügung stehen.

Abs. 1 Sätze 2 und 3 bestimmen, daß die Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften an das Nennkapital nach der Verschmelzung (wobei bare Zuzahlungen oder Sachleistungen außer Betracht bleiben) anzugleichen sind.

▷ *Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung höher*, so führt der Mehrbetrag zu einer Erhöhung des Sonderausweises iSd. § 47 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2; diese Regelung entspricht dem Gedanken der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (SCHAUMBURG/RÖDDER, UmwG/UmwStG S. 568). Hierdurch wird auch hinsichtlich des Mehrbetrags der Gesetzeszweck erfüllt, die Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne zu vermeiden.

▷ *Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung niedriger*, so verringert der Minderbetrag einen Sonderausweis iSd. § 47 Abs. 1 Nr. 2 bis auf 0 DM (Satz 3), womit die Herabsetzung des Nennkapitals der Eigenkapitalgliederung ihren Niederschlag findet (s. BTDrucks. 12/6885 S. 27).

Abs. 1 Satz 4 regelt die Angleichung der Rücklagensphäre. Auch hier hat der Gesetzgeber den Grundgedanken des Anrechnungsverfahrens beachtet: Die bei der übertragenden Körperschaft entstandene Tarifbelastung muß nach der Verschmelzung ungeschmälert erhalten bleiben; sie darf nicht etwa durch negative Differenzbeträge gemindert werden. Der Differenzbetrag zwischen der Summe der Teilbeträge des vEK der miteinander verschmolzenen Körperschaften und dem vEK, das sich (vermindert um die nach § 29 Abs. 3 zum vEK gehörenden Nennkapitalbeträge) aus der Steuerbilanz auf den Zeitpunkt unmittelbar *nach* dem Vermögensübergang ergeben würde, ist beim EK 04 (positiv oder negativ) zu erfassen, sofern der Differenzbetrag auf dem Wegfall von Anteilen oder auf anderen mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen beruht.

Abs. 2: Die Regelung des Abs. 1 Satz 1, daß die einzelnen Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft nach dem Vermögensübergang grundsätzlich erhalten bleiben und den entsprechenden Teilbeträgen des vEK der Übernehmerin hinzuzurechnen sind, gilt nach Abs. 2 *nicht*, wenn die Übernehmerin von der KSt. befreit ist. In diesem Fall sind *alle* Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft – also sowohl die mit KSt. belasteten als auch die nicht mit KSt. belasteten Teilbeträge – dem EK 02 der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen. Dies hat seinen Grund darin, daß die von der KSt. befreite übernehmende Körperschaft die auf ihrem vEK lastende KSt. nicht an ihre Anteilseigner vermitteln kann (Begr. zu § 38, BTDrucks. 7/1470 S. 374). Ferner hat die übertragende Körperschaft nach § 42 Abs. 1 (s. dort Anm. 20 ff.) – abgesehen von den Ausnahmefällen des § 42 Abs. 2 (s. dort Anm. 32 ff.) – eine Minderung oder Erhöhung der KSt. entsprechend § 27 vorzunehmen, so daß das übergehende Vermögen grds. in Höhe der Ausschüttungsbelastung definitiv mit KSt. belastet ist.

6–7 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 38

8 I. Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich

Übertragende Körperschaft: § 38 setzt eine Vermögensübertragung durch eine KapGes. voraus. Er gilt nach § 43 ferner sinngemäß für die Vermögensübertragung einer unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43 (s. hierzu § 43 Anm. 3 und 11 ff.; s. im übrigen Anm. 34).

Übernehmende Körperschaft: Die Anwendung der Bestimmungen der Abs. 1 und 2 kommt in Betracht, wenn die übernehmende Körperschaft eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder eine unbeschr. stpfl. sonstige Körperschaft iSd. § 43 ist (s. auch Anm. 36); Abs. 2 gilt nur, sofern die Übernehmerin von der KSt. befreit ist (s. Anm. 106).

Vermögensübergang durch Verschmelzung: Die Vorschriften der Abs. 1 und 2 finden nur Anwendung, wenn das Vermögen durch Verschmelzung übertragen wird; dazu gehören nicht die Fälle der formwechselnden Umwandlung und der Vermögensübertragung auf eine PersGes. oder auf eine natürliche Person gilt

§ 38 nicht; s. Anm. 35. § 38 ist auch nicht anzuwenden in den Fällen des § 38 a (Vermögensübergang durch Aufspaltung oder Abspaltung) und des § 38 b (Sonderfälle des Vermögensübergangs).

Einstweilen frei.

9

II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

10

Beschränkte Steuerpflicht: § 38 ist nur anzuwenden, wenn die übertragende Körperschaft und die übernehmende Körperschaft unbeschr. stpfl. sind (s. Anm. 34 und 36).

Juristische Personen des ausländischen Rechts können unbeschr. kstpfl. sein, wenn sie entweder Sitz- oder Geschäftsleitung im Inland haben; s. hierzu näher § 1 Anm. 12 und Anm. 101 ff. Fraglich ist aber, ob eine juristische Person des ausländischen Rechts als Rechtsträger an einer Umwandlung im Sinne des UmwG beteiligt sein kann. Nach § 1 Abs. 1 UmwG kommt eine Umwandlung (also insbesondere eine Verschmelzung oder Spaltung) nur in Frage, wenn die beteiligten Rechtsträger ihren Sitz im Inland haben. Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 UmwG ist unklar, ob unter Sitz im Inland der Satzungs- oder Verwaltungssitz zu verstehen ist (vgl. WIDMANN/MAYER, UmwG § 1 Rz. 29.2). WIDMANN/MAYER (UmwG 1995, Rz. S 18) sind der Auffassung, daß eine deutsche KapGes. vorliegen könne, wenn sie ihren Sitzungssitz in der Bundesrepublik Deutschland (den Verwaltungssitz aber im Ausland) habe. Danach käme eine solche KapGes. als übertragende oder übernehmende Körperschaft iSd. § 38 Abs. 1 in Frage (s. auch DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 38 Rz. 16).

Einstweilen frei.

11–13

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zwischen Gesamtrechtsnachfolge (insbes. in Umwandlungs- und Verschmelzungsfällen) und Anrechnungsverfahren

14

Beim Zusammentreffen von Gesamtrechtsnachfolge und Anrechnungsverfahren sind drei Varianten denkbar:

1. Gesamtrechtsnachfolge auch bezüglich des vEK: Diese Variante legt § 38 bei Verschmelzung zwischen anrechnungsberechtigten Körperschaften zugrunde; Rechtsfolge ist die Zusammenrechnung der entsprechenden Eigenkapitalteile.
2. Herstellung der Ausschüttungsbelastung, dh. Behandlung der Gesamtrechtsnachfolge wie eine Leistung, die zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung führt: Diese Variante sieht § 42 im Falle des Vermögensübergangs auf ein steuerbefreites KStSubjekt oder eine jur. Person des öffentl. Rechts vor. Ausnahme: Keine KStErhöhung in den Fällen des § 40 (dh. bei der Übertragung von EK 01 und 04 beim Vermögensübergang von steuerbefreiten auf steuerbefreite Körperschaften; s. § 42 Anm. 34 sowie § 42 Erl. zu Abs. 2 auf grünen Blättern) und wenn EK 03 übertragen wird. Bei der übernehmenden Körperschaft erfolgt Einstellung in das EK 02 (Anm. 110); dadurch wird die KStBelastung definitiv.
3. Kein Übergang des EK und keine Herstellung der Ausschüttungsbelastung, sondern Anrechnung der auf dem EK der übertragenden Körperschaften lastenden KSt. auf die ESt. bzw. KSt. des Übernehmers. Diese Variante findet

sich in § 10 UmwStG für Umwandlungen auf natürliche Personen oder PersGes.

II. Verhältnis zu anderen Fällen des Vermögensübergangs

15 1. Von § 38 erfaßte und nicht erfaßte Fälle des Vermögensübergangs

§ 38 erfaßt nur die Fälle, in denen

- das Vermögen durch Verschmelzung nach § 2 UmwG
- von einer unbeschr. stpfl. KapGes. oder von unbeschr. stpfl. sonstigen Körperschaften iSd. § 43
- auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder eine unbeschr. stpfl. sonstige Körperschaft iSd. § 43 übergeht.

Nicht unter § 38 fallen Vermögensübertragungen

- durch Aufspaltung oder Abspaltung (§ 38 a),
- durch Ausgliederung iSd. § 123 Abs. 3 UmwG,
- durch Vermögensübertragung iSd. § 38 b,
- auf nicht gliederungspflichtige Körperschaften,
- durch Einzelrechtsnachfolge,
- im Wege der Liquidation,
- auf PersGes. und natürliche Personen,
- auf beschr. stpfl. Körperschaften.

16 2. Rechtsfolgen in den von § 38 nicht erfaßten Fällen der Vermögensübergangs

Aufspaltung oder Abspaltung: s. Erl. zu § 38 a.

Bei einer Ausgliederung iSd. § 12 Abs. 3 UmwG geht Vermögen gegen Gewährung von Anteilen von der Übernehmerin an die Übertragerin über. Dieser Vorgang wirkt sich hinsichtlich des vEK wie jedes andere entgeltliche Erwerbs- oder Veräußerungsgeschäft aus.

Vermögensübergang in Sonderfällen (§ 38 b): Es handelt sich um Vermögensübergänge von einer Körperschaft, die *keine* KapGes. und *keine* sonstige Körperschaft iSd. § 43 ist; s. Anm. 18 (Verhältnis zu § 38 b).

Vermögensübergang von KapGes. auf nicht gliederungspflichtige Körperschaften: Möglich ist zB, daß eine AG ihr Vermögen gem. §§ 174 und 175 UmwG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen *Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit* überträgt. Da der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit keine KapGes. und keine sonstige Körperschaft iSd. § 43 ist (s. § 43 Anm. 3 und 11), findet § 38 keine Anwendung (und zwar bei steuerbefreiten Körperschaften auch nicht Abs. 2, s. Anm. 106). Damit wird die KSt., die auf dem Eigenkapital der übertragenden AG lastet, mit dem Vermögensübergang definitiv.

Vermögensübertragung von einer KapGes. (oder sonstigen Körperschaft iSd. § 43) durch Einzelrechtsnachfolge auf einen Dritten: Die sich dadurch möglicherweise ergebende KSt. kann zusammen mit der schon bestehenden KStBelastung an die Anteilseigner vermittelt werden, soweit an diese Gewinnausschüttungen möglich sind und tatsächlich erfolgen.

Vermögensübertragung von einer KapGes. (oder sonstigen Körperschaft iSd. § 43) im Wege der Liquidation auf einen oder mehrere Gesellschafter: Hier ist nach § 41 zu verfahren. Die Auskehrung des Liquidationsvermögens an die

Gesellschafter führt nach § 41 Abs. 1 iVm. § 27 ff. zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung und nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 oder Abs. 3 EStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG bzw. § 49 Abs. 1 KStG zur Anrechnung der KSt. bei den Anteilseignern.

Umwandlungen auf PersGes. oder natürliche Personen s. Anm. 17.

Vermögensübertragung auf beschr. stpfl. Körperschaften: Bei beschr. kstpfl. Körperschaften ist eine Gliederung des vEK *nicht* durchzuführen; da für sie die Vorschriften des Anrechnungsverfahrens nicht gelten, entfällt eine Zurechnung des vEK nach § 38 Abs. 1 Satz 1. Damit wird die auf die beschr. stpfl. ausländ. Körperschaft entfallende KSt. mit dem Vermögensübergang definitiv. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn die ausländ. Körperschaft im Inland eine Betriebsstätte unterhält, aus der sie Gewinne erzielt, mit der sie beschr. kstpfl. ist. In diesem Fall ist auch eine Vergütung der KSt. nach § 52 nicht möglich, denn die Vermögensübertragung ist keine Ausschüttung.

III. Verhältnis zu den Vorschriften des UmwStG

17

Grundsatz: Nach der Beseitigung der Mehrfachbelastung der (von einer Körperschaft erwirtschafteten und) ausgeschütteten Gewinne durch das KStG 1977 mußten auch die Vorschriften über die Umwandlung und Verschmelzung von Körperschaften geändert werden. Das UmwStG 1977 wurde so gestaltet, daß auch in den Fällen der Umwandlung und Verschmelzung von Körperschaften die Mehrfachbelastung ausgeschlossen ist; ebenso – allerdings mit Änderungen – das UmwStG v. 28. 10. 94.

Beim Vermögensübergang auf eine Körperschaft durch Verschmelzung kann unter den Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 UmwStG die Entstehung eines *Übertragungsgewinns* durch Fortführung der Buchwerte bei der übernehmenden Körperschaft vermieden werden, während der *Übernahmegewinn* nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG grundsätzlich außer Ansatz bleibt.

In diesem Fall wird die Mehrfachbelastung durch die Vorschrift des § 38 beseitigt: Die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft gehen nach Abs. 1 Satz 1 zusammen mit der vollen KStBelastung auf die übernehmende Körperschaft über, so daß bei Gewinnausschüttungen der übernehmenden Körperschaft die Ausschüttungsbelastung hergestellt und diese bei den Anteilseignern der Übernehmerin angerechnet wird. Die Regelung des § 11 Abs. 2 UmwStG, daß die in der Schlußbilanz der übertragenden Körperschaft ausgewiesenen Wirtschaftsgüter mit dem Wert der für die Übertragung gewährten Gegenleistung anzusetzen sind, ist ebenfalls in engem Zusammenhang mit § 38 Abs. 1 Satz 1 zu sehen: Entsteht aufgrund der Vorschrift des § 11 Abs. 2 UmwStG bei der übertragenden Körperschaft ein Übertragungsgewinn, so geht die darauf beruhende KStBelastung ebenfalls mit den entsprechenden Teilbeträgen des belasteten vEK nach § 38 Abs. 1 Satz 1 auf die Übernehmerin über; damit kann auch eine Entlastung der sich aus § 11 Abs. 2 UmwStG ergebenden KSt. durch Gewinnausschüttungen der Übernehmerin herbeigeführt werden.

Auch beim Vermögensübergang auf eine PersGes oder eine natürliche Person soll eine Mehrfachbelastung (außerhalb des § 38!) vermieden werden. Während nach dem UmwStG 1977 der Übertragungsgewinn von der KSt. freigestellt und der Übernahmegewinn normal zu versteuern war, kann nach §§ 3 und 9 UmwStG die übertragende Körperschaft in der stl. Schlußbilanz die WG, falls sie BV der übertragenden Körperschaft werden, mit dem Buchwert oder einem

höheren Wert ansetzen, und zwar mit der Folge, daß der Übertragungsgewinn bei der übertragenden Körperschaft der KSt. unterliegt; andererseits ist beim Vermögensübergang die auf den Teilbeträgen des vEK der übertragenden Körperschaft lastende KSt. (ohne vorherige Herstellung der Ausschüttungsbelastungen gem. § 27) grds. auf die ESt. oder KSt. der Gesellschafter der übernehmenden Pers. Ges. oder auf die ESt. der übernehmenden natürlichen Person anzurechnen (§ 10 UmwStG).

18

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

§ 28 Abs. 3 (Verwendungsfiktion): Durch § 38 Abs. 1 Satz 1 entstehen bei der Übernehmerin nach der Zusammenrechnung *einheitliche*, nach § 30 Abs. 1 und 2 gegliederte Teilbeträge des vEK, ohne daß nach dem Vermögensübergang unterschieden wird, ob die Teilbeträge durch den Vermögensübergang begründet oder ob sie von der übernehmenden Körperschaft erwirtschaftet worden sind. Auf diese einheitlichen Teilbeträge des vEK ist bei Gewinnausschüttungen der übernehmenden Körperschaft die Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 anzuwenden, und zwar ohne Rücksicht darauf, von welcher Körperschaft die Teilbeträge erwirtschaftet worden sind.

§ 30 Abs. 3 (erstmalige Gliederung des vEK): Nach § 30 Abs. 3 hat eine KapGes., die ihr vEK erstmals gliedert, das in der Eröffnungsbilanz auszuweisende EK, soweit es das Nennkapital übersteigt, dem EK 04 zuzuordnen. Dies gilt jedoch nicht in den Fällen des § 38. Bei einer Verschmelzung *durch Neugründung* bleiben die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft – abweichend von der Regelung in § 30 Abs. 3 – in der EKGliederung der übernehmenden Körperschaft erhalten; s. § 30 Anm. 111.

§ 31 Abs. 2 Satz 2 (Zuordnung nichtabziehbarer Ausgaben): Übersteigen die sonstigen nichtabziehbaren Ausgaben die mit KSt. belasteten Einkommensteile, so ist der Unterschiedsbetrag den in den folgenden VZ entstehenden mit KSt. belasteten Einkommensteilen zuzuordnen (§ 31 Abs. 2 Satz 2). Eine solche Zuordnung kommt auch in Frage, wenn solche Einkommensteile durch einen Vermögensübergang nach § 38 entstehen; s. auch Anm. 49.

§ 33 (Verluste): Entsteht ein *Übernahmeverlust* iSd. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, so ist dieser nicht nach § 33 Abs. 1 abzusetzen. Der Übernahmeverlust ist vielmehr nur im Rahmen der Vergleichsrechnung nach § 38 Abs. 1 Satz 4 zu berücksichtigen und wirkt sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags im Sinne dieser Vorschrift aus. GLA DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, § 38 Tz. 56. Nach aA LOOS (BB 1977 S. 337, 339 f.) ist vor Anwendung des § 38 Abs. 1 der Verlust gem. § 33 abzuziehen. UE ist § 38 Abs. 1 gegenüber § 33 als Spezialvorschrift anzusehen.

§ 36 (Gliederung des EK beim Organträger): s. § 36 Anm. 30.

§ 37 (Gliederung des EK der Organgesellschaften): s. § 37 Anm. 18.

§ 38 a (Gliederung des EK bei Aufspaltung oder Abspaltung): Während § 38 die Gliederung des vEK beim Übergang des Vermögens durch Verschmelzung einer KapGes. nach § 2 UmwG auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43 regelt, bestimmt § 38 a, wie das vEK in den Fällen zu gliedern ist, in denen das Vermögen einer KapGes. durch Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 UmwG oder durch Abspaltung nach § 123 Abs. 2

UmwG auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43 übergeht.

§ 38 b (Gliederung des EK in Sonderfällen des Vermögensübergangs): § 38 b behandelt die Gliederung des vEK bei der übernehmenden Körperschaft in den Fällen des Übergangs des Vermögens durch Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung oder durch eine diesen Vorgängen entsprechende Vermögensübertragung nach § 174 Abs. 1 und 2 Nr. 1 und 2 des UmwG, wenn der übertragende Rechtsträger, *keine* KapGes. und *keine* Körperschaft iSd. § 43 – also nicht gliederungspflichtig – ist. Dagegen erfaßt § 38 nur die Tatbestände der Gliederung des vEK bei der übernehmenden Körperschaft, wenn die übertragende Körperschaft eine KapGes. oder (aufgrund des § 43) eine Körperschaft iSd. § 43 – also gliederungspflichtig – ist.

§ 42 (Vermögensübertragung auf eine steuerbefreite Körperschaft): Nach § 38 Abs. 2 sind die übergegangenen Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft (abweichend von § 38 Abs. 1) bei der Übernehmerin dem Teilbetrag iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 2 (EK 02) hinzuzurechnen, wenn die übernehmende Körperschaft von der KSt. befreit ist. Damit hängt zusammen, daß nach § 42 Abs. 1 die Ausschüttungsbelastung herzustellen ist, falls das Vermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von der KSt. befreite Körperschaft oder eine jur. Person des öffentl. Rechts übergeht und diese KStBelastung damit definitiv wird; s. im übrigen zum Verhältnis zwischen § 38 und § 42 Anm. 14.

Einstweilen frei.

19–24

F. Verfahrensfragen

25

Bescheinigungsverfahren: Da beim Übergang des Vermögens im Wege der Verschmelzung (abgesehen von den Fällen des § 42) keine Gewinnausschüttung vorliegt, ist eine Steuerbescheinigung nach den §§ 44, 45 nicht auszustellen. Erst wenn die übernehmende Körperschaft Gewinne ausschüttet, ist eine StBescheinigung zu erteilen.

Auch in den Fällen des § 38 Abs. 2 kommt eine Ausstellung der StBescheinigung nicht in Betracht. Zwar ist beim Übergang des Vermögens auf eine von der KSt. befreite Körperschaft die Ausschüttungsbelastung nach § 42 Abs. 1 herzustellen, dennoch kann in der Vermögensübertragung keine Leistung gesehen werden, die bei der übernehmenden Körperschaft eine Einnahme iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 3 EStG ist.

Gesonderte Feststellung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals ist gem. § 47 erforderlichlich:

- für die übertragende Körperschaft auf den steuerlichen Übertragungstichtag (§ 2 UmwStG; s. Anm. 43) und
- für die übernehmende Körperschaft auf den Schluß des Wirtschaftsjahrs, in das die Übertragung fällt (die Übernehmerin braucht zum Übertragungstichtag keine Bilanz aufzustellen; s. Anm. 87).

Bindungswirkung des Feststellungsbescheids: Bei der Zusammenrechnung der Teilbeträge des vEK nach Abs. 1 Satz 1 sind die Feststellungen in dem gem. § 47 Abs. 1 Nr. 1 an die übertragende Körperschaft gerichteten Bescheid für die übernehmende Körperschaft bindend; s. Anm. 47.

Einstweilen frei.

26–29

Erläuterungen zu Abs. 1: Hinzurechnung des verwendbaren Eigenkapitals bei der übernehmenden Körperschaft bei Vermögens- übergang durch Verschmelzung

30

A. Überblick zu Abs. 1

Abs. 1 regelt die Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gliederung des vEK bei den übernehmenden Körperschaften, die nicht von der KSt. befreit sind. Hierzu sind drei Schritte (Rechenschritte) vorzunehmen (s. BTDrucks. 12/6885 S. 26 f.).

Satz 1 bestimmt als *ersten Rechenschritt*, daß die Teilbeträge des vEK der beteiligten Körperschaften zusammenzurechnen sind (erster Halbs.). Dies gilt auch für evtl. vorhandene Sonderausweise iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der übertragenden KapGes. und der übernehmenden Körperschaft.

Zum ersten Rechenschritt s. Anm. 33–52.

Sätze 2 und 3 regeln in einem *zweiten Rechenschritt* die Angleichung der Nennkapitalsphäre. Die Summe der ursprünglichen Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten KapGes. ist mit dem Nennkapital nach der Verschmelzung (soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder Sachleistungen entstanden ist) zu vergleichen.

► *Satz 2*: Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung *höher* als die entsprechenden Nennkapitalbeträge vor der Verschmelzung, führt der Mehrbetrag zu einer Erhöhung des vEK iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Kapitalerhöhung).

► *Satz 3*: Ist das Nennkapital nach der Verschmelzung *niedriger* als die entsprechenden Nennkapitalbeträge vor der Verschmelzung, verringert der Minderbetrag einen Sonderausweis iSd. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Kapitalherabsetzung).

Zum zweiten Rechenschritt s. Anm. 57–72.

Satz 4 dient in einem *dritten Rechenschritt* dazu, die Rücklagensphäre anzugleichen. Zu vergleichen sind die Rücklagen laut Steuerbilanz der übernehmenden Körperschaft unmittelbar nach der Verschmelzung mit der Summe der Teilbeträge des vEK laut Gliederungsrechnung der beteiligten Körperschaften (vermindert um die Nennkapitalbeträge, die nach § 29 Abs. 3 zum vEK gehören). Ergibt sich ein Unterschiedsbetrag, der auf dem Wegfall von Anteilen oder auf anderen, mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen beruht, ist er beim EK 04 (positiv oder negativ) zu erfassen.

Zum dritten Rechenschritt s. Anm. 80–102.

31–32 Einstweilen frei.

B. Die Hinzurechnung des verwendbaren Eigenkapitals und ihre Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 1)

I. Vorbemerkung

33

Die Ausführungen in den folgenden Anm. 34–52 behandeln den ersten Rechenschritt iSd. Anm. 30, nämlich die Zusammenrechnung der Teilbeträge des vEK der beteiligten Körperschaften.

II. Tatbestandsvoraussetzungen: Übergang des Vermögens einer KapGes. durch Verschmelzung auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. (oder eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft)

1. Übertragende Körperschaft

34

Rechtsform der übertragenden Körperschaft: KapGes. iSd. Satz 1 sind die in § 1 Nr. 1 aufgeführten Körperschaften (AG, KGaA, GmbH, bergrechtl. Gewerkschaften); s. hierzu § 27 Anm. 15.

Abs. 1 Satz 1 ist sinngemäß anzuwenden, wenn eine sonstige Körperschaft iSd. § 43 (s. § 43 Anm. 3 und 11 ff.) ihr Vermögen im Wege der Verschmelzung auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder auf eine unbeschr. stpfl. sonstige Körperschaft iSd. § 43 überträgt. § 43 bestimmt, daß die §§ 27–42 – also auch § 38 – sinngemäß gelten. Damit kann § 38 auch auf kstpfl. Personenvereinigungen (zB eingetragene Genossenschaften), die ihr Vermögen im Wege der Verschmelzung übertragen, anzuwenden sein, falls sie die Voraussetzung des § 43 erfüllen (§ 43 Anm. 3 und 11 ff.).

Unbeschränkte Steuerpflicht: Die übertragende Körperschaft muß – obwohl Satz 1 das nicht ausdrücklich erwähnt – unbeschr. kstpfl. sein. Dies folgt aus § 27 Abs. 1, der als Grundregel des Anrechnungsverfahrens die Herstellung der Ausschüttungsbelastung nur für solche KapGes. vorschreibt, die unbeschr. kstpfl. sind, und der damit auch für die persönlichen Voraussetzungen der übrigen Bestimmungen des Anrechnungsverfahrens maßgebend ist (s. auch amtl. Begr., BTDrucks. 7/1410 S. 365). Zur unbeschr. KStPflcht gem. § 27 Abs. 1 s. § 27 Anm. 17.

2. Vermögensübergang durch Verschmelzung

35

Rechtsentwicklung:

► *Nach § 38 KStG 1977* war Voraussetzung für die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK der übertragenden KapGes. bei den Teilbeträgen des vEK der übernehmenden Körperschaft der Vermögensübergang durch Gesamtrechtsnachfolge. Dazu gehörten zB die Fälle der Verschmelzung nach den heute aufgehobenen §§ 339–358 a AktG und §§ 93 a–93 s GenG.

► *Durch Art. 2 des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28. 10. 94* (BGBl. I S. 3267; BStBl. I S. 839) wurde § 38 in der Weise geändert, daß die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK erfolgt, wenn das Vermögen durch Verschmelzung nach § 2 UmwG auf die übernehmende Körperschaft übergeht.

Verschmelzung: Die Verschmelzung ist ein Fall der Umwandlung. In § 1 UmwG sind als Umwandlungsfälle genannt: Verschmelzung, Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung), Vermögensübertragung und Formwechsel. Unter Ver-

schmelzung versteht man einen Vorgang der Gesamtrechtsnachfolge, bei dem ein oder mehrere Rechtsträger ihr Vermögen als Ganzes unter Auflösung ohne Abwicklung auf einen anderen bestehenden oder neuen Rechtsträger übertragen, und zwar gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers an die Anteilshaber der übertragenden Rechtsträger. An diesem Begriff hat sich durch das UmwG v. 28. 10. 94 nichts geändert (s. § 2 UmwG). Die Rechtsträger, die als übernehmende oder übertragende Rechtsträger an der Verschmelzung beteiligt sein können, sind in § 3 UmwG aufgeführt.

Die nachfolgende Übersicht in tabellarischer Form ist aus SCHAUMBURG/RÖDDER, UmwG/UmwStG, Köln 1994 S. 30, entnommen. Sie enthält die Verschmelzungsmöglichkeiten nach dem UmwG für die in Frage kommenden Rechtsträger. Mit dem Wort „neu“ wird darauf hingewiesen, daß eine entsprechende Umwandlung bisher nicht möglich war. Die §§ sind nur solche aus dem Besonderen Teil der Bücher des UmwG.

Verschmelzung

| Rechtsträger übertragen- der | übernehmender oder neuer | | | | | | | | |
|---|-----------------------------|-----------------------------|---|--------------------------|---------------------------------------|-------------------------|---|----------------|--------------------------------------|
| | PersGes. | GmbH | AG | KGaA | eingetragene Genossen- schaften | eingetragene Vereine | Genossen- schaftliche Prüfungs- verbände | VVaG | natürliche Per- sonen |
| PersGes. | §§ 39-45, neu | §§ 39-45, 46-59 neu | §§ 39-45, 60-77 neu | §§ 39-45, 78 neu | §§ 39-45, 79-98 neu | - | - | - | - |
| GmbH | §§ 39-45, 46-59 | §§ 46-59 | §§ 46-59, 60-77 | §§ 46-59, 78 | §§ 46-59, 79-98 neu | - | - | - | §§ 120- 122 i.V.m. §§ 46-59 |
| AG | §§ 39-45, 60-77 | §§ 46-59, 60-77 | §§ 60-77 | §§ 60-77, 78 | §§ 60-77, 79-98 neu | - | - | - | §§ 120- 122 i.V.m. §§ 60-77 |
| KGaA | §§ 39-45, 78 | §§ 46-59, 78 | §§ 60-77, 78 | § 78 | §§ 78, 79-98 neu | - | - | - | §§ 120- 122 i.V.m. § 78 |
| eingetragene Genossen- schaften | §§ 39-45, 79-98 neu | §§ 46-59, 79-98 neu | §§ 60-77, 79-98 neu | §§ 78, 79-98 neu | §§ 79-98 | - | - | - | - |
| eingetragene Vereine/wirt- schaftliche Vereine | §§ 39-45, 99-104a neu | §§ 46-59, 99-104a neu | §§ 60-77, 99-104a neu | §§ 78, 99-104a neu | §§ 79-98, 99-104a neu | §§ 99- 104a neu | - | - | - |
| Genossen- schaftliche Prüfungsver- bände | - | - | - | - | - | - | §§ 105- 108 | - | - |
| VVaG | - | - | (nur Ver- siche- rungs- AG) §§ 60-77, 109-119 neu | - | - | - | - | §§ 109- 119 | - |

Kein Vermögensübergang durch Verschmelzung liegt in folgenden Fällen vor:

- ▶ *Formwechselnde Umwandlung*: Es fehlt an der Übertragung von Vermögen, weil das umgewandelte Unternehmen lediglich seine Rechtsform ändert und kein Vermögensübergang auf einen anderen Rechtsträger stattfindet.
- ▶ *Übertragung des gesamten Vermögens durch Vertrag iSd. § 419 BGB*: Dabei gehen alle Vermögensgegenstände durch Einzelverträge (Einzelrechtsnachfolge) auf den Übernehmer über (zu den Rechtsfolgen s. Anm. 16).
- ▶ *Übertragung des Vermögens im Zuge der Liquidation*: Wird die KapGes. oder sonstige Körperschaft iSd. § 43 aufgelöst und liquidiert und überträgt sie im Rahmen der Liquidation ihr gesamtes Vermögen auf einen Gesellschafter, so ist ebenfalls eine Einzelrechtsnachfolge und keine Gesamtrechtsnachfolge wie bei der Verschmelzung gegeben. Zu den Rechtsfolgen s. Anm. 16.
- ▶ *Übertragung des Vermögens auf Pers.Ges. oder natürliche Personen durch Gesamtrechtsnachfolge*: In diesen Fällen ist die KSt., die auf den Teilbeträgen des vEK der übertragenden Körperschaft lastet, nach § 10 UmwStG auf die ESt. oder KSt. der Gesellschafter der übernehmenden PersGes. oder auf die ESt. der übernehmenden natürlichen Person anzurechnen; s. Anm. 17.

3. Übernehmende Körperschaft

36

Das Vermögen muß auf eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder auf eine sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43 übergehen.

Zum Begriff „unbeschr. stpfl. Kapitalgesellschaft“ s. § 27 Anm. 15 ff.

Zum Begriff „sonstige unbeschr. stpfl. Körperschaft iSd. § 43“ s. § 43 Anm. 11 ff. Danach ist § 38 zB nicht anzuwenden, wenn die Übernehmerin ein VVaG, ein rechtsfähiger Verein oder ein Betrieb gewerblicher Art ist.

Zu den Rechtsfolgen in den Fällen, in denen Vermögen auf beschr. stpfl. Körperschaften übertragen wird, s. Anm. 10.

Einstweilen frei.

37–39

III. Rechtsfolgen:

Hinzurechnung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals bei den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft

1. „Die nach §§ 30–37 ermittelten Eigenkapitalteile der übertragenden“ Körperschaft

a) Ermittlung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft

40

Bei der Ermittlung der Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft (iSd. § 30 Abs. 1 Nr. 1–3 und Abs. 2 Nr. 1–4) sind alle für die Gliederung des vEK maßgebenden Vorschriften zu berücksichtigen: Für die §§ 30–37 ist dies in Satz 1 ausdrücklich gesagt. Dies gilt aber (im Wege der Lückenfüllung) auch für die übrigen, die Gliederung des vEK betreffenden Regelungen, weil sonst eine zutreffende Ermittlung der Teilbeträge nicht gewährleistet wäre. Deshalb sind bei der Gliederung des vEK der übertragenden Körperschaft auf den Übertragungstichtag (s. hierzu Anm. 43) auch die §§ 40 ff. zu beachten. So wirken sich zB auch die von der übertragenden Körperschaft vorgenommenen Gewinnausschüttun-

gen iSd. § 40 Satz 1 Nr. 2 oder die sonstigen Leistungen iSd. § 41, die vor dem Zeitpunkt des Übertragungsstichtags liegen, bei der Gliederung des vEK auf den Übertragungsstichtag aus. Hat die übertragende Körperschaft ihre Wirtschaftsgüter in der Bilanz auf den Übertragungsstichtag nach § 11 UmwStG mit höheren Werten als den Buchwerten angesetzt, so werden die dementsprechend erhöhten Teilbeträge des vEK auf die Übernehmerin übertragen (mit der Folge, daß eine Entlastung von der auf dem Übertragungsgewinn lastenden KSt. durch Gewinnausschüttungen bei der Übernehmerin stattfinden kann).

41–42 Einstweilen frei.

43 **b) Zeitpunkt der Ermittlung des verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft**

Die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft sind auf den steuerlichen Übertragungsstichtag nach § 30 Abs. 1 und 2 zu gliedern und nach § 47 gesondert festzustellen; das ist idR der *nach § 2 Abs. 1 UmwStG maßgebende Bilanzstichtag*.

Nach § 2 Abs. 1 UmwStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungsstichtag), auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Die früher in § 2 Abs. 3 UmwStG 1977 enthaltene Regelung, wonach bei einer Umwandlung die Rückwirkung nur eintritt, wenn der Stichtag der Umwandlung höchstens 6 Monate vor der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister liegt, ist in das UmwStG nicht übernommen worden. Die nach § 2 UmwStG stl. geltende Rückwirkung entspricht somit den handelsrechtlichen Vorschriften (BTDrucks. 12/6885 S. 16). § 17 Abs. 2 Satz 3 UmwG bestimmt für Verschmelzungen, daß der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister eine Bilanz zugrunde zu legen ist, die nicht älter als 8 Monate sein darf.

44 **c) Folgen der Rückwirkung des § 2 Abs. 1 UmwStG auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals**

Berücksichtigung von Einkommenszugängen nach dem Übertragungsstichtag: § 2 Abs. 1 UmwStG bewirkt, daß die KStPflicht der übertragenden Körperschaft mit dem steuerlichen Übertragungsstichtag endet. Steuerlich wird demnach das nach diesem Stichtag anfallende Einkommen – abweichend von der zivilrechtlichen Regelung, nach der die übertragende Körperschaft noch bis zur Eintragung des Beschlusses ins Handelsregister oder Genossenschaftsregister besteht – grds. der Übernehmerin und nicht der übertragenden Körperschaft zugerechnet. Dies ist auch bei der Zuordnung des Einkommens zu den Teilbeträgen des vEK zu berücksichtigen, da nach § 29 Abs. 1 für die Eigenkapitalermittlung die Steuerbilanz maßgeblich ist. Demnach sind die nach dem Übertragungsstichtag erzielten Einkommenszugänge oder -abgänge grds. unmittelbar bei den Teilbeträgen des vEK der übernehmenden Körperschaft zu erfassen.

Ordentliche Gewinnausschüttungen nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag

► *Aufgrund eines nach dem Übertragungsstichtag gefaßten Beschlusses:* Solche Gewinnausschüttungen an die Übernehmerin sind nach § 2 Abs. 1 UmwStG nicht als Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen; es handelt sich vielmehr steuerlich um eine Vorwegübertragung eines Teils des erst mit der Registereintragung zivilrecht-

lich auf die Übernehmerin übergehenden Vermögens. Für das Anrechnungsverfahren hat das zur Folge, daß für diese Gewinnausschüttung die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen ist (WIDMANN/MAYER, UmwG Rz. S 402),

► *Aufgrund eines vor dem Übertragungstichtag gefaßten Beschlusses:* Für solche Gewinnausschüttungen ist die Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1 und 3 auch dann herzustellen, wenn die Auszahlung am Übertragungstichtag tatsächlich noch nicht durchgeführt worden ist; denn aufgrund der Regelung des § 2 Abs. 1 UmwStG gilt die Auszahlung am steuerlichen Übertragungstichtag als erfolgt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen nach dem Übertragungstichtag an die Übernehmerin: Es gilt Entsprechendes wie für ordentliche Ausschüttungen aufgrund eines nach dem Übertragungstichtag gefaßten Beschlusses (s. o.).

Gewinnausschüttungen an nach dem Übertragungstichtag ausscheidende Gesellschafter: § 2 Abs. 1 UmwStG findet keine Anwendung; die übertragende Körperschaft hat die Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1 und 3 herzustellen; die StBescheinigung nach § 44 wird jedoch die Übernehmerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der übertragenden Körperschaft ausstellen müssen.

Einstweilen frei.

45–46

2. Hinzurechnung zu den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft

a) „Hinzurechnung“

47

Die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft werden mit den entsprechenden Teilbeträgen des vEK der Übernehmerin *zusammengerechnet* (Rechtsnachfolge in das vEK). Dies ist der erste Rechenschritt zur Regelung der Auswirkungen der Verschmelzung auf die Gliederung des vEK bei der übernehmenden Körperschaft.

Negativer Teilbetrag: Ist ein Teilbetrag des vEK einer beteiligten Körperschaft negativ und der Teilbetrag des vEK der anderen Körperschaft positiv, so ist der Saldo zu bilden. AA WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S 395.

Bindung an den an die übertragende Körperschaft gerichteten Feststellungsbescheid: Bei der Zusammenrechnung der Teilbeträge des vEK ist die übernehmende Körperschaft an die Feststellungen gebunden, die in dem an die übertragende Körperschaft gerichteten Bescheid gem. § 47 enthalten sind. Dies folgt daraus, daß die Übernehmerin aufgrund der Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der übertragenden Körperschaft ist.

Die übernehmende Körperschaft ist eine Organgesellschaft, die einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hat. In diesem Fall ist § 36 Satz 2 Nr. 3 anzuwenden; die bei der OG eingetretene Vermögensminderung ist nicht dem OT zuzurechnen; s. hierzu § 36 Anm. 56.

b) Hinzurechnung der „entsprechenden Teilbeträge“ der übernehmenden Körperschaft

48

Entsprechende „Teilbeträge“ der übernehmenden Körperschaft sind die Teilbeträge des vEK iSd. § 30 Abs. 1 und 2, die für die übernehmende Körperschaft zum Schluß des Wj., in das der steuerliche Übertragungstichtag (§ 2 UmwStG) fällt, nach § 47 gesondert festgestellt werden (STRECK, KStG, 4. Aufl. § 38 Anm. 5); die übernehmende Körperschaft hat auf den Übertragungstichtag keine Bilanz aufzustellen, s. Anm. 87.

„Entsprechend“ bedeutet, daß die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft jeweils bei den Teilbeträgen des vEK der Übernehmerin erfolgt, die dieselbe KStBelastung bzw. denselben Entstehungsgrund iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 1–4 wie die übergehenden Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft aufweisen. Es ist also zB das EK 45 der übertragenden Körperschaft dem EK 45 der Übernehmerin und das EK 02 der übertragenden Körperschaft dem EK 02 der Übernehmerin hinzuzurechnen.

Maßgebender Stichtag für die Hinzurechnung: Das vEK der übernehmenden Körperschaft ist gem. § 30 Abs. 1 Satz 1 zum Schluß jedes Wj. entsprechend der Tarifbelastung zu gliedern. Demnach ist im Falle der Verschmelzung im Wege der Aufnahme oder Neugründung die Hinzurechnung des vEK der übertragenden Körperschaft zum Schluß des Wj. der Übernehmerin vorzunehmen, in das der stl. Übertragungsstichtag (s. Anm. 43) fällt.

Beispiel für die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK: Die A-AG wird mit der bereits bestehenden B-AG verschmolzen. Steuerlicher Übertragungsstichtag ist der 30. 6. 96. Nach der gesonderten Feststellung des vEK auf den 30. 6. 96 weist die A-AG folgende Teilbeträge des vEK aus:

| | |
|-------|--------|
| | DM |
| EK 45 | 10 000 |
| EK 30 | 8 000 |
| EK 02 | 4 000 |
| EK 03 | 15 000 |

Das Wj. der B-AG ist gleich dem Kj. Sie hält alle Anteile an der A-AG, deren Nennkapital 100 000 DM beträgt. Die Beteiligung stand bei der B-AG mit den Anschaffungskosten in Höhe von ebenfalls 100 000 DM zu Buch. Die selbst erwirtschafteten stpfl. und stfreien Einkommenszugänge der B-AG betragen im Jahr 1996 0 DM. Zum 31. 12. 95 hatte die B-AG folgende Teilbeträge des vEK:

| | |
|-------|------------|
| | DM |
| EK 45 | ./.. 1 000 |
| EK 01 | + 6 000 |
| EK 02 | + 9 000 |
| EK 03 | + 12 000 |

Gliederung des vEK der B-AG zum 31. 12. 96 aufgrund der Regelung des § 38 Abs. 1 Satz 1

| EK | Teilbeträge zum 31. 12. 95 | Zugänge nach § 38 Abs. 1 Satz 1 | Teilbeträge zum 31. 12. 96 |
|-------|-------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| EK 45 | ./.. 1 000 | + 10 000 | + 9 000 |
| EK 30 | 0 | + 8 000 | + 8 000 |
| EK 01 | + 6 000 | 0 | + 6 000 |
| EK 02 | + 9 000 | + 4 000 | + 13 000 |
| EK 03 | + 12 000 | + 15 000 | + 27 000 |

49 c) **Mögliche Rechtsfolgen der Zusammenrechnung**

Die Hinzurechnung kann zur Folge haben,

- ▷ daß der Übernehmerin mehr belastetes vEK zur Ausschüttung und ggf. auch ein höheres Steuerguthaben zur Vermittlung an die Anteilseigner zur Verfügung steht,
- ▷ daß sonstige nichtabziehbare Ausgaben der übertragenden oder der übernehmenden Körperschaft, die wegen des Fehlens von mit KSt. belasteten Teilbeträgen des vEK diese noch nicht gemindert haben, nach der Addition von den belasteten Teilbeträgen gem. § 31 Abs. 2 Satz 1 abzusetzen sind; denn nach der

Zusammenrechnung ist es ohne Bedeutung, ob das vEK von der übertragenden Körperschaft oder der Übernehmerin stammt (s. auch Anm. 18).

Beim Anteilseigner der übernehmenden Körperschaft kann sich die Verschmelzung stl. auswirken, wenn er nicht anrechnungsberechtigt ist. Ist zB an der übernehmenden Körperschaft eine juristische Person des öffentlichen Rechts beteiligt (die Beteiligung gehört nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art) und verfügt die übertragende Körperschaft, nicht aber die übernehmende Körperschaft über EK 01 und/oder EK 03, so entsteht infolge der durch die Verschmelzung vorzunehmenden Hinzurechnung bei der übernehmenden Körperschaft EK 01 oder EK 03, was zur Folge hat, daß bei Ausschüttung des neu entstehenden EK 01 oder EK 03 an den nicht anrechnungsberechtigten Anteilseigner eine Vergütung der KSt. nach § 52 in Frage kommt; eine Vergütung wäre ohne Verschmelzung nicht möglich gewesen, weil die übernehmende Körperschaft ohne Verschmelzung nicht über EK 01 oder EK 03 verfügen würde; s. hierzu WIDMANN/MAYR, UmwG 1995 Rz. S 407 unter Hinweis auf die Voraufgabe Rz. 6079.1.

Einstweilen frei.

50–51

3. Hinzurechnung der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellenden Beträge (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

52

Grundsatz: Durch Art. 2 des Ges. zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts wurde in Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 bestimmt, daß auch die nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellenden Beträge in die Hinzurechnung der Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft bei den entsprechenden Teilbeträgen der übernehmenden Körperschaft einzubeziehen sind. Nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind die für Ausschüttungen verwendbaren Teile des Nennkapitals iSd. § 29 Abs. 3 gesondert festzustellen (§ 47 Anm. 50). Zur Bildung von zum vEK gehörenden Teilen des Nennkapitals s. § 29 Anm. 88 und 92.

Klarstellende Bedeutung: Die Einfügung des zweiten Halbsatzes des Abs. 1 Satz 1 hat uE klarstellende Bedeutung. Die Hinzurechnung der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellenden Beträge beim vEK der übernehmenden Körperschaft folgte schon aus § 38 Abs. 1 Satz 2 idF des KStG 1977; s. hierzu § 38 Lfg. 140 Anm. 13 und Lfg. 157 Anm. 30; s. auch Anm. 36 aE.

Einstweilen frei.

53–56

C. Entsprechende Anwendung des § 29 Abs. 3, soweit das nicht durch Einlagen entstandene Nennkapital nach Verschmelzung die Summe der Nennkapitalbeträge der beteiligten Gesellschaften übersteigt (Abs. 1 Satz 2)

I. Grundsatz

57

Die Ausführungen in dieser Anm. und in Anm. 58–64 betreffen zusammen mit den Ausführungen in Anm. 70–72 den zweiten Rechenschritt iSd. Anm. 30, dh. die Angleichung der Nennkapitalsphäre.

Ist das Nennkapital der Übernehmerin nach der Verschmelzung höher als die Summe der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, so kann dies seinen Grund darin haben, daß durch die Verschmelzung Rücklagen, die vEK darstellen,

in Nennkapital umgewandelt worden sind (zur Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital s. § 29 Anm. 92). Das vEK muß erhalten bleiben, damit im Falle der Ausschüttung (Kapitalherabsetzung) eine KStAnrechnung möglich ist. Dieses Ergebnis wird dadurch erreicht, daß auf den Überschuß § 29 Abs. 3 entsprechend anzuwenden ist. UE hat diese Regelung klarstellende Bedeutung, wie sich aus dem Sinnzusammenhang mit den Grundsätzen des Anrechnungsverfahrens (s. Anm. 5) ergibt.

Eine entsprechende Anwendung des § 29 Abs. 3 kommt aber nicht in Betracht, soweit die Erhöhung des Nennkapitals nach der Verschmelzung auf baren Zuzahlungen oder Sachleistungen beruht, denn diese sind nicht mit KSt. belastet.

58

II. Tatbestandsvoraussetzungen: Vergleichsrechnung ergibt Überschuß

Nennkapital nach der Verschmelzung, soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder Sachleistungen entstanden ist (erste Vergleichsgröße): Festzustellen ist das Nennkapital (zum Begriff s. § 29 Anm. 72) der übernehmenden KapGes., und zwar das Nennkapital, das im Zeitpunkt *nach* der Verschmelzung bestanden hat (erste Vergleichsgröße). Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um eine Verschmelzung durch Aufnahme oder Neugründung handelt. Das Nennkapital ist zu mindern um bare Zuzahlungen oder Sacheinlagen; dies hat seinen Grund darin, daß nach dem Sinn der Regelung nur diejenigen Kapitalerhöhungen zu erfassen sind, die aus der Umwandlung von Rücklagen stammen, was bei baren Zuzahlungen und Sacheinlagen nicht der Fall ist.

Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften (zweite Vergleichsgröße): Die zweite Vergleichsgröße ergibt sich aus der *Summe* der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften, also der übertragenden und der übernehmenden KapGes. Maßgebend sind die Nennkapitalbeträge der Gesellschaften *vor* der Verschmelzung.

Erste Vergleichsgröße übersteigt zweite Vergleichsgröße: Voraussetzungen für die Anwendung des Abs. 1 Satz 2 ist, daß die erste Vergleichsgröße die zweite Vergleichsgröße übersteigt. Im umgekehrten Fall (die zweite Vergleichsgröße übersteigt die erste Vergleichsgröße) gilt Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 70 ff.).

59–62 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolgen:

Anwendung des § 29 Abs. 3 auf den Unterschiedsbetrag

63 1. Unterschiedsbetrag

Der Unterschiedsbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

- ▷ Nennkapital der übernehmenden KapGes. nach der Verschmelzung, gemindert um die baren Zuzahlungen und Sacheinlagen (erste Vergleichsgröße, Anm. 58) abzüglich
 - ▷ Summe der Nennkapitalbeträge der übertragenden und übernehmenden Gesellschaften vor der Verschmelzung (zweite Vergleichsgröße, Anm. 58).
- Die erste Vergleichsgröße übersteigt die zweite Vergleichsgröße (Anm. 58).

2. Entsprechende Anwendung des § 29 Abs. 3

Auf den Unterschiedsbetrag (s. Anm. 63) ist § 29 Abs. 3 entsprechend anzuwenden. Nach § 29 Abs. 3 gehört auch der Teil des Nennkapitals zum vEK, der ihm durch Umwandlung von Rücklagen zugeführt worden ist, sofern die Rücklagen aus dem Gewinn eines nach dem 31. 12. 76 abgelaufenen Wj. gebildet worden sind (also nicht aus dem EK 03 oder EK 04 stammten). Die entsprechende Anwendung dieser Regelung auf den Unterschiedsbetrag bedeutet, daß auch in seiner Höhe vEK vorliegt und in der Gliederungsrechnung auszuweisen und gem. § 47 Abs. 1 Satz 2 gesondert festzustellen ist.

Beispiel: Die A-GmbH hat ein EK 45 in Höhe von DM 60 000 und ein Nennkapital in Höhe von DM 70 000. Die B-GmbH hat ein EK 45 in Höhe von DM 130 000 und ein Nennkapital in Höhe von DM 80 000. Die A-GmbH, an der die B-GmbH nicht beteiligt ist, wird auf diese verschmolzen; die B-GmbH erhöht ihr Nennkapital auf DM 180 000.

Erster Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 1):

| | EK 45 |
|--------|-------------------|
| A-GmbH | DM 60 000 |
| B-GmbH | <u>DM 130 000</u> |
| Summe | DM 190 000 |

Aufgrund der Hinzurechnung nach Abs. 1 Satz 1 hat die B-GmbH ein EK 45 in Höhe von DM 190 000.

Zweiter Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 2):

| | |
|--|-------------------|
| Nennkapital der GmbH nach der Verschmelzung (erste Vergleichsgröße) | DM 180 000 |
| Summe der Nennkapital- beträge der A- und B-GmbH (zweite Ver- gleichsgröße) | <u>DM 150 000</u> |
| Überschuß | DM 30 000 |

Auf den Überschuß ist § 29 Abs. 3 entsprechend anzuwenden; dh.: Vom Nennkapital der B-GmbH gehören DM 30 000 zum vEK; dieser Betrag ist nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festzustellen.

Umwandlung von EK 03 und EK 04 in Nennkapital: Nach § 29 Abs. 3 gehört durch Umwandlung von Rücklagen gebildetes Nennkapital nicht zum vEK, soweit für die Umwandlung EK 03 oder EK 04 als verwendet gilt. § 41 Abs. 3 bestimmt, daß bei der Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital EK 03 und EK 04 in dieser Reihenfolge als *vor* den übrigen Eigenkapitalteilen umgewandelt gelten; diese Regelung gilt uE auch, wenn gem. § 38 Abs. 1 Satz 2 ein Unterschiedsbetrag entsteht und auf diesen § 29 Abs. 3 entsprechend anzuwenden ist (WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S 390; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, KStG § 38 Rz. 31). Dies ist damit zu begründen, daß die Vorschrift des § 41 Abs. 3 ihrem Wesen nach Bestandteil der Regelung des § 29 Abs. 3 ist (s. § 41 Anm. 65). Die Anwendung der Grundsätze des § 41 Abs. 3 im Falle des § 38 Abs. 1 Satz 2 hat zur Folge, daß für die Ermittlung des Unterschiedsbetrags iSd. § 38 Abs. 1 Satz 2 die Beträge *aufßer Ansatz* bleiben, für die EK 03 oder EK 04 als umgewandelt gilt.

Spätere Herabsetzung des Nennkapitals:

► *Nennkapital gehört zum vEK:* Wird später Nennkapital herabgesetzt, das nach § 38 Abs. 1 Satz 2 zum vEK gehört, so ist die Ausschüttungsbelastung nach § 27 Abs. 1 iVm. § 41 Abs. 1 herzustellen; s. § 41 Anm. 65.

► *Nennkapital gehört nicht zum vEK*: Gilt bei der Verschmelzung gem. § 38 Abs. 1 Satz 2 (in entsprechender Anwendung des § 29 Abs. 3 iVm. § 41 Abs. 3) EK 03 als umgewandelt, so ist die Regelung des § 5 KapErhStG (s. § 41 Anm. 65) zu beachten (WIDMANN/MAYER, UmwStG 1995 Rz. S 409; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERBERG/JOST/WITT, KStG § 38 Rz. 32). Nach dieser Vorschrift ist bei Herabsetzung des Nennkapitals durch die Übernehmerin und Rückzahlung an die Anteilseigner eine Pauschsteuer in Höhe 30 vH zu erheben, sofern die 5-Jahres-Frist zwischen der Erhöhung des Nennkapitals und seiner Herabsetzung gewahrt ist und eine Rückzahlung an die Anteilseigner erfolgt. Im Falle der Verschmelzung kommen folgende Anwendungsfälle des § 5 KapErhStG (mit der Folge, daß die Pauschsteuer zu erheben ist) in Betracht:

- ▷ *Mit der Verschmelzung* wird EK 03 in Nennkapital umgewandelt; das Nennkapital wird innerhalb von 5 Jahren nach der Verschmelzung herabgesetzt.
- ▷ *Die Übertragerin* hat vor der Verschmelzung das Nennkapital durch Verwendung von EK 03 erhöht; innerhalb von 5 Jahren nach dieser Erhöhung (aber nach der Verschmelzung) setzt die Übernehmerin, die insoweit in die Rechtsstellung der übertragenden KapGes. eintritt (§ 12 Abs. 3 Satz 1 letzte Var. UmwStG), das Nennkapital herab. Dies gilt nicht, sofern im Zuge der Verschmelzung durch die Umwandlung von EK 03 bei der Übernehmerin EK 04 entsteht (WIDMANN/MAYER, UmwG Rz. S 410).
- ▷ *Die Übernehmerin* hat vor der Verschmelzung das Nennkapital aus Gesellschaftsmitteln und Verwendung von EK 03 erhöht und setzt das Nennkapital (innerhalb von 5 Jahren (nach der Verschmelzung) herab.

65–69 Einstweilen frei.

D. Minderung eines nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrags, soweit das nicht durch Einlagen entstandene Nennkapital nach Verschmelzung niedriger als die Summe der Nennkapitalbeträge der beteiligten Gesellschaften ist (Abs. 1 Satz 3)

70

I. Grundsatz

Die Ausführungen in dieser Anm. und in Anm. 71 und 72 betreffen zusammen mit den Ausführungen in den Anm. 57–64 den zweiten Rechenschritt iSd. Anm. 30.

Abs. 1 Satz 3 behandelt den Fall, daß das Nennkapital nach der Verschmelzung, soweit es nicht durch bare Zuzahlungen oder Sachleistungen entstanden ist, (erste Vergleichsgröße) *niedriger* ist als die Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften (zweite Vergleichsgröße). Dagegen ist in Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 57–64) der Fall geregelt, daß die erste Vergleichsgröße *höher* ist als die zweite Vergleichsgröße. Während also im Fall des Abs. 1 Satz 2 eine Kapitalerhöhung vorliegt, ergibt sich im Falle des Abs. 1 Satz 3 eine Kapitalherabsetzung. Abs. 1 Satz 3 regelt dies in der Weise, daß in der Eigenkapitalgliederung der nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festgestellte Betrag in Höhe des Fehlbetrags zu mindern ist; reicht dieser Betrag nicht aus, so erfolgt die Anpassung über das EK 04 im dritten Rechenschritt (Anm. 80 ff.).

II. Tatbestandsvoraussetzungen: Vergleichsrechnung ergibt Fehlbetrag 71

Die beiden Vergleichsgrößen in Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 70) sind mit den beiden Vergleichsgrößen im Abs. 1 Satz 2 identisch; s. Anm. 58.

Abs. 1 Satz 3 setzt voraus, daß die erste Vergleichsgröße *niedriger* als die zweite Vergleichsgröße ist.

III. Rechtsfolgen: Differenzbetrag mindert einen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrag 72

„Differenzbetrag“ ist der Betrag, um den die erste Vergleichsgröße niedriger als die zweite Vergleichsgröße ist (Fehlbetrag).

Der Differenzbetrag mindert „einen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrag“. Aus der Formulierung des Gesetzes ist zu entnehmen, daß eine Minderung nur in Frage kommt, falls und soweit ein gesondert festgestellter Betrag vorhanden ist. Ist der Differenzbetrag höher als der gesondert festgestellte Betrag, so ist also die Minderung nur in Höhe des gesondert festgestellten Betrags durchzuführen (BTDrucks. 12/6885 S. 27).

Berücksichtigung des Differenzbetrags bei Übersteigen des gesondert festgestellten Betrags: Soweit der Differenzbetrag einen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellten Betrag übersteigt, ist er dem EK 04 zuzuordnen. Entsprechendes gilt, wenn ein gesondert festgestellter Betrag nicht vorhanden ist (BTDrucks. 12/6885 S. 27). Diese Lösung folgt aus der Regelung in Abs. 1 Satz 4.

Beispiel:

Die A-GmbH hat ein EK 45 in Höhe von DM 60 000 und ein Nennkapital in Höhe von DM 70 000. Die B-GmbH hat ein EK 45 in Höhe von DM 130 000 und ein Nennkapital in Höhe von DM 80 000; vom Nennkapital gehören DM 15 000 zum vEK (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die A-GmbH, an der die B-GmbH nicht beteiligt ist, wird auf diese verschmolzen; die B-GmbH erhöht ihr Nennkapital auf DM 140 000.

Erster Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 1):

| | |
|--------|-------------------|
| | EK 45 |
| A-GmbH | DM 60 000 |
| B-GmbH | <u>DM 130 000</u> |
| Summe | DM 190 000 |

Aufgrund der Hinzurechnung nach Abs. 1 Satz 1 hat die B-GmbH nach der Verschmelzung ein EK 45 in Höhe von DM 190 000.

Zweiter Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 3):

| | |
|---|-------------------|
| Nennkapital der B-GmbH nach der Verschmelzung (erste Vergleichsgröße) | DM 140 000 |
| Summe der Nennkapitalbeträge der A- und B-GmbH (zweite Vergleichsgröße) | <u>DM 150 000</u> |
| Differenzbetrag (Fehlbetrag) | DM 10 000 |

Der Differenzbetrag in Höhe von DM 10 000 mindert den gesondert festgestellten Betrag der B-GmbH, so daß nur noch ein nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gesondert festgestellter Betrag von DM 5 000 verbleibt.

Hätte die B-GmbH ursprünglich keinen nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 festzustellenden Betrag ausgewiesen, wäre im Beispielfall eine Minderung nicht in Frage gekommen; in

diesem Fall wäre die notwendige Korrektur im dritten Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 4) über das EK 04 erfolgt (s. Anm. 80–102).

73–79 Einstweilen frei.

E. Kürzung oder Erhöhung von EK 04, soweit die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge vor der Übernahme von dem verwendbaren Eigenkapital der Übernehmerin nach der Übernahme abweicht (Abs. 1 Satz 4)

80 I. Grundsätzliches zur Vergleichsrechnung (mit Beispiel)

Die Summe der *vor* der Verschmelzung ermittelten Teilbeträge des vEK der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft wird häufig höher oder geringer sein als die Teilbeträge des vEK der Übernehmerin unmittelbar *nach* der Verschmelzung. Das ist zB möglich, wenn die Buchwerte der Anteile der Übernehmerin an der übertragenden KapGes. höher oder geringer als das Nennkapital der übertragenden KapGes. sind. Zur Anpassung (Angleichung der Rücklagen-sphäre) ist der *dritte Rechenschritt* erforderlich. Die den dritten Rechenschritt betreffenden Erl. sind in dieser Anm. und in Anm. 83–102 enthalten.

Vergleichsrechnung: Zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags bestimmt Abs. 1 Satz 4, daß eine Vergleichsrechnung zwischen dem vEK vor und nach der Verschmelzung durchzuführen ist: Die Summe der zusammengerechneten Teilbeträge des vEK beider Körperschaften unmittelbar vor der Verschmelzung (*erste Vergleichsgröße*) ist nach Abs. 1 Satz 4 mit dem vEK der übernehmenden Körperschaft, das sich unter Beachtung des § 29 Abs. 3 im Falle der Aufstellung einer Bilanz unmittelbar nach der Verschmelzung ergeben würde, (*zweite Vergleichsgröße*) zu vergleichen:

- ▷ Ist das zusammengerechnete vEK *höher*, so ist das EK 04 zu mindern.
 - ▷ Ist das zusammengerechnete vEK *niedriger*, so ist das EK 04 zu erhöhen.
- Eine Minderung oder Erhöhung des EK 04 kommt jedoch nur in Frage bei einer Abweichung „infolge des Wegfalls von Anteilen an der übertragenden KapGes. oder aus anderen, mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen“.

Bedeutung der Eigenkapitalminderung bzw. -erhöhung infolge der Vergleichsrechnung: Minderung bzw. Erhöhung sind erforderlich, weil sonst die Höhe des vEK der Übernehmerin nicht mit ihrem vEK aufgrund der Steuerbilanz übereinstimmen würde; § 29 Abs. 1 würde nicht eingehalten. Die Minderung des EK 04 nach Abs. 1 Satz 4 bewirkt, daß das belastete vEK, das unmittelbar vor der Verschmelzung bei der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft vorhanden war, voll für die Durchführung des Anrechnungsverfahrens erhalten bleibt. Die Erhöhung des Teilbetrags nach § 30 Abs. 2 Nr. 4 (EK 04) entzieht den Erhöhungsbetrag dem Anrechnungsverfahren.

Beispiel:

Die C-GmbH hat ein EK 45 in Höhe von DM 60 000 und ein Nennkapital in Höhe von DM 120 000. Die D-GmbH hat ein EK 45 von DM 140 000 und ein Nennkapital in Höhe von DM 120 000; von ihrem Nennkapital gehören keine Teile zum vEK. Die D-GmbH ist Gesellschafterin der C-GmbH; der Buchwert der Beteiligung, der den Anschaffungskosten entspricht, beträgt DM 130 000; ein Übernahmegewinn entsteht nicht. Die C-GmbH wird auf die D-GmbH verschmolzen, ohne daß das Nennkapital der D-GmbH verändert wird.

a) Erster Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 1):

| | |
|--------|-------------------|
| | EK 45 |
| C-GmbH | DM 60 000 |
| D-GmbH | <u>DM 140 000</u> |
| Summe | DM 200 000 |

Aufgrund der Hinzurechnung nach Abs. 1 Satz 1 hat die D-GmbH ein EK 45 in Höhe von DM 200 000.

b) Zweiter Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 3):

| | |
|---|------------|
| Nennkapital der D-GmbH nach der Verschmelzung unverändert (erste Vergleichsgröße) | DM 120 000 |
|---|------------|

| | |
|---|-------------------|
| Summe der Nennkapitalbeträge der C- und D-GmbH (zweite Vergleichsgröße) | <u>DM 240 000</u> |
|---|-------------------|

| | |
|------------------------------|------------|
| Differenzbetrag (Fehlbetrag) | DM 120 000 |
|------------------------------|------------|

Da die D-GmbH keinen gesondert festzustellenden Betrag gem. § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auszuweisen hatte, ist ein Rechenschritt nach Abs. 1 Satz 3 nicht erforderlich. Der Ausgleich erfolgt im dritten Rechenschritt.

c) Dritter Rechenschritt (§ 38 Abs. 1 Satz 4):

| | |
|---|-------------------|
| Summe der zusammerechneten Teilbeträge des vEK der C- und D-GmbH, (erste Vergleichsgröße) | <u>DM 200 000</u> |
|---|-------------------|

Ermittlung des vEK der D-GmbH nach der Verschmelzung (zweite Vergleichsgröße):

| | |
|--|------------|
| vEK und Nennkapital der D-GmbH (vor der Verschmelzung) | DM 260 000 |
|--|------------|

| | |
|---------------------------------------|---------------|
| Wegfall der Beteiligung an der C-GmbH | ./ DM 130 000 |
|---------------------------------------|---------------|

| | |
|------------|------------|
| Verbleiben | DM 130 000 |
|------------|------------|

| | |
|--------------------------------|-------------------|
| vEK und Nennkapital der C-GmbH | <u>DM 180 000</u> |
|--------------------------------|-------------------|

| | |
|-------|------------|
| Summe | DM 310 000 |
|-------|------------|

| | |
|------------------------|----------------------|
| Nennkapital der D-GmbH | ./ <u>DM 120 000</u> |
|------------------------|----------------------|

| | |
|--|-------------------|
| vEK (Rücklagen) der D-GmbH nach der Verschmelzung (zweite Vergleichsgröße) | <u>DM 190 000</u> |
|--|-------------------|

| | |
|-----------------------|------------|
| Erste Vergleichsgröße | DM 200 000 |
|-----------------------|------------|

| | |
|------------------------|-------------------|
| Zweite Vergleichsgröße | <u>DM 190 000</u> |
|------------------------|-------------------|

| | |
|---------------------|-----------|
| Abweichender Betrag | DM 10 000 |
|---------------------|-----------|

Der abweichende Betrag in Höhe von DM 10 000 ist beim EK 04 (negativ) zu erfassen.

d) Danach ergibt sich für die D-GmbH nach der Verschmelzung folgende Gliederung des vEK:

| | |
|-------|------------|
| EK 45 | DM 200 000 |
|-------|------------|

| | |
|-------|--------------|
| EK 04 | ./ DM 10 000 |
|-------|--------------|

II. Tatbestandsvoraussetzung: Vergleichsrechnung ergibt Abweichen der Vergleichsgrößen voneinander

83 1. „Summe der zusammengerechneten Teilbeträge“ (Erste Vergleichsgröße)

Unter den „Teilbeträgen“ iSd. Satz 4 sind alle Teilbeträge des vEK (§ 30 Abs. 1 und 2) der übertragenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft zu verstehen. Wie aus dem Sinnzusammenhang folgt, sind hier die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft anzusetzen, die sich aufgrund der gesonderten Feststellung nach § 47 auf den Übertragungstichtag ergeben (s. Anm. 43); hierzu gehört auch das vEK, das durch einen etwaigen Übertragungsgewinn nach § 11 UmwStG entstanden ist. Für die übernehmende Körperschaft sind die zum Schluß des vorangegangenen Wj. festgestellten Teilbeträge des vEK zugrunde zu legen. Streng logisch müßten auch für die übernehmende Körperschaft die Teilbeträge des vEK maßgebend sein, die zum Übertragungstichtag vorhanden sind. Auf diesen Stichtag hat jedoch die Übernehmerin keine Steuerbilanz aufzustellen (s. auch Anm. 87); dementsprechend findet auf diesen Stichtag auch eine gesonderte Feststellung der Teilbeträge des vEK der Übernehmerin nach § 47 nicht statt. Aus Vereinfachungsgründen sind deshalb bei der Summe des vEK vor dem Vermögensübergang die zum Schluß des vorangegangenen Wj. gesondert festgestellten Teilbeträge der Übernehmerin anzusetzen. Voraussetzung für eine zutreffende Ermittlung des Unterschiedsbetrags ist dann aber, daß bei der Vergleichsrechnung dieselben Werte auch dem vEK der Übernehmerin *nach* dem Übertragungstichtag zugrunde gelegt werden.

Die auf diese Weise sich ergebenden Teilbeträge des vEK der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft sind zusammenzurechnen (erste Vergleichsgröße).

84–85 Einstweilen frei.

2. Das verwendbare Eigenkapital aus der Steuerbilanz auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt bei der übernehmenden Körperschaft unter Beachtung des § 29 Abs. 3 (zweite Vergleichsgröße)

86 a) Verwendbares Eigenkapital „auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt“

Damit ein Vergleich mit der Summe der Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft und der übernehmenden Körperschaft (erste Vergleichsgröße, s. Anm. 83) und die Errechnung des Unterschiedsbetrags möglich ist, muß das vEK der Übernehmerin auf den Zeitpunkt unmittelbar nach dem Vermögensübergang (zweite Vergleichsgröße) ermittelt werden. Das ist im Ergebnis der Zeitpunkt des Übertragungstichtags, jedoch unter Berücksichtigung des Vermögensübergangs durch Verschmelzung. Das vEK der übernehmenden Körperschaft unmittelbar nach dem Vermögensübergang erfaßt also auch das EK der übertragenden Körperschaft, das nach Satz 1 des vEK der übernehmenden Körperschaft hinzuzurechnen ist. Nicht dazu gehören die Einkommenszugänge, die die übernehmende Körperschaft nach dem Übertragungstichtag erwirtschaftet. Die Ermittlung der Teilbeträge des vEK der übernehmenden Körperschaft unmittelbar nach dem Vermögensübergang würde andererseits aber bedeuten, daß auch die Einkommenszugänge anzusetzen sind, die die übernehmende Körperschaft in der Zeit

vom Schluß des dem Übertragungstichtag vorangehenden Wj. bis zum Übertragungstichtag erzielt hat; diese Einkommenszugänge bleiben außer Betracht, da sie auch bei der ersten Vergleichsgröße (s. Anm. 83) außer Ansatz bleiben. Wenn also zB das Wj. der Übernehmerin mit dem Kj. übereinstimmt und der Übertragungstichtag der 31. 5. ist, sind bei der Berechnung der Teilbeträge des vEK der Übernehmerin sowohl die Einkommenszugänge vom 1. 1.–31. 5. als auch die Einkommenszugänge vom 1. 6.–31. 12. nicht zu berücksichtigen.

b) Verwendbares Eigenkapital, das sich „aus der Steuerbilanz ... ergeben würde“ 87

Aus Abs. 1 Satz 4 folgt nicht, daß die Übernehmerin verpflichtet ist, eine Steuerbilanz auf den Übertragungstichtag aufzustellen. Gleichwohl hat die Übernehmerin zur Durchführung der Vergleichsrechnung die Teilbeträge des vEK unmittelbar *nach* dem Vermögensübergang nach den Grundsätzen zu ermitteln, die gelten würden, wenn sie auf den Übertragungstichtag eine Steuerbilanz aufstellen müßte. Dies drückt Satz 4 dadurch aus, daß er von einem vEK spricht, das sich aus der Steuerbilanz (auf den unmittelbar nach dem Vermögensübergang folgenden Zeitpunkt) „ergeben würde“. Jedoch sind, wie schon in Anm. 86 ausgeführt, die Einkommenszugänge, die die Übernehmerin in dem Zeitraum vom letzten, vor dem Übertragungstichtag liegenden Bilanzstichtag bis zum Übertragungstichtag erzielt hat, nicht in das sich aus der Steuerbilanz ergebende vEK der Übernehmerin einzubeziehen.

Im Falle der Verschmelzung durch Neugründung ist die von der Übernehmerin aufzustellende Eröffnungsbilanz Grundlage für die Ermittlung des vEK (WIDMANN/MAYER, UmwG Rz. S 401; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, KStG § 38 Tz. 37 und 38), und zwar ohne Rücksicht darauf, daß auf diesen Zeitpunkt eine gesonderte Feststellung nach § 47 Abs. 1 Satz 1 nicht durchzuführen ist.

Übernahmegewinne und Übernahmeverluste iSd. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sind in der Steuerbilanz iSd. Abs. 1 Satz 4 durch Ansatz der steuerlich maßgeblichen Werte des Betriebsvermögens der übertragenden Körperschaft erfaßt.

Der Buchwert der Beteiligung der Übernehmerin an der übertragenden Körperschaft ist in der Steuerbilanz unmittelbar nach dem Vermögensübergang nicht mehr enthalten, da die Beteiligung in diesem Zeitpunkt weggefallen ist; s. hierzu auch Anm. 94.

c) Verwendbares Eigenkapital „unter Beachtung des § 29 Abs. 3“ 88

Bei Ermittlung der zweiten Vergleichsgröße ist Abs. 1 Satz 2 zu beachten, der vorschreibt, daß § 29 Abs. 3 auf den Unterschiedsbetrag entsprechend anzuwenden ist, der sich dadurch ergibt, daß das Nennkapital *nach* der Verschmelzung, soweit er nicht durch bare Zuzahlungen oder Sacheinlagen entstanden ist, die Summe der Nennkapitalbeträge der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften übersteigt (s. Anm. 57 ff.). Wird bei der Verschmelzung ein solcher Unterschiedsbetrag erzielt, erhöht sich das Kapital, das nach § 47 Abs. 1 Nr. 2 als vEK auszuweisen ist. Dem ist bei der Regelung des Abs. 1 Satz 4 (Angleichung der Rücklagensphäre) Rechnung zu tragen.

Einstweilen frei.

89–90

3. Abweichen infolge des Wegfalls von Anteilen oder aus anderen Gründen

91 a) Abweichen der Vergleichsgrößen voneinander

Im Ergebnis kann die Summe der Teilbeträge des vEK der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft vor dem Vermögensübergang (*erste Vergleichsgröße*) gegenüber dem vEK der Übernehmerin aufgrund der Steuerbilanz unmittelbar nach dem Vermögensübergang (*zweite Vergleichsgröße*)

- höher oder
- gleich hoch oder
- niedriger sein.

Ist die erste Vergleichsgröße

- höher, ist das EK 04 zu mindern;
- niedriger, ist das EK 04 zu erhöhen;
- gleich hoch wie die zweite, entfällt eine Angleichung der Teilbeträge des vEK.

92–93 Einstweilen frei.

94 b) „Infolge des Wegfalls von Anteilen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder aus anderen mit dem Vermögensübergang zusammenhängenden Gründen“

In der für Zwecke der Vergleichsrechnung aufzustellenden fiktiven Steuerbilanz unmittelbar nach dem Vermögensübergang (s. Anm. 87) sind die Änderungen im Betriebsvermögen zu berücksichtigen, die sich durch den Wegfall der Anteile an der übertragenden KapGes. oder aus anderen Gründen, die mit dem Vermögensübergang zusammenhängen, ergeben.

Wegfall von Anteilen: Wird eine KapGes. mit einer anderen KapGes. oder sonstigen Körperschaft iSd. § 43 verschmolzen, so geht die Beteiligung der Übernehmerin an der übertragenden KapGes. mit deren Erlöschen unter. Durch den Wegfall des Buchwerts dieser Anteile mindern sich das Betriebsvermögen der Übernehmerin in der Steuerbilanz und damit auch deren vEK. Dem steht allerdings gegenüber, daß im Falle der Verschmelzung das übrige EK (Nennkapital) der übertragenden Körperschaft in der Steuerbilanz der Übernehmerin als Rücklage auszuweisen ist und deren vEK erhöht.

Andere, mit dem Vermögensübergang zusammenhängende Gründe:

Durch Art. 2 des Ges. zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts v. 28. 12. 94 ist die Formulierung „mit dem Vermögensübergang zusammenhängende“ in § 38 aufgenommen worden. Hierbei handelt es sich uE um eine Klarstellung, s. § 38 Anm. 43 Lfg. 140.

In Betracht kommen insbesondere folgende Fälle:

► *Beteiligung der Anteilseigner der Übertragerin an der Übernehmerin:* Bei der Verschmelzung geht das übrige EK (Nennkapital) der übertragenden KapGes. in das vEK der Übernehmerin über und erhöht das vEK der Übernehmerin, soweit diese nicht eine Kapitalerhöhung durchführt. Erhalten die Gesellschafter der übertragenden KapGes. im Nennwert mehr Anteile an der Übernehmerin, als sie an der übertragenden KapGes. besaßen, liegt ein Unterschiedsbetrag vor, der zu einer Minderung des vEK der Übernehmerin führt; erhalten sie jedoch im Nennwert weniger Anteile, als sie an der übertragenden KapGes. besaßen, erhöht sich das vEK der Übernehmerin.

- ▶ *Ausscheiden von Anteilseignern der Übertragerin gegen Abfindung:* Scheiden Minderheitsgesellschafter der Übertragerin gegen Zahlung einer Abfindung durch die Übernehmerin aus, so ergibt sich dadurch eine Abweichung der beiden Vergleichsgrößen voneinander.
- ▶ *Übernahmegewinn:* Nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist der Unterschiedsbetrag, der dadurch entsteht, daß die tatsächlichen Anschaffungskosten höher sind als der Buchwert der Anteile an der übertragenden KapGes., dem stpfl. Gewinn der Übernehmerin hinzuzurechnen; der Hinzurechnungsbetrag darf allerdings den Teilwert des übergehenden Vermögens abzüglich des Buchwerts der Anteile nicht übersteigen (§ 12 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Der Übernahmegewinn iSd. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG beeinflusst ebenfalls die Vergleichsrechnung iSd. Abs. 1 Satz 4; s. hierzu Anm. 98.
- ▶ *Gewährung eigener Anteile:* Soweit die Übernehmerin als Gegenleistung keine (auf einer Kapitalerhöhung beruhenden) neuen Gesellschaftsrechte, sondern eigene alte Anteile verwendet, kann ein Gewinn oder Verlust entstehen und dadurch der Unterschiedsbetrag iSd. Abs. 1 Satz 4 erhöht oder verringert werden. Gewährt die Übernehmerin eigene Anteile zur Abfindung der Gesellschafter der übertragenden KapGes., so verringert sich das Betriebsvermögen der Übernehmerin in ihrer fiktiven Steuerbilanz auf den Zeitpunkt unmittelbar nach dem Vermögensübergang.

Einstweilen frei.

95–97

III. Rechtsfolge: Erfassen des Unterschiedsbetrags beim EK 04

98

Unterschiedsbetrag ist der Betrag, um den die Summe der Teilbeträge des vEK der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft (erste Vergleichsgröße) von dem gesamten vEK der Übernehmerin aufgrund der Steuerbilanz unmittelbar nach dem Vermögensübergang unter Beachtung des § 29 Abs. 3 (zweite Vergleichsgröße) abweicht.

- ▶ *Übernahmeverlust:* Entsteht ein Übernahmeverlust iSd. § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG, so ist dieser nicht nach den Vorschriften des § 33, sondern lediglich nach den Regeln des § 38 zu berücksichtigen (s. auch Anm. 18).
- ▶ *Übernahmegewinn* iSd. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG: Er ist kstpfl. Der stpfl. Übernahmegewinn ist dem Einkommen der Übernehmerin außerhalb der Steuerbilanz zuzurechnen. In der Steuerbilanz der Übernehmerin ist lediglich die Minderung erfaßt, die durch die auf den Übernahmegewinn entfallende KSt. und GewSt. entstanden ist. Bei der Ermittlung der Summe der zusammengerechneten Teilbeträge des vEK aufgrund des zu versteuernden Einkommens der Übernehmerin ist dagegen der stpfl. Übernahmegewinn abzgl. der darauf entfallenden KSt. und GewSt. im vEK enthalten. Damit ist das nach der Steuerbilanz ermittelte vEK in Höhe des stpfl. Übernahmegewinns vor KSt. und GewSt. geringer als die aufgrund des zu versteuernden Einkommens ermittelte Summe der zusammengerechneten Teilbeträge des vEK. Die auf diese Weise ermittelten Beträge sind der Berechnung des Unterschiedsbetrags zugrunde zu legen. Zu einer anderen Berechnung kommt DÖTSCH in DÖTSCH/EVFRSBERG/JOST/WITT, KStG, § 38 Rz. 57, der davon ausgeht, daß der Übernahmegewinn in der Steuerbilanz enthalten ist.
- ▶ *Zusammentreffen mehrerer Gründe zur Bildung eines Unterschiedsbetrags:* Liegen aus Anlaß eines Vermögensübergangs mehrere Gründe, die teils zu einer Erhöhung

und teils zu einer Senkung des Unterschiedsbetrags führen, vor, ist der Saldo maßgebend.

► *Mehrere Vermögensübergänge in einem Wj.*: Liegen bei einer Übernehmerin in ein und demselben Wj. mehrere Vermögensübergänge vor, ist jeder Vermögensübergang in zeitlicher Reihenfolge getrennt zu behandeln; es ist keine Zusammenrechnung vorzunehmen und kein einheitlicher Saldo für alle Vermögensübergänge zu bilden (WIDMANN/MAYER, UmwG Rz. S 398 unter Hinweis auf die Voraufgabe Rz. 6062; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, KStG § 38 Rz. 62, will der Übernehmerin ein Wahlrecht einräumen).

„Erfassen“ des Unterschiedsbetrags beim EK 04 bedeutet, daß das EK 04 – zu erhöhen ist, wenn die erste Vergleichsgröße niedriger ist als die zweite Vergleichsgröße,
– zu mindern ist, wenn die erste Vergleichsgröße höher ist als die zweite Vergleichsgröße, und
– unverändert bleibt, wenn der Unterschiedsbetrag plus minus null ist.

Die Erhöhung des Unterschiedsbetrags beim EK 04 (falls die erste Vergleichsgröße niedriger als die zweite Vergleichsgröße ist) entspricht dem Sinn des Gesetzes, weil einerseits das EK 04 die Einlagen erfaßt, die nach dem 31. 12. 76 geleistet worden sind und die nicht zum Nennkapital gehören, und andererseits der Unterschiedsbetrag auf einer Minderung vom Nennkapital beruht und handelsrechtlich zur Erhöhung der Rücklagen führt. Die Zuschreibung zum EK 04 hat zur Folge, daß im Falle seiner Verwendung gem. § 28 Abs. 3 die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen ist (§ 40 Nr. 2).

99–101 Einstweilen frei.

102 IV. Reihenfolge der Zugänge und Abgänge des vEK aufgrund einer Verschmelzung im Zusammenhang mit Zu- und Abgängen des vEK aus anderen Gründen

§ 30 Abs. 1 Satz 2 bestimmt, daß die Zugänge zu den einzelnen Teilbeträgen des vEK aus der Gliederung des vorangegangenen Wj. abzuleiten sind, behandelt aber nicht die Frage, in welcher Reihenfolge Zu- und Abgänge zu berücksichtigen sind. Auch § 38 schreibt nicht vor, an welcher Stelle Zu- und Abgänge aufgrund von Verschmelzungen vorzunehmen sind. Hierzu hat die FinVerw. eine Regelung im Abschn. 82 Abs. 2 KStR 1995 getroffen; s. § 30 Anm. 50 bis 53.

103–105 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2:

Vermögensübernahme durch steuerbefreite Körperschaft

106 A. Tatbestandsvoraussetzungen bei von der Körperschaftsteuer befreiter Körperschaft als Übernehmerin

Geltung der Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1: Aus dem Sinnzusammenhang ergibt sich, daß für die Anwendung des Abs. 2 grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen hinsichtlich der übertragenden Körperschaft, der übernehmenden Körperschaft und des Vermögensübergangs durch Verschmelzung vorliegen müssen, wie sie Abs. 1 Satz 1 fordert. Dies folgt auch daraus, daß Abs. 2 die

Rechtsfolgen „abweichend von Abs. 1“ regelt, was nur verständlich ist, wenn grundsätzlich die Tatbestandsmerkmale, die für den Eintritt der Rechtsfolgen nach Abs. 1 Satz 1 gelten, gegeben sind.

Von der KSt. befreite KapGes. oder sonstige Körperschaft iSd. § 43: Zusätzlich zu den Erfordernissen des Abs. 1 Satz 1 setzt die Vorschrift des Abs. 2 voraus, daß die Übernehmerin, die (nach Abs. 1 Satz 1) eine unbeschr. stpfl. KapGes. oder eine unbeschr. stpfl. sonstige Körperschaft iSd. § 43 sein muß, „von der KSt. befreit ist“. Das sind die Körperschaften, die nach § 5 Abs. 1 von der KSt. befreit sind, und zwar grundsätzlich auch dann, wenn die Befreiung von der KSt. teilweise nicht gilt, wie zB in den Fällen des § 5 Abs. 1 Nr. 10; Voraussetzung für die Anwendung des § 38 Abs. 2 ist jedoch in diesen Fällen, daß das Vermögen in den steuerfreien Bereich übergeht (s. Anm. 110).

Von der KSt. befreite Übernehmerin, die keine KapGes. oder sonstige Körperschaft iSd. § 43 ist (zB *Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit*, Betriebe gewerblicher Art von jur. Personen des öffentl. Rechts): Auf diese findet Abs. 2 keine Anwendung; die Übernehmerin erfüllt nicht die Voraussetzungen des Abs. 2 iVm. Abs. 1. Da in einem solchen Fall für die Übernehmerin die Vorschriften des kstlichen Teils des Anrechnungsverfahrens (§§ 27 ff.) nicht gelten und folglich auch eine Gliederung des vEK nicht stattfinden kann, kommt eine Zurechnung zum „verwendbaren Eigenkapital“ der Übernehmerin nicht in Betracht; zur Frage, ob unter diesen Voraussetzungen bei der übertragenden KapGes. oder sonstigen Körperschaft iSd. § 43 die Ausschüttungsbelastung nach § 42 Abs. 1 herzustellen ist, s. § 42 Anm. 12, 21 und 30.

Einstweilen frei.

107–109

B. Rechtsfolge: Hinzurechnung des übergegangenen verwendbaren Eigenkapitals der übertragenen Kapitalgesellschaft zum EK 02 (Abweichung von Abs. 1)

110

Grundsatz: Während nach Abs. 1 im Falle des Vermögensübergangs durch Verschmelzung die Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft den entsprechenden Teilbeträgen der Übernehmerin zuzuschreiben sind (also zB das EK 45 dem EK 45, das EK 30 dem EK 30, das EK 01 dem EK 01 usw.), bestimmt Abs. 2, daß alle Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft dem EK 02 der Übernehmerin hinzuzurechnen sind. Das gilt auch für die Teilbeträge des EK 01, des EK 03 und des EK 04 der übertragenden Körperschaft; diese werden also ebenso wie die mit KSt. belasteten Teilbeträge bei der steuerbefreiten Übernehmerin im EK 02 erfaßt.

Rechtsfolgen:

► *Bei der übertragenden KapGes.:* Gleichzeitig mit der Zuschreibung aller Teilbeträge des vEK hat die übertragende Körperschaft nach § 42 Abs. 1 die Ausschüttungsbelastung herzustellen (s. hierzu § 42 Anm. 30). Die Vorschrift des Abs. 2 hat zur Folge, daß die auf dem vEK der übertragenden Körperschaft lastende KStSchuld definitiv wird. Hierzu kritisch STRECK, KStG, 4. Aufl., § 38 Anm. 9. Auch die Möglichkeit der Vergütung der KSt. nach § 52 KStG (§ 36 e EStG) entfällt, weil aufgrund der Regelung des Abs. 2 auch das EK 01 und das EK 03 der übertragenden Körperschaft dem EK 02 der Übernehmerin zugerechnet wird.

► *Bei der übernehmenden KapGes.* führt die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei der übertragenden Körperschaft dazu, daß sich bei der übernehmenden Körperschaft der Hinzurechnungsbetrag des EK 45 um die KStMinderung erhöht und der Hinzurechnungsbetrag des EK 02 um die KStErhöhung verringert.

Die nach Abs. 1 Sätze 2–4 vorgeschriebenen Korrekturen sind auch in den Fällen des Abs. 2 (Vermögensübergang durch Verschmelzung auf eine von der KSt. befreite, unbeschr. stpfl. KapGes. oder Körperschaft iSd. § 43) vorzunehmen (glA STRECK, KStG, 4. Aufl. § 38 Anm. 9). Aus dem Wortlaut in Abs. 2 „abweichend von Abs. 1“ kann nicht entnommen werden, daß im Falle des Abs. 2 sämtliche Rechtsfolgen des Abs. 1 nicht anzuwenden sind; denn Abs. 2 bestimmt lediglich die Zurechnung zum EK 02 und trifft keine Regelung für den Fall, daß sich Unterschiedsbeträge ergeben. Nach aA (ANTWEILER in ARTHUR ANDERSEN (Hrsg.), KStG, § 38 Rz. 76; DÖTSCH in DÖTSCH/EVERSBURG/JOST/WITT, KStG § 38 Rz. 89) ist die Anpassung des vEK im Falle des Abs. 1 Satz 4 entsprechend der Regelung in Abs. 2 beim EK 02 vorzunehmen; JÜNGER in LADEMANN/JÜNGER, KStG § 38 Anm. 135, tritt für ein Wahlrecht ein.

Teilweise Nichtbefreiung von der KSt.: Ist die KapGes. oder die sonstige Körperschaft teilweise nicht von der KSt. befreit – so zB eine gemeinnützige GmbH, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält (§ 5 Abs. 1 Nr. 9) oder eine Pensionskasse in Form einer GmbH, die „überdotiert“ ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 6) –, so ist grundsätzlich Abs. 2 ebenfalls anzuwenden, also das vEK dem EK 02 der Übernehmerin zuzurechnen. Soweit jedoch das Vermögen in den kstpfl. Bereich der im übrigen von der KSt. befreiten Übernehmerin übergeht, gilt Abs. 2 nicht. In diesem Fall ist – weil das Vermögen im kstpfl. Bereich verbleibt – nach § 38 Abs. 1 zu verfahren; dh. also, das vEK der übertragenden Körperschaft ist den entsprechenden Teilbeträgen des vEK der Übernehmerin (also das EK 45 dem EK 45 usw.) zuzuschreiben (glA STRECK, KStG 4. Aufl. § 38 Anm. 9).

Weiterausschüttung an die Gesellschafter der Übernehmerin: Schüttet die Übernehmerin das ihr nach Abs. 2 zuzurechnende vEK an ihre Gesellschafter aus, muß sie die Ausschüttungsbelastung herstellen; die KStErhöhung unterbleibt aber, wenn die Gesellschafter von der KSt. befreit sind (§ 40 Satz 1 Nr. 3).

Beteiligung derselben Gesellschafter an der Übertragerin und Übernehmerin: Auch in diesem Fall hat die Übernehmerin das im Wege der Verschmelzung übergegangene Vermögen in das EK 02 einzustellen. Das Ergebnis befriedigt nicht, weil bei Fortbestehen der Übertragerin sich die Gesellschafter durch Ausschüttung das Steuerguthaben hätten verschaffen können. WIDMANN/MAYER, UmwG Rz. S 408 unter Hinweis auf die Voraufgabe Rz. 6071, halten deshalb eine Billigkeitsregelung nach § 163 AO für möglich.

111–119 Einstweilen frei.

ABC zu § 38

120 **Abspaltungen** iSd. § 123 Abs. 2 UmwG sind keine Vermögensübergänge iSd. § 38 (Verschmelzungen). Sie sind in § 38 a geregelt.

Angleichung der Nennkapitalsphäre ist in Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 geregelt und dient dem Zweck, das Nennkapital der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften an das Nennkapital nach der Verschmelzung anzugleichen; s. Anm. 5, 57 ff. und 70 ff.

Angleichung der Rücklagensphäre ist in Abs. 1 Satz 4 geregelt; sie dient dem Zweck, das vEK vor und nach der Verschmelzung zu vergleichen und den Differenzbetrag (positiv oder negativ) beim EK 04 der übernehmenden Körperschaft zu erfassen; s. Anm. 5 und 80 ff.

Aufspaltungen iSd. § 123 Abs. 1 UmwG sind keine Vermögensübergänge iSd. § 38 (Verschmelzungen). Sie sind in § 38 a geregelt.

Ausgliederung iSd. § 123 Abs. 3 UmwG s. Anm. 16.

Ausländische Körperschaften können übernehmende Körperschaften iSd. § 38 Abs. 1 Satz 1 sein, wenn die Voraussetzungen des § 43 vorliegen und die Körperschaft unbeschr. stpfl. ist; s. im übrigen Anm. 10.

Ausscheiden von Anteilseignern der Übertragerin gegen Abfindung: s. Anm. 92.

Berechtigte Gewerkschaften: s. § 27 Anm. 15.

Beschränkt stpfl. Körperschaften können keine übertragende und übernehmende Körperschaften iSd. Abs. 1 Satz 1 sein; s. Anm. 8, 10, 34 und 36. Zu den Rechtsfolgen der Vermögensübertragung auf beschr. stpfl. Körperschaften s. Anm. 16.

Bindungswirkung des Feststellungsbescheids bei Verschmelzungen: s. Anm. 25 und 47.

Eigene Anteile: s. „Gewährung eigener Anteile“.

Formwechselnde Umwandlungen sind keine Verschmelzungen; § 38 ist also nicht anzuwenden.

Gesonderte Feststellung des vEK der übertragenden Körperschaft auf den Übertragungstichtag ist erforderlich; s. Anm. 25 und 43.

Gewährung eigener Anteile: s. Anm. 94.

Gewinnausschüttungen nach dem Übertragungstichtag: s. Anm. 44.

Liquidation: Vermögensübergänge iSd. Liquidation der übertragenden Körperschaften fallen nicht unter § 38; s. Anm. 16.

Nennkapital: s. „Angleichung der Nennkapitalsphäre“.

Nichtabziehbare Ausgaben: Zur Erfassung nicht abziehbarer Ausgaben im Falle der Verschmelzung s. Anm. 18.

Personengesellschaften: Übertragung von Vermögen auf PersGes. s. Anm. 15.

Rechtsnachfolge im vEK: Die Grundregel des § 38 ist die Rechtsnachfolge im vEK bei Verschmelzungen. Die einzelnen Teilbeträge des vEK der übertragenden Körperschaft sind den entsprechenden Teilbeträgen des vEK hinzuzurechnen; s. auch Anm. 5 und 47.

Rücklagen: s. „Angleichung der Rücklagensphäre“.

Steuerbefreite Körperschaften: Übernimmt eine steuerbefreite Körperschaft von einer KapGes. Vermögen im Wege der Verschmelzung, ist das vEK dem EK 02 zuzurechnen; s. Anm. 14, 106 und 110.

Steuerbescheinigung: Bei Übertragung des Vermögens aufgrund einer Verschmelzung ist keine Steuerbescheinigung auszustellen; s. im einzelnen Anm. 25.

Übernahmegewinn: s. Anm. 87, 94 und 98.

Übernahmeverluste sind nicht nach § 33 abzuziehen. Sie sind im Rahmen der Vergleichsrechnung nach Abs. 1 Satz 4 zu berücksichtigen; s. im übrigen Anm. 18, 87 und 98.

Übernehmende Körperschaften iSd. Abs. 1 sind unbeschr. stpfl. KapGes. und unbeschr. stpfl. Körperschaften iSd. § 43; s. Anm. 8 und 36.

Übertragende Körperschaften iSd. Abs. 1 sind unbeschr. stpfl. KapGes. und unbeschr. stpfl. Körperschaften iSd. § 43; s. Anm. 8 und 34.

Übertragungsbilanz: s. „Übertragungsstichtag“.

Übertragungsstichtag: Stl. gilt die handelsrechtliche Regelung in § 17 Abs. 2 Satz 3 UmwG; s. Anm. 43, 83 und 86.

Verdeckte Gewinnausschüttung nach dem Übertragungsstichtag: s. Anm. 44.

Verluste: s. „Übernahmeverluste“.

Vermögensübergang: Wird Vermögen in den in § 38 b behandelten Fällen (Verschmelzung, Aufspaltung, Abspaltung, Vermögensübertragung gem. § 174 UmwG) von einer Körperschaft, die *nicht* KapGes. oder eine sonstige Körperschaft iSd. § 43 ist, übertragen, so ist nicht § 38, sondern § 38 b anzuwenden (s. Anm. 18). Geht aber Vermögen in den Fällen der §§ 174 und 175 UmwG von einer KapGes. auf eine Körperschaft über, die *nicht* gliederungspflichtig ist (zB auf einen VVaG), wird die KStBelastung definitiv (s. Anm. 16).

Verschmelzung: Zum Begriff s. Anm. 35.

Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit: s. „Vermögensübergang“ und Anm. 16.

Wegfall der Anteile an der übertragenden KapGes.: Fallen aufgrund der Verschmelzung die Anteile der übernehmenden KapGes. an der übertragenden KapGes. weg, so ist dies bei der Vergleichsrechnung nach Abs. 1 Satz 4 und durch Erfassen des Unterschiedsbetrags im EK 04 zu berücksichtigen; s. hierzu im einzelnen Anm. 80 (insbesondere Beispiel) und 94.