



Oberste Finanzbehörden
der Länder

Berlin, 16. Dezember 2003

GZ IV A 2 - S 1978 - 16/03

Umwandlungssteuergesetz

Zweifelsfragen zu den Änderungen durch das Steuersenkungs- gesetz (StSenkG) und das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG)

Sitzung KSt/GewSt VII/02 zu TOP III/1

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4133) Folgendes: Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 (BStBl I S. 268) bleiben hiervon grundsätzlich unberührt.

A. Umwandlung von Körperschaft auf Personengesellschaft

I. Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft (§ 4 UmwStG)

- 1 Infolge des Systemwechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren sind die Regelungen zur Ermittlung des Übernahmeergebnisses (§ 4 Abs. 4, 5 und 6 UmwStG) angepasst worden. Das Übernahmeergebnis berechnet sich nunmehr wie folgt:

$$\begin{array}{r}
 \text{Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter} \\
 \text{nach § 4 Abs. 1 UmwStG zu übernehmen sind} \\
 \hline
 \text{./. Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft} \\
 = \text{Übernahmegewinn/-verlust i.S. des § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG} \\
 + \text{Sperrbetrag nach § 50c EStG} \\
 \hline
 = \text{Übernahmegewinn/-verlust i.S. des § 4 Abs. 4 und 5 UmwStG}
 \end{array}$$

- 2 Ein sich danach ergebender Übernahmeverlust bleibt stets außer Ansatz, unabhängig davon, ob dieser auf natürliche Personen, Körperschaften, **Personenvereinigungen** oder Vermögensmassen als Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft entfällt (§ 4 Abs. 6 UmwStG). Dabei ist unerheblich, wie bei einem vor der Verschmelzung ausgeschiedenen Anteilseigner dessen Veräußerungsergebnis steuerlich behandelt worden ist.
- 3 Ein sich ergebender Übernahmegewinn ist auch dann in voller Höhe steuerfrei bzw. nur zur Hälfte steuerpflichtig, wenn die Anteile an der Kapitalgesellschaft einbringungsgeboren sind und der Veräußerungsgewinn bzw. Veräußerungserlös voll steuerpflichtig wären. Die Steuerfreistellung des Übernahmegewinns nach § 4 Abs. 7 UmwStG ist auf der Ebene der Mitunternehmer anzuwenden; bei mehrstöckigen Personengesellschaften auf der obersten Stufe der Mitunternehmer.
- 4 Auf die Umwandlungskosten, die die übernehmende Personengesellschaft bzw. ihre Gesellschafter zu tragen haben, ist § 3c EStG anzuwenden.

II. Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen (§ 5 UmwStG)

- 5 Anteile eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft an der übertragenden Körperschaft, die dieser im Privatvermögen hält und die eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG bilden, ohne dass gleichzeitig die Voraussetzungen des § 21 UmwStG vorliegen, gelten für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses als am Übertragungstichtag in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft zu Anschaffungskosten eingelegt (§ 5 Abs. 2 UmwStG). Die Frage, ob eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG vorliegt, richtet sich nach der zum Zeitpunkt des zivilrechtlichen Wirksamwerdens der Umwandlung geltenden Fassung des § 17 Abs. 1 EStG. Das ist der Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister (§ 20 UmwG).

Beispiel:

Die X-GmbH soll zum 31.12.2001 auf die P-OHG verschmolzen werden. Die übernehmende P-OHG hält 95 % der Anteile an der übertragenden X-GmbH; die restlichen 5 % der Anteile hält A. A ist bisher nicht an der P-OHG beteiligt.

- a) Die Verschmelzung wird am 15.12.2001 im Handelsregister eingetragen; das Wirtschaftsjahr der X-GmbH entspricht dem Kalenderjahr;
- b) Die Eintragung erfolgt am 15.01.2002; das Wirtschaftsjahr der X-GmbH entspricht dem Kalenderjahr;
- c) Die Eintragung erfolgt am 15.01.2002; die X-GmbH hatte als Wirtschaftsjahr den Zeitraum vom 01.07. bis 30.06. gewählt.

Lösung:

Im Unterfall a) handelt es sich bei der Beteiligung des A mit 5 % nicht um eine Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG, weil § 17 EStG a.F.* mit einer Beteiligungsgrenze von mindestens 10 % zur Anwendung kommt, denn das erste Wirtschaftsjahr der X-GmbH unter der Geltung des KStG n.F. ist am 15.12.2001 noch nicht abgelaufen (vgl. § 52 Abs. 34a EStG).

Im Unterfall b) handelt es sich bei der Beteiligung des A um eine Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG, weil das erste Wirtschaftsjahr der X-GmbH nach neuem Körperschaftsteuerrecht am 31.12.2001 bereits abgelaufen war. Nach § 17 Abs. 1 EStG n.F. ist eine Beteiligungsgrenze von mindestens 1 % maßgebend.

In Unterfall c) handelt es sich bei der Beteiligung des A wie im Unterfall a) nicht um eine Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG, weil das erste Wirtschaftsjahr der X-GmbH unter der Geltung des KStG n.F. am 15.01.2002 noch nicht abgelaufen ist (vgl. § 52 Abs. 34a EStG).

- 6 Für die bei der Anwendung des § 5 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vorzunehmende Prüfung, ob ein Anwendungsfall des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG gegeben ist, gelten die vorstehenden Grundsätze entsprechend.

III. Ermittlung der Einkünfte bei Anteilseignern, die nicht im Sinne des § 17 EStG beteiligt sind (§ 7 UmwStG)

- 7 § 7 UmwStG betrifft Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft, die zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs zum Privatvermögen gehört haben und keine Anteile i.S. des § 17 EStG sind, und Anteile i.S. des § 17 Abs. 2 Satz 4 EStG. Es handelt sich um Anteile, die nicht in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses einbezogen werden. Für die Prüfung der Beteiligungsgrenze wird auf die Ausführungen zu Rdnr. 5 hingewiesen.

* EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. 4 1997 - EStG 1997 - (BGBl. I S. 821 , BStBl I S. 415) = EStG a.F. EStG 1997 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Steuersenkungsgesetz (BGBl. I S. 1433; BStBl. I S. 1428) = EStG n.F.

- 8 In diesen Fällen ist dem Gesellschafter das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital vermindert um den Bestand des steuerlichen Einlagenkontos, welches sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, als Bezüge aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen. Die Höhe der Zurechnung bestimmt sich nach dem Verhältnis der betreffenden Anteile zum Nennkapital an der übertragenden Kapitalgesellschaft ohne Berücksichtigung eigener Anteile. Für die Höhe der Beteiligung ist dabei auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Umwandlung, für die Höhe der Kapitalerträge jedoch auf den steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen.
- 9 Zum steuerlichen Übertragungstichtag ausstehende Einlagen auf das Nennkapital gehören, unabhängig davon, ob sie eingefordert sind oder nicht, nicht zum Eigenkapital im Sinne des § 7 UmwStG.
- 10 Diese Bezüge unterliegen dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Kapitalertragsteuer entsteht im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Umwandlung.

IV. Körperschaftsteuerminderung und Körperschaftsteuererhöhung

- 11 Gemäß § 10 UmwStG mindert oder erhöht sich die Körperschaftsteuerschuld der übertragenden Körperschaft um den Betrag, der sich nach den §§ 37 und 38 des Körperschaftsteuergesetzes ergeben würde, wenn das Eigenkapital als am Übertragungstichtag für eine Ausschüttung verwendet gelten würde. Als für eine Ausschüttung verwendetes Eigenkapital in diesem Sinne gilt:

$$\begin{array}{l} \text{In der Bilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag ausgewiesenes Eigenkapital} \\ \text{(nach Berücksichtigung einer evtl. KSt-Minderung oder KSt-Erhöhung)} \\ \text{./. Betrag, der gemäß §§ 29 Abs. 1, 28 Abs. 2 Satz 1 KStG dem} \\ \text{steuerlichen Einlagenkonto gutzuschreiben ist} \\ \hline = \text{als ausgeschüttet geltendes Eigenkapital i.S. des § 10 UmwStG} \end{array}$$

Ist das Nennkapital am steuerlichen Übertragungstichtag nicht voll eingezahlt, gilt Rdnr. 9 entsprechend.

- 12 Die KSt-Minderung nach § 37 KStG ist aus dem Bestand des KSt-Guthabens der übertragenden Körperschaft zum steuerlichen Übertragungstichtag zu errechnen, der sich nach Berücksichtigung der Ausschüttungen ergibt, die noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind (siehe Rdnrn. 23 - 27).
- 13 Für die Anwendung des § 38 KStG ist ebenfalls auf die Bestände zum steuerlichen Übertragungstichtag abzustellen, die sich nach Berücksichtigung der Ausschüttungen ergeben, die noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind (siehe Rdnrn. 23 - 27).

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird auf die Y-OHG verschmolzen (steuerlicher Übertragungstichtag: 31.12.05). In der steuerlichen Schlussbilanz zum 31.12.05 hat die X-GmbH folgende Eigenkapitalpositionen ausgewiesen:

Stammkapital	25.000
Gewinnvortrag	40.000
Jahresüberschuss	20.000

Bei Ermittlung des Jahresüberschusses für das Wirtschaftsjahr 05 hat die X-GmbH einen Körperschaftsteuer-Aufwand i.H. von 8.500 mindernd berücksichtigt. Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für den Veranlagungszeitraum 05 wurde der Aufwand hinzugerechnet. Im Wirtschaftsjahr 05 hat die X-GmbH offene Gewinnausschüttungen i.H. von 9.000 vorgenommen. Zum 31.12.04 wurde das KSt-Guthaben i.S. des § 37 KStG auf 4.000 und das EK 02 i.S. des § 38 KStG auf 20.000 festgestellt. Das zu versteuernde Einkommen der X-GmbH im Veranlagungszeitraum 05 beträgt 40.000.

Lösung:

Die Höhe der KSt-Schuld der X-GmbH im Veranlagungszeitraum der Umwandlung (05) ermittelt sich wie folgt:

Gem. § 10 UmwStG gelten am Übertragungstichtag als ausgeschüttet

In der Bilanz zum 31.12.05 ausgewiesenes Eigenkapital	85.000
./. Betrag der gem. § 29 Abs. 1, § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG dem <u>steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben ist</u>	<u>25.000</u>
<u>= als ausgeschüttet geltendes Eigenkapital gem. § 10 UmwStG</u>	<u>60.000</u>

KSt-Schuld (25 v.H. von 40.000, § 23 Abs. 1 KStG)	10.000
KSt-Minderung auf Gewinnausschüttung in 05 ¹ : 1/6 von 9.000	- 1.500
verbleibendes KSt-Guthaben = 2.500	

KSt-Minderung nach § 10 UmwStG i.V.m. § 37 KStG 1/6 von 60.000 max. 2.500	- 2.500
KSt-Erhöhung nach § 10 UmwStG i.V.m. § 38 KStG 3/7 von 20.000 ² , höchstens <u>3/10 des Bestandes aus EK 02 von 20.000</u>	<u>+ 6.000</u>
<u>verbleibende KSt-Schuld der X-GmbH im VZ 05</u>	<u>12.000</u>

¹ § 37 Abs. 2a KStG in der Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes - StVergAbG - (BGBl. I 2003 S. 660) ist in dem Beispiel nicht berücksichtigt (Moratorium und Höchstbetrag). Vgl. Rdnrn. 32ff des BMF-Schreibens vom 6. November 2003 zu Übergangsregelungen - IV A 2 - S 1910 - 156/03 -.

² Differenzrechnung:

Leistung i.S. des § 10 UmwStG (81.500 - 25.000)		56.500
Eigenkapital laut Übertragungsbilanz (nach Korrektur der KSt-Rückstellung)	81.500	
abzgl. Nennkapital (nach Anwendung § 29 Abs. 1 KStG n.F.)	-	
<u>abzgl. Einlagekonto auf den steuerlichen Übertragungstichtag</u>	<u>- 25.000</u>	
ausschüttbarer Gewinn	56.500	
<u>abzgl. EK 02 auf den steuerlichen Übertragungstichtag</u>	<u>- 20.000</u>	
<u>verminderter ausschüttbarer Gewinn</u>	<u>36.500</u>	<u>- 36.500</u>
<u>Verwendung EK 02</u>		<u>20.000</u>

Da der bisherige Körperschaftsteuer-Aufwand nur 8.500 beträgt, ist die Körperschaftsteuer-Rückstellung um 3.500 zu erhöhen (bzw. erstmals zu bilden). Durch den zusätzlichen Körperschaftsteuer-Aufwand i.H. von 3.500 verringert sich der Jahresüberschuss auf 16.500 und demzufolge das Eigenkapital laut Steuerbilanz auf 81.500 (bisher 85.000). Allerdings ergibt sich in diesem Beispiel auch bei Zugrundelegung des geänderten Eigenkapitals eine KSt-Schuld i.H. von 12.000.

V. Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft

- 14 § 18 Abs. 4 UmwStG geht der Anwendung des § 7 GewStG vor. Der auf solche Veräußerungs- oder Aufgabegewinne beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags ist bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG)

B. Verschmelzung oder Vermögensübertragung auf eine andere Körperschaft (§§ 11 bis 13 UmwStG)

I. Anwendung der §§ 11 bis 13 UmwStG auf eine Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft

- 15 Auf übereinstimmenden Antrag aller Beteiligten können bei Verschmelzungen einer Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft aus Billigkeitsgründen die Vorschriften der §§ 11 bis 13 UmwStG angewendet werden (Tz. 11.24 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 - a.a.O. -). Der Antrag umfasst auch die in den Rdnrn. 16 und 17 genannten Auswirkungen. Die Tzn. 11.24 bis 11.30 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 - a.a.O. - bleiben im Übrigen unberührt.
- 16 Ist auf die untergehenden Anteile der Muttergesellschaft eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden, so geht eine Wertaufholungsverpflichtung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG auf die Anteile an der Tochtergesellschaft über. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ist anzuwenden.
- 17 Soweit die Anteile an der Muttergesellschaft einbringungsgeboren i.S. des § 21 UmwStG sind, gelten auch die erworbenen Anteile an der Tochtergesellschaft als einbringungsgeboren (vgl. Rdnr. 18).

II. Besteuerung der Gesellschafter der übertragenden Körperschaft (§ 13 UmwStG)

- 18 § 13 Abs. 3 UmwStG ist auch auf Anteile an der übertragenden Gesellschaft anzuwenden, die zu einem Betriebsvermögen gehören. Tz. 13.09 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 ist insoweit überholt.

III. Hinzurechnung nach § 12 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG bei Verschmelzung zwischen Schwestergesellschaften

- 19 Bei Verschmelzungen zwischen Schwestergesellschaften ist ergänzend zu Tz. 12.08 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 - a.a.O. - bei der gemeinsamen Muttergesellschaft eine Hinzurechnung i.S. des § 12 Abs. 2 Satz 2 und 3 UmwStG wegen einer Teilwertabschreibung auf die Anteile an der verschmolzenen Schwestergesellschaft auch dann vorzunehmen, wenn die Beteiligung an der übernehmenden Schwestergesellschaft durch Veräußerung wegfällt.

C. Einbringungstatbestände i.S. des § 20 ff UmwStG

I. Erfassung des eingebrachten Betriebsvermögens im steuerlichen Einlagekonto

- 20 Bei Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG) ist der sich daraus ergebende Eigenkapitalzugang einschließlich in diesem Zusammenhang geleisteter Bareinlagen, soweit er den dem Anteilseigner im Zuge der Einbringung gewährten Teil des Nennkapitals übersteigt, dem steuerlichen Einlagekonto zuzuordnen. Zu Einzelheiten wird auf das BMF-Schreiben vom 4. Juni 2003 zur Anwendung der §§ 27 und 28 KStG (BStBl I S. 366) hingewiesen.

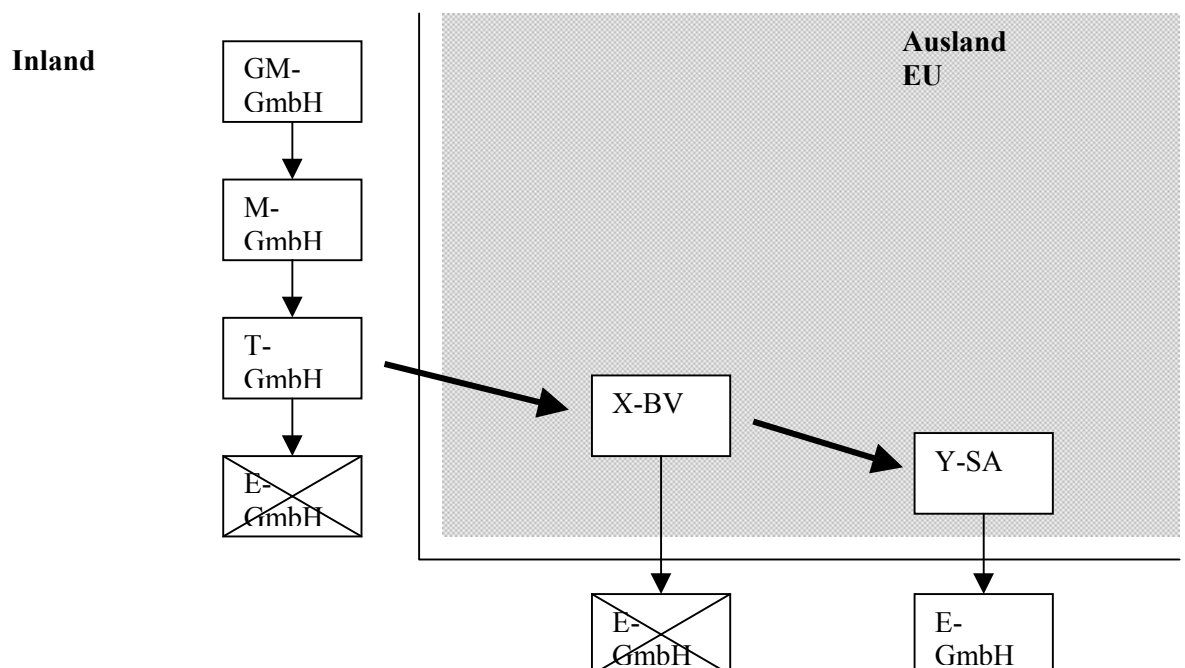
II. Einbringungsgeborene Anteile

- 21 In den Fällen, in denen die Realisierung der stillen Reserven in einbringungsgeborenen Anteilen nach § 3 Nr. 40 Satz 3 und 4 EStG voll steuerpflichtig ist, ist die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 oder 3 EStG nach allgemeinen Grundsätzen zu gewähren, soweit die Einnahmen auf natürliche Personen entfallen.

III. Einbringung in der Europäischen Union (§§ 26 Abs. 2 Satz 1 und 23 Abs. 4 UmwStG)

- 22 § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG in der Fassung des UntStFG ist nur anzuwenden, wenn die übernehmende oder eine dieser nachgeordnete Körperschaft die eingebrachte Beteiligung unmittelbar oder mittelbar veräußert oder auf einen Dritten überträgt.

Beispiel:



Die T-GmbH (T) ist die Einbringende nach § 23 Abs. 4 UmwStG (Einbringung der Anteile an der E-GmbH in die X-BV). Die Anteile an der E-GmbH (E) hat T durch Bargründung erworben.

Alternative 1: Die GM-GmbH (Großmutter) veräußert ihre Beteiligung an der M-GmbH (Mutter).

Lösung:

Es liegt kein Fall des § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vor. § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist nur anzuwenden, wenn die eingebrachten Anteile (an der E) durch die übernehmende Gesellschaft (hier X-BV) oder eine nachgeordnete Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar veräußert werden. Veräußerungen durch übergeordnete Gesellschaften (GM, M und T) werden nicht erfasst.

Alternative 2: T veräußert ihre Anteile an der X-BV

Lösung:

Kein Fall des § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG. Es werden nicht die eingebrachten Anteile veräußert. Die steuerliche Behandlung eines Veräußerungsgewinns richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (§ 8b Abs. 2 und 4 KStG).

Alternative 3: Die Y-SA veräußert die Anteile an E zum Teilwert.

Lösung:

Es liegt grundsätzlich ein Anwendungsfall des § 26 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vor. Die Steuerfreiheit des § 23 Abs. 4 UmwStG für die Einbringung auf der Ebene der T entfällt rückwirkend, wenn die Veräußerung innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung erfolgt. Die steuerliche Behandlung des Einbringungsgewinns richtet sich nach den Vorschriften des Veranlagungszeitraums, in dem die Einbringung erfolgt ist.

D. Gewinnausschüttungen

- 23 Bei der Behandlung von Gewinnausschüttungen und sonstigen Leistungen einer Körperschaft an ihre Anteilseigner gelten die Ausführungen des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 - a.a.O. - unter Berücksichtigung der nachfolgenden Ergänzungen fort. Danach sind folgende Fallgruppen zu unterscheiden:
1. Leistungen, die im letzten Wirtschaftsjahr vor dem steuerlichen Übertragungstichtag bereits erfolgt sind.
 2. Vor dem steuerlichen Übertragungstichtag begründete Ausschüttungsverbindlichkeiten bzw. als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandelnde Rückstellungen.
 3. Leistungen, die erst im Rückwirkungszeitraum abfließen oder begründet werden und nicht unter Nr. 2 fallen.
- 24 Die Leistungen zu Nr. 1 stellen bereits nach den normalen Grundsätzen Leistungen i.S. des §§ 27 Abs. 1 und § 38 KStG dar. Sofern es sich dabei um offene Gewinnausschüttungen handelt, ist § 37 KStG zu beachten.
- 25 Die unter Nr. 2 aufgeführten Beträge gelten als am steuerlichen Übertragungstichtag bei der übertragenden Körperschaft abgeflossen. Bei den Anteilseignern, deren Anteile unter die Rückwirkungsfiktion

des § 2 UmwStG fallen, gelten diese Beträge als am steuerlichen Übertragungstichtag zugeflossen. Für die Anteilseigner, deren Anteile nicht unter die Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG fallen (ausgeschiedene und abgefundene Anteilseigner, siehe Tz. 02.09 und 02.10 des BMF-Schreibens vom 25. März 1998 - a.a.O. -), richtet sich der Zufluss der Leistung nach den allgemeinen Grundsätzen.

- 26 Für die unter Nr. 3 bezeichneten Fälle ist in der Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft noch ein passiver Korrekturposten zu bilden, soweit die Leistungen auf Anteilseigner entfallen, deren Anteile nicht unter die Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG fallen. Dieser passive Korrekturposten ist wie eine zu diesem Stichtag bereits bestehende Ausschüttungsverbindlichkeit zu behandeln, so dass diese Beträge bereits am steuerlichen Übertragungstichtag bei der übertragenden Körperschaft als abgeflossen gelten.

Für die Anteilseigner, deren Anteile unter die Rückwirkungsfiktion fallen, sind diese Beträge so zu behandeln, als hätte diese Leistung bereits der übernehmende Rechtsträger erbracht. Ein passiver Korrekturposten ist insoweit nicht zu bilden.

- 27 Bei Gewinnausschüttungen im Rückwirkungszeitraum, die noch der übertragenden Körperschaft zuzurechnen sind, ist für die Frage, ob die Ausschüttung unter altes oder neues Recht fällt, nicht auf die tatsächliche Zahlung, sondern ggf. auf den fiktiven Abflusszeitpunkt abzustellen.

E. Auswirkungen einer Umwandlung auf das steuerliche Einlagekonto, den Sonderausweis, das KSt-Guthaben und den Bestand des EK 02

I. Übersicht

- 28 Eine Verschmelzung bzw. eine Spaltung führt zu folgenden Kapitalveränderungen bei der übertragenden und bei der übernehmenden Körperschaft; dies gilt für die übertragende Körperschaft auch bei Umwandlung auf ein Personenunternehmen:

	Übertragende Körperschaft	Übernehmende Körperschaft
Verschmelzung und Aufspaltung	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und damit Auflösung eines eventuell bestehenden Sonderausweises i.S. des § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG (§ 29 Abs. 1, § 28 Abs. 2 KStG)	
		Zurechnung der Bestände des steuerlichen Einlagekontos (§ 29 Abs. 2 bzw. 3 KStG), eines KSt-Guthabens und eines Bestands an EK 02 (§ 40 Abs. 1 bzw. 2 KStG)
		Anpassung des Nennkapitals und ggf. Neubildung oder Anpassung eines Sonderausweises (§ 29 Abs. 4, § 28 Abs. 1 und 3 KStG)
Abspaltung	Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals und Auflösung eines eventuell bestehenden Sonderausweises i.S. des § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG (§ 29 Abs. 1, § 28 Abs. 2 KStG)	
	Anteilige Verringerung des KSt-Guthabens und des EK 02 (§ 40 Abs. 2 KStG) sowie des steuerlichen Einlagekontos (§ 29 Abs. 3 KStG)	Anteilige Hinzurechnung des KSt-Guthabens und des EK 02 (§ 40 Abs. 2 KStG) sowie des steuerlichen Einlagekontos (§ 29 Abs. 3 KStG)
	Erhöhung des fiktiv auf Null herabgesetzten Nennkapitals und ggf. Neubildung eines Sonderausweises (§ 29 Abs. 4, § 28 Abs. 1 KStG)	Anpassung des Nennkapitals und ggf. Neubildung oder Anpassung eines Sonderausweises (§ 29 Abs. 4, § 28 Abs. 1 und 3 KStG)

II. Anwendung des § 29 KStG n.F*

1. Sachlicher Anwendungsbereich

- 29 § 29 KStG gilt für Umwandlungen i.S. des § 1 UmwG. Wegen fehlender betragsmäßiger Auswirkung kommt § 29 KStG für Fälle der Ausgliederung i.S. des § 123 Abs. 3 UmwG nicht zur Anwendung.

2. Behandlung bei der übertragenden Körperschaft

a) Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals

- 30 Beim übertragenden Rechtsträger gilt im ersten Schritt das Nennkapital zum steuerlichen Übertragungstichtag als im vollen Umfang herabgesetzt. Auf die fiktive Kapitalherabsetzung ist § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden. Danach verringert sich zunächst ein gegebenenfalls bestehender Sonderausweis auf Null. Der übersteigende Betrag erhöht den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Maßgeblich ist der Bestand des Sonderausweises, der sich am steuerlichen Übertragungstichtag ergibt. Die fiktive Herabsetzung des Nennkapitals gilt auch für den Fall der Abspaltung i.S. des § 123 Abs. 1 und 2 UmwG.

b) Verringerung der Bestände beim steuerlichen Einlagekonto, beim KSt-Guthaben und beim EK 02

- 31 Bei einer Verschmelzung nach § 2 UmwG sowie bei einer Aufspaltung nach § 123 Abs. 1 UmwG verringern sich das steuerliche Einlagekonto, das KSt-Guthaben und das EK 02 des übertragenden Rechtsträgers im vollen Umfang (§ 29 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, 2 KStG, § 40 Abs. 1 bzw. 2 KStG). In den letzten gesonderten Feststellungen auf den Schluss des letzten Wirtschaftsjahres sind die Bestände vor dem Vermögensübergang zum Schluss des letzten Wirtschaftsjahres anzusetzen. Bei einer Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG verringern sich die Bestände des steuerlichen Einlagekontos, des KSt-Guthabens und des EK 02 anteilig in dem in § 29 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG bzw. § 40 Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG genannten Umfang. Die verringerten Bestände sind festzustellen.
- 32 Die Verringerung der Bestände erfolgt jeweils unabhängig von der Rechtsform des übernehmenden Rechtsträgers. Sie ist auch vorzunehmen, soweit eine Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos bei der übernehmenden Körperschaft nach § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG unterbleibt.

c) Anpassung des Nennkapitals bei Abspaltung

- 33 Bei Abspaltung gilt das nach § 29 Abs. 1 KStG als auf Null herabgesetzt geltende Nennkapital des übertragenden Rechtsträgers (Rdnr. 30) als auf den Stand unmittelbar nach der Übertragung erhöht. Für die fiktive Kapitalerhöhung gilt § 28 Abs. 1 KStG entsprechend. Das Nennkapital verringert damit vorrangig das steuerliche Einlagekonto bis zu dessen Verbrauch, ein übersteigender Betrag ist als Sonderausweis zu erfassen. Maßgeblich ist dabei der Bestand des steuerlichen Einlagekontos, der sich nach Anwendung des § 29 Abs. 1 bis 3 KStG ergeben hat.

* KStG 2002 = KStG n.F.
KStG 1999 = KStG a.F.

d) Zusammenfassendes Beispiel

34 Beispiel:

Die X-GmbH (voll eingezahltes Nennkapital 300, davon Sonderausweis 100) wird hälftig abgespalten. Das Nennkapital nach Abspaltung soll 50 betragen.

Lösung:

	Vorspalte	Einlagekonto	Sonderausweis
Anfangsbestand		0	100
Betrag der fiktiven Kapitalherabsetzung	300		
- Verringerung des Sonderausweises	- 100		- 100
Rest, Zugang beim steuerlichen Einlagekonto	200	+ 200	
Zwischenergebnis		200	0
- Abgang des steuerlichen Einlagekontos zu 50%		- 100	
Zwischenergebnis		100	0
Betrag der fiktiven Kapitalerhöhung	50		
Verringerung des steuerlichen Einlagekontos	- 50	- 50	
Schlussbestände		50	0

3. Behandlung bei der übernehmenden Körperschaft

a) Hinzurechnung der Bestände des steuerlichen Einlagekontos, des KSt-Guthabens und des EK 02 bei der übernehmenden Körperschaft

35 Soweit das Vermögen einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft übergeht, erhöhen sich die Bestände des steuerlichen Einlagekontos, des KSt-Guthabens und des EK 02 der übernehmenden Körperschaft nach Maßgabe des § 29 Abs. 2 bzw. 3 KStG und § 40 Abs. 1 bzw. 2 KStG zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt.

b) Beteiligung der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft (Aufwärtsverschmelzung)

36 Ist die übernehmende Körperschaft (Muttergesellschaft) an der übertragenden Körperschaft (Tochtergesellschaft) beteiligt, unterbleibt eine Hinzurechnung des steuerlichen Einlagekontos im Verhältnis der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft (§ 29 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 3 KStG).

Beispiel:

Die Muttergesellschaft **hält** 80 % der Anteile an einer Tochtergesellschaft. Das steuerliche Einlagekonto der Tochtergesellschaft beträgt nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG 100.

Alternative 1:

Die Tochtergesellschaft wird auf die Muttergesellschaft verschmolzen.

Lösung:

Nach § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG erhöht sich das steuerliche Einlagekonto der Muttergesellschaft nur um 20 % von 100 = 20.

Alternative 2:

Die Tochtergesellschaft wird hälftig auf die Muttergesellschaft abgespalten.

Lösung:

Nach § 29 Abs. 3 S. 3 i.V.m. Abs. 2 S. 2 KStG erhöht sich das steuerliche Einlagekonto der Muttergesellschaft um $100 \times 50 \% \times 20 \% = 10$.

- 37 Die Regelung gilt entsprechend, wenn die übernehmende Körperschaft (Muttergesellschaft) mittelbar, z.B. über eine andere Körperschaft (Tochtergesellschaft), an der übertragenden Körperschaft (Enkelgesellschaft) beteiligt ist.

c) Beteiligung der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft (Abwärtsverschmelzung)

- 38 Bei Beteiligung der übertragenden Körperschaft (Muttergesellschaft) an der übernehmenden Körperschaft (Tochtergesellschaft) verringert sich nach § 29 Abs. 2 Satz 3 bzw. Abs. 3 Satz 3 KStG das steuerliche Einlagekonto der Tochtergesellschaft im Verhältnis der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft.
- 39 In den Fällen der Abwärtsverschmelzung finden die Regelungen des § 29 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 KStG entsprechende Anwendung. Bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Tochtergesellschaft auf den Schluss des Umwandlungsjahrs ist daher wie folgt vorzugehen:
1. Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals der Tochtergesellschaft auf Null (§ 29 Abs. 1 KStG)
 2. Verringerung des nach (1) erhöhten Einlagekontos im Verhältnis der Beteiligung der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft (§ 29 Abs. 2 Satz 3 KStG)
 3. Fiktive Herabsetzung des Nennkapitals der Muttergesellschaft auf Null (§ 29 Abs. 1 KStG)
 4. Hinzurechnung des nach (3) erhöhten Einlagekontos der Muttergesellschaft (§ 29 Abs. 2 Satz 1 KStG)
 5. Fiktive Erhöhung des nach (1) auf Null herabgesetzten Nennkapitals der Tochtergesellschaft auf den Stand nach der Übertragung (§ 29 Abs. 4 KStG; Rdnr. 41 ff.)

Beispiel:

Die Muttergesellschaft M (Nennkapital 120, steuerliches Einlagekonto 80 und Sonderausweis 0) wird auf ihre 100%ige Tochtergesellschaft T (Nennkapital 120, steuerliches Einlagekonto 0 und Sonderausweis 50) verschmolzen. Das Nennkapital der T nach Verschmelzung beträgt 240.

Lösung:

Für das steuerliche Einlagekonto und den Sonderausweis der T ergibt sich danach:

	Vorspalte	Einlagekonto	Sonderausweis
Bestand vor der Verschmelzung		0	50
Fiktive Kapitalherabsetzung auf Null	120		
- Verringerung des Sonderausweises	- 50		- 50
Rest, Zugang beim steuerlichen Einlagekonto	70	+ 70	
Zwischenergebnis		70	0
- Verringerung i.H. der Beteiligung M an T		- 70	
Zwischenergebnis		0	0
+ Zugang des steuerlichen Einlagekontos der M (nach Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG n.F.)		+ 80 + 120	
Zwischenergebnis		200	0
Betrag der fiktiven Kapitalerhöhung	240		
Verringerung des steuerlichen Einlagekontos	- 200	- 200	
Rest, Zugang beim Sonderausweis	40	0	40
Bestände nach der Verschmelzung		0	40

- 40 Die Regelung gilt entsprechend, wenn die übertragende Körperschaft (Muttergesellschaft) mittelbar, z.B. über eine andere Körperschaft (Tochtergesellschaft), an der übernehmenden Körperschaft (Enkelgesellschaft) beteiligt ist.

d) Erhöhung des Nennkapitals

- 41 Erhöht die übernehmende Körperschaft im Rahmen der Umwandlung ihr Nennkapital, finden darauf die Regelungen des § 28 Abs. 1 KStG entsprechende Anwendung (§ 29 Abs. 4 KStG). Das gilt allerdings nicht, soweit die Kapitalerhöhung auf baren Zuzahlungen bzw. Sacheinlagen beruht. Wurden in dem Wirtschaftsjahr im Rahmen oder außerhalb von Umwandlungsvorgängen weitere Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln vorgenommen, sind diese für die Anwendung des § 28 Abs. 1 KStG zusammenzurechnen.

e) Zusammenfassendes Beispiel

- 42 Auf die M-GmbH wird die T-GmbH, an der sie zu 50 % beteiligt ist, verschmolzen. Das nach § 29 Abs. 2 Satz 1 KStG zuzurechnende steuerliche Einlagekonto der T-GmbH beträgt 400. Der Sonderausweis der M-GmbH beträgt 100, der Bestand des steuerlichen Einlagenkontos 0. Im Rahmen der Umwandlung wird das Nennkapital um 120 erhöht, wovon 70 auf bare Zuzahlungen entfallen. Nach der Verschmelzung wird das Nennkapital der M-GmbH durch Umwandlung von Rücklagen um weitere 100 erhöht.

	Vorspalte	Einlagekonto	Sonderausweis
Bestand vor Umwandlung		0	100
Zugang steuerliches Einlagekonto der T-GmbH	400		
- Kürzung nach § 29 Abs. 2 Satz 2 KStG (50 %)	- 200		
Rest, Zugang steuerliches Einlagekonto	200	+ 200	
Zwischenergebnis		200	100
Anpassung des Nennkapitals (Erhöhung um insgesamt 220 abzgl. bare Zuzahlungen i.H. von 70)	150		
Vorrangige Verwendung des Einlagekontos	- 150	- 150	
Zwischenergebnis		50	100
Verrechnung des Sonderausweises mit dem positivem steuerlichen Einlagekonto zum Schluss des Wirtschaftsjahrs (§ 28 Abs. 3 KStG)		- 50	- 50
Schlussbestände		0	50

F. Anwendung des neuen Umwandlungssteuerrechts (§ 27 Abs. 1a UmwStG)

I. Allgemeines

- 43 Nach § 27 Abs. 1a Satz 1 UmwStG sind die Vorschriften des UmwStG in der Fassung des StSenkG erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen der steuerliche Übertragungsstichtag in dem ersten Wirtschaftsjahr der **übertragenden** Körperschaft liegt, für das das KStG n.F. erstmals anzuwenden ist. Maßgebend ist dabei das (fiktive) Wirtschaftsjahr, das die Übertragerin haben würde, wenn sie weiterbestünde.

Beispiel:

Die X-GmbH hat ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr. Im Jahr 2001 wird ihre rückwirkende Verschmelzung zum 30.11.2000 auf die Y-GmbH beschlossen und im Handelsregister eingetragen. Das für die Anwendung des § 27 Abs. 1a UmwStG maßgebliche Wirtschaftsjahr ist das Wirtschaftsjahr vom 01.01.2001 bis zum 31.12.2001. Da der Übertragungsstichtag in dem Wirtschaftsjahr 01.01.2000 bis 31.12.2000 liegt, auf das noch das KStG a.F.

anzuwenden ist, finden die Regelungen des UmwStG in der Fassung des StSenkG noch keine Anwendung.

II. Umwandlungen mit steuerlicher Rückwirkung auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person während des Systemwechsels

- 44 In den Fällen der Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung gelten nach § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG die steuerlichen Rechtsfolgen als frühestens **zu Beginn** des Wirtschaftsjahres (Rdnr. 43) bewirkt, für das das KStG in der Fassung des StSenkG erstmals anzuwenden wäre. Der Übertragungstichtag wird dadurch auf den ersten Tag dieses Wirtschaftsjahres verlagert. Auf den Schluss des letzten vor dem steuerlichen Übertragungstichtag endenden Wirtschaftsjahres erfolgt die Umgliederung gem. § 36 KStG. Auf den steuerlichen Übertragungstichtag sind die Bestände nach den §§ 27, 28, 37 und 38 KStG n.F. festzustellen. Diese Bestände sind für die Anwendung der §§ 7 und 10 UmwStG zugrunde zu legen. Die Festsetzung der Körperschaftsteuer unter Anwendung des § 10 UmwStG ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das das KStG in der Fassung des StSenkG erstmals anzuwenden wäre.

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum Stichtag 31.12.2000 auf die Y-OHG verschmolzen. Anmeldung und Eintragung der Verschmelzung erfolgen im Jahr 2001.

Würde die X-GmbH weiter bestehen, wäre im Wirtschaftsjahr 01 erstmals das neue KSt-Recht anzuwenden. Der steuerliche Übertragungstichtag wird daher gem. § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres verlagert (01.01.01). Zum 31.12.2000 sind die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 KStG umzugliedern. Auf den 01.01.2001 sind die Bestände des steuerlichen Einlagekontos i.S. des § 27 KStG n.F., des Sonderausweises i.S. des § 28 KStG n.F., des KSt-Guthabens i.S. des § 37 KStG n.F. und des Teilbetrags EK 02 i.S. des § 38 KStG n.F. festzustellen; sie sind für die Anwendung der §§ 7 und 10 UmwStG zugrunde zu legen. Eine Körperschaftsteuerfestsetzung zur Anwendung des § 10 UmwStG ist für den Veranlagungszeitraum 2001 vorzunehmen.

- 45 Die Regelung des § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG gilt für den Vermögensübergang durch Verschmelzung, sowie durch Auf- oder Abspaltung und den Formwechsel von einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person (§§ 3 bis 10, 14, 16 UmwStG), nicht hingegen für die übrigen Umwandlungen. Sie gilt ausschließlich für Umwandlungen, die in den Systemwechsel fallen (2000/2001 bzw. 2001/2002 bei abweichendem Wirtschaftsjahr).

G. Vermögensübertragung zwischen Körperschaften in der Übergangszeit

I. Allgemeines

- 46 Für Vermögensübertragungen zwischen Körperschaften in der Übergangszeit sind die Sondervorschriften des § 27 Abs. 1a UmwStG nicht anzuwenden (vgl. Rdnr. 45). Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze.

Die nachfolgenden Beispiele stellen die Auswirkungen dar, die sich ergeben, wenn für die übertragende Körperschaft und die übernehmende Körperschaft unterschiedliches Körperschaftsteuerrecht zur Anwendung kommt

II. Für die übertragende Körperschaft gilt bereits das KStG n.F. und für die übernehmende Körperschaft gilt noch das KStG a.F.

47

Beispiel:

Die X-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) wird zum 01.07.2001 auf die Y-GmbH (abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis 30.06.) verschmolzen. Steuerlicher Übertragungsstichtag ist der 30.06.2001.

Lösung:

1. Auswirkungen bei der übertragenden X-GmbH:

- a) Zum 31.12.2000 Umgliederung der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 KStG n.F. und Feststellung nach § 36 Abs. 7 KStG n.F.
- b) Zum steuerlichen Übertragungsstichtag (30.06.2001) ist zunächst eine fiktive Nennkapitalherabsetzung nach § 29 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 2 S. 1 KStG n.F. entsprechend Rdnr. 30 vorzunehmen.
- c) Daran anschließend sind die Bestände auf diesen Stichtag nach den §§ 27 und 38 KStG n.F. gesondert festzustellen und das KSt-Guthaben nach § 37 KStG n.F. zu ermitteln (vgl. Rdnr. 31).

2. Auswirkungen bei der übernehmenden Y-GmbH:

- a) Zum 30.06.2001 Umgliederung der Teilbeträge des eigenen verwendbaren Eigenkapitals nach § 36 KStG n.F. und Feststellung nach § 36 Abs. 7 KStG n.F.
- b) Die bei der X-GmbH festgestellten Bestände nach §§ 27 und 38 KStG n.F. sind den eigenen Beständen der Y-GmbH (§ 29 Abs. 2 und § 40 Abs. 1 KStG n.F.) zuzurechnen. Weiter ist bei der Y-GmbH zum 30.06.2001 das bei der X-GmbH ermittelte KSt-Guthaben i.S. des § 37 KStG n.F. zuzurechnen. Leistungen im Wirtschaftsjahr 2001/2002, die von der Y-GmbH vorgenommen werden, können bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen bereits zu einer Verringerung der von der X-GmbH übernommenen Bestände und insoweit auch zu einer Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer führen.
- c) Bezüglich des steuerlichen Einlagekontos ist § 29 Abs. 2 Sätze 2 und 3 KStG n.F. zu beachten (vgl. Rdnr. 36).
- d) Soweit bei der Y-GmbH im Rahmen der Verschmelzung eine Kapitalerhöhung stattgefunden hat, kann dies nach § 29 Abs. 4 KStG i.V.m. § 28 Abs. 1 KStG n.F. zur Bildung eines Sonderausweises führen (vgl. Rdnr. 41).

III. Für die übertragende Körperschaft gilt noch das KStG a.F. und für die übernehmende Körperschaft gilt bereits das KStG n.F.

48

Beispiel

Die X-GmbH (abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.07. - 30.06.) wird zum 01.07.2001 auf die Y-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) verschmolzen. Steuerlicher Übertragungstichtag ist der 30.06.2001.

Lösung:

1. Auswirkungen bei der übertragenden X-GmbH:

- a) Der steuerliche Übertragungstichtag fällt in das Wirtschaftsjahr 2000/2001, für das noch das KStG a.F. gilt.
- b) Zum 30.06.2001 werden die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals nach § 47 Abs. 1 KStG a.F. festgestellt.
- c) Eine Umgliederung i.S. des § 36 KStG n.F. und eine fiktive Kapitalherabsetzung nach § 29 KStG n.F. findet bei der X-GmbH nicht statt, weil für die X-GmbH das neue Körperschaftsteuerrecht nicht mehr zur Anwendung kommt. Dies kann erst auf der Ebene der Y-GmbH stattfinden.

2. Auswirkungen bei der übernehmenden Y-GmbH:

- a) Am steuerlichen Übertragungstichtag gilt bei der übernehmenden Y-GmbH bereits das neue Körperschaftsteuerrecht. Die Umgliederung nach § 36 KStG n.F. für ihr eigenes verwendbares Eigenkapital wurde bei ihr bereits auf den 31.12.2000 durchgeführt.
- b) Um die von der X-GmbH übernommenen Teilbeträge i.S. des § 30 KStG a.F. den bereits nach § 36 KStG n.F. umgegliederten Beständen hinzurechnen zu können, ist wie folgt vorzugehen:
 - In einer Nebenrechnung sind zunächst die von der X-GmbH übernommenen Teilbeträge in analoger Anwendung des § 36 KStG n.F. umzugliedern.
 - Aus einem positiven Endbestand des Teilbetrags EK 40 ist in analoger Anwendung des § 37 KStG n.F. das übernommene KSt-Guthaben zu ermitteln.
 - Entsprechend § 29 Abs. 1 KStG erfolgt die fiktive Herabsetzung des Nennkapitals der X-GmbH mit entsprechender Neutralisierung eines übernommenen Sonderausweises und Erhöhung des übernommenen Bestands des steuerlichen Einlagekontos.
 - Die sich aufgrund der Nebenrechnung ergebenden Bestände sind den entsprechenden Beständen der Y-GmbH zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Übertragung hinzuzurechnen. Ein übernommenes Körperschaftsteuer-Guthaben kann noch nicht zu einer Körperschaftsteuer-Minderung, ein übernommener Bestand des EK 02 noch nicht zu einer Körperschaftsteuer-Erhöhung für Leistungen dieses Wirtschaftsjahrs führen. Einlagerückzahlungen unter Nutzung des übernommenen Bestands des steuerlichen Einlagekontos sind ebenfalls nicht möglich.

- c) Soweit bei der Y-GmbH im Rahmen der Verschmelzung eine Kapitalerhöhung stattgefunden hat, kann dies nach § 29 Abs. 4 KStG i.V.m. § 28 Abs. 1 KStG n.F. zur Bildung eines Sonderausweises führen (vgl. Rdnr. 41).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.