

§ 29 Kapitalveränderungen bei Umwandlungen

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169), zuletzt geändert durch SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4)

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

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

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

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

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

(6) ¹War für die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung ein Einlagekonto bisher nicht festzustellen, tritt für die Anwendung der vorstehenden Absätze an die Stelle des Einlagekontos der Bestand der nicht in das Nennkapi-

tal geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs. ²§ 27 Abs. 8 gilt entsprechend.

Autor: Dr. Holger *Berninghaus*, Richter am FG, Kassel

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna *Hey*, Köln

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 29

I. Grundinformation zu § 29	1	V. Geltungsbereich des § 29	5
II. Rechtsentwicklung des § 29	2	VI. Verhältnis des § 29 zu anderen	
III. Bedeutung des § 29	3	Vorschriften	6
IV. Vereinbarkeit des § 29 mit höher-			
rangigem Recht	4		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Vorbereitende Umgliederung des Nennkapitals (1. Schritt)

I. Umwandlungsfall	10	2. Kapitalgesellschaft als überneh-	
II. Fiktive Kapitalherabsetzung		mender Rechtsträger	12
1. Übertragende Kapitalgesellschaft .	11		

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Konsolidierung der Einlagekonten bei Verschmelzung (2. Schritt, Variante 1)

I. Übergang des Einlagekontos auf		1. Beteiligung des Übernehmers an	
die übernehmende Körperschaft		der übertragenden Kapitalgesell-	
(Abs. 2 Satz 1)		schaft	24
1. Beteiligte Rechtsträger	20	2. Kein Übergang des Einlagekontos	25
2. Vermögensübergang durch Ver-		III. Kürzung bei Abwärtsverschmel-	
schmelzung	21	zung (downstream merger)	
3. Zusammenführung der Einlage-		(Abs. 2 Satz 3)	
konten	23	1. Beteiligung der übertragenden Ka-	
II. Übergangssperre bei Aufwärts-		pitalgesellschaft am Übernehmer .	26
verschmelzung (upstream mer-		2. Minderung des Einlagekontos	
ger) (Abs. 2 Satz 2)		beim Übernehmer	27

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Konsolidierung der Einlagekonten bei Spaltung (2. Schritt, Variante 2)

I. Zurechnung des Einlagekontos		II. Zurechnung des Einlagekontos	
nach Maßgabe des Umtauschver-		nach dem Verhältnis der gemein-	
hältnisses (Abs. 3 Satz 1)		nen Werte (Abs. 3 Satz 2)	33
1. Beteiligte Rechtsträger und betrof-		III. Aufwärts- und Abwärtsspaltung	
fene Vorgänge	30	(Abs. 3 Satz 3)	34
2. Verteilung des Einlagekontos der		IV. Abspaltung auf eine Personenge-	
übertragenden Kapitalgesellschaft		sellschaft (Abs. 3 Satz 4)	35
a) Aufspaltung	31		
b) Abspaltung	32		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerliche Nachbildung des neuen Nennkapitals (3. Schritt)**

<p>I. Tatbestand: Abschluss des 2. Schritts nach Abs. 2 bzw. Abs. 3</p> <p>1. Umwandlungsbeteiligte Kapitalgesellschaft 40</p> <p>2. Anpassungsbedürftigkeit 41</p>	<p>II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 28 Abs. 1 und Abs. 3</p> <p>1. Verweisung auf § 28 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 42</p> <p>2. Verweisung auf § 28 Abs. 1 Satz 4 43</p> <p>3. Verweisung auf § 28 Abs. 3 44</p>
--	--

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Anwendung bei anderen Rechtssubjekten

<p>I. Andere ausschüttungsfähige Körperschaften und Personenvereinigungen 50</p>	<p>II. Sinngemäße Anwendung der Abs. 1 bis 4 51</p>
---	--

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Einlagenbestand bei ausländischen Rechtssubjekten**

<p>I. Einlagenbestand ohne Einlagekonto (Abs. 6 Satz 1)</p> <p>1. Fehlende gesonderte Feststellung des Einlagenbestands 60</p>	<p>2. Ersatzweise Berücksichtigung des tatsächlichen Einlagenbestands . . . 61</p> <p>II. Entsprechende Anwendung des § 27 Abs. 8 (Abs. 6 Satz 2) 62</p>
---	---

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 29

Schrifttum: Müller/Maiterth, Die Anpassung des steuerlichen Einlagekontos bei der Verschmelzung von Körperschaften im neuen Steuerrecht, DStR 2001, 1229; Förster/van Lishaut, Das körperschaftsteuerliche Eigenkapital iSd. §§ 27–29 KStG 2001, FR 2002, 1205 (Teil 1), FR 2002, 1257 (Teil 2); Müller/Maiterth, Die Anpassung des steuerlichen Eigenkapitalausweises von Körperschaften bei Kapitalveränderungen in Umwandlungsfällen, DStR 2002, 746; Voß/Unbescheid, Kein Doppelausweis bei Kapitalerhöhungen/Keine Anpassung der Rücklagen sowie kein Übergang des Sonderausweises in Umwandlungsfällen, FR 2002, 507; Mayer, Umtauschverhältnis und gemeine Werte als systemwidriger Aufteilungsmaßstab für das steuerliche Einlagekonto bei Auf- und Abspaltungen, DB 2008, 888; Schießl, Erstmalige Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos von ausländischen Körperschaften im Fall der Hereinverschmelzung, DStZ 2008, 852; Stadler/Jetter, Grenzüberschreitende Verschmelzung von Kapitalgesellschaften und steuerliches Einlagekonto, IStR 2009, 336; Bahns, „Down-stream“-Abspaltung ohne Kapitalerhöhung bei Kapitalgesellschaften – eine Alternative zur Ausgliederung; Figna/Fürstenau, Steuerliche Praxisfragen bei grenzüberschreitenden Verschmelzungen, BB-Special 2010, Nr. 1, 12; Ott, 30 Jahre Spaltung von Kapitalgesellschaften – Gelöste und ungelöste ertragsteuerliche Probleme, in Unternehmensbesteuerung, FS Norbert Herzig, München 2010, 729; Nitzschke, Das steuerliche Einlagekonto bei Aufwärts- und Abwärts-spaltungen von Kapitalgesellschaften, Ubg 2015, 54; Brühl, Materielle Tatbestandswirkung in § 29 Abs. 2 KStG, DStZ 2016, 689; Endert, Auswirkungen einer Upstream-Abspaltung auf das steuerliche Einlagekonto, Ubg 2017, 15.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Anwendungserlass zu §§ 27, 28; BMF v. 26.8.2003 – IV A 2 - S 2760 - 4/03, BStBl. I 2003, 434; BMF v. 16.12.2003 – IV A 2 - S 1978 - 16/03, BStBl. I 2003, 786; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl. I 2011, 1314, AEUmwStG 2006; BMF v. 27.11.2013 – IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl. I 2013, 1615.

1 I. Grundinformation zu § 29

Die Vorschrift ergänzt §§ 27, 28, indem sie als *lex specialis* Regelungen über das Schicksal des Bestands des stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 und eines eventuell bestehenden Sonderausweises iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 für den Fall trifft, dass das Vermögen der von §§ 27, 28 betroffenen KapGes. (bzw. entsprechender anderer KStSubjekte) oder Teile hiervon infolge eines Umwandlungsvorgangs iSd. § 1 UmwG auf einen anderen Rechtsträger (zB auf eine iSv. §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 4 ebenfalls feststellungspflichtige andere KapGes.) übergeht bzw. übergehen. Da das Einlagekonto und der Sonderausweis das stl. Spiegelbild von Teilen des durch die Umwandlung nunmehr auf mehrere Rechtsträger verteilten Vermögens darstellen, waren Regelungen über die Rechtsnachfolge hinsichtlich dieser stl. bedeutsamen Positionen erforderlich, die der Gesetzgeber in § 29 zusammengefasst hat. In diesem Zusammenhang ordnet die Vorschrift auch an, wie mit dem aufgrund der Umwandlung veränderten Nennkapital einer hieran beteiligten KapGes. (bzw. eines anderen KStSubjektes) stl. weiter zu verfahren ist.

2 II. Rechtsentwicklung des § 29

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): § 29 wird neu gefasst. Im Zuge des Wechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren und des dadurch bedingten Wegfalls der vEK-Gliederung nach §§ 27-47 KStG 1999 regelt die Vorschrift nun die Folgen einer Umwandlung iSd. § 1 UmwG auf das stl. EK und nimmt dabei die vormals zT bereits in § 27 Abs. 6 und 7 und § 28 Satz 7 enthaltenen Regelungen in sich auf. Die durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) ursprünglich zum gleichen Zeitpunkt eingeführte, nach § 34 Abs. 4 Satz 2 aber nie zur Anwendung gekommene Vorgängerefassung des § 29 enthielt noch eine dem § 47 Abs. 2 Nr. 2 und 3 KStG 1999 entsprechende Bestimmung zur Grundlagenbescheidwirkung des KStBescheids, die jedoch anlässlich einer Überarbeitung des neuen KStRegimes für entbehrlich erachtet wurde (BTDrucks. 14/6882, 38).

EURLUmG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310, ber. BGBl. I 2004, 3843): Die nach Abs. 1 für die übertragende KapGes. geltende fiktive Kapitalherabsetzung wird auf die an einer Abwärtsverschmelzung (*downstream merger*) beteiligte übernehmende KapGes. erweitert. Dies entspricht der zuvor durch BMF v. 16.12.2003 (BStBl. I 2003, 786, Rz. 39) vorgegebenen einheitlichen Verwaltungspraxis.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782, ber. BGBl. I 2007, 68; BStBl. I 2007, 4): In Abs. 5 wird durch Einfügung der Worte „unbeschränkt steuerpflichtige“ klargestellt, dass § 29 auf beschränkt stpfl. KStSubjekte keine Anwendung findet (vgl. § 27 Abs. 7). Ein neuer Abs. 6 trifft ergänzende Regelungen für grenzüberschreitende Verschmelzungen iSd. §§ 122a ff. UmwG.

3 III. Bedeutung des § 29

§ 29 ist immer dann zu beachten, wenn mindestens eine oder mehrere KapGes. (oder andere KStSubjekte iSd. Abs. 5) an einem Umwandlungsvorgang iSd. § 1 UmwG beteiligt ist bzw. sind. Auch wenn keine der beteiligten Rechtsträger über einen Einlagenbestand iSd. § 27 Abs. 1 Satz 1 oder einen Sonderausweis iSd. § 28

Abs. 1 Satz 3 verfügt (dh. die entsprechenden Feststellungsbescheide einen Bestand von 0 € ausweisen), sind zumindest die Vorschriften des § 29 über das stl. Schicksal des Nennkapitals der übertragenden KapGes. zu bedenken.

Prüfungsreihenfolge in der Praxis: In der praktischen Rechtsanwendung vollzieht sich die Anwendung des § 29 aus Anlass eines handelsrechtl. Umwandlungsvorgangs in drei Schritten, und zwar für den Grundfall in der für Steuerzwecke fingierten Umgliederung des Nennkapitals der übertragenden KapGes. auf deren stl. Einlagekonto (Abs. 1, „1. Schritt“), dem vollumfänglichen oder anteiligen Übergang des so erhöhten stl. Einlagekontos der übertragenden KapGes. auf die übernehmende KapGes. (Abs. 2 und 3, „2. Schritt“) und schließlich (Abs. 4, „3. Schritt“) in der stl. Nachbildung des handelsrechtl. veränderten Nennkapitals der übernehmenden KapGes. unter Verwendung des übergegangenen (das Nennkapital der übertragenden KapGes. enthaltenden) Einlagenbestands (s. die schematischen Übersichten im AEUmwStG 2006 des BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.01; *Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 6 [6/2017]; vgl. zur früheren Schrittfolge nach dem Anrechnungsverfahren *Müller/Maiterth*, DStR 2001, 1229 [1230]). Flankierend zu den sich bereits aus der Reihenfolge der Abs. 1 bis 4 ergebenden drei Schritten, die grds. auf die Beteiligung von KapGes. am Umwandlungsvorgang zugeschnitten sind, enthält Abs. 5 eine mit § 27 Abs. 7 vergleichbare Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf bestimmte sonstige bedeutsame KStSubjekte (Einzelheiten s. Anm. 5) und Abs. 6 eine auf § 27 Abs. 8 verweisende Hilfskonstruktion für die Fälle einer grenzüberschreitenden Hereinverschmelzung nach §§ 122a ff. UmwG i d F des SEStEG (s. Anm. 60 ff.).

Rechtssystematische Einordnung: Bei § 29 handelt es in erster Linie um eine technische Vorschrift, deren simpler Zweck sich aus dem Erfordernis einer Rechtsnachfolgenanordnung für die durch die Umwandlung veränderten Bestandteile des stl. EK der beteiligten Rechtsträger erklärt. Bemerkenswert ist dabei, dass es zu einer direkten stl. Rechtsnachfolge nur in Bezug auf den Bestand des stl. Einlagekontos kommt (s. Abs. 2 und Abs. 3), sofern nicht ein beteiligungsbezogener doppelter EK-Ausweis die Konsolidierung der Einlagenbestände ganz oder teilweise verhindert (Abs. 2 Satz 2 und 3 iVm. Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 24 ff.). Bezüglich der stl. Zusammensetzung des Nennkapitals iSd. § 28 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 (s. § 28 Anm. 1) hat sich der Gesetzgeber gegen eine unmittelbare Rechtsnachfolge entschieden. Stattdessen hat er § 29 insoweit als eine Art stl. „Kläranlage“ konstruiert, die im Grundfall von einer vorgeschalteten fiktiven Auflösung des Nennkapitals der übertragenden KapGes. (Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 2) und einer anschließenden stl. Neubildung bei der übernehmenden KapGes. (Abs. 4 iVm. § 28 Abs. 1, bei Abspaltung zusätzlich auch bei der übertragenden KapGes.) ausgeht. Da § 29 an einigen Stellen im Übrigen nicht ohne typisierende Regelungen auskommt (s. zB Anm. 4 u. Anm. 25), geht die Bedeutung der Vorschrift wegen der hierdurch bedingten Eingriffe in Rechtspositionen der KapGes. und ihrer Anteilseigner letztlich zT über den ansonsten eher technischen Charakter hinaus.

IV. Vereinbarkeit des § 29 mit höherrangigem Recht

4

EU-Recht: Soweit eine ausländ. übertragende KapGes. nach Abs. 6 mangels bisheriger Führung eines stl. Einlagekontos die Obliegenheit trifft, ihre „nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen“ im Wege einer rückschauenden Schattenrechnung nachträglich zu ermitteln (s. Anm. 61), stellen sich die gleichen praktischen

Probleme wie bei Anwendung der §§ 27, 28. Die hierdurch entstehenden Schwierigkeiten sind uE im Interesse einer kohärenten Besteuerung insgesamt noch verhältnismäßig und daher hinzunehmen, weshalb sie nicht gegen die Kapitalverkehrs- oder Niederlassungsfreiheit verstoßen (s. hierzu sowie zur Einbeziehung von Drittstaatengesellschaften § 27 Anm. 15 und § 28 Anm. 4).

Verfassungsrecht: Soweit Abs. 2 Sätze 2 und 3 (ggf. iVm. Abs. 3 Satz 3) wegen ihrer typisierenden Anknüpfung an die Beteiligung am Nennkapital bei disproportionalen Einlagen der übernehmenden KapGes. zu einer sachlich unzutreffenden Zurechnung des stl. Einlagekontos der übertragenden KapGes. (s. Anm. 25) bzw. zu einer nicht realitätsgerechten Kürzung des stl. Einlagekontos der Übernehmerin (s. Anm. 27) führen und dadurch der allgemeine Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG berührt wird, sind diese Fehldifferenzierungen uE wegen des durch die Vorschriften erreichten Vereinfachungseffekts gerechtfertigt. Die gleichheitskonforme Ermittlung der Herkunft der auf dem stl. Einlagekonto abgebildeten Einlagen würde sowohl für die beteiligten KapGes. als auch für das FA einen überbordenden Ermittlungs- und Verwaltungsaufwand mit sich bringen. Das Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 2 müsste grds. um die Mittelherkunft erweitert, das Problem der Zuordnung von Einlagen ausgeschiedener Anteilseigner gelöst und eine besondere anteilseignerbezogene Verwendungsreihenfolge bei Leistungen iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 etabliert werden. Die verfassungsrechtl. Grenzen einer aus Vereinfachungsgründen typisierenden Rechtsnorm (s. Einf. ESt. Anm. 200 und 266) sind vor diesem Hintergrund noch gewahrt. Hinsichtlich des iSv. Art. 3 Abs. 1 GG noch akzeptablen Maßes an Realitätstreue der Typisierung kann sich der Gesetzgeber darauf berufen, dass KapGesBeteiligungen im Rechtsverkehr üblicherweise ungeachtet der evtl. bestehenden weiteren Einlagen durch einen Prozentsatz des Nennkapitals ausgedrückt werden. Die durch Abs. 2 Satz 3 eintretende „Vernichtung“ von Einlagen ausgeschiedener Gesellschafter ist hinzunehmen, weil kein Grund ersichtlich ist, solche wie eigene Einlagen der verbliebenen Anteilseigner zu behandeln, was jedoch der Fall wäre, wenn auch diese dem Einlagekonto weiter gutgeschrieben würden (FG Ba.-Württ. v. 5.6.2014 – 3 K 3223/12, EFG 2014, 1612, rkr.). Die verbleibenden negativen Folgen des Abs. 2 Sätze 2 und 3 können ggf. durch die Wahl einer anderen Rechtsform (PersGes. bzw. Mitunternehmerschaft) vermieden werden.

5 V. Geltungsbereich des § 29

Sachlicher Geltungsbereich: Die in der Rechtsanwendung des § 29 zu durchlaufenden drei Schritte (s. Anm. 3) knüpfen an jeweils unterschiedliche handelsrechtl. Tatbestände an, weshalb sie nicht in allen Fällen einschlägig sind. Demzufolge ist auch der sachliche Anwendungsbereich der Abs. 1 bis 4 (ggf. iVm. Abs. 5 und Abs. 6) nicht identisch.

- *Umgliederung des Nennkapitals (Abs. 1):* Die in Abs. 1 enthaltene stl. Fiktion einer Kapitalherabsetzung bei der übertragenden KapGes. gilt durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 UmwG dem Grunde nach für sämtliche unter das UmwG fallende Verschmelzungen (§§ 2 ff. UmwG; ggf. iVm. §§ 122a ff. UmwG), Spaltungen (§§ 123 ff. UmwG), Vermögensübertragungen (§§ 174 ff. UmwG) und Formwechsel (§§ 190 ff. UmwG), soweit der persönliche Geltungsbereich des Abs. 1 eröffnet ist. Schlichte Einbringungsvorgänge iSd. § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG und Anteilstauschgeschäfte iSd. § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG ohne handelsrechtl. Gesamtrechtsnachfolge sind dagegen von der Verweisung auf § 1

UmwG nicht umfasst. Der Verweis auf die Ausgliederung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UmwG iVm. § 123 Abs. 3 UmwG geht nach hM mangels stl. Relevanz ebenso ins Leere wie derjenige auf den Formwechsel einer KapGes. in eine KapGes. (Einzelheiten s. Anm. 10). In den Fällen des Abs. 5 (s. Anm. 51) kann die Fiktion nach Abs. 1 der Sache nach nur greifen, wenn der Rechtsträger seinem Statut nach über iSv. § 28 Abs. 2 herabsetzbares Nennkapital verfügt, das neben dem Einlagekonto als zusätzlicher EK-Speicher dient (s. § 28 Anm. 10).

- ▶ **Konsolidierung der Einlagekonten (Abs. 2 und 3):** Der im zweiten Schritt angelegte Übergang des stl. Einlagekontos auf den übernehmenden Rechtsträger erfordert im Verschmelzungsfall (§§ 2 ff. UmwG; ggf. iVm. §§ 122a ff. UmwG) nur eine Regelung für Verschmelzungen auf andere Körperschaften iSd. §§ 11 ff. UmwStG. Diese befindet sich in Abs. 2. Bei Verschmelzung auf eine PersGes. oder natürliche Person iSd. §§ 3 ff. UmwStG entfällt der Regelungszweck des § 29, da diese Rechtsträger über ein stl. Einlagekonto iSd. § 27 Abs. 1 nicht verfügen. Eine Nullfeststellung des Einlagekontos der durch die Verschmelzung untergehenden übertragenden KapGes. unterbleibt. Abs. 2 Satz 2 betrifft die Aufwärtsverschmelzung (*upstream merger*) und Abs. 2 Satz 3 (iVm. Abs. 1) die Abwärtsverschmelzung (*downstream merger*). Auch in den von Abs. 3 geregelten Fällen der Auf- (§ 123 Abs. 1 UmwG) und Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) einer KapGes. (ggf. auch als abspaltender Anteilstausch iSd. § 21 UmwStG) besteht Regelungsbedarf nur bei Beteiligung einer anderen Körperschaft als übernehmendem Rechtsträger (vgl. § 15 UmwStG). Eine ergänzende Regelung war nur hinsichtlich des bei der KapGes. verbleibenden stl. Einlagekontos im Falle der Abspaltung auf eine PersGes. iSv. § 123 Abs. 2 UmwG iVm. § 16 UmwStG erforderlich (Abs. 3 Satz 4). Für die Aufwärts- und Abwärtsspaltung verweist Abs. 3 Satz 3 auf Abs. 2 Sätze 2 und 3.
- ▶ **Kapitalanpassung (Abs. 4):** Spiegelbildlich zur Herabsetzung des Nennkapitals der übertragenden KapGes. nach Abs. 1 bildet Abs. 4 in einem letzten Schritt die handelsrechtl. Erhöhung des Nennkapitals des übernehmenden Rechtsträgers für Steuerzwecke nach, wobei die Vorschrift insgesamt auf § 28 Abs. 1 und 3 verweist. Im Fall der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) ist zusätzlich eine Kapitalanpassung bei der übertragenden KapGes. erforderlich, da diese durch den Umwandlungsvorgang nicht untergeht. Der sachliche Geltungsbereich des Abs. 4 richtet sich nach dem des jeweils zuvor gem. Abs. 1 bis 3 beurteilten Schritt (ggf. iVm. Abs. 5 oder Abs. 6).

Persönlicher Geltungsbereich: Auch der subjektive Anwendungsbereich des § 29 hängt vom jeweils betroffenen Umwandlungsvorgang ab, wobei zweckmäßigerweise zwischen den in § 29 enthaltenen Regelungen für übertragende und übernehmende Rechtsträger unterschieden wird.

- ▶ **Übertragende Rechtsträger:** Nach Abs. 1 bis 4 sind als übertragende Rechtssubjekte nur KapGes. im Sinne der Legaldefinition des § 1 Abs. 1 Nr. 1 betroffen (s. § 27 Anm. 25), wobei die Abs. 1 bis 4 aufgrund der insoweit fehlenden gesetzlichen Einschränkung (anders als Abs. 5) die unbeschränkte StPfl. der KapGes. nicht voraussetzen. Da die Anwendung der für den übertragenden Rechtsträger vorgesehenen stl. Rechtsfolgen der Abs. 1 bis 4 jedoch die Führung eines stl. Einlagekontos voraussetzt (was nach § 27 Abs. 1 Satz 1 nur für unbeschränkt stpfl. KapGes. vorgesehen ist), kommen die Abs. 1 bis 4 in dem von ihnen jeweils geregelten Grundfall faktisch nur für iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. übertragende KapGes. zur Anwendung, bei denen es sich al-

lerdings auch um im Ausland gegründete KapGes. mit Geschäftssitz iSd. § 10 AO im Inland handeln kann (s. § 27 Anm. 25 und *Oellerich* in *Blümich*, § 29 Rz. 5b [7/2019]; *Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 8 [6/2017]; *Bauschatz* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 29 Rz. 22; *Binnewies* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 29 Rz. 12; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 22 [1/2017]). Die richtigerweise fehlende Beschränkung der Abs. 1 bis 4 auf unbeschränkt stpfl. KapGes. kommt jedoch in dem Fall zum Tragen, in dem eine im Ausland gegründete und im Inland nicht oder nur beschränkt stpfl. KapGes. nach §§ 122a ff. UmwG idF des SEStEG auf eine inländ. KapGes. verschmolzen wird (sog. grenzüberschreitende Hereinverschmelzung). Für diesen Fall fehlt es bei der Überträgerin zwar an einem iSv. § 27 Abs. 1 geführten stl. Einlagekonto. Dieser Mangel wird jedoch durch Abs. 6 behoben, der die Ermittlung eines fiktiven Einlagenbestands ermöglicht (s. Anm. 60 ff.). Korrespondierend zum Anwendungsbereich der Vorschriften über das stl. Einlagekonto (s. § 27 Anm. 145) und den Sonderausweis (s. § 28 Anm. 5) gelten die Abs. 1 bis 4 im Übrigen nach Abs. 5 für andere übertragende unbeschränkt kstpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen entsprechend, soweit diese Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 und 10 EStG erbringen und nach §§ 3, 124 UmwG umgewandelt werden können (s. Anm. 50). Eine Öffnung des Abs. 5 für nicht unbeschränkt kstpfl. Rechtsträger war nicht erforderlich, da an einer grenzüberschreitenden Verschmelzung gem. § 122b Abs. 1 UmwG nur KapGes. teilnehmen können.

- **Übernehmende Rechtsträger:** Als solche kommen im Rahmen des Abs. 1 ohne weitere Einschränkungen sowohl KapGes. als auch PersGes. und natürliche Personen in Betracht. Abs. 2 bezieht sich dagegen nur auf unbeschränkt kstpfl. „Körperschaften“ und Abs. 3 wiederum sowohl auf unbeschränkt kstpfl. „Körperschaften“ als auch auf PersGes. (Abs. 3 Satz 4). Da die Anwendung der für den übernehmenden Rechtsträger vorgesehenen inländ. stl. Rechtsfolgen der Abs. 1 bis 4 wiederum die Führung eines stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 voraussetzt, finden die Abs. 1 bis 4 allesamt im Erg. nur bei unbeschränkt stpfl. übernehmenden Rechtssubjekten Anwendung. Im Fall der grenzüberschreitenden Hereinverschmelzung einer ausländ. KapGes. ergeben sich insoweit keine Besonderheiten. Auch für die übernehmende KapGes. im Rahmen einer grenzüberschreitenden Herausverschmelzung einer inländ. KapGes. kommen die Abs. 1 bis 4 nur zum Tragen, wenn die Übernehmerin aufgrund ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 im Inland unbeschränkt stpfl. ist und deshalb nach § 27 Abs. 1 ein stl. Einlagekonto zu führen hat. Fehlt es hieran, ist § 29 mangels Regelungsbefugnis des deutschen Gesetzgebers nicht anwendbar. Ebenso wie für andere übertragende Körperschaften und Personenvereinigungen gelten die Abs. 1 bis 4 nach Maßgabe des Abs. 5 für derartige KStSubjekte als übertragende Rechtsträger entsprechend.

Zeitlicher Geltungsbereich: Ebenso wie die durch das StSenkG erstmals eingeführten §§ 27, 28 (s. § 27 Anm. 18 und § 28 Anm. 5) gilt § 29 idF des UntStFG nach § 34 Abs. 4 bei kalenderjahrgleichem Wj. ab VZ 2001 und bei abweichendem Wj. ab VZ 2002.

6 VI. Verhältnis des § 29 zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Vorschriften des KStG: Die in § 29 getroffenen Regelungen ergänzen die allgemeinen Vorschriften über das stl. Einlagekonto (§ 27) und den Son-

derausweis (§ 28) und deren Veränderung und fungieren als *leges speciales*, soweit diese Veränderungen auf handelsrechtl. Umwandlungsvorgängen iSd. § 1 UmwG (ggf. nach §§ 122a ff. UmwG mit grenzüberschreitendem Bezug) beruhen (s. Anm. 5). Auf der Rechtsfolgenseite kommen dabei die für Kapitalherabsetzungen (vgl. Abs. 1) und Kapitalerhöhungen (vgl. Abs. 4) durch § 28 Abs. 1 bis 3 vorgesehenen Einzelregelungen zur Anwendung. Die danach noch verbleibenden Bestände der stl. Einlagekonten bestimmen den zum Wj.-Ende iSd. § 27 Abs. 1 jeweils feststellungspflichtigen Bestand. Parallel zu § 29 regelte § 40 aF bis VZ 2006 die Rechtsfolgen von Umwandlungsmaßnahmen auf den Bestand des KStMinderungsvolumens iSd. § 37 und des KStErhöhungsvolumens aus dem ehemaligen Teilbetrag EK 02 iSd. § 38. Zur diesbezüglichen Rechtslage ab VZ 2007 s. § 37 Anm. 93 und § 38 Anm. 100.

Verhältnis zu Vorschriften des EStG: Die Rechtswirkungen des § 29 auf die Besteuerung der Anteilseigner der übertragenden und der übernehmenden KapGes. ergeben sich aus den mittelbar durch § 29 bewirkten Rechtsfolgen der §§ 27, 28 (s. § 27 Anm. 19 und § 28 Anm. 5).

Verhältnis zu Vorschriften des UmwG und des UmwStG: In tatsächlicher Hinsicht sind die in § 1 UmwG für Zwecke des Handelsrechts definierten Umwandlungsmaßnahmen Auslöser für die Anwendung der einzelnen Tatbestände des § 29. Eine tatbestandliche Verknüpfung zu den Regelungen des UmwStG besteht dagegen nicht. Allerdings knüpfen die §§ 7 Satz 1, 12 Abs. 5, 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG an den zu einem bestimmten Zeitpunkt zu ermittelnden und festzustellenden Bestand des stl. Einlagekontos iSd. § 27 Abs. 1 an, der von den Regelungen des § 29 sowohl zugrunde gelegt als auch beeinflusst wird.

Einstweilen frei.

7–9

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Vorbereitende Umgliederung des Nennkapitals (1. Schritt)

I. Umwandlungsfall

10

Handelsrechtliche Wirksamkeit: Aufgrund des weitreichenden Verweises auf § 1 UmwG ist der Tatbestand des Abs. 1 bereits dann erfüllt, wenn und sobald die handelsrechtl. Rechtsfolgen eines Umwandlungsvorgangs iSd. §§ 2 ff. UmwG (Verschmelzung, ggf. grenzüberschreitend iSv. §§ 122a ff. UmwG), §§ 123 ff. UmwG (Spaltung), Vermögensübertragung (§§ 174 ff. UmwG) oder Formwechsels (§§ 190 ff. UmwG) eintreten (s. Anm. 5). Nur bei handelsrechtl. Wirksamkeit der Maßnahme kann von einem Umwandlungs-„Fall“ iSd. Abs. 1 gesprochen werden. Voraussetzung hierfür ist idR die Anmeldung und Eintragung der Maßnahme in das Handelsregister. Mit den Auswirkungen der Umwandlung auf den stl. Gewinn der beteiligten Rechtssubjekte hat Abs. 1 dagegen nichts zu tun. Die Vorschrift gilt ungeachtet des Umstands, ob von der durch das UmwStG eingeräumten Möglichkeit der Steuerneutralität Gebrauch gemacht wird oder nicht. Soweit ein Rechtsträger sein Vermögen außerhalb des UmwG im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf einen anderen Rechtsträger überträgt, ist Abs. 1 nicht einschlägig.

Kapitalgesellschaft: In subjektiver Hinsicht gilt Abs. 1 im Grundfall (zur Erweiterung nach Abs. 5 s. Anm. 50) nur für KapGes., da nur bei diesen der Bedarf besteht, das Schicksal des stl. Einlagekonto und des Sonderausweises iSd. §§ 27, 28

zu regeln. Die Verschmelzung und Spaltung einer PersGes. auf eine KapGes. ist stl. als Einbringung der Einzelwirtschaftsgüter bzw. Mitunternehmeranteile iSd. § 20 UmwStG zu werten, die außerhalb des § 29 einen Zugang zum stl. Einlagekonto bewirkt (s. § 27 Anm. 26).

Umwandlungen mit Auslandsbezug: Abs. 1 ist ohne Weiteres auch dann anwendbar, wenn eine im Ausland gegründete KapGes. nach §§ 122a ff. UmwG idF des SEStEG grenzüberschreitend auf eine inländ. KapGes. verschmolzen wird und umgekehrt (allgA *Stadler/Jetter*, IStR 2009, 336 [339]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 119 [1/2017]; *Dötsch/Werner in DPM*, § 29 Rz. 62 [11/2019]; *Hauswirth in Lademann*, § 29 Rz. 36 [11/2019]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 83; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 148 [7/2013]). Im Übrigen ist der Verweis des Abs. 1 auf § 1 UmwG nach dem Gesetzeswortlaut jedoch abschließend, dh., der Tatbestand ist nicht erfüllt, wenn eine im Ausland gegründete und wegen ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO unbeschränkt stpfl. KapGes. nach den Regeln des ausländ. Handelsrechts auf einen anderen ausländ. Rechtsträger umgewandelt wird, da das UmwG in diesen Fällen nicht gilt. Dieses Erg. ist unbefriedigend, da die Überträgerin in diesem Fall nach § 27 Abs. 1 zur Führung eines stl. Einlagekontos und ggf. auch zur Bildung eines Sonderausweises iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 verpflichtet war und zB bei einer Abspaltung das Schicksal dieser Bestände bei der Überträgerin geklärt werden muss. Dringender Regelungsbedarf besteht aber zumindest für den Fall, dass auch die ausländ. übernehmende KapGes. aufgrund ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. ist. In Bezug auf die Aussparung von Umwandlungsvorgängen nach ausländ. Handelsrecht ist uE von einer planwidrigen Regelungslücke auszugehen, die eine analoge Anwendung des Abs. 1 in den Fällen rechtfertigt, in denen die beteiligten KapGes. im Inland unbeschränkt stpfl. sind (glA *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 10 [1/2017]; *Hauswirth in Lademann*, § 29 Rz. 5 [11/2019]; *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 8 [6/2017]; offen BTDrucks. 16/2710, 32; AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.02; zweifelnd *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 13 [7/2013]).

Vermögensübergang: Aus der in Abs. 1 gewählten Anknüpfung an eine „übertragende“ KapGes. ist uE zu folgern, dass die Vorschrift nur Anwendung findet, wenn es bei dieser aus stl. Sicht zu einem umwandlungsbedingten Vermögensabgang kommt. Ein teilweiser Vermögensübergang wie im Fall der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) genügt. Beim Formwechsel einer KapGes. in eine andere KapGes. (zB GmbH in AG) liegt aus stl. Sicht kein Vermögensübergang vor, weshalb Abs. 1 hierauf uE keine Anwendung findet. Auf den Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. ist Abs. 1 dagegen anwendbar, da dieser nach § 9 UmwStG stl. wie eine Verschmelzung behandelt wird, die den Grundfall einer umwandlungsbedingten Vermögensübertragung darstellt. Auch im häufig vorkommenden Fall der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG kommt es formal zu einer teilweisen Vermögensübertragung. Anders als im Falle der Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG fallen die Anteile an der übernehmenden KapGes. dabei jedoch in das Vermögen der übertragenden KapGes., weshalb sich der Übergang betragsmäßig nicht auswirkt und eine durch § 29 zu regelnde Kapitalveränderung nicht stattfindet. Eine Auslegung des Abs. 1 nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift lässt daher Ausgliederungen nach § 123 Abs. 3 UmwG ebenfalls aus dem Anwendungsbereich herausfallen (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.02; *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 10a [6/2017]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29

Rz. 23 [1/2017]; *Oellerich* in *Blümich*, § 29 Rz. 4a [7/2019]; *Bauschatz* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 29 Rz. 49; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 29 Rz. 26 [7/2013]). Mit der Konstellation einer Ausgliederung ist die Abspaltung ohne Anteilsgewährung vergleichbar, auf die Abs. 1 seinem Sinn und Zweck nach ebenfalls keine Anwendung finden kann (*Bahns*, Ubg 2010, 414 [422]).

II. Fiktive Kapitalherabsetzung

1. Übertragende Kapitalgesellschaft

11

Rechtsgrundverweisung: Als Rechtsfolge ordnet Abs. 1 an, dass das Nennkapital der übertragenden (dh. idR verschmolzenen, auf- oder abgespaltenen) KapGes. in vollem Umfang als herabgesetzt gilt. Der Zweck dieser rein stl. Fiktion erschöpft sich in einer Rechtsgrundverweisung auf den Tatbestand des § 28 Abs. 2 Satz 1, dessen Rechtsfolgen (anders als bei den von § 28 Abs. 2 Satz 1 unmittelbar erfassten Fällen der handelsrechtl. Kapitalherabsetzung und Auflösung) in der HBil. und StBil. der KapGes. nicht nachvollzogen werden. Die durch Abs. 1 über § 28 Abs. 2 sinngemäß angeordnete Umgliederung des Nennkapitals (s. § 28 Anm. 42 ff.) erfolgt vielmehr im Rahmen einer stl. Sonderrechnung (*Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 12 [6/2017]). Handelsrechtlich kommt es in den Verschmelzungs- und Aufspaltungsfällen (ggf. iVm. § 174 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UmwG) zu einer Auflösung der KapGes. ohne Abwicklung (§§ 2, 123 Abs. 1 UmwG), die sich von der iSd. § 28 Abs. 2 Satz 1 tatbestandsmäßigen Auflösung (s. § 28 Anm. 41) jedoch dadurch unterscheidet, dass eine Auskehrung von Vermögen an die Anteilseigner gerade nicht stattfindet. Mit der Eintragung der Maßnahme in das Handelsregister erlischt die übertragende KapGes. In den übrigen Fällen (Abspaltung und Formwechsel, ggf. iVm. § 174 Abs. 1 Nr. 2 UmwG) ordnet das Handelsrecht einen unmittelbaren Beteiligungswechsel ohne vorherige Kapitalherabsetzung an (§§ 131 Abs. 1 Nr. 3, 202 Abs. 1 UmwG).

Anwendung des § 28 Abs. 2 Satz 1: Die Herabsetzung des Nennkapitals der übertragenden KapGes. auf 0 € hat zur Folge, dass zunächst ein bei der übertragenden KapGes. bestehender Sonderausweis iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 in vollem Umfang aufzulösen ist, wodurch sich deren für Gewinnausschüttungen zur Verfügung stehender Gewinn erhöht (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.03; s. § 28 Anm. 42). Die verbleibenden Nennkapitalbestandteile erhöhen den Bestand des stl. Einlagekontos (s. § 28 Anm. 45), soweit die entsprechenden Einlagen tatsächlich geleistet wurden (s. § 28 Anm. 47). Diese Rechtsfolgen bewirken im Rahmen des durch Abs. 1 vorgegebenen ersten Schritts (s. Anm. 3) eine provisorische Umbuchung des Nennkapitals noch auf der Ebene der übertragenden KapGes. Das weitere Schicksal des so erhöhten stl. Einlagekontos und des sonstigen EK auf der Ebene des übernehmenden Rechtsträgers ergibt sich anschließend aus Abs. 2 und 3 (2. Schritt) und Abs. 4 (3. Schritt). Die Sätze 2 bis 4 des § 28 Abs. 2 sind von der Verweisung des Abs. 1 nicht umfasst. Mangels Auskehrung an die Anteilseigner wären diese auch nicht einschlägig. Ihre originäre Anwendung ist allerdings denkbar, wenn im Zusammenhang mit der Umwandlung eine echte Kapitalherabsetzung nebst Rückzahlung beschlossen wird (*Antweiler* in *Bott/Walter*, § 29 Rz. 33 [7/2013]).

Sonderfall Abspaltung: Die stl. fingierte Kapitalherabsetzung „in vollem Umfang“ mit der Folge der vollständigen Freisetzung des Sonderausweises und der nachran-

gigen Erhöhung des stl. Einlagekontos gilt auch, wenn der übertragende Rechtsträger handelsrechtl. einen Teil seines gezeichneten Kapitals behält und die entsprechenden Anteilsrechte fortbestehen. Dies betrifft den Fall der Abspaltung nach § 123 Abs. 2 UmwG (ggf. iVm. § 174 Abs. 2 Nr. 2 UmwG). Die Berichtigung dieser (zu frühen) Auflösung des Sonderausweises erfolgt im dritten Schritt (s. Anm. 3) nach Abs. 4, wonach der Sonderausweis durch den Verweis auf die Vorschriften zur Kapitalerhöhung nach § 28 Abs. 1 Satz 3 wieder neu gebildet wird. Diese Regelungstechnik wirkt etwas gekünstelt, verhindert jedoch eine frei gestaltbare Verschiebung des Sonderausweises und führt zum gleichen Erg. wie eine Beschränkung der Herabsetzungsfiktion auf den übergehenden Teil des Nennkapitals (*Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 11 [6/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 30 [7/2013]).

Stichtag: Nach allg. Ansicht ist die Umgliederung des Nennkapitals gem. § 28 Abs. 2 Satz 1 rückwirkend zum stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG vorzunehmen

AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.03; *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 12 (6/2017); *Oellerich in Blümich*, § 29 Rz. 6a (7/2019); *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 29 (1/2017); *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 33.2 (7/2013); *Hauswirth in Lademann*, § 29 Rz. 9 (11/2019); *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 29 Rz. 52; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 29 Rz. 18; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 28.

Dies wird vom Gesetz zwar nicht ausdrücklich angeordnet, ist aber bei systematischer Auslegung zwingend, da sämtliche ertragstl. Wirkungen der Umwandlung zum stl. Übertragungstichtag eintreten und der durch die Umwandlung geänderte EK-Ausweis iSd. §§ 27 ff. wegen seiner Anknüpfung an steuerbilanzielle Werte hiermit indirekt zusammenhängt.

12 2. Kapitalgesellschaft als übernehmender Rechtsträger

In den Fällen des Abs. 2 Satz 3 (dh. der Abwärtsverschmelzung der KapGes. auf ihre Tochter-KapGes., *downstream merger*, s. Anm. 26) und des Abs. 3 Satz 3 (dh. der abwärtsgerichteten Auf- oder Abspaltung auf eine Tochter-KapGes., *downstream demerger*, s. Anm. 34) gilt nach Abs. 1 idF des EURLUMsG auch das Nennkapital der Tochter-KapGes. herabgesetzt, und zwar in dem Umfang, in dem die übertragende KapGes. vor der Umwandlung an dieser beteiligt war. Dies ist die Konsequenz aus der Tatsache, dass das auf die übertragende KapGes. entfallende Nennkapital nebst Sonderausweis anteilig entfällt. Zur Funktionsweise dieser EK-Bereinigung s. Anm. 27.

13–19 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Konsolidierung der Einlagekonten bei Verschmelzung (2. Schritt, Variante 1)

I. Übergang des Einlagekontos auf die übernehmende Körperschaft (Abs. 2 Satz 1)

20 1. Beteiligte Rechtsträger

Übertragender Rechtsträger: Abs. 2 setzt auf der Tatbestandsseite voraus, dass eine KapGes. verschmolzen wird. Anders als für die übernehmende Körperschaft

ergibt sich aus dem Wortlaut nicht, dass es sich bei der übertragenden KapGes. ebenfalls um eine iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. KapGes. handeln muss. Diese Öffnung ist notwendig, um die Fälle der grenzüberschreitenden Hereinverschmelzung einer zuvor im Inland nicht unbeschränkt stpfl. ausländ. KapGes. iSd. §§ 122a ff. UmwG einzubeziehen (s. Anm. 10), für deren Einlagenbestand Abs. 6 eine gesonderte Ermittlung auch ohne stl. Einlagekonto ermöglicht (s. Anm. 60). Im Übrigen besteht für nicht unbeschränkt stpfl. übertragende KapGes. mangels Führung eines stl. Einlagekontos (s. § 27 Anm. 25) und mangels Ermittlung eines Ersatzbestands nach Abs. 6 iVm. § 27 Abs. 8 keine Notwendigkeit und auch keine Befugnis zur Anordnung der Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (*Endert in Frotsher/Drüen*, § 29 Rz. 44f. [1/2017]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 31; *Signal/Fürstenau*, BB-Special 2010, Nr. 1, 12, 16).

Übernehmender Rechtsträger: Es muss sich um eine iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. Körperschaft handeln. Weshalb der Gesetzgeber in Abs. 2 beim übernehmenden Rechtsträger den weitergehenden Begriff der „Körperschaft“ gewählt hat, ist nicht ganz klar. Da durch Abs. 5 (ähnlich wie durch § 27 Abs. 7 in Bezug auf § 27 Abs. 1) die entsprechende Anwendung des § 29 auf andere unbeschränkt stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen angeordnet wird, hätte es wohl ausgereicht, den originären Anwendungsbereich des Abs. 2 ähnlich wie bei § 27 Abs. 1 auf KapGes. zu beschränken. Bei zutreffender Auslegung kommen als übernehmende Rechtsträger iSd. Abs. 2 nur unbeschränkt stpfl. Körperschaften in Betracht, die zugleich unter Abs. 5 (und damit zugleich auch unter den wortgleichen § 27 Abs. 7) fallen, da nur diese nach der Verschmelzung gem. § 27 Abs. 1 iVm. Abs. 5 zur Führung eines in Einlagekontos verpflichtet sind. Für andere übernehmende Körperschaften geht Abs. 2 ins Leere.

Organschaft: Für die Anwendung des Abs. 2 ist es nicht von Belang, ob übernehmender und übertragender Rechtsträger durch eine kstl. Organschaft nach §§ 14 ff. verbunden sind. In diesem Fall kann allerdings die Besonderheit bestehen, dass das stl. Einlagekonto der übertragenden OG aufgrund organschaftlicher Mehrabführungen nach § 27 Abs. 6 einen nach Abs. 2 Satz 1 verrechnungspflichtigen Negativbestand ausweist (s. Anm. 23).

2. Vermögensübergang durch Verschmelzung

21

Bei systematischer Auslegung unter Berücksichtigung des sachlichen Anwendungsbereichs des Abs. 1 (s. Anm. 5) bezieht sich Abs. 2 nur auf Verschmelzungen iSd. §§ 2 ff. UmwG (ggf. iVm. §§ 122a ff. UmwG, s. Anm. 20). Der von Abs. 2 in Bezug genomene Vermögensübergang kann auf einer Verschmelzung zur Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) oder zur Neugründung (§ 2 Nr. 2 UmwG) der übernehmenden Körperschaft beruhen. Das Wesen der Verschmelzung besteht dabei nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, 36 Abs. 1 UmwG im Erlöschen der übertragenden KapGes., der Gesamtrechnachfolge durch die übernehmende Körperschaft und (aus Sicht der Gesellschafter der übertragenden KapGes.) im Untergang der Anteilsrechte an der übertragenden KapGes. nebst Neugewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft. Ein Vorgang, der lediglich für stl. Zwecke als Verschmelzung behandelt wird (zB nach § 9 UmwStG der Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes.), stellt folglich keine Verschmelzung iSd. Abs. 2 Satz 1 dar. Ebenso wie Abs. 1 ist uE auch Abs. 2 Satz 1 allerdings in den Fällen analog anzuwenden, in denen sich die Verschmelzung außerhalb der Vorschriften des deutschen UmwG nach ausländ. Handelsrecht vollzieht und im Ausland gegründete KapGes. beteiligt

sind, die aufgrund ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 der unbeschränkten KStPflicht unterliegen (s. Anm. 10).

22 Einstweilen frei.

23 3. Zusammenführung der Einlagekonten

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 1 eine schlichte Addition des Bestands des stl. Einlagekontos der übertragenden KapGes. und des Bestands des stl. Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft sowie die Fortführung dieser Summe nach § 27 Abs. 1 bei der übernehmenden Körperschaft an. Mangels entsprechender gesetzlicher Einschränkung wird auch ein nach § 27 Abs. 6 ggf. vorhandener Negativausweis in die Berechnung einbezogen (glA Förster/van Lishaut, FR 2002, 1258 [1261]; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 29 Rz. 35; Antweiler in Bott/Walter, § 29 Rz. 34 und 47 [7/2013]; vgl. FG Düss. v. 14.8.2007 – 6 K 3202/04 F, EFG 2007, 1901, rkr., zu § 38 KStG 1999).

Bestand der übertragenden Kapitalgesellschaft: Nach hM geht derjenige Bestand des stl. Einlagekontos auf die übernehmende Körperschaft über, den das FA durch Feststellungsbescheid nach § 27 Abs. 2 Satz 1 für den Zeitpunkt einer juristischen Sekunde vor der Umwandlungsbedingten Verringerung des stl. Einlagekontos, aber nach der Umgliederung des Nennkapitals nach Abs. 1 (s. Anm. 11) zum stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG letztmals festgestellt hat, wobei dieser Bescheid als Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO hinsichtlich der Höhe des übergehenden Bestands Bindungswirkung entfaltet (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.04; Nitzschke in Schnitger/Fehrenbacher, 2. Aufl. 2018, § 29 Rz. 43; Hauswirth in Lademann, § 29 Rz. 18 [11/2019]; Dötsch in DPM, § 29 Rz. 16 [6/2017]; Antweiler in Bott/Walter, § 29 Rz. 46 [7/2013]; Stadler/Jetter, IStR 2009, 336 [337]; aA Brühl, DStZ 2016, 689 [699] mit Verweis auf FG Düss. v. 24.11.2015 – 6 K 752/13 F, EFG 2016, 436, rkr., betr. §§ 38, 40 aF). Einwendungen gegen die Ermittlung des übergehenden Bestands können daher nach § 351 Abs. 2 AO iVm. § 42 FGO nur durch Anfechtung dieses Bescheids geltend gemacht werden. Dieses Verständnis ist uE zutr. Es folgt aus einer gebotenen analogen Anwendung der zeitlichen Grundlagenbescheidwirkung nach § 27 Abs. 2 Satz 2, die der Schließung der vom Gesetzgeber in Abs. 2 Satz 1 hinsichtlich der Bindungswirkung hinterlassenen Regelungslücke dient. In dem nach Abs. 2 Satz 1 übergehenden Bestand des stl. Einlagekontos sind diejenigen Einlagen enthalten, die dem Einlagekonto aufgrund der fiktiven Kapitalherabsetzung zuvor nach Abs. 1 iVm. § 28 Abs. 2 Satz 1 zugerechnet worden waren.

Bestand der übernehmenden Körperschaft: Der festgestellte Bestand des stl. Einlagekontos der Überträgerin wird nach hM grds. demjenigen Bestand des stl. Einlagekontos bei der übernehmenden Körperschaft hinzugerechnet, der sich bei dieser zum Ende desjenigen Wj. ergibt, in das der stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG fällt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.09; Dötsch in DPM, § 29 Rz. 17 [6/2017]; Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 29 Rz. 36; Antweiler in Bott/Walter, § 29 Rz. 42 [7/2013]).

► **Unterjähriger Übertragungstichtag:** Liegt der stl. Übertragungstichtag zeitlich vor dem Feststellungszeitpunkt (dh. vor dem Ende des Wj.) und erbringt die übernehmende Körperschaft in der Zeit zwischen dem stl. Übertragungstichtag und dem Wj.-Ende Leistungen an ihre Gesellschafter, so können diese Leistungen uE noch nicht aus dem nach Abs. 2 Satz 1 zum stl. Übertragungstich-

tag auf die Übernehmerin übergehenden Bestand des stl. Einlagekontos der übertragenden KapGes. finanziert werden. Das ergibt sich aus der gesetzlichen Vorjahresbetrachtung nach § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5, wonach unterjährige Zugänge zum stl. Einlagekonto für Leistungen in demselben Wj. (noch) nicht zur Verfügung stehen (s. § 27 Anm. 53; BFH v. 30.1.2013 – I R 35/11, BStBl. II 2013, 560). Mit dieser grundsätzlichen gesetzgeberischen Entsch. ist der Vorschlag der Gegenansicht (*Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 53 [7/2013]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 37; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 66 [1/2017]), die übergehenden Einlagen mit Rücksicht auf die umwandlungsrechtl. Gesamtrechtsnachfolge bereits zum stl. Übertragungstichtag wirksam werden zulassen, nicht zu vereinbaren (glA *Oellerich in Blümich*, § 29 Rz. 9 [7/2019]; *Hauswirth in Lademann*, § 29 Rz. 18 [11/2019]; *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 17a [6/2017]). Hierzu wäre eine (Zwischen-)Feststellung des Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft zum stl. Übertragungstichtag erforderlich, die jedoch vom Gesetz nicht vorgesehen ist. Dass die Feststellung insoweit (anders als bei der übertragenden KapGes.) nicht zum stl. Übertragungstichtag, sondern nur zum Wj.-Ende stattfindet, ergibt sich aus der Tatsache, dass die übernehmende Körperschaft (anders als die übertragende KapGes.) fortbesteht und mithin die allgemeinen Vorschriften nach § 27 Abs. 2 greifen, während bei der übertragenden Gesellschaft nur noch eine Schlussfeststellung zum stl. Übertragungstichtag stattfinden kann. Soweit die FinVerw. bei nach dem stl. Übertragungstichtag beschlossenen, aber noch nicht abgeflommenen Gewinnausschüttungen der übertragenden KapGes. für Zwecke des § 27 eine Berücksichtigung der Gewinnausschüttungen bei der übernehmenden Körperschaft zum stl. Übertragungstichtag zulässt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 02.34 am Ende), begründet dies uE keinen Anspruch auf eine entsprechende Behandlung bei den übergehenden Einlagen, denn die FinVerw. hat diese Handhabung ausdrücklich nicht auf eventuelle Billigkeitsgesichtspunkte, sondern auf einen (punktuellen) Vereinfachungseffekt gestützt, weshalb eine Ermessensreduzierung iSd. § 163 AO iVm. Art. 3 Abs. 1 GG dadurch nicht eingetreten ist.

- ▶ **Verschmelzung zur Neugründung:** In den Fällen des § 2 Nr. 2 UmwG entsteht der übernehmende Rechtsträger zum stl. Übertragungstichtag und tritt dadurch zugleich in die unbeschränkte KStPfl. ein, weshalb uE nach § 27 Abs. 2 Satz 3 idF des SEStEG (s. § 27 Anm. 91) eine Feststellung der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen einschließlich der nach Abs. 2 Satz 1 übergehenden Einlagen der übertragenden KapGes. bereits zum stl. Übertragungstichtag durchzuführen ist (glA *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 38; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 50 [7/2013]). Die Gegenansicht, die zwischen „Eintritt“ (in die) und „Beginn“ (der) Stpfl. unterscheiden will (*Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 17b [6/2017]), erscheint zu formalistisch.

Abschließende Regelung: Die Anordnung des verschmelzungsbedingten Übergangs des bei der übertragenden KapGes. vorhandenen stl. Einlagenbestands nach Abs. 2 Satz 1 ist in sachlicher Hinsicht abschließend. Unzulässig ist es daher zB, eine bei der Überträgerin gebildete Gewinnrücklage oder einen nicht unter § 12 Abs. 2 UmwStG fallenden sog. Agiogewinn anlässlich der Einstellung in die Kapitalrücklage der Übernehmerin bei dieser ohne Weiteres dem stl. Einlagekontos gutzuschreiben (*Dötsch/Werner in DPM*, § 29 Rz. 66 [11/2019]; *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 35a [3/2018]). Auf der Ebene der Rücklagen der KapGes. bestehende rech-

nerische Differenzen können in Ermangelung eines gesellschaftsrechtl. veranlassenen tatsächlichen Vermögenszuflusses (vgl. § 27 Anm. 33) grds. nicht durch Zu- und Abgänge auf dem stl. Einlagekonto abgebildet werden (*Vofß/Unbescheid*, FR 2002, 507 [509]). Insoweit unterscheidet sich die ab 2001 geltende Rechtslage gegenüber den Mechanismen des alten Anrechnungsverfahrens.

II. Übergangssperre bei Aufwärtsverschmelzung (upstream merger) (Abs. 2 Satz 2)

24 1. Beteiligung des Übernehmers an der übertragenden Kapitalgesellschaft

Unmittelbare Beteiligung: Abs. 2 Satz 2 erfasst auf der Tatbestandsseite den Fall, dass die übernehmende Körperschaft vor der Verschmelzung einen „Anteil“ an der übertragenden KapGes. hält. Die Norm betrifft damit die Aufwärtsverschmelzung des übertragenden Rechtsträgers (Verschmelzung einer Tochter-KapGes. auf ihre Mutter-KapGes.). Die Verwendung des Singulars im Gesetzeswortlaut ist unscharf, da ein und derselbe Gesellschafter auch über mehrere (Geschäfts-)„Anteile“ (§ 5 Abs. 2 GmbHG), Aktien (§ 8 AktG) usw. verfügen kann. Notwendig und hinreichend ist, dass die übernehmende Körperschaft über eine auf der Aktivseite ihrer StBil. auszuweisende gesellschaftsrechtl. Beteiligung (equity share) an der übertragenden KapGes. verfügt, in der typischerweise auch der Wert des bei der übertragenden KapGes. vorhandenen EK zum Ausdruck kommt. Gemeint sind damit ausschließlich Anteile am Nennkapital der übertragenden KapGes. Hybride Beteiligungsformen sind nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift (s. Anm. 25) nicht gemeint.

Mittelbare Beteiligung: Wird die übertragende KapGes. nicht auf ihre Mutter-KapGes., sondern auf die Gesellschafterin der Mutter-KapGes. (dh. auf die Großmutter-KapGes.) verschmolzen, soll Abs. 2 Satz 2 nach hM ebenfalls anwendbar sein, obwohl die Übernehmerin in diesem Fall vor der Verschmelzung nur mittelbar an der Überträgerin beteiligt war (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.11; *Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 24 [6/2017]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 29 Rz. 61 [7/2013]). Das dürfte in vielen Fällen (zB wenn es sich bei der Mutter-KapGes. um eine wirtschaftlich passive Zwischenholding handelt) sinnvoll sein, widerspricht uE aber dem Gesetzeswortlaut, der von einem Anteil bzw. (sinngemäß) von Anteilen (s. Anm. 24) des Übernehmers spricht (glA *Oellerich* in *Blümich*, § 29 Rz. 11b [7/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 79 [1/2017]; *Nitzschke* in *Schnitger/Fehrenbacher*, 2. Aufl. 2018, § 29 Rz. 49; *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 47; *Bauschatz* in *Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 29 Rz. 65). Die Verwendung der Begrifflichkeit des (KapGes-)„Anteils“ (anstelle des andernorts üblichen Begriffs der „Beteiligung“, vgl. zB die Unterscheidung in § 8b Abs. 4 idF des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011) stellt ein gewichtiges Indiz gegen die Erfassung auch mittelbarer Beteiligungsverhältnisse dar.

25 2. Kein Übergang des Einlagekontos

Als Rechtsfolge ordnet Abs. 2 Satz 2 an, dass das stl. Einlagekonto der übertragenden KapGes. abweichend von Abs. 2 Satz 1 in dem prozentualen Umfang nicht auf die übernehmende Körperschaft übergeht, in dem die Übernehmerin am Nennka-

pital der übertragenden KapGes. beteiligt ist (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.10). Maßgeblich sind die Beteiligungsverhältnis in der juristischen Sekunde vor dem Übertragungstichtag (*Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 57 [7/2013]). Entscheidend ist allein die kapitalmäßige Beteiligung. Abweichende Vereinbarungen zur Stimmbindung oder besondere statutarische Regelungen zur Gewinnberechtigung sind nach dem Zweck der Vorschrift unbeachtlich.

Sinn und Zweck: Soweit die Übernehmerin an der übertragenden KapGes. beteiligt ist, wird das EK der übertragenden KapGes. vor der Verschmelzung wirtschaftlich zweifach ausgewiesen, und zwar einerseits auf der Ebene der übernehmenden KapGes. in Gestalt der dort aktivierten Anteile und andererseits auf der Ebene der übertragenden KapGes. in Gestalt der dort aktivierten Einzel-WG. Dies entspricht dem handelsrechtl. und stl. sog. Trennungsprinzip bei KapGes. (s. Einf. KSt. Anm. 15), dessen Wirkungen durch die Verschmelzung jedoch entfallen. Aufgrund des Vermögensübergangs nach § 2 UmwG werden die Anteile der Übernehmerin an der übertragenden KapGes. durch die übernommenen Einzel-WG ersetzt, was grds. erfolgsneutral vonstattengeht (Aktivtausch). Würde der Übernehmerin nach Abs. 2 Satz 1 zusätzlich noch das stl. Einlagekonto der übertragenden KapGes. zugerechnet, so würde dies bei der Übernehmerin zu einem zu hohen Kapitalausweis führen (Kaskadeneffekt). Die entsprechend der gesellschaftsrechtl. Beteiligung in Abs. 2 Satz 2 angeordnete Übergangssperre dient der Verhinderung solcher „virtuellen“ (*Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 20 [6/2017]) bzw. „fiktiven“ (*Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 55 [7/2013]) Bestände des stl. Einlagekontos, die in der StBil. der Übernehmerin keinen Niederschlag finden und daher auch nicht zur Finanzierung von Leistungen iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 zur Verfügung stehen können (s. *Müller/Maiterth*, DStR 2002, 746 [747f.], mit Beispielen). Im Anrechnungsverfahren ergab sich ein ähnliches Erg. aus Anlass der EK-Verprobung nach § 38 Abs. 1 Satz 4 KStG 1999.

Beteiligungsinkongruente Einlagen: Gemessen an ihrem Zweck führt die Vorschrift zu unzutreffenden Ergebnissen, wenn an der übertragenen KapGes. mehrere Personen beteiligt sind und die von der übernehmenden Körperschaft in der Vergangenheit geleisteten Einlagen im Vergleich zu den von anderen Anteilseignern geleisteten Einlagen nicht dem Verhältnis der Beteiligung am Nennkapital entsprechen. Auch in diesem Fall unterbleibt der Übergang des stl. Einlagekontos nach Abs. 2 Satz 2 in dem prozentualen Umfang, in dem der Übernehmer an der übertragenden KapGes. beteiligt war, dh., die nach Abs. 2 Satz 1 verbleibende Hinzurechnung ist zu gering, wenn der Übernehmer (zB wegen des Verzichts auf ein werthaltiges Darlehen) überproportional hohe Einlagen geleistet hat, und zu hoch, wenn der Bestand des stl. Einlagekonto überproportional wenig aus Einlagen des Übernehmers herrührt. Diese Ungenauigkeit ist uE allerdings als unvermeidbar hinzunehmen (vgl. Anm. 27; glA *Oellerich in Blümich*, § 29 Rz. 12 [7/2019]; *Stimpel in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 46; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 60 [7/2013]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 29 Rz. 34; ähnlich *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 32 [6/2017], mit Verweis auf Nachweisschwierigkeiten). Eine zutreffende Zurechnung könnte nur bei Aufschlüsselung des Bestands des stl. Einlagekontos nach der Herkunft der dort abgebildeten Einlagen erreicht werden, was in den allermeisten Fällen faktisch unmöglich und vom Mechanismus des § 27 auch nicht vorgesehen ist. Überdies wäre zu klären, wessen Einlagen nach § 27 Abs. 1 Satz 3 in welcher Reihenfolge als für Leistungen verwendet zu gelten hätten,

was nicht ohne Etablierung einer zusätzlichen Verwendungsreihenfolge fassbar wäre. Zu verfassungsrechtl. Aspekten s. Anm. 4. Bei (gesamt-)planmäßiger Herbeiführung eines günstigen Ergebnisses in zeitlichem Zusammenhang kann eine Umqualifizierung nach § 42 AO in Betracht kommen.

III. Kürzung bei Abwärtsverschmelzung (downstream merger) (Abs. 2 Satz 3)

26 1. Beteiligung der übertragenden Kapitalgesellschaft am Übernehmer

Unmittelbare Beteiligung: Ähnlich wie Satz 2 setzt Satz 3 das Bestehen eines „Anteils“ (bzw. von Anteilen, s. Anm. 24) voraus, und zwar in diesem Fall seitens der übertragenden KapGes. an der übernehmenden Körperschaft. Die Vorschrift betrifft damit den Fall der Abwärtsverschmelzung (Verschmelzung der Mutter-KapGes. auf ihrer Tochter-KapGes.), bei der die Anteile der Mutter-KapGes. im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Tochter-KapGes. bzw. Körperschaft übergehen. Der Übernehmerin fallen hierdurch eigene Anteile zu, was iSv. § 272 Abs. 1a HGB idF des BilMoG wirtschaftlich einer Kapitalherabsetzung gleichsteht (s. § 28 Anm. 40), die allerdings idR sogleich iSv. § 272 Abs. 1b HGB wieder rückgängig gemacht wird, da die Übernehmerin die eigenen Anteile zu meist dazu verwenden wird, den vormaligen Anteilseignern der übertragenden und dadurch untergehenden Mutter-KapGes. die nach §§ 5 Abs. 1 Nr. 2, 20 Abs. 1 Nr. 3 UmwG notwendige Beteiligung an der Übernehmerin zu verschaffen. Ebenso wie bei der Aufwärtsverschmelzung tritt durch den Übergang der Anteile bei der übernehmenden Körperschaft keine effektive Vermögensmehrung ein, da der Wert der Anteile dem Wert der durch sie repräsentierten Partizipation am EK der übernehmenden KapGes. entspricht (s. Anm. 25). Der Vorgang ist insgesamt erfolgsneutral. Der Begriff des „Anteils“ iSd. Satzes 3 ist daher wie der entsprechende Begriff nach Satz 2 auszulegen (s. Anm. 24).

Mittelbare Beteiligung: Entgegen der hM (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.14; *Endert in Frotzcher/Drüen*, § 29 Rz. 36 [1/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 72 [7/2013]) ist uE Satz 3 ebenso wie Satz 2 nicht anwendbar, wenn die Mutter-KapGes. auf ihre Enkel-KapGes. verschmolzen wird, da es insoweit an einem „Anteil“ der Mutter-KapGes. an der Enkel-KapGes. fehlt (s. Anm. 24). Dabei macht es keinen Unterschied, wenn neben der Mutter-KapGes. auch die Tochter-KapGes. auf die Enkel-KapGes. verschmolzen wird (aA *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 72 [7/2013]).

27 2. Minderung des Einlagekontos beim Übernehmer

Die Rechtsfolge des Satzes 3 unterscheidet sich dadurch von derjenigen des Satzes 2, dass Satz 2 eine Ausnahme von der Grundregel des den Übergang des stl. Einlagekontos anordnenden Satzes 1 darstellt, während Satz 3 den vollständigen Übergang des stl. Einlagekontos der übertragenden KapGes. nach Satz 1 voraussetzt und in einem zweiten Schritt eine besondere Regelung für das Schicksal des eigenen stl. Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft trifft (*Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 25 [6/2017]). Zur Vermeidung eines „virtuellen“ bzw. „fiktiven“ stl. Einlagekontos (s. Anm. 25) in Bezug auf die von der Mutter-KapGes. vor der Verschmelzung geleisteten Einlagen ist danach der Bestand des stl. Einlagekontos der

Tochter-KapGes. prozentual in dem Umfang zu kürzen, in dem die übertragende Muttergesellschaft an der Tochterkörperschaft beteiligt war. Eine Übergangssperre für das stl. Einlagekonto der übertragenden KapGes. wie im Fall der Aufwärtsverschmelzung nach Satz 2 wäre dagegen nicht sachgerecht, da die in die Mutter-KapGes. geleisteten Einlagen von der Problematik des „doppelten“ EK-Ausweises im Fall der Abwärtsverschmelzung nicht betroffen sind (*Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 66 [7/2013]).

Berechnungsreihenfolge innerhalb des Abs. 2: Die anteilige Minderung des stl. Einlagekontos bei der übernehmenden Körperschaft ist gedanklich vor der vollständigen Hinzurechnung des iSv. Abs. 1 um das Nennkapitals erhöhten stl. Einlagekontos der übertragenden KapGes. nach Abs. 2 Satz 1 vorzunehmen (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.13). Dies entspricht zwar nicht der Anordnungsreihenfolge des Abs. 2, erscheint jedoch notwendig, denn würde zunächst das stl. Einlagekonto der Überträgerin nach Satz 1 hinzugerechnet und anschließend die Kürzung nach Satz 3 vorgenommen, so würde der auf die Übernehmerin nach Satz 1 übergegangene Teil des Einlagenbestands der Mutter-KapGes. an der Kürzung teilnehmen, was dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht entsprechen würde und vom Gesetzgeber nicht gewollt sein kann (*Antweiler in Bott/Walter*, § 20 Rz. 67 [7/2013]).

Vermeidung eines Mangelbestands: Um zu verhindern, dass der Bestand des stl. Einlagekontos der übernehmenden Tochter-KapGes. vor der Hinzurechnung nach Abs. 2 Satz 1 nicht ausreicht, um die nach Abs. 2 Satz 3 erforderlichen Abgänge zu finanzieren (s. Beispiel bei *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 85 [1/2017]), ordnet Abs. 1 idF des EURLUMsG an, dass im Zuge der Verschmelzung auch das Nennkapital der übernehmenden Tochter-KapGes. im Umfang der Beteiligung der Mutter-KapGes. iSv. § 28 Abs. 2 Satz 1 als herabgesetzt gilt (s. Anm. 12). Der sich hieraus ergebende vollständige Einlagenbestand kann anschließend entsprechend dem Verhältnis der zu eigenen Anteilen gewordenen Beteiligung der Mutter-KapGes. gemindert werden. Diese Überlegung sowie die Schrittfolge des § 29 bedingen es, dass die anteilige Kapitalherabsetzung nebst Umgliederung nach Abs. 1 der anteiligen Kürzung nach Abs. 2 Satz 3 vorausgehen muss (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.13; zur Schrittfolge des § 29 s. auch Anm. 3).

Beteiligungsinkongruente Einlagen: Hat die übertragende Mutter-KapGes. – gemessen an ihrer Beteiligung am Nennkapital der Tochter-KapGes. – im Vergleich zu den übrigen Anteilseignern überproportional hohe Einlagen in die übernehmende Tochter-KapGes. geleistet, führt Satz 3 ebenso wie Satz 2 zu ungenauen Ergebnissen, da auch Satz 3 unterstellt, dass der Anteil des übertragenden Rechtsträgers an den nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen seiner Beteiligung am Nennkapital entspricht (s. Anm. 25). Dies ist jedoch hinzunehmen (FG Ba.-Württ. v. 5.6.2014 – 3 K 3223/12, EFG 2014, 1612, rkr.). Zur verfassungsrechtl. Erwägungen s. Anm. 4.

Einstweilen frei.

28–29

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Konsolidierung der Einlagekonten bei Spaltung (2. Schritt, Variante 2)

I. Zurechnung des Einlagekontos nach Maßgabe des Umtauschverhältnisses (Abs. 3 Satz 1)

30 1. Beteiligte Rechtsträger und betroffene Vorgänge

Abs. 3 Sätze 1 bis 3 betreffen die Spaltung einer unbeschränkt stpfl. KapGes. auf eine unbeschränkt stpfl. KapGes. bzw. eine andere Körperschaft iSd. Abs. 5. Hinsichtlich des subjektiven Anwendungsbereichs gelten die gleichen Grundsätze wie bei Abs. 2 Sätze 1 bis 3 (s. Anm. 20). Da § 29 im Fall der Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG insgesamt nicht einschlägig ist (s. Anm. 10), hat der Gesetzgeber den objektiven Tatbestand des Abs. 3 Satz 1 auf die Fälle der Aufspaltung (§ 123 Abs. 1 UmwG) und der Abspaltung (§ 123 Abs. 2 UmwG) beschränkt (vgl. § 15 UmwStG). Im ersten Fall geht die übertragende KapGes. unter, im zweiten Fall bleibt sie mit reduziertem Vermögen bestehen, wobei die neuen Anteile an der übernehmenden Körperschaft den Anteilseignern der übertragenden KapGes. zufallen. Die Auf- oder Abspaltung kann auf bestehende oder auf im Zuge der Umwandlung neu gegründete Rechtsträger erfolgen. Ebenso wie Abs. 1 und Abs. 2 ist uE auch Abs. 3 entsprechend anwendbar, soweit wegen eines inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpfl. ausländ. KapGes. an einem Auf- oder Abspaltungsgeschehen beteiligt sind, das sich nach ausländ. Handelsrecht richtet (s. Anm. 10, 20).

2. Verteilung des Einlagekontos der übertragenden Kapitalgesellschaft

31 a) Aufspaltung

Wie bei der Verschmelzung (s. Anm. 23) führt auch die Aufspaltung zu einem vollständigen Wegfall des stl. Einlagekontos bei der übertragenden KapGes. und zum Übergang auf die übernehmende Einheit. Die Besonderheit besteht lediglich darin, dass der Bestand des stl. Einlagekontos im Zuge der Aufspaltung mehreren (dh. mindestens zwei) übernehmenden Körperschaften anteilig zuzurechnen ist, weshalb eine gesetzliche Regelung über den dabei anzuwendenden Aufteilungsschlüssel erforderlich war.

Bestand der übertragenden Kapitalgesellschaft: Wegen des auf der Ebene der übertragenden KapGes. vergleichbaren Sachverhalts gelten die im Verschmelzungsfall anwendbaren Grundsätze des Abs. 2 Satz 1 entsprechend (s. Anm. 23). Für die Hinzurechnung ist danach der Bestand des stl. Einlagekontos maßgeblich, den das FA nach § 27 Abs. 2 für den Zeitpunkt einer juristischen Sekunde vor dem Übergang des stl. Einlagekontos nach Abs. 3 Sätze 1 und 2, aber nach der Umgliederung des Nennkapitals nach Abs. 1 (s. Anm. 11) zum stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG letztmalig festgestellt hat (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.04; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 94 [1/2017]; *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 29 Rz. 83, 89 ff. [7/2013]; *Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 37a [6/2017]). Auch dieser Bescheid entfaltet uE als Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO Bindungswirkung hinsichtlich der Höhe des übergehenden Bestands.

Bestände der übernehmenden Körperschaften: Auch insoweit kommen die nach Abs. 2 Satz 1 im Verschmelzungsfall geltenden Grundsätze entsprechend zur An-

wendung (s. Anm. 23), dh., die Erhöhung des stl. Einlagekonto ist jeweils zum Ende des Wj. zu berücksichtigen, in das der stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG fällt (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.09; Dötsch in DPM, § 29 Rz. 28 [6/2017]; Antweiler in Bott/Walter, § 29 Rz. 96 [7/2013]). Liegt der stl. Übertragungstichtag zeitlich vor dem Wj.-Ende, können die im Zwischenzeitraum erbrachten Leistungen iSd. § 27 Abs. 1 Satz 3 nicht bereits aus den übergegangenen Einlagen finanziert werden. Etwas anderes gilt nur im Falle der Aufspaltung zur Neugründung iSd. § 123 Abs. 1 Nr. 2 UmwG, dh., in diesem Fall hat uE das FA wegen des Eintritts in die StPflcht nach § 27 Abs. 2 Satz 3 idF des SEStEG (s. § 27 Anm. 91) einen Bescheid über die Feststellung der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen einschließlich der nach Abs. 3 Sätze 2 und 3 übergehenden Einlagen bereits zum stl. Übertragungstichtag zu erteilen.

Grundsatz der Vermögensäquivalenz: Zur Verteilung des übergehenden Einlagenbestands auf die einzelnen übernehmenden Körperschaften ordnet Abs. 3 Satz 1 an, dass sich der jeweils übergehende Anteil am stl. Einlagekonto in allen Fällen nach dem auf die einzelnen Körperschaften jeweils übergehenden Vermögensteil im Verhältnis zum Vermögen richtet. Dieser Maßstab leuchtet ohne Weiteres ein, bedarf allerdings der Konkretisierung. Der Gesetzgeber des Abs. 3 Satz 1 und die FinVerw. (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.17 Satz 2) unterstellen, dass das stl. maßgebliche Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zum Vermögen vor Spaltung „in der Regel“ dem im Spaltungs- und Übernahmevertrag (§ 126 Abs. 1 Nr. 3 UmwG) oder Spaltungsplan (§ 136 UmwG) geregelten Umtauschverhältnis der Anteile entspricht. Für diesen Regelfall ordnet Abs. 3 Satz 1 die Aufteilung des stl. Einlagekontos nach Maßgabe des Umtauschverhältnisses an. Die Vorschrift bestimmt uE insoweit lediglich eine Umkehr der Beweislast (s. Anm. 33), nach der im Wege eines Anscheinsbeweises grds. von der Verhältnismäßigkeit des Umtauschschlüssels auszugehen ist. Der Beweis des Gegenteils mit der Folge der Anwendung des Satzes 2 ist jedoch zulässig.

b) Abspaltung

32

Da die übertragende KapGes. im Falle der Abspaltung mit reduziertem Vermögen bestehen bleibt, nimmt auch diese an der Aufteilung ihres stl. Einlagekontos teil, dh., der Einlagenbestand unterliegt nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 nur anteilig der Hinzurechnung bei der übernehmenden Körperschaft.

Bestand der übertragenden Kapitalgesellschaft: Wegen des Fortbestands der übertragenden KapGes. findet eine letztmalige Feststellung des stl. Einlagekontos zum stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG wie im Falle der Verschmelzung (s. Anm. 23) oder Aufspaltung (s. Anm. 31) nicht statt. Das nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 verminderte Einlagekonto ist vielmehr fortzuschreiben und unterliegt nach § 27 Abs. 2 Satz 1 erst zum nächsten Wj.-Ende wieder der gesonderten Feststellung. Um die maßgebliche Verteilungsmasse zu ermitteln, ist daher zum stl. Übertragungstichtag ein fiktiver unterjähriger Einlagenbestand zu ermitteln, der von der gesonderten Feststellung zum letzten Wj.-Ende auszugehen und die Zu- und Abgänge bis zum stl. Übertragungstichtag zu berücksichtigen hat (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.05). Mangels gesetzlicher Anordnung unterbleibt die gesonderte Feststellung dieses fiktiven Bestands, ein Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO steht für die übernehmende Körper-

schaft daher nicht zur Verfügung. Die übertragende KapGes. hat den anteiligen Übergang nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 in ihrer Erklärung zur gesonderten Feststellung des Einlagenbestands zum nächsten Wj.-Ende als unterjährig abgang anzusetzen.

Bestand der übernehmenden Körperschaft: Es ergeben sich keine Unterscheide zur Aufspaltung (s. Anm. 31) und zur Verschmelzung (s. Anm. 23). Zur Abspaltung ohne Anteilsgewährung s. Anm. 5.

33 II. Zurechnung des Einlagekontos nach dem Verhältnis der gemeinen Werte (Abs. 3 Satz 2)

Sofern das im Spaltungs- und Übernahmevertrag (§ 126 UmwG) bzw. im Spaltungsplan (§ 136 UmwG) geregelte Umtauschverhältnisse nicht „dem Verhältnis der übergehenden Vermögensteile zu dem (...) vor der Spaltung vorhandenen Vermögen“ entspricht (zB in den Fällen des § 128 UmwG), darf nach Abs. 3 Satz 2 für Zwecke der Aufteilung des stl. Einlagekontos nicht auf das Umtauschverhältnis zurückgegriffen werden. Stattdessen ist auf das Verhältnis der gemeinen Werte (§ 9 BewG) der übergehenden Vermögensteile im Verhältnis zum Vermögen der übertragenden KapGes. vor Spaltung abzustellen.

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1: Das Gesetz lässt offen, wie der Rechtsanwender festzustellen hat, ob das Verhältnis zwischen „Vermögensteilen“ und „Vermögen“ dem Umtauschverhältnis entspricht (dann Anwendung des Satzes 1) oder nicht (dann Rückgriff auf Satz 2). Auch die FinVerw. vermag diese Frage nicht zu beantworten (s. den Zirkelschluss in AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz.K.17 Satz 3). Bereits an dieser Stelle ist uE auf die gemeinen Werte abzustellen, da eine spezialgesetzliche Vorschrift zur Bewertung der „Vermögenssteile“ und des „Vermögens“ im Kontext des § 29 fehlt und folglich die allgemeine Vorschrift des § 9 BewG eingreift (glA Endert in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 99 [1/2017]; Hauswirth in *Lademann*, § 29 Rz. 25 [11/2019]). Der von Satz 1 ersichtlich beabsichtigte Vereinfachungseffekt würde allerdings vereitelt, wenn in jedem Auf- oder Abspaltungsfall zunächst anhand der gemeinen Werte verifiziert werden müsste, ob Satz 1 oder Satz 2 einschlägig ist. Deshalb kann die Vorschrift uE nur so verstanden werden, dass im Wege eines Anscheinsbeweises grds. von der Verhältnismäßigkeit der Umtauschregelung ausgegangen werden darf (Satz 1), bei begründeten Zweifeln jedoch die Möglichkeit des Gegenbeweises besteht (Satz 2).

Keine Aufteilung nach Buchwerten: Die Maßgeblichkeit der gemeinen Werte nach Abs. 3 Satz 2 wird von einem Teil der Literatur als systemwidrig kritisiert. Als Ersatz wird eine Aufteilung des stl. Einlagekontos nach dem Verhältnis der übergehenden Buchwerte vorgeschlagen (*Mayer*, DB 2008, 888 [889f.]; *Ott*, FS Herzog, 2010, 729 [744]). Diese Ansicht ist zum einen mit der eindeutigen gesetzlichen Regelung nicht zu vereinbaren und überzeugt zum anderen auch inhaltlich nicht, denn da der Bestand des stl. Einlagekontos nicht zwingend mit dem Bestand der handelsrechtl. als Einlagen zu qualifizierenden Vermögensbestandteile identisch ist (s. § 27 Anm. 26 und 40ff.; § 28 Anm. 14 und 43), kann nicht unterstellt werden, dass eine Aufteilung nach Maßgabe des „Buchvermögens“ zu sachgerechteren Ergebnissen führt.

III. Aufwärts- und Abwärtsspaltung (Abs. 3 Satz 3)

34

Ebenso wie im Verschmelzungsfall wird auch das EK der an einer Auf- oder Abspaltung teilnehmenden KapGes., an der eine der weiteren teilnehmenden KapGes. beteiligt ist, im Erg. doppelt ausgewiesen, weshalb eine vorbehaltlose Konsolidierung der stl. Einlagekonten im Zuge der Umwandlung zu einem unzutreffenden (da zu hohen) Kapitalausweis führen würde (s. Anm. 25). Aus diesem Grund erklärt Abs. 3 Satz 3 im Falle der Auf- oder Abspaltung einer Tochter-KapGes. auf ihre Mutter-KapGes. (sog. Aufwärtsspaltung, *upstream demerger*) die Vorschriften über die Aufwärtsverschmelzung (Abs. 2 Satz 2) und im Falle der Auf- oder Abspaltung einer Mutter-KapGes. auf ihre Tochter-KapGes. (sog. Abwärtsspaltung, *downstream demerger*) die Vorschriften über die Abwärtsverschmelzung (Abs. 2 Satz 3) für entsprechend anwendbar. Die dortigen Ausführungen gelten entsprechend (Anm. 24f. und Anm. 26f.). Auch bei beteiligungsinkongruenter Aufwärts- und Abwärtsspaltung führen die in Abs. 3 Satz 3 iVm. Abs. 2 Sätze 2 und 3 enthaltenen Regelungen zu unzutreffenden Ergebnissen (s. die Beispiele bei *Nitzschke*, Ubg 2015, 54 [56f.], *Endert*, Ubg 2017, 15 [17], und *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 42a [6/2017]), was jedoch (wie im Fall der Aufwärts- und Abwärtsverschmelzung, s. Anm. 25 und 27) ebenfalls hinzunehmen ist (zu verfassungsrechtlichen Aspekten s. Anm. 4).

IV. Abspaltung auf eine Personengesellschaft (Abs. 3 Satz 4)

35

Wird das Vermögen bzw. werden Vermögensteile einer KapGes. aufgrund einer Umwandlungsmaßnahme iSd. § 1 UmwG auf eine PersGes. übertragen (vgl. § 16 UmwStG), kann der übernehmende Rechtsträger das bei der übertragenden KapGes. bestehende stl. Einlagekonto mangels Anwendbarkeit des § 27 nicht fortführen. Ein Regelungsbedarf besteht hinsichtlich des Schicksals des stl. Einlagekontos insoweit nicht. Auch für die übertragende KapGes. besteht kein Regelungsbedürfnis, sofern diese im Verschmelzungs- und Aufspaltungsfall durch die Vermögensübertragung untergeht. Im Falle der (bloßen) Abspaltung besteht die übertragende KapGes. jedoch fort, weshalb eine Bestimmung zur Höhe des nach der Umwandlung bei der Überträgerin verbleibenden stl. Einlagekontos erforderlich war. Diese enthält Abs. 3 Satz 4. Danach vermindert sich der Bestand des Einlagekontos in dem Verhältnis, in dem das abgespaltene Vermögen zum Vermögen der KapGes. vor Spaltung steht. Eine entsprechende Anwendung für Abspaltungen auf natürliche Personen ist nicht notwendig, da diese von § 3 Abs. 1, § 124 Abs. 1 UmwG als übernehmende Rechtsträger nicht vorgesehen sind. Abs. 3 Satz 4 muss uE jedoch analog angewandt werden, wenn sich die Abspaltung einer im Ausland gegründeten, aber wegen ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO unbeschränkt stpfl. KapGes. nach ausländ. Handelsrecht richtet (s. Anm. 10, 20 und 30).

Einstweilen frei.

36–39

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Steuerliche Nachbildung des neuen Nennkapitals (3. Schritt)

I. Tatbestand: Abschluss des 2. Schritts nach Abs. 2 bzw. Abs. 3

40 1. Umwandlungsbeteiligte Kapitalgesellschaft

In subjektiver Hinsicht gilt Abs. 4 für alle KapGes., die an einer „Umwandlung beteiligt“ sind bzw. waren. Dieses Tatbestandsmerkmal erfordert eine systematische Auslegung im Kontext der durch § 29 geregelte Schrittfolge (s. Anm. 3). Danach entspricht der Anwendungsbereich des Abs. 4 dem Tatbestand (nicht der Rechtsfolge) des in Abs. 1 geregelten ersten Schritts (s. Anm. 10). Betroffen sind sämtliche KapGes., die als übertragende oder übernehmende Rechtsträger an einem handelsrechtl. Vorgang iSd. § 1 UmwG teilgenommen haben und damit grds. unter Abs. 1 fallen, sofern die Umwandlung aus stl. Sicht zu einem Vermögensübergang geführt hat (s. Anm. 10). Das ist hinsichtlich der im Inland ansässigen übernehmenden KapGes. auch bei grenzüberschreitenden Vorgängen iSd. §§ 122a ff. UmwG der Fall. Ebenso wie Abs. 1 ist Abs. 4 dagegen beim Formwechsel einer KapGes. in eine KapGes. unanwendbar (aA *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 106 [7/2013]). Soweit eine im Ausland gegründete und wegen ihres inländ. Geschäftssitzes iSv. § 10 AO unbeschränkt kstplf. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 an einer nach ausländ. Recht vollzogenen Umwandlung beteiligt war, ist uE neben Abs. 1 konsequenterweise auch Abs. 4 analog anzuwenden (zu Einzelheiten s. Anm. 10).

41 2. Anpassungsbedürftigkeit

Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal setzt Abs. 4 voraus, dass der Umwandlungsvorgang iSd. § 1 UmwG bei den beteiligten KapGes. zur Bildung eines handelsrechtl. Nennkapitals geführt hat, das von dem Erg. abweicht, das sich für das stl. Nennkapital iSd. § 29 nach Durchführung des ersten (Abs. 1) und des zweiten Schritts (Abs. 2 und 3) des § 29 (s. Anm. 3) ergeben hat. Hieraus folgt der von Abs. 4 behandelte Anpassungsbedarf, dessentwegen („für die Anpassung“) die Rechtsfolgen der Vorschrift greifen. Als Ziel der Anpassung stellt Abs. 4 dabei auf das nach der Umwandlung im Handelsregister eingetragene bzw. dort rechtzeitig angemeldete und noch einzutragende neue Nennkapital der beteiligten Rechtsträger ab (*Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 46 [6/2017]). Von stl. Bedeutung ist hierbei allein die Finanzierung des neuen Nennkapitals entweder aus Einlagen iSd. § 27 Abs. 1 oder aus Gesellschaftsmitteln iSd. § 28 Abs. 1, da sich im Fall einer späteren Kapitalherabsetzung insoweit unterschiedliche stl. Folgen bei der Auskehrung der auf diese Weise wieder frei gewordenen Mittel ergeben (s. § 28 Anm. 1).

Übertragende Kapitalgesellschaft: Ein derartiger Anpassungsbedarf besteht bei der übertragenden KapGes. im Rahmen einer Aufspaltung oder Verschmelzung grds. nicht, da der übertragende Rechtsträger hierdurch erlischt und deshalb fortan weder über ein handelsrechtl. noch über ein stl. Nennkapital mehr verfügt (s. Anm. 21). Steuerlich bleibt es dabei, dass das Nennkapital der Überträgerin nach Abs. 1 in vollem Umfang als herabgesetzt gilt. Beruht der Vermögensübergang auf einer Abspaltung, bleibt die übertragende KapGes. dagegen handelsrechtl. und stl. bestehen und wird mit reduziertem Nennkapital fortgeführt (s. Anm. 32). Da ihr Nennkapital nach Abs. 1 stl. jedoch ebenfalls in vollem Umfang als herabgesetzt gilt, ist stl. eine Erhöhung auf den handelsrechtl. (Neu-)Bestand erforderlich.

Übernehmende Kapitalgesellschaft: Außer in den Fällen der Abwärtsverschmelzung (s. Anm. 26f.) und der Abwärtsspaltung (s. Anm. 34) gilt das Nennkapital der Übernehmerin nicht nach Abs. 1 als für Steuerzwecke herabgesetzt. Eine Anpassung ist daher nur insoweit erforderlich, als der Übergang des Vermögens der übertragenden KapGes. zu einer Erhöhung des bereits bestehenden Nennkapitals geführt hat (bei Umwandlung zur Aufnahme) oder das Nennkapital der Übernehmerin erstmals zu bilden ist (bei Umwandlung zur Neugründung). Eine umwandlungsbedingte Herabsetzung des Nennkapitals der übernehmenden KapGes. ist dagegen nicht denkbar, da die neuen Anteile an der Übernehmerin benötigt werden, um die Verpflichtung zur Anteilsgewährung an die Anteilseigner des untergehenden bzw. abgespaltenen Rechtsträgers erfüllen zu können. Allenfalls kann handelsrechtl. auf eine Kapitalerhöhung verzichtet werden, wenn die Übernehmerin über ausreichend eigene Anteile verfügt bzw. wegen der Beteiligung des Überträgers an der Übernehmerin demnächst verfügen wird (§§ 54 Abs. 1 Satz 2, 68 Abs. 1 Satz 2 UmwG). Sofern bei Abwärtsverschmelzungen bzw. Abwärtsspaltungen nach Abs. 1 auch das Nennkapital der übernehmenden KapGes. in vollem Umfang als herabgesetzt gilt, ist dort eine Neubildung des Nennkapitals für Steuerzwecke erforderlich.

Weitere Kapitalmaßnahmen: Absatz 4 ist nicht anwendbar, soweit es außerhalb des durch die Umwandlung bedingten Vermögensübergangs und der dadurch veranlassten Anteilsgewährung handelsrechtl. zu einer Erhöhung des Nennkapitals einer umwandlungsbeteiligten KapGes. kommt. Das ist zum einen der Fall, wenn außerhalb des Umwandlungsgeschehens eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln stattfindet (zB bei Neuaufnahme von Gesellschaftern, die bisher an keinem der von der Umwandlung betroffenen Rechtsträger beteiligt waren). Für einen solchen Sachverhalt gilt § 28 Abs. 1 unmittelbar, wobei die originäre Erhöhung und die Erhöhung nach Abs. 4 bei Anwendung dieser Vorschrift zusammenzurechnen sind (s. § 27 Anm. 32 und § 28 Anm. 25). Zum anderen ist denkbar, dass eine Kapitalerhöhung stattfindet, die zT aus baren Zuzahlungen oder sonstigen Direktleistungen der Anteilseigner finanziert wird. Auch in diesen Fällen ist Abs. 4 seinem Sinn und Zweck nach nicht anwendbar, da sich dieser (wie § 29 insgesamt) auf die kapitalmäßige Nachbildung des Vermögensübergangs beschränkt, mit der die gesonderte Leistung von Bar- oder Sacheinlagen nichts zu tun hat (s. AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.15; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 114 [7/2013]; *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 48 [6/2017]). Diese Vorgänge werden stl. unmittelbar im Nennkapital dargestellt (vgl. den beschränkten Geltungsbereich des § 27 Abs. 1 Satz 1, s. § 27 Anm. 27), für das ein weitergehender Anpassungsbedarf folglich nicht besteht.

II. Rechtsfolge: Entsprechende Anwendung des § 28 Abs. 1 und Abs. 3

1. Verweisung auf § 28 Abs. 1 Sätze 1 bis 3

42

Kapitalerhöhung aus Rücklagen: Als Rechtsfolge ordnet Abs. 4 die Anwendung der für ordentliche Kapitalerhöhungen aus Gesellschaftsmitteln geltenden Vorschrift des § 28 Abs. 1 an. Hierin liegt eine gesetzliche Fiktion (glA *Endert in Frottscher/Drüen*, § 29 Rz. 110 [1/2017]; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 113 [7/2013]; aA *Dötsch in DPM*, § 29 Rz. 46 [6/2017]; *Hauswirth in Lademann*, § 29

Rz. 32 [11/2019]), die darin besteht, dass der Gesetzgeber die auf die übernehmende KapGes. kraft Gesamtrechtsnachfolge übergehenden Vermögensgegenstände der übertragenden KapGes. den für eine Kapitalerhöhung aus Eigenmitteln zur Verfügung stehenden „sonstigen Rücklagen“ der übernehmenden KapGes. gleichstellt und deren handelsrechtl. (Mit-)Verwendung für die Bildung des neuen bzw. erhöhten Nennkapitals unterstellt. Entsprechendes gilt für die stl. Neubildung des Nennkapitals der übertragenden KapGes. im Rahmen einer Abspaltung, bei der fingiert wird, dass das verbleibende (dh. handelsrechtl. gar nicht herabgesetzte) Nennkapital aus den „sonstigen Rücklagen“ neu aufgebaut wird. In diesem Fall wird zusätzlich der Vorgang einer Kapitalerhöhung fingiert, was wegen der zuvor durch Abs. 1 bewirkten vollumfänglichen Kapitalherabsetzung (trotz anteiliger Fortführung des Nennkapitals) zwingend ist. Ein Verweis auf § 28 Abs. 2 war zum Zweck der Kapitalanpassung nicht erforderlich, da sich diese Rechtsfolge bei der übertragenden KapGes. im ersten Schritt nach Abs. 1 ergibt (s. Anm. 10 ff.). Bei der übernehmenden KapGes. ist eine umwandlungsbedingte Herabsetzung des Nennkapitals nicht denkbar (s. Anm. 41).

Vorrangige Finanzierung aus erhöhtem Einlagenbestand: Nach dem Gesetzeswortlaut sind die Vorschriften über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gem. Abs. 4 iVm. § 28 Abs. 1 erst nach dem Durchlaufen des zweiten Schritts („nach Anwendung der Absätze 2 und 3“), dh. als dritter und letzter Schritt im Anschluss an die ggf. erforderliche Konsolidierung der Einlagekonten (s. Anm. 20 ff.) anzuwenden. Dies bedeutet, dass für die stl. Finanzierung der anpassenden Kapitalerhöhung bei der übernehmenden KapGes. nach der Finanzierungsreihenfolge des § 28 Abs. 1 Satz 1 (s. § 28 Anm. 13) auch das vormalige Nennkapital der übertragenden KapGes. zuzüglich der dort bestehenden sonstigen Einlagen iSd. § 27 zur Verfügung steht (s. Anm. 10 zum insoweit durchzuführenden ersten Schritt). Erst nach dem Verbrauch des auf diese Weise (künstlich) geschaffenen Einlagenbestands kommt es stl. nach § 28 Abs. 1 Satz 3 zu einer Finanzierung der Kapitalerhöhung aus den sonstigen Rücklagen unter Bildung eines Sonderausweises (s. § 28 Anm. 20). Ähnlich wie § 28 Abs. 1 leistet damit auch Abs. 4 einen Beitrag dazu, im Zuge der umwandlungsbedingten Erhöhung des Nennkapitals einen Sonderausweis möglichst zu vermeiden (s. § 28 Anm. 1). Zu Beispielen s. *Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 52 f. (6/2017); *Stimpel* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 75; *Mössner* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, 4. Aufl. 2019, § 29 Rz. 135 (Prüfungsschema).

Maßgeblicher Stichtag: Die Verweisung des Abs. 4 umfasst formal auch die Bestimmung des § 28 Abs. 1 Satz 2, wonach hinsichtlich der Höhe des gem. § 28 Abs. 1 Satz 1 für die Kapitalerhöhung vorrangig als Finanzierungsquelle zu verwendenden stl. Einlagekontos auf den Bestand zum Schluss des Wj. der „Rücklagenumwandlung“ vor Minderung um den für die Kapitalerhöhung zu verwendenden Betrag abzustellen ist (s. § 28 Anm. 14). Diese Rechtsfolge ergibt wegen der umwandlungsrechtl. Rückwirkung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) jedoch keinen Sinn. Es ist daher grds. auf die Bestände zum stl. Übertragungsstichtag abzustellen (glA *Antweiler* in *Bott/Walter*, § 29 Rz. 118 [7/2013]), wobei nach dem Sinn und Zweck der in § 29 enthaltenen Schrittfolge die Bestände maßgeblich sind, die auch für die im zweiten Schritt vorgenommene Konsolidierung der Einlagekonten nach Abs. 2 und 3 maßgeblich waren (Einzelheiten s. Anm. 23).

2. Verweisung auf § 28 Abs. 1 Satz 4

43

Ergibt sich aus der Finanzierungsreihenfolge des § 28 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 die Bildung eines Sonderausweises, so ist dieser nach den allgemeinen Grundsätzen gem. § 28 Abs. 1 Satz 4 gesondert festzustellen (s. § 28 Anm. 25 ff.). Die Verweisung des Abs. 4 löst dabei kein besonderes Verfahren aus. Gemeint ist lediglich, dass der durch die Umwandlung erstmals begründete oder erhöhte Sonderausweis an der Feststellung zum Wj.-Ende teilnimmt.

3. Verweisung auf § 28 Abs. 3

44

Die von Abs. 4 ebenfalls in Bezug genommene Vorschrift des § 28 Abs. 3 bewirkt im Kontext des § 29, dass ein nach Durchführung der Schrittfolge der Abs. 1 bis 4 noch verbliebener Sonderausweis gegen einen ggf. vorhandenen Bestand des stl. Einlagekontos umzufinanzieren ist (s. § 28 Anm. 60), um einen Sonderausweis möglichst zu vermeiden. Von praktischer Bedeutung kann hier nur der Fall sein, dass die übernehmende KapGes. schon vor dem umwandlungsbedingten Vermögensübergang über einen Sonderausweis iSd. § 28 Abs. 1 Satz 3 verfügt hat und sich aufgrund der Anwendung der Abs. 2 bis 4 nun erstmals ein positiver Bestand des stl. Einlagekontos ergibt, der nach § 28 Abs. 3 zum Austausch des Sonderausweises herangezogen werden kann. Hierzu kommt es, wenn der Übernehmerin im zweiten Schritt nach Abs. 2 und 3 ein Einlagenbestand zugerechnet worden ist, der höher ist, als dies im dritten Schritt zur Finanzierung der angleichenden Nennkapitalerhöhung nach Abs. 4 erforderlich ist. Die Entstehung eines iSv. § 28 Abs. 3 verrechnungsfähigen Sonderausweises erst durch Anwendung des Abs. 4 kommt dagegen nicht Betracht, da dessen Bildung nach § 28 Abs. 1 Satz 3 voraussetzt, dass kein positiver Einlagenbestand mehr vorhanden war. Der Verweisung des Abs. 4 auf § 28 Abs. 3 hätte es nicht unbedingt bedurft, da der Tatbestand des § 28 Abs. 3 (sachlich) vom Zustandekommen des verrechnungsfähigen Einlagenbestands und (zeitlich) vom stl. Übertragungstichtag unabhängig ist und damit auch ohne ausdrücklich Verweisung zum Wj.-Ende greifen würde.

Einstweilen frei.

45–49

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Anwendung bei anderen Rechtssubjekten**I. Andere ausschüttungsfähige Körperschaften und Personenvereinigungen**

50

Nahezu wortgleich mit § 27 Abs. 7 erweitert Abs. 5 den Anwendungsbereich der in Abs. 1 bis 4 getroffenen Regelungen auf andere iSd. § 1 unbeschränkt kstpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen, die die Tatbestandsvoraussetzungen einer KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 nicht erfüllen, aber gleichwohl wie eine KapGes. über Anteilseigner verfügen, denen sie Einkünfte aus Kapitalvermögen vermitteln können. Ob die Körperschaft bzw. Personenvereinigung Leistungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder 10 EStG „gewähren kann“, ist ebenso wie für Zwecke des § 27 Abs. 7 uE abstrakt anhand der jeweiligen Rechtsform zu beurteilen. Zu Einzelheiten s. § 27 Anm. 145. Weitere Voraussetzung ist, dass das Rechtssubjekt an einem Umwandlungsvorgang iSd. Abs. 1 beteiligt sein kann. Praktisch bedeutsam sind

im Rahmen des Abs. 5 in erster Linie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie wirtschaftliche Vereine. Zu den bei Nicht-KapGes. möglichen Umwandlungsformen s. die Übersichten in AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. 01.10, 01.12, 01.17 und 01.19.

51 II. Sinngemäße Anwendung der Abs. 1 bis 4

Einlagenbestände: Ist der Tatbestand des Abs. 5 entweder für den Übertragenden oder den Übernehmenden oder für beide erfüllt, hat das jeweilige Rechtssubjekt im Fall seiner unbeschränkten KStPflicht zugleich nach § 27 Abs. 7 ein stl. Einlagekonto zu führen, dessen Schicksal sich bei seiner Umwandlung iSd. Abs. 5 iVm. Abs. 1 iVm. § 1 UmwG über die Verweisung des Abs. 5 nach den Konsolidierungsregelungen der Abs. 2 bis 3 richtet (s. Anm. 20 ff.).

Nennkapital: Verfügt die an der Umwandlung iSd. § 1 UmwG beteiligte Körperschaft oder Personenvereinigung ihrem Statut nach auch über Nennkapital (s. § 27 Anm. 27), kommen zusätzlich Abs. 1 (Umgliederung auf das stl. Einlagekonto, s. Anm. 11 ff.) und Abs. 4 (Anpassung an das neue statutarische Nennkapital, s. Anm. 40 ff.) zur Anwendung, dh., es wird die vollständige Schrittfolge des § 29 Abs. 1 bis 4 ausgelöst (s. Anm. 3). Im Rahmen der sinngemäßen Anwendung der Abs. 1 bis 4 ist der Begriff des „Nennkapitals“ durch die auf den Rechtsträger iSd. Abs. 4 entsprechende Größe zu ersetzen. Bei Genossenschaften ist dies die Summe der Geschäftsguthaben iSd. §§ 7 Nr. 1, 7a, 8a, 16 Abs. 2 Nr. 2, 22 GenG (*Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 142 [7/2013]). Fehlt es an einer dem Nennkapital vergleichbaren Bezugsgröße, beschränkt sich die Verweisung des Abs. 5 auf die Anwendung der Abs. 2 und 3 (*Hauswirth in Lademann*, § 29 Rz. 35 [11/2019]). Auf die Trennung und Zusammenfassung von BgA ist § 29 (anders als ggf. § 28, s. § 28 Anm. 150) uE mangels handelsrechtl. Grundlage iSd. Abs. 1 nicht anwendbar (aA *Dötsch in DPM*, § 27 Rz. 103 [2/2019]).

Umwandlungen mit Auslandsbezug: Aufgrund seiner Verweisung gilt Abs. 5 nur für Umwandlungsvorgänge iSd. § 1 UmwG (s. Anm. 10, 20 und 30). Betroffen ist dabei nicht den Fall einer grenzüberschreitenden Verschmelzung iSd. § 122a ff. UmwG idF des SStEG, da ein solcher nach § 122b Abs. 1 UmwG nur zwischen KapGes. vorkommen kann. Ebenso wie im Rahmen der direkten Anwendung der Abs. 1 bis 4 (s. Anm. 10, 20, 30 und 40) sind die Tatbestände des § 29 uE darüber hinaus bei nach ausländ. Handelsrecht stattfindenden Umwandlungen analog anzuwenden, wenn die hieran beteiligten Rechtssubjekte iSd. Abs. 5 wegen ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO nach § 1 im Inland unbeschränkt kstpfl. sind (s. Anm. 5, 10, 20, 30; offen AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.18).

52–59 Einstweilen frei.

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Einlagenbestand bei ausländischen Rechtssubjekten

I. Einlagenbestand ohne Einlagekonto (Abs. 6 Satz 1)

1. Fehlende gesonderte Feststellung des Einlagenbestands

60

Anders als Abs. 5 begründet Abs. 6 keine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Abs. 1 bis 4 (*Stadler/Jetter*, IStR 2009, 336 [338]), sondern enthält eine Sonderregelung für den Fall, dass eine unter den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich der Abs. 1 bis 4 (ggf. iVm. Abs. 5) fallende Körperschaft oder Personenvereinigung vor der fraglichen Umwandlung nach § 27 Abs. 1 zur Führung eines stl. Einlagekontos nicht verpflichtet war und folglich ein Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 2 Satz 1 bisher nicht durchgeführt werden konnte und musste. In diesem Fall fehlt es an der in Abs. 1 bis 4 vorausgesetzten Bezugsgröße des stl. Einlagekontos.

Umwandlung aus dem Ausland: Wegen dieser Tatbestandsvoraussetzung sind von Abs. 6 zunächst KapGes. (und mit diesen iSv. Abs. 5 vergleichbare Rechtssubjekte) betroffen, für die die Tatbestände der Abs. 1 bis 4 zwar in persönlicher und sachlicher Hinsicht in vollem Umfang erfüllt sind (s. Anm. 10, 20, 30 und 40), die vor der Umwandlungsmaßnahme jedoch nicht iSv. § 1 unbeschränkt kstpf. waren und daher aus dem Anwendungsbereich des § 27 Abs. 1 herausfallen (s. § 27 Anm. 25). Der Gesetzgeber (BTDrucks 16/2710, 32) hatte dabei die durch das SE-StEG erstmals ermöglichte grenzüberschreitende Hereinverschmelzung einer im Ausland gegründeten und bisher im Inland nicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 unbeschränkt stpf. KapGes. auf eine im Inland unbeschränkt stpf. inländ. KapGes. nach §§ 122a ff. UmwG nF vor Augen (s. Anm. 5 und 10). Nach § 122b Abs. 1 UmwG beschränkt sich diese Fallgruppe handelsrechtl. auf die Verschmelzung von EU- und EWR-KapGes. Darüber hinaus ist uE auch der Fall einer außerhalb des UmwG nach ausländ. Handelsrecht vollzogenen Verschmelzung oder Spaltung einer ausländ. KapGes. auf eine andere ausländ. KapGes. von Abs. 6 betroffen, sofern die übernehmende Körperschaft wegen ihres inländ. Geschäftssitzes iSd. § 10 AO im Inland unbeschränkt stpf. ist (s. zur insoweit analogen Anwendung Anm. 10). Eine Beschränkung auf EU- und EWR-KapGes. ergibt sich aus Abs. 1 bis 4 und 6 Satz 1 für diese Konstellation nicht. Zur einschränkende Wirkung des in Abs. 6 Satz 2 enthaltenen Verweises auf § 27 Abs. 8 s. jedoch Anm. 62.

Inländische übertragende Rechtssubjekte: Dem Gesetzeswortlaut lässt sich eine Beschränkung des Abs. 6 auf die Fallgruppen einer grenzüberschreitenden Umwandlung bzw. einer Umwandlung mit Auslandsbezug nicht entnehmen. Folglich sind auch Konstellationen erfasst, in denen ein inländ. Rechtsträger an einer Umwandlungsmaßnahme iSd. § 1 UmwG teilnimmt, für den der Tatbestand des § 27 Abs. 1 vor der Verschmelzung nicht erfüllt war. Solche Fälle sind jedoch kaum denkbar, da die in Betracht kommenden Rechtssubjekte idR von § 27 Abs. 7 erfasst werden (*Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 120a [1/2017]; *Dötsch* in *DPM*, § 29 Rz. 59 [6/2017]).

2. Ersatzweise Berücksichtigung des tatsächlichen Einlagenbestands

61

In Ermangelung eines nach § 27 Abs. 2 durch Verwaltungsakt festgestellten Bestands des stl. Einlagekontos ersetzt Abs. 6 Satz 1 auf der Rechtsfolgenseite den in

Abs. 1 bis 4 vorausgesetzten Einlagekontobestand durch die „nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen“. Dieser Begriff entspricht in vollem Umfang dem materiell-rechtl. Tatbestand des § 27 Abs. 1 und führt daher bei zutreffender Rechtsanwendung zum gleichen Erg. wie das Feststellungsverfahren nach § 27 Abs. 2 (*Figina/Fürstenau*, BB-Special 2010, Nr. 1, 12, 17). Hierbei dürfte es sich jedoch um eine theoretische Wunschvorstellung handeln, denn in der Praxis ist der übertragende Rechtsträger gezwungen, im Wege einer Schattenrechnung eine ggf. bis zu seiner Gründung reichende und die zwischenzeitlichen Leistungen iSd. § 27 Abs. 1 Sätze 3 und 5 sowie eventuelle Veränderungen nach §§ 28, 29 berücksichtigende Entwicklung seines Einlagenbestands zu erstellen, was bei älteren KapGes. nur selten zu schaffen sein wird, da sich die Beurteilung der einzelnen Veränderungen jeweils nach inländ. (Bilanz-)Recht zu richten hat (Einzelheiten s. § 27 Anm. 165). Zu verfassungsrechtl. Erwägungen in Bezug auf diese Hürde s. Anm. 4, § 27 Anm. 14 und § 28 Anm. 4. Die in der Literatur zT vorgeschlagene vereinfachte Ermittlung anhand der letzten ausländ. StBil. (*Schießl*, DStZ 2008, 852 [854]; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 29 Rz. 61 [11/2019]) findet im Gesetz keine Stütze und böte sich allenfalls als Billigkeitsmaßnahme der FinVerw. entsprechend § 163 AO an. Bei der Ermittlung des Einlagenbestands ist als letzter Schritt auch die Herabsetzungsfiktion nach Abs. 1 zu beachten (s. Anm. 10).

Maßgeblicher Stichtag: Die Ermittlung des Einlagenbestands hat nach allgemeiner Ansicht auf den stl. Übertragungsstichtag iSd. § 2 UmwStG zu erfolgen (*Antweiler* in *Bott/Walter*, § 29 Rz. 146 [7/2013]; *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 29 Rz. 60 [11/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 121 [1/2017]; *Hauswirth* in *Lademann*, § 29 Rz. 38 [11/2019]). Dies entspricht dem nach Abs. 2 und 3 maßgeblichen Zeitpunkt. Im Übrigen gelten die bei Anwendung der Abs. 1 bis 4 ggf. einschlägigen Besonderheiten (zB für den Fall der Umwandlung zur Neugründung, s. Anm. 23) entsprechend.

62 II. Entsprechende Anwendung des § 27 Abs. 8 (Abs. 6 Satz 2)

Rechtsgrundverweisung: Absatz 6 Satz 2 erklärt uE seinem Wortlaut nach nicht nur die verfahrensrechtl. Regelungen des § 27 Abs. 8 für entsprechend anwendbar, sondern ordnet auch an, dass die ersatzweise Berücksichtigung der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen nach Abs. 6 Satz 1 von der Erfüllung des subjektiven Tatbestands des § 27 Abs. 8 abhängt (glA *Dötsch/Werner* in *DPM*, § 29 Rz. 59 [11/2019]; aA *Stadler/Jetter*, IStR 2009, 336 [339]; *Schießl*, DStZ 2008, 852 [853 f.]; *Oellerich* in *Blümich*, § 29 Rz. 31 [7/2019]; *Hauswirth* in *Lademann*, § 29 Rz. 37 [11/2019]; *Endert* in *Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 121 [6/2017]; *Stimpel* in *Röder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 29 Rz. 87). Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass Abs. 6 zeitgleich mit § 27 Abs. 8 eingeführt wurde und ein divergierender Anwendungsbereich der beiden Normen nicht gewollt gewesen sein kann. Damit kann die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 iVm. Abs. 1 bis 4 unmittelbar nur bei KapGes. und iSv. Abs. 5 vergleichbaren Rechtssubjekten eingreifen, die iSv. § 27 Abs. 8 Satz 1 in einem anderen Mitgliedstaat der EU der unbeschränkten KStPflcht unterliegen. Entsprechend der Rechtslage bei § 27 Abs. 8 ist uE zur Vermeidung von EU-rechtswidrigen Diskriminierungen jedoch eine analoge Anwendung sowohl bei in einem EWR-Staat ansässigen Körperschaften als auch bei Drittstaatenkörperschaften geboten (s. § 27 Anm. 164).

Feststellung des Einlagenbestands: Die entsprechende Anwendung des § 27 Abs. 8 führt uE dazu, dass der Bestand der nach Abs. 2 und 3 auf die übernehmende Körperschaft übergehenden „nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen“ iSd. Abs. 6 Satz 1 gesondert festzustellen ist (glA *Oellerich in Blümich*, § 29 Rz. 33 [7/2019]; *Binnewies in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 29 Rz. 55; *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 149 [7/2013]; *Hauswirth in Lademann*, § 29 Rz. 39 [11/2019]). Die Gegenansicht hält nur eine Leistungsfeststellung für möglich (*Dötsch/Werner in DPM*, § 29 Rz. 62 [11/2019]; *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 121 [1/2017]; *Bauschatz in Gosch*, 4. Aufl. 2020, § 29 Rz. 94). Zwar sieht § 28 Abs. 7 Satz 3 nur eine Feststellung der einlagefinanzierten Leistungen vor. Eine derartige Feststellung macht im Kontext des § 29 jedoch keinen Sinn, weshalb uE bei zweckentsprechender Auslegung nur die Erteilung eines für die übernehmende Körperschaft als Grundlagenbescheid iSd. § 171 Abs. 10 AO bindenden Feststellungsbescheids über die Höhe der Einlagen der Überträgerin nach Anwendung des Abs. 1 gemeint sein kann. Die Ermittlung des feststellungspflichtigen Einlagenbestands richtet sich allerdings nach § 27 Abs. 8 Satz 2 (s. § 27 Anm. 165). Wird ein Feststellungsbescheid nicht erteilt, ergibt sich aus der entsprechenden Geltung des § 27 Abs. 8 Satz 9, dass die Rechtsfolge des Abs. 6 Satz 1 nicht greift, ein Einlagenbestand iSd. Abs. 2 und 3 also nicht übergeht (*Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 121 [1/2017]).

Antragsfrist: Aus der sinngemäßen Anwendung des § 27 Abs. 8 Satz 4 ergibt sich, dass ein Feststellungsbescheid nur ergeht, wenn die übertragende KapGes. bzw. der Rechtsträger iSd. Abs. 5 dies rechtzeitig bis zum Ende des dem maßgeblichen Ereignis nachfolgenden Kj. beantragt hat. Als maßgebliches Ereignis gilt dabei nach hM nicht bereits der stl. Übertragungstichtag iSd. § 2 UmwStG, sondern erst der Zeitpunkt der handelsrechtl. Wirksamkeit der Umwandlung durch Eintragung in das Handelsregister der übernehmenden Körperschaft (glA *Endert in Frotscher/Drüen*, § 29 Rz. 212 [1/2017]; *Stadler/Jetter*, IStR 2009, 336 [339]; aA *Antweiler in Bott/Walter*, § 29 Rz. 150 [7/2013]). In dem Antrag sind die für die Herleitung des Einlagenbestands maßgeblichen Umstände darzulegen (§ 27 Abs. 8 Satz 7, s. Anm. 61).

Zuständigkeit und Verfahren: Für die Durchführung des Feststellungsverfahrens ist nach Auffassung der FinVerw. das FA örtlich zuständig, das auch für die Besteuerung der (inländ.) übernehmenden Körperschaft zuständig ist, wobei die Ermittlung der Einlagen „in Abstimmung“ mit dem BZSt. durchzuführen ist (AEUmwStG 2006, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314, Rz. K.19). Dies entspricht der Zuständigkeitsregelung nach § 27 Abs. 8 Satz 5 für den Fall, dass der Antrag nach Eintritt der handelsrechtl. Wirksamkeit der Umwandlung abgegeben wird. Bei Abgabe vor Wirksamkeit ergibt sich aus der entsprechenden Anwendung des § 27 Abs. 8 Satz 6 uE allerdings die Zuständigkeit des BZSt. (glA *Lornsen-Veit in Erle/Sauter*, 3. Aufl. 2010, § 29 Rz. 27). Für das Feststellungsverfahren gelten die Vorschriften nach §§ 179 ff. AO entsprechend, was sich aus der nach § 27 Abs. 8 Satz 3 der Feststellung zugeschriebenen Eigenschaft einer „gesonderten“ Feststellung ergibt (s. § 27 Anm. 80 und § 28 Anm. 28).

